AAEF
ASOCIACION ARGENTINA
DE ESTUDIOS FISCALES

# I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

ERREPAR

I y II Jornadas.indb 1 2/5/16 15:42

I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal / Rodrigo Lema ... [et al.]. - 1a ed . - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2016.
352 p. ; 28 x 19 cm.

ISBN 978-950-9761-31-5

1. Impuestos. I. Lema, Rodrigo
CDD 336.2

I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

© 2016 ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

Edita:
ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES
Avda. Pte. Julio A. Roca 751 - EP "B" - (1067) Buenos Aires - Argentina
Tel./Fax: (5411) 4342-1796/7837 - www.aaef.org.ar
E-mail: info@aaef.org.ar

Comercializa y distribuye:
ERREPAR S.A.
Paraná 725 - (1017) Buenos Aires - República Argentina
Tel.: (5411) 4370-2002 - www.errepar.com
E-mail: clientes@errepar.com

ISBN 978-950-9761-31-5

Prohibida su reproducción parcial o total sin permiso por escrito de la casa editora.
Hