



COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS

126 años al servicio de la profesión (1891-2017)

XLVII JORNADAS TRIBUTARIAS

*Ciudad de Mar del Plata,
22, 23 y 24 de Noviembre de 2017*

COMISIÓN Nº 2

***RELACIÓN DE LOS FISCOS CON LOS CONTADORES Y
CONTRIBUYENTES.***

*La creciente proliferación de regímenes de
recaudación y la consecuente generación de
saldos a favor en el impuesto sobre los
ingresos brutos. Diagnóstico y propuestas para
su solución.*

Autores: Dr. Jorge H. AROSTEGUY
Dr. Félix José ROLANDO

E-mail: jharosteguy@gmail.com.ar
E-mail: felix.rolando@gshr.com.ar

XLVII JORNADAS TRIBUTARIAS

COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS

DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

MAR DEL PLATA. 22, 23 Y 24 DE NOVIEMBRE DE 2017

INDICE

1. INTRODUCCION	3
2. EN BUSCA DE LA EFICIENCIA, DESPRECIANDO LA EXCELENCIA.....	4
3. LOS MECANISMOS DE RECAUDACIÓN EN LA FUENTE.....	5
4. EL DEBIDO RESPETO POR LAS GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES.....	6
5. REGIMENES DE RECAUDACIÓN E IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: UN MARIDAJE COMPLEJO DESDE HACE DÉCADAS	7
6. LAS FACULTADES DE LOS ORGANISMOS DE APLICACIÓN PARA ARMONIZAR EL ASUNTO	8
7. UNA EXPERIENCIA CENTRALIZADA: EL SIRCREB.....	9
8. BREVE RESEÑA DE LA SITUACIÓN QUE SE PRESENTA EN ALGUNAS JURISDICCIONES	10
8.1. CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES	10
8.2. PROVINCIA DE BUENOS AIRES	11
8.3. CÓRDOBA	12
8.4. MISIONES.....	14
9. IMPACTO DE LOS REGIMENES DE RECAUDACIÓN EN LOS FLUJOS DE FONDOS DE LAS EMPRESAS	17
10. GENERACIÓN DE SALDOS A FAVOR Y VULNERACIÓN DE PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	18
11. PROPUESTA.....	23
11.1. UNIFICACIÓN DE LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN A NIVEL NACIONAL.....	23
11.2. NIVEL MODERADO DE ALÍCUOTAS APLICABLES	25
11.3. MECANISMOS ÁGILES DE LIBERACIÓN O EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN	26
11.4. MECANISMOS ÁGILES PARA EFECTUAR LAS DEVOLUCIONES DE LOS SALDOS A FAVOR	26
12. RESUMEN	27
13. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	27

1. INTRODUCCION

El presente trabajo ha sido elaborado por los autores, con miras a ser presentado en el marco de las XLVII Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, teniendo en cuenta las pautas de relatoría elaboradas por la Dra Flavia Melzi, correspondientes a la Comisión N° 2, referida a "Relación de los Fiscos con los Contadores y Contribuyentes".

A través del desarrollo del presente trabajo nos fijamos como objetivo resaltar una vez más, un hecho que ha asumido un carácter público y que se manifiesta cada vez con mayor frecuencia afectando seriamente la relación fisco-contribuyentes.

En particular, trataremos la situación que se plantea en el impuesto sobre los ingresos brutos ante la constante generación de saldos a favor de los contribuyentes como consecuencia de la aplicación de diversos y concurrentes regímenes de recaudación.

Aun reconociendo los méritos y ventajas que presentan los aludidos regímenes de recaudación, como herramientas útiles para obtener los recursos para los fiscos que contribuyan a hacer más eficiente la administración tributaria, el posible abuso de su utilización tergiversa la funcionalidad de los mismos, transformando a dichos regímenes en mecanismos cuasi autónomos de imposición, deslindados totalmente de la real obligación tributaria de los contribuyentes, lo cual viola el principio de reserva de ley

Las dificultades, excesivos requisitos, limitaciones y, en ciertos casos, claros impedimentos que establecen los distintos fiscos subnacionales a efectos de liberarse de la aplicación de los aludidos regímenes de recaudación o, al menos, morigerar su aplicación, generan importantes y crecientes saldos a favor del impuesto, los cuales son, de hecho, pagos en exceso de la obligación tributaria.

La situación descrita afecta sin lugar a dudas la relación fisco- contribuyente, no solo por la existencia de estos mecanismos de recaudación que propician la generación de los saldos a favor aludidos, sino también por las exigencias y limitaciones que intencionalmente se imponen a los contribuyentes, impidiendo que estos puedan librarse de tales mecanismos recaudatorios abusivos.

Y en el devenir de nuestro trabajo no nos limitaremos a la faz descriptiva, valiosa por cierto, pero insuficiente para acercarnos satisfacción en cuanto al desarrollo del

mismo, sino que el análisis de la situación imperante sustentará las conclusiones y recomendaciones que aportaremos como nuestra propuesta superadora para la mejora.

2. EN BUSCA DE LA EFICIENCIA, DESPRECIANDO LA EXCELENCIA

Los Fiscos se encuentran con motivos de diversa índole, que hacen atractiva la idea de contar con Regímenes de Recaudación; si quisiéramos enfocar en los de mayor relevancia, podríamos circunscribir los mismos a básicamente dos principales:

- a) Contar antes del vencimiento de la declaración jurada con dinero a cuenta de la obligación tributaria emergente de la misma
- b) Ayudar a la Administración tributaria, al tener una parte de la recaudación susceptible de ser fiscalizada en un número de sujetos menor que los contribuyentes de derecho; dicho de otro modo, enfocándose en controlar a los Agentes de Recaudación, menores en número que los contribuyentes, tiene ya auditada una parte de la recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos

Y respecto a lo que tiene que ver con la citada anticipación del ingreso del dinero a las arcas del fisco, respecto al vencimiento de la declaración jurada, deberemos agregar que, además, en el caso de los regímenes de percepción, nos encontramos con una situación que se da incluso antes del perfeccionamiento del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, pues es usual que entre el momento en que un contribuyente adquiere un bien o servicio y el momento en el cual nacerá un hecho imponible relacionado a los mismos suele mediar un lapso de tiempo, en ocasiones no menor

Notará el lector que hasta aquí hemos hecho referencia en nuestras expresiones a regímenes de retención y percepción en sentido tradicional, si se nos permite esta expresión, sin ingresar en lo que son los múltiples regímenes de recaudación bancaria. Y al respecto es importante destacar como los regímenes de recaudación bancaria representan un paso adelante en la inquisición fiscal, con su correlato de enorme paso atrás en cuanto a la razonabilidad y admisibilidad de los mismos, pues mientras en un régimen de retención, quien vendió un bien o realizó una locación o prestación de servicios suele haber perfeccionado el hecho imponible respectivo en el impuesto

sobre los ingresos brutos y correlativamente sufre la retención, con el solo perjuicio financiero que le representa haber sufrido la exacción dineraria antes del vencimiento de su declaración jurada, y en un régimen de percepción, aplicado sobre bienes o servicios que han sido adquiridos o contratados para aplicar en el ejercicio de actividad, con lo cual, por decir de algún modo, participarán en un hecho imponible a perfeccionarse, los regímenes de recaudación bancarios inciden acreditaciones bancarias, en la inteligencia de que tienen que ver con cobros de ingresos derivados del desarrollo de actividades alcanzadas por el impuesto, por lo cual, aun en los casos en que es cierta esta inferencia, estamos en presencia de una tercera incidencia sobre lo que será en algún momento un mismo hecho imponible: percepción al comprar, retención al cobrar y recaudación bancaria por acreditación en cuenta de lo cobrado

3. LOS MECANISMOS DE RECAUDACIÓN EN LA FUENTE

Por ello, de lo antedicho podemos encontrar las raíces para referirnos a lo que la doctrina ha referido con mucha frecuencia décadas atrás como “mecanismos de recaudación e la fuente”, en la inteligencia de la vinculación de los mismos con un impuesto a determinarse por parte del sujeto pasivo de la recaudación, con la mira puesta en la recaudación anticipada del gravamen, mediante el formato de dos institutos: retenciones y percepciones.

Tal como hemos esbozado, a través de los mismos el Estado puede cobrar sumas a cuenta del correspondiente gravamen sin necesidad de esperar a que el contribuyente presente y abone la obligación que surge de la correspondiente declaración jurada que presenta. La retención en la fuente, es pues una forma de recaudar un impuesto lo más pronto posible, sin tener que esperar a que transcurra el periodo del impuesto.

La retención en la fuente no es un impuesto, sino un mecanismo de recaudo anticipado de un impuesto. Es muy importante marcar a fuego esta afirmación, pues la realidad nos viene mostrando desde hace mucho tiempo (décadas) que estos regímenes se venían consolidando como un problema, por haberse erigido en mecanismos excesivos y redundantes que derivaban en recaudación no solo anticipada sino también excesiva del impuesto.

Todo esto en la convicción que nos lleva a destacar que un esquema de regímenes de recaudación bien implementado mostraría una serie de bondades para ambos actores de la relación jurídico tributaria, pues, por un lado, permiten al organismo fiscal contar con los recursos en forma gradual y pareja durante el período fiscal sin necesidad de

esperar que el contribuyente abone el impuesto correspondiente al momento de presentar (de hacerlo) la correspondiente declaración jurada. Pero por el lado del contribuyente también podemos señalar un gran beneficio, más allá de su impacto financiero, el cual radica en poder cancelar su obligación en pequeños dosis, cancelando montos de impuestos que seguramente presentarían una gran resistencia a su pago si tuviera que realizarse íntegramente en un determinado momento.

4. EL DEBIDO RESPETO POR LAS GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

El tema el establecimiento de Regímenes de Retención y Percepción ha sido objeto de sensatos análisis por parte de destacada doctrina, no solo en lo que hace a los casos que nos ocupan, esto es, relacionados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino en todo ámbito, como por ejemplo el nacional, siendo aplicables las conclusiones que con carácter general se esbozaron en esas fuentes también a los casos en que los citados regímenes resultan de aplicación a otros tributos.

Así, pues, consideramos relevante traer a este espacio algunas consideraciones realizadas por el Dr José Osvaldo Casás al respecto, en una amplia e interesante obra de su autoría, dedicada a la problemática de la protección de los derechos de los contribuyentes, a los cuales enfoca desde la óptica de la raigambre constitucional de dicha tutela¹

Bajo el título de “Creación de agentes de retención y percepción”, el Dr Casás cita al profesor uruguayo Ramón Valdez Costa, para comenzar señalando que la propia denominación agentes de retención y percepción no es la mas adecuada, por cuanto las mismas pueden orientar hacia la idea de que actúan en representación o en nombre del fisco, siendo que en realidad “...se trata de sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria”, siendo esta denominación originada en su uso en países tales como España e Italia, expresión receptada por el Modelo de Código Tributario para América Latina.

Se encarga luego el Dr Casás de criticar la redacción del artículo 22 de la Ley 11.683, por cuanto deja abierta la posibilidad de que sea el Fisco quien designe a los sujetos que deben actuar como agentes para percibir en la fuente el impuesto.

Y, para ubicarnos en lo antigua de esta problemática vinculadas a los regímenes de retención y percepción, que por lo creciente de la misma, puede hacernos perder en el eje de tiempo, es interesante remitirnos a la cita que el Dr Casás realiza a algunas recomendaciones de las XI Jornadas Tributarias, que tuvieron lugar del 5 al 7 de

¹ CASÁS, José Osvaldo, “Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria”, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, 2005

noviembre de 1981 (31 ediciones y años atrás), en el marco del Tema 1, dedicado a los Agentes de Retención y Percepción:

- “ 1. Que el instituto del agente de retención y percepción debe continuar como fuente de obligaciones a condición que la tipificación provenga de la ley;
2. Que si bien es posible que la norma jurídica delegue en la administración poner en ejecución la voluntad del legislador, sólo lo sea a condición de razonabilidad
3. Que la obligación de retener o percibir debe guardar vinculación causal con el hecho imponible definido en la ley del impuesto respectivo
4. Que es exigencia indispensable para poder actuar como agente de retención y percepción, que las normas tributarias respondan al principio de transparencia”

En el marco del análisis que venimos llevando a cabo, aparecen como muy relevantes y valiosas estas conclusiones, animándonos a señalar que la citada en tercer término cobra hoy día central relevancia para el caso de las recaudaciones referidas al impuesto sobre los ingresos brutos.

Cita también el Dr Casás lo dicho en otro prestigioso encuentro profesional, las III Jornadas Rioplatenses de Tributación organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, que se desarrollaron en Buenos Aires los días 2 y 3 de junio de 1988; en dicha oportunidad, en el marco del definido como tema 2, además de referirse a cuestiones vinculadas a la designación de los agentes de recaudación, se vertieron afirmaciones respecto a los casos en que cabía la aplicación de regímenes de retención y percepción, señalando que “...el instituto de la retención solo debe utilizarse cuando el Estado se encuentre en la imposibilidad o frente a notorias dificultades prácticas de percibir el tributo directamente de los contribuyentes ya que implica una transferencia de costos de la recaudación” Notará el lector como nos encontramos ante una afirmación que, por un lado, pone una restricción conceptual bastante severa en cuanto a la aplicación de un régimen de retención, a la vez que dicha restricción está en línea no con proteger al sujeto pasible de retención, sino poniendo el acento en otro aspecto no menor, que es el gravoso peso de la obligación de actuar como agente para el sujeto ungido con tal carácter

5. REGIMENES DE RECAUDACIÓN E IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: UN MARIDAJE COMPLEJO DESDE HACE DÉCADAS

Unos 10 años antes de la aparición de la Resolución 61/1995 de la Comisión Arbitral, nos encontrábamos con tributaristas que expresaban sus críticas y preocupación

respecto a la problemática de las cuestiones vinculadas a los regímenes de retención y percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos. En efecto, Hebe L. Ottonerllo y Atilio V. Sanchez Ricciardi se refirieron a la problemática de las retenciones y percepciones en el impuesto sobre los ingresos brutos, para el caso de contribuyentes de Convenio Multilateral², asunto que Sanchez Ricciardi volvió a abordar en oportunidad del dictado de la mentada Resolución 61/1995 de la Comisión Arbitral, valorando la misma, aunque remarcando la demora en su emisión³

Y esta Resolución 61/1995, aunque ahora incluida en la Resolución 3/2016 que agrupa las partes relevantes de las resoluciones vigentes, ha experimentado modificaciones a lo largo de los años, algunas de las cuales han sido alentadoras, pero de corto aliento en cuanto a su aplicación, tal como veremos en el apartado siguiente

6. LAS FACULTADES DE LOS ORGANISMOS DE APLICACIÓN PARA ARMONIZAR EL ASUNTO

Viendo la redacción de la Resolución 61/1995 de la Comisión Arbitral, nos encontramos con la fijación de pautas que deberían observar los regímenes de retención y percepción, para poder ser considerados adecuados. Este es un aspecto muy saludable, aunque llamativamente (o quizás, por el contrario, tal lo que podía esperarse) se escuchan voces de jurisdicciones disconformes con que la Comisión Arbitral tome una postura armonizadora, alegando que no cuenta el organismo con facultades de este tipo. Volveremos sobre el particular mas adelante, sin dejar de afirmar enfáticamente que dicha aseveración es inapropiada.

Y en esta línea de ideas, vemos que la norma establece en su artículo 2º algo tan interesante como incumplido: “La Comisión Arbitral procederá a realizar estudios tendientes a la elaboración de un régimen único de retenciones y percepciones, los que deberán ser elevados al Plenario dentro de los 180 días de la fecha” Mas

² SÁNCHEZ RICCIARDI, Atilio V. y OTTONELLO, Hebe L.: "La retención en la fuente por impuesto sobre los ingresos brutos y los contribuyentes del Convenio Multilateral" – Derecho Fiscal Ediciones Contabilidad Moderna - Tomo XL - N° 210 - pág. 86

³ SÁNCHEZ RICCIARDI, Atilio V. .: "Retenciones y Percepciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Una asignatura pendiente”, Practica y Actualidad Tributaria, Editorial ErreparTomo II, Enero de 1996

adelante volveremos también sobre este concepto y sobre las formas que, a nuestro entender, debería tener el esquema en cuestión

Ahora bien, en el marco de poner razonabilidad en este asunto, hemos asistido hacia fines de 2016 a la aparición de la Resolución General de la Comisión Arbitral 24/2016 (B.O. 05/12/2016), la cual establecía que no serían objeto de percepción todo aquel contribuyente "...que distribuya la mayor parte de sus ingresos mediante el Régimen General del Convenio Multilateral, cuando el coeficiente del sujeto pasible de percepción atribuible a la jurisdicción, sea inferior a 0,0050 (cero coma cincuenta diezmilésimos). A dichos fines, el sujeto pasible de percepción deberá exhibir copia de la última declaración jurada exigible (Formulario CM05)". Como puede apreciarse, esta norma representa un pequeño paso adelante, una pequeña valla, en pos de evitar la acumulación de saldos a favor, al impedir que sufran percepciones sujetos con un muy bajo coeficiente unificado en la jurisdicción

Pero esta pequeña valla, este pequeño aporte a la razonabilidad duró poco en el tiempo, pues el 15/02/2017 fue publicada en el Boletín Oficial la Resolución General de la Comisión Arbitral 1/2017, suspendiendo la aplicación de lo dispuesto por la RG (CA) 24/2016, atento a los recursos interpuestos en ese sentido por Misiones y Tucumán, a la espera de que se expida la Comisión Plenaria. Finalmente, la Comisión Plenaria se expidió mediante la Resolución 19/2017 (B.O. 25/09/2017), revocando la Resolución General (CA) 24/2016, con lo cual la misma queda definitivamente sin efecto. Cabe señalar que en esta Resolución la Comisión Plenaria responde también a lo planteado por las citadas jurisdicciones de Misiones y Tucumán y también Salta, las cuales, además de solicitar la revocación lograda, argumentaban que los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral (Comisión Arbitral y Comisión Plenaria) no contaban con facultades para referirse y regular lo relativo a regímenes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, asunto respecto al cual la Comisión Plenaria no hizo lugar, sosteniendo que dichas Comisiones si cuentan con dichas facultades.

7. UNA EXPERIENCIA CENTRALIZADA: EL SIRCREB

Y en el marco de la idea de eficientizar satisfactoriamente las cuestiones cuyo análisis nos ocupan, entendiendo que ello implicaría no solo el establecimiento de mecanismos que faciliten el fluir de fondos hacia los fiscos, sino que el mismo obedezca a una práctica centralizada, tenemos la experiencia de que ello es posible pues contamos con el ejemplo del Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias

“SIRCRESB”, establecido por la Resolución General (CA) 104/2004, vigente y aplicable a contribuyentes de Convenio Multilateral y también a los Contribuyentes Locales. El aspecto que pretendemos destacar en esta instancia, respecto al Sircresb, tiene que ver con el hecho de ser un mecanismo centralizado de Recaudación, el cual, mas allá de otras consideraciones que soslayamos en esta instancia, nos muestra la viabilidad de su aplicación, con una distribución entre las jurisdicciones involucradas mediante asignaciones que son determinadas a nivel centralizado y conocidas por el contribuyente que debe imputar los importes que surgen a su favor, merced a las exacciones dinerarias de las que ha sido objeto. Este es el aspecto que buscamos destacar en esta instancia respecto al Sircresb.

8. BREVE RESEÑA DE LA SITUACIÓN QUE SE PRESENTA EN ALGUNAS JURISDICCIONES

8.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

A través de la Resolución General (A.G.I.P.) N° 939/2013 (modificada por las RG 364/2016), el organismo fiscal estableció que a los fines de la liquidación de la retención y/o percepción se aplican las alícuotas que con relación a cada contribuyente se consignará en el Padrón de Regímenes Generales que el mencionado organismo publica mensualmente en su página web.

Para establecer la alícuota aplicable a cada contribuyente la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos considerará los siguientes parámetros:

- Las actividades en las cuales el contribuyente se encuentra inscripto.
- La alícuota que corresponde aplicar por el contribuyente para la determinación del impuesto.
- El coeficiente unificado que aplica para la determinación de la base imponible gravada en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Las pautas de Riesgo Fiscal establecidas en la resolución (AGIP) 918/2013 o las que en el futuro la modifiquen o sustituyan.

Se contempla en esta norma que, cuando los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos acrediten la generación constante de saldos a favor en virtud de la aplicación de las alícuotas establecidas en el Padrón de Regímenes Generales, podrán requerir ante el Organismo fiscal la evaluación de las mismas, a excepción de

los contribuyentes que se encuentren comprendidos en el universo de Riesgo Fiscal (resolución (AGIP) 918/2013).

Como resultado de esa evaluación, el organismo fiscal podría disponer una atenuación de las alícuotas aplicables y en casos muy excepcionales disponer la exclusión del padrón, para liberar totalmente al contribuyente de los regímenes de retenciones y percepciones.

Se destaca que no existe un procedimiento claro de reducción o exclusión, sino tan sólo un procedimiento a través del cual el organismo, con un margen de discrecionalidad muy laxo, dispone el resultado de la evaluación. Se trata de un mecanismo y procedimiento aplicado que no contiene reglas claras y conocidas por los contribuyentes. Esto obviamente afecta la relación fisco-contribuyente.

8.2. Provincia de Buenos Aires

A través de la Resolución Normativa N° 064/2010 de la A.R.B.A., se establece un procedimiento a través del cual, los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que acrediten la generación de saldos a su favor, podrán requerir ante el organismo fiscal la evaluación de las alícuotas aplicables en el marco de los regímenes de recaudación que los alcancen, a fines de asegurar la futura morigeración de los mismos, bajo las siguientes formas y condiciones:

a) Reducción total o parcial de las alícuotas de percepción y/o retención de cualquiera de los regímenes generales o especiales de recaudación: cuando la sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente, en los 3 meses vencidos al mes anterior de la solicitud, supere en un 250% al promedio mensual del impuesto declarado en dicho periodo.

b) Atenuación de las alícuotas dispuestas para los regímenes generales de percepción o retención, cuando se generen saldos a favor, pero la sumatoria prevista en el párrafo anterior no supere el porcentaje mencionado.

Por su parte, aún sin la existencia de dichos saldos, los contribuyentes sujetos a los regímenes generales de retención y/o percepción, podrán manifestar disconformidad con las alícuotas de recaudación y/o con la categoría de riesgo que les hubiere sido asignada.

Como resultado de un control sistémico, las solicitudes de atenuación de alícuota mencionadas en a), son resueltas en forma automática por el sistema, generando como resultado el correspondiente certificado de atenuación.

En cambio, para las solicitudes de exclusión mencionadas en b), el contribuyente deberá brindar información adicional referida a las compras, ventas, proveedores, clientes, actividad desarrollada, etc. Dicha información será evaluada por el organismo fiscal a los efectos de la resolución de la solicitud.

Estos mecanismos tienen como objetivo reducir, a lo sumo con la exclusión total, la aplicación de los regímenes de retenciones y percepciones, pero de ningún modo posibilitan la devolución de los saldos a favor que se hubieren generado. A lo sumo permiten que dichos saldos no sigan incrementándose. Para iniciar el procedimiento de devolución de los aludidos saldos a favor por parte del organismo fiscal, el contribuyente deberá articular una demanda por repetición conforme se establece en el correspondiente Código Fiscal.

Sin embargo, tratándose de contribuyentes personas humanas, en los cuales se verifiquen saldos a favor que no superen los \$ 10.000 y cuya antigüedad resulte mayor a los 4 meses, el organismo estableció recientemente un nuevo procedimiento para tramitar la demanda de repetición en forma sistémica, o sea a través de la página Web (R.N. 35/2017).

8.3. Córdoba

Varias son las normas que establecen y regulan Regímenes de Retención y Percepción en la jurisdicción, por lo cual optamos por exponer los mismos en el cuadro que sigue a continuación:

Régimen	Normas aplicables
Régimen de recaudación bancaria aplicable tanto sobre los contribuyentes locales como los sujetos a las normas del Convenio Multilateral	<u>D. (Cba.) 1205/2015, arts. 238 a 262 y RN (DGR Cba.) 1/2017, arts. 474 a 489</u>
Régimen especial de percepción sobre importaciones definitivas de mercaderías	<u>D. (Cba.) 1205/2015, arts. 263 a 275 y RN (DGR Cba.) 1/2017, arts. 506 a 510</u>
Regímenes generales de retención y percepción	<u>D. (Cba.) 1205/2015, arts. 170 a 237; R. (SIP Cba.) 29/2015 y RN (DGR Cba.) 1/2017, arts. 405 a 473</u>
Régimen especial de retención con carácter de pago único y definitivo a sujetos del exterior en el impuesto	<u>D. (Cba.) 1205/2015, arts. 311 a 318 y RN (DGR Cba.) 1/2017, arts. 490 a 496</u>
Régimen especial de recaudación para toda	<u>D. (Cba.) 1205/2015, arts. 321 a 333 y RN (DGR Cba.) 1/2017, arts. 497 a 505</u>

<p>actividad que involucre la introducción de carne bovina, ovina, caprina, porcina, aviar y/o sus subproductos y pescados</p>	
<p>Solicitud de certificados de "no retención" y/o "no percepción" y/o "no recaudación"</p>	<p><u>RN (DGR Cba.) 1/2017, arts. 458 a 461</u></p>

Respecto a la posibilidad de obtener los Certificados de No Retención, No Percepción y/o No Recaudación, los citados artículo 458 a 461 de la RN (DGR) 1/2017 establece que cuando se verifiquen saldos a favor a consecuencia de las exacciones sufridas, los contribuyentes podrán solicitar el “Certificado de No Retención/Percepción/Recaudación”, a través de la página web de la Dirección General de Rentas de la jurisdicción, para lo cual será requisito tener presentadas las 12 declaraciones juradas inmediatas anteriores vencidas. Ya en el sistema web, el contribuyente deberá completar la solapa referida a proyección de bases imponibles, cargando en la grilla la proyección del impuesto, referida a los próximos 12 meses a vencer. Una vez cargado todos los datos necesarios para la solicitud el usuario podrá imprimir la constancia del trámite F-322 Rev. vigente con un número de trámite generado y luego, una vez resuelta la solicitud, se pondrá a disposición el certificado de no retención/percepción, F-321 Rev. vigente, el cual podrá ser impreso cuando la resolución de la solicitud se encuentre en estado “Resuelto” y se podrá obtener, con clave.

Se deja constancia asimismo que este certificado de no retención/percepción/recaudación, en los casos de los contribuyentes de Convenio Multilateral incluidos en la nómina publicada en la página web de la Dirección General de Rentas según lo establecido por el artículo 410 de esta Resolución bajo análisis, no será válido para ser presentado ante los agentes que efectúen liquidaciones correspondientes a sistemas de pago mediante tarjetas de crédito y similares.

Por otra parte, aquellos contribuyentes cuyos ingresos brutos declarados en la jurisdicción Córdoba en el año inmediato anterior, superen el monto anual de \$ 220.000.000,00, podrán solicitar, a través de la página web de la Dirección General de Rentas, el “certificado de no retención” por ingresos del año anterior, utilizando la clave, sin que por ello se vea afectada su condición de agente de retención y/o percepción.

8.4. Misiones

Lo dicho respecto a la pluralidad de regímenes aplicables y la consecuente conveniencia de exposición de los mismos en un cuadro, respecto a la provincia de Córdoba, se ve amplificado en el caso de la provincia de Misiones, por lo cual comenzamos exponiendo a continuación el cuadro respectivo:

Régimen	Normas aplicables
Régimen de retención aplicable a molinos, secaderos, plantas industrializadoras y establecimientos similares que efectúen compras de productos agropecuarios originarios en la Provincia	<u>RG (DGR Misiones) 16/1988</u>
Régimen de retención aplicable a cooperativas, asociaciones de productores agropecuarios y/o forestales, etc., que adquieran productos agropecuarios y/o forestales en estado primario	<u>RG (DGR Misiones) 59/1990</u>
Régimen de retención aplicable a la producción primaria de la yerba mate	<u>D. (Misiones) 1445/1990</u>
Régimen de retención aplicable a honorarios profesionales	<u>RG (DGR Misiones) 77/1990</u>
Régimen de retención aplicable a entidades que efectúen pagos de bienes y servicios adquiridos mediante tarjetas de crédito y/o compra	<u>RG (DGR Misiones) 91/1990</u>
Régimen de agentes de retención aplicable a honorarios regulados judicialmente	<u>RG (DGR Misiones) 107/1990</u>
Régimen de retención aplicable a la comercialización de combustibles líquidos derivados del petróleo y gas natural	<u>D. (Misiones) 204/1992 y RG (DGR Misiones) 5/1992</u>
Régimen de retención y percepción aplicable por contribuyentes y/o responsables de alto interés fiscal para la Provincia y otros sujetos Incorporación de mayoristas y distribuidores al régimen de retención establecido por la RG (DGR Misiones) 3/1993	<u>RG (DGR Misiones) 3/1993</u> <u>RG (DGR Misiones) 12/1993</u>

Régimen de retención aplicable a organismos y reparticiones provinciales	<u>RG (DGR Misiones) 24/1996</u>
Régimen especial de percepción aplicable a la actividad de venta de productos farmacéuticos por parte de las droguerías y/o distribuidores.	<u>D. (Misiones) 1815/1997</u>
Régimen de retención para la intermediación de transporte de cargas generales cuando el origen de la carga se sitúe en el territorio provincial	<u>RG (DGR Misiones) 18/1998</u>
Retenciones efectuadas a comisionistas, consignatarios y demás intermediarios	<u>RG (DGR Misiones) 37/2000</u>
Régimen de recaudación sobre los créditos en cuenta bancaria	<u>RG (DGR Misiones) 35/2002</u>
Régimen de percepción aplicable a la compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción	<u>RG (DGR Misiones) 73/2002</u>
Régimen de retención aplicable a molinos, plantas de estacionamiento y envasadoras dedicadas a la producción de yerba mate	<u>RG (DGR Misiones) 19/2004</u>
Régimen de percepción aplicable a operaciones de importación definitiva para consumo de mercaderías	<u>RG (DGR Misiones) 32/2006</u>
Régimen de pago a cuenta aplicable respecto de productos o mercaderías que ingresan a la Provincia para su compraventa, o remisiones entre fábricas o sucursales, o entregas en depósito o en consignación, así como con relación a la prestación del servicio de transporte de cargas con origen en la Provincia	<u>RG (DGR Misiones) 56/2007</u>
Régimen de percepción aplicable a molinos, secaderos, plantas de elaboración o procesamiento de materias agrícolas, ganaderas, aserraderos, frigoríficos	<u>RG (DGR Misiones) 1/2010</u>
Régimen de retención aplicable a actividades de prestación de	<u>RG (DGR Misiones) 11/2011</u>

servicios agrícolas y pecuarios, silvicultura, extracción de maderas y servicios conexos	
Régimen de percepción aplicable a las ventas de cosas muebles, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios concertadas y/o perfeccionadas electrónicamente a través de “portales virtuales”	<u>RG (DGR Misiones) 32/2011</u>
Solicitud de exclusión de los regímenes de retención y/o percepción	Presentar nota ante la Dirección General de Rentas de acuerdo a los requisitos dispuestos por el <u>art. 21 de la RG (DGR Misiones) 3/1993</u>

El citado artículo 21 de la RG (DGR) 3/1993, establece que cuando por aplicación de los regímenes de recaudación se generaren sucesivos saldos a favor de los contribuyentes, podrán ser excluidos total o parcialmente de los mismos, “...siempre que de los elementos que aporten y de la consecuente verificación que practique la Dirección, resulte fehacientemente acreditado que la aplicación del precitado régimen generará, en forma permanente, saldos a favor de dichos responsables...”

Esta gestión se canaliza desde el sitio web oficial de la Dirección General de Rentas, accediendo con clave fiscal, y generando el Formulario SF-175 ‘Solicitud de exclusión’

Luego, el mentado Formulario SF-175 deberá ser presentado con certificación de la firma del responsable o autorizado ante el Fisco Misionero, acompañada de una Nota consignando:

- a) Lugar y fecha.
- b) Apellido y nombre o denominación.
- c) Número de Inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos o en el Convenio Multilateral.
- d) Actividades que desarrolla.
- e) Plazo por el cual solicita la exclusión o reducción, el cual no podrá exceder de un (1) año.
- f) Monto total de operaciones gravadas efectuadas en los últimos seis (6) meses anteriores al mes en el que se efectúa la presentación.

g) Detalle de las retenciones y/o percepciones que le fueron efectuadas (durante el período informado) por aplicación del presente régimen o por otros, con indicación de:

- Nombre y apellido o denominación del agente de retención.
- Número de CUIT y/o de inscripción en Convenio Multilateral.
- Fecha de la retención del gravamen.
- Importe de cada operación.
- Alícuota aplicada.
- Importe retenido o percibido.

h) Detalle de las deudas pendientes con la Dirección por los distintos impuestos cuya fiscalización se encuentren a su cargo, que podrían ser objeto de compensación mediante los saldos a favor del contribuyente.

Redondeando los aspectos formales, se establece que la información reseñada deberá ser certificada por contador público, con firma legalizada por el Consejo Profesional en el cual se encontrare matriculado.

9. IMPACTO DE LOS REGIMENES DE RECAUDACIÓN EN LOS FLUJOS DE FONDOS DE LAS EMPRESAS

La necesidad de recursos dio origen a la creación de diversos mecanismos de recaudación, tratando de captar los flujos de fondos de las empresas en diversos estadios.

De este modo, en oportunidad de adquirir los bienes, insumos o servicios necesarios para realizar la actividad del contribuyente (hecho imponible del gravamen), el flujo de ingresos ya comienza a verse afectado, debiendo el sujeto destinar una porción de su riqueza (**percepción sufrida**) que podrá computar a cuenta del impuesto que pudiera resultar en un determinado ejercicio fiscal.

Estas percepciones se sufrirán en todos los casos, ya sea que los bienes o servicios se adquieran en el mercado interno, como si el origen de los bienes sean del extranjero, actuando en éste último caso la propia Aduana actúa como agente de percepción del gravamen.

Por otra parte, en oportunidad de realizar la venta de los productos (ya sea como consecuencia de su transformación o reventa), o bien al realizarse la prestación de los servicios, el cobro de la factura correspondiente también se verá afectada por aplicación de **retenciones sufridas**, las cuales disminuirán el flujo de fondos que percibe la empresa, y que también resultarán computables al impuesto que se determine en un determinado ejercicio fiscal.

Por lo general, y en cumplimiento de sanas prácticas administrativas (normas de control interno), el flujo de fondos originado por las cobranzas efectuadas a los clientes se deposita en su totalidad en entidades bancarias. En estos casos, las correspondientes acreditaciones originarán asimismo **retenciones** del gravamen. De este modo, se destaca el hecho, que aquellos flujos originados en cobranzas realizadas a agentes de retención, que ya se encontraron afectadas por retenciones, vuelven a estar afectadas a otro régimen de retención por el hecho de ser depositadas en las entidades bancarias.

Para complementar el combo de mecanismos recaudatorios, se establecen en muchas jurisdicciones mecanismos de pago a cuenta, donde el propio contribuyente debe ingresar montos a cuenta del gravamen (de una obligación de pago que no es anual sino que por lo general vence mensualmente), como sucede por ejemplo en los casos en que se introducen bienes a una determinada jurisdicción.

La descripción de los regímenes realizada en los párrafos precedentes pone de relieve con total claridad, la fuerte incidencia que los distintos mecanismos recaudatorios producen en el flujo de fondos de una empresa, obligándola a destinar gran parte de su capital de trabajo a cancelar en exceso, en la mayoría de los casos, sus obligaciones tributarias.

Desde una óptica política, se podría afirmar que esta operatoria encuentra mayor sustento para quienes entienden la necesidad de financiar los gastos estatales, los que a veces carecen de un adecuado control. Las empresas entonces ven afectado una porción de capital que podrían destinar a verdaderas actividades productivas, para financiar las erogaciones que no tendrían suficiente control. Aspecto que se debería analizar.

10. GENERACIÓN DE SALDOS A FAVOR Y VULNERACIÓN DE PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Ante semejante diseño de ingeniería recaudatoria, es fácil advertir la posible (por no decir segura) generación de saldos a favor de los contribuyentes, como consecuencia de destinar fondos en montos superiores a los que corresponden a sus obligaciones fiscales finales.

En estos escenarios, debería suponerse que una seria administración, entendiendo por tal a la que orienta su accionar no solo a recaudar, sino a hacerlo respetando las garantías que corresponden a los contribuyentes y los principios tributarios elementales, procedería a establecer medidas para evitar rápidamente la generación de los aludidos saldos a favor, y en su caso proceder a su pronta devolución, sin perjuicio de las amplias facultades de fiscalización que le corresponden al respectivo organismo fiscal a efectos de verificar la procedencia y verdadera existencia de los saldos a favor declarados por el contribuyente.

Esto constituye un aspecto importante, ya nunca debemos soslayar las facultades de control y verificación del fisco, de modo de evitar que los contribuyentes, a través de diversos artilugios o ardidés, pudieran desfinanciar al Estado. Nadie pone en duda la importancia de esta facultad, y desde ya que nuestra propuesta enaltece siempre este aspecto.

Estas facultades de control y verificación del fisco, operativamente hoy más incisivas por la utilización de la tecnología, implican un valladar que impida el descuido de la situación de los contribuyentes, no sólo por aspectos técnicos indudables, sino por los serios inconvenientes que atraviesan las empresas al tener que destinar gran parte del capital de trabajo al pago de obligaciones tributarias que, en muchos casos, están vinculadas a impuestos a la postre inexistentes, en muchas ocasiones, debiendo recurrir a capital de terceros con el correspondiente pagos de los servicios pactados. Vale decir, resulta habitual que las empresas deban financiar estos saldos a favor con préstamos que adquieren cuyos intereses impactan negativamente en los resultados de los diferentes negocios. Significa entonces que, en estos casos, el déficit del Estado es financiado claramente con el capital, con un costo claramente explícito, ya no solo el costo financiero implícito, producto de tener “inmovilizado” una suma de dinero importante a modo de saldo a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos, sino que a dicho costo implícito, debe adicionarse el explícito, dado por el capital que debe tomar el contribuyente en el mercado para cubrir su hueco financiero.

Y todo lo antedicho adquiere una mayor gravedad, cuando recordamos que desde el punto de vista jurídico tributario, se encuentra en juego la vulneración de diversos principios tributarios, muchos de ellos de raigambre constitucional.

En efecto, a través del principio de legalidad se sostiene que sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley, se puede definir todos y cada uno de los

elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos. La máxima latina *nullum tributum sine legem* determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo.

El principio constitucional de la legalidad en materia tributaria implica que la creación, modificación y supresión de tributos, así como la concesión de exoneraciones, y otros beneficios tributarios, la determinación del hecho imponible, de los sujetos pasivos del tributo, de los preceptores y retenedores, de las alícuotas correspondientes y de la base imponible, deben ser hechas por ley del Congreso de la República y, concordantemente, tratándose de tributos subnacionales, leyes sancionadas por los respectivos órganos legislativos de las correspondientes jurisdicciones

El espíritu fundante del principio de legalidad es que la exacción que se realiza al contribuyente se encuentre amparada por la correspondiente ley emitida por el Congreso (quien ejerce así su potestad tributaria), y que no sea producto de la aplicación de una norma de inferior jerarquía. En este punto del análisis existe una unánime posición de que el quantum de la obligación tributaria debe surgir de una norma que resulte clara al respecto.

Ahora bien entendemos que en los hechos, este principio se encuentra claramente vulnerado, toda vez que, la existencia de permanentes saldos a favor de los contribuyentes constituyen en definitiva un pago en exceso del impuesto (en la mayoría de los casos por montos significativos) que no encuentra sustento legal correspondiente.

Y ahí es donde volvemos a una expresión que hemos mencionado en pasajes de este trabajo y que evoca a una filosofía que vemos lamentablemente abandonada: la expresión es "Regímenes de Recaudación en la Fuente"; esa alusión "en la fuente" está refiriendo a una cercanía con la existencia de un hecho imponible, lo cual hoy día hemos visto no se viene dando, tanto porque el exceso producto de alícuotas excesivas en los mismos, sino por la superposición de retenciones y percepciones, con el agravante de los regímenes de recaudación bancaria, los cuales se encuentran aun mas disociados y distantes del hecho imponible, tal como hemos visto en pasajes que anteceden al presente.

No se deben confundir las facultades que tiene el organismo fiscal de establecer estos mecanismos de recaudación, las cuales se establecen por la correspondiente ley, con el hecho de que los contribuyentes terminen cumpliendo en exceso su obligación. Entendemos que este pago en exceso resulta contrario a la ley, máxime cuando en forma deliberada los distintos organismos fiscales establecen requisitos o limitaciones exagerados o desproporcionados para otorgar (en el mejor de los casos) el correspondiente certificado de liberación.

Se trata de un sistema de recaudación que constituye una verdadera trampa, donde no sólo es fácil caer como sujeto pasible (por la obligatoriedad obvia de cada régimen) sino que resulta sumamente difícil excluirse de los mismos, por clara decisión de los propios fiscos provinciales, los cuales establecen en forma deliberada requisitos y condiciones que no guardan relación alguna con el propósito de evitar la generación de los saldos a favor.

De este modo, se observa que todo el sistema recaudatorio está diseñado expresamente para generar estos saldos a favor. Ello puede advertirse en los siguientes aspectos:

- a) Exigencias desproporcionadas que se establecen para que el contribuyente pueda solicitar un certificado de retención, pudiendo citar como ejemplo el caso de la provincia de Buenos Aires, en donde se exige, sin importar la existencia y magnitud de los saldos a favor, que el monto de las retenciones y percepciones sufridas exceda en más de 2,5 veces el impuesto de los últimos 3 meses.
- b) Inexistencias de procedimientos para solicitar los certificados de liberación en ciertas jurisdicciones, como el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en donde no existe un procedimiento determinado, estando previsto únicamente que la exclusión sea concedida de oficio por el organismo fiscal.
- c) Demora excesiva e injustificada por parte de los organismos fiscales para extender el correspondiente certificado o expedirse al respecto, en los casos que las normas legales lo contemplan.
- d) Rechazo de los organismos fiscales en muchos casos en forma injustificada, que obligan al contribuyente a desestimar el pedido, o bien a interponer el recurso correspondiente con el consecuente dispendio de tiempo y recursos.
- e) Extensión injustificada y en los hechos, sin límite temporal alguno, para que los organismos se expidan en relación a un pedido de devolución de los aludidos saldos a favor.

Los aspectos indicados con carácter enunciativo (ya que representan una muestra de lo que se observa en la realidad, no desconociendo otras situaciones que se pueden plantear), ponen en evidencia que el diseño de los mecanismos de recaudación implementados por los distintos organismos tienen como propósito simplemente recaudar fondos, independientemente de las obligaciones que pudieran determinar los contribuyentes a través de las declaraciones juradas que presenta. Y ésta es la piedra angular de la gravedad de la situación que estamos analizando: los permanentes, significativos y crecientes saldos a favor no como un resultado “no deseado” de las normas vigentes, sino como el enmascarado objetivo que las mismas persiguen.

Distintos funcionarios suelen justificar la utilización de estos mecanismos recaudatorios ante la falta de cumplimiento de los respectivos contribuyentes de su deber de presentar las correspondientes declaraciones juradas, olvidándose que estos regímenes terminan alcanzando e impactando a todos por igual, con lo cual toman los fiscos la postura facilista de enfocarse solo en que la recaudación fluya al ritmo por ellas deseadas, operando estos regímenes, de hecho, como una sanción impropia para los contribuyentes que cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

Es más, si bien vemos a la proliferación de regímenes de recaudación en sus múltiples facetas (retención, percepción y pagos a cuenta) como un problema en sí mismo, vemos que el mismo podría ser morigerado e incluso neutralizado, si los contribuyentes contaran con mecanismos lógicos, posibles y viables de lograr una liberación de los mismos a través del correspondiente certificado, lo cual no se verifica en la realidad que vivimos, no solo en los casos en que no existen normas que lo permitan, sino también en aquellos en que son demasiado complejos o inaplicables, sin olvidar la posterior demora intencional en proceder a la devolución de los saldos a favor correspondientes.

Por lo tanto, la solución al problema no radica en eliminar los regímenes de recaudación, los cuales reiteramos tienen especiales bondades y constituyen herramientas de indudable utilidad para los organismos fiscales, sino en no solo rediseñarlos racionalmente, sino también en flexibilizar las condiciones y requisitos para otorgar la correspondiente liberación, y proceder en caso de corresponder, a una pronta devolución de los saldos a favor.

Nuestra propuesta que será desarrollada más adelante, podrá despertar en lector cierta dosis de incredulidad, pero vemos en la misma la fortaleza de no estar basada de modo alguno en cuestiones políticas (que son las que inspiran los actuales procedimientos) sino únicamente en cuestiones técnicas que, respetando los principios tributarios fundamentales y las garantías de los contribuyentes, tienden a resguardar la

relación entre el fisco y sus contribuyentes, para que en la casuística, se termine cumpliendo y respetando el principio de legalidad, tan enaltecido por la doctrina y jurisprudencia.

11. PROPUESTA

Habiendo analizado el cuadro de situación imperante y detectando los aspectos inadecuados que el mismo presente, acercamos a continuación nuestra propuesta integral, desdoblada en los siguientes puntos:

11.1. Unificación de los regímenes de recaudación a nivel nacional

Tal como expusimos en los puntos anteriores, nuestra propuesta de ningún modo intenta prescindir de los distintos mecanismos de recaudación, sino aplicarlos en forma racional, siendo dicha racionalidad factible de ser lograda en caso que los regímenes de recaudación se aplicaran en forma unificada.

En efecto, entendemos que podría instrumentarse **únicamente** los siguientes regímenes, cuya aplicación se **destinarían conjuntamente a todas las jurisdicciones subnacionales (las 23 provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires)**:

- a) Un régimen general de retención en la fuente por los pagos que se efectúen a proveedores.
- b) Un régimen de percepción por las ventas y locaciones y prestaciones de obras y servicios que se realicen a clientes. Para los casos en que los bienes provengan del exterior (importación), sería la Aduana quién aplicaría el régimen en oportunidad de liquidar los tributos aduaneros.
- c) Un régimen de retenciones sobre acreditaciones bancarias.
- d) En caso en que resulte de especial necesidad, dado las características que pudiera presentar la actividad, un régimen de pago a cuenta.

En los regímenes mencionados en a) y b) se podrían aplicar regímenes especiales en función a las características que pudiere presentar la actividad, por ejemplo, prestar especial atención a aquellas actividades que tengan un escaso valor agregado.

En definitiva, esta parte de la propuesta consiste en unificar todos los regímenes provinciales a nivel nacional, de modo que a lo sumo, sólo existan los cuatro regímenes conforme a lo mencionado en los puntos a) a d) precedentes. Estos regímenes podrían ser aplicados y recaudados por un ente común a todas las jurisdicciones, en una figura similar o equivalente a la actual Comisión Arbitral

(COMARB) y la aplicación del Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCRESB).

En principio, los montos recaudados por esta entidad serían atribuidos a los distintos contribuyentes, como pago a cuenta en las respectivas jurisdicciones, conforme a los mismos coeficientes unificados que utilizan para distribuir las bases que constituyen sus ingresos. De esta forma existiría un claro **paralelismo entre las bases asignadas a cada jurisdicción, y atribución de las retenciones, percepciones y pagos a cuenta sufridos** por el contribuyente.

De este modo se lograría evitar también la “fuga de base” entre jurisdicciones, pues los contribuyentes no tendrían motivaciones para incurrir en la misma, no tendría ya sentido práctico distorsionar intencionalmente los coeficientes unificados asignando forzosamente mayor coeficiente unificado en aquellas jurisdicciones en las cuales se presentan mayores retenciones y percepciones, o saldos a favor para utilizar, dado que la asignación de los pagos a cuenta guardarían relación con la obligación final en cada jurisdicción.

Así, no se presentaría la disparidad que actualmente se observa en ciertas jurisdicciones, que mientras se asigna una base baja de ingresos (por tener un bajo coeficiente unificado) se computan elevados montos de retenciones y percepciones sufridas que no guardan relación alguna con la obligación final del contribuyente en dicha jurisdicción.

En los casos en que el contribuyente no aplique las normas del Convenio Multilateral, y por lo tanto no tenga coeficientes unificados, en virtud de realizar se actividad únicamente en una jurisdicción (Contribuyente Local), las retenciones sufridas serían atribuidas (en principio) íntegramente a la jurisdicción en la que realiza la actividad.

De este modo, todos los contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos de todas las jurisdicciones provinciales, sean considerados del Convenio Multilateral o como contribuyentes Locales, se encontrarían en el mismo padrón para asignar y utilizar los correspondientes pagos a cuenta.

El sistema que se propone permitiría asimismo detectar la actividad de un contribuyente en una determinada jurisdicción cuando no lo haya declarado voluntariamente. De este modo, y sólo para estos casos, podría disponerse que las siguientes reglas generales (sin perjuicio de otras particulares que podrían incorporarse):

- a) Cuando corresponda la percepción por la venta de bienes prestación de servicios y se verificara que el contribuyente no ha declarado como jurisdicción aquella en la cual se verifica la entrega o la prestación de servicios, la percepción sufrida se imputará únicamente a dicha jurisdicción (no declarada hasta el ese momento por el contribuyente), sin perjuicio de las acciones que

podrá articular el correspondiente organismo fiscal para que el contribuyente regularice en su caso la situación.

- b) Cuando la corresponda la retención por compra de bienes o contratación de servicios, y se verificara que el contribuyente no ha declarado como jurisdicción aquella en la cual realizó la entrega del bien o prestó el correspondiente servicio, la retención sufrida se imputará únicamente a dicha jurisdicción (no declarada hasta el ese momento por el contribuyente), sin perjuicio de las acciones que podrá articular el correspondiente organismo fiscal para que el contribuyente regularice en su caso la situación.

De esta forma, el régimen unificado, al contemplar una visión general de los contribuyentes, permitiría un control más integral de las jurisdicciones en las cuales el contribuyente realiza su actividad, permitiendo a todas las jurisdicciones a efectuar un control más exhaustivo sobre los contribuyentes y el lugar donde realizan su actividad. En general, entendemos que al aplicarse estos regímenes de recaudación con tasas moderadas (otra condición que los mismos deberían cumplir), no debieran presentarse saldos a favor del contribuyente originados por pagos a cuenta en exceso de su obligación final determinada según sus propias declaraciones juradas.

11.2. Nivel moderado de alícuotas aplicables

Tal como lo mencionamos en el punto precedente, si bien entendemos que la aplicación de los regímenes unificados a nivel nacional no deberían generar ni significativos ni habitualmente saldos a favor en cabeza de los contribuyentes, ello dependerá en gran medida de las alícuotas que se establezcan en cada uno de dichos regímenes.

En efecto, si las alícuotas que se aplican en cada régimen, tienden a igualar la alícuota que finalmente aplica el contribuyente sobre sus ingresos imponibles (como ocurre en muchos casos actualmente), es posible que como consecuencia de las percepciones, retenciones, y retenciones por acreditaciones bancarias, dichos saldos a favor se sigan generando en forma recurrente.

Por ello, la propuesta que acercamos se dirige también a establecer alícuotas moderadas en los distintos regímenes, de modo que la aplicación de todos ellos en la actividad del contribuyente no termine originando pagos en exceso de la obligación final del contribuyente.

11.3. Mecanismos ágiles de liberación o exclusión del régimen

Ante la existencia de posibles saldos a favor que se pudieran generar en cabeza de los contribuyentes, deberían instrumentarse mecanismos ágiles para otorgar el correspondiente certificado de liberación, sin pasar por atenuaciones parciales de alícuotas. Se excluye o no, pero sin atenuaciones.

En efecto, si bien el período fiscal del impuesto es anual (año calendario) su liquidación es mensual, y por lo tanto el otorgamiento de un certificado de liberación no puede afectar seriamente la recaudación, máxime si se establece un plazo corto de validez (por ejemplo 3 meses).

Nuestra propuesta contiene estas dos características: la misma rapidez para otorgar el certificado de liberación exige además no otorgar por un plazo extenso (por ejemplo no más de 4 meses). De este modo no se afecta la recaudación del gravamen ante posibles situaciones puntuales.

Los requisitos para otorgar el certificado de liberación deberían entonces limitarse a cualquiera de los siguientes (se remarca que no son requisitos que deban darse en forma concurrente, sino que la existencia de solo uno de ellos dará lugar a que deba otorgarse el certificado):

- a) Cuando el saldo a favor del período anterior resulte igual o superior al promedio del impuesto mensual de determinado período (últimos meses).
- b) Cuando los pagos a cuenta a sufrir arrojen un monto igual o superior al impuesto al promedio del impuesto mensual mencionado en a).
- c) Cuando la suma de los saldos a favor y pagos a cuenta, mencionados en a) y b) resulten igual o superior al promedio del impuesto mensual mencionado.

En resumen, los escenarios descritos en los puntos a) a c) precedentes, ponen en evidencia que, de aplicarse los mecanismos de recaudación y en caso de no contarse con el certificado de liberación que se solicita, se generarían pagos en exceso, motivo suficiente para extender el correspondiente certificado a favor del contribuyente.

11.4. Mecanismos ágiles para efectuar las devoluciones de los saldos a favor

Aún cuando se otorguen los correspondientes certificados de liberación conforme a lo tratado en el punto anterior, es posible que por las particulares del caso, subsistan los saldos a favor (ingresos exiguos en ejercicios posteriores, cese de actividad, etc.).

En tales casos, debería instrumentarse en sistema ágil de devolución del impuesto, una vez verificado el cumplimiento de ciertos controles sistémicos (presentación de declaraciones juradas, procedencia de las retenciones y percepciones sufridas computadas, inexistencia de deudas por otros gravámenes, etc.), procediendo a instrumentar una rápida devolución de los fondos a favor del contribuyente, sin perjuicio de efectuar los controles pormenorizados que correspondan, y aplicando los intereses y sanciones que correspondan en caso de simulación por parte del contribuyente.

El sistema que se propone cuenta con experiencias en otros países, con resultados satisfactorios.

12. RESUMEN

El presente trabajo aborda un tema que, lejos de ser novedoso, se vuelve aceleradamente más candente con el paso del tiempo: la proliferación de Regímenes de Retención, Percepción y Recaudación Bancaria en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la consecuente generación de saldos a favor de los contribuyentes.

El problema es grave y la solución al mismo debe ser buscada reconociendo la importancia de contar con dichos regímenes en el marco del sistema tributario, pero con un rediseño tal que incluya ágiles mecanismos de morigeración de alícuotas o de exclusión y, además, deberían todos los regímenes de recaudación de toda naturaleza ser manejados por un organismo centralizador que luego distribuya lo recaudado entre las jurisdicciones involucradas. La conjunción del manejo centralizado y armónico de los regímenes con la existencia de mecanismos de morigeración o exclusión viables y expeditivos, nos conduciría a un cuadro de situación sustancialmente distinto al actual, en el cual los fiscos cuenten con esta importante herramienta que son los regímenes aludidos, a la vez que los contribuyentes dejarían de sufrir los perjuicios producto de encontrarse con saldos a favor acumulados que en ocasiones son muy significativos y permanentes.

13. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- BULIT GOÑI, Enrique G., "Constitución Nacional y Tributación Local", Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, Agosto de 2009
- BULIT GOÑI, Enrique G., "Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992
- CASÁS, José Osvaldo, "Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria", Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, 2005
- CHICOLINO, Ricardo y FERNANDEZ, Oscar A. "El Convenio Multilateral", Tercera Edición, ampliada y actualizada. Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, Mayo de 2005
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario, versión web, www.rae.es
- SÁNCHEZ RICCIARDI, Atilio V. y OTTONELLO, Hebe L.: "La retención en la fuente por impuesto sobre los ingresos brutos y los contribuyentes del Convenio Multilateral" – Derecho Fiscal Ediciones Contabilidad Moderna - Tomo XL - Nº 210 - pág. 86
- SÁNCHEZ RICCIARDI, Atilio V: "Retenciones y Percepciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Una asignatura pendiente", Practica y Actualidad Tributaria, Editorial Errepar Tomo II, Enero de 1996
- SPISSO, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", Tercera Edición, Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007
- VILLEGAS, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 3era Edición, ampliada y actualizada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1995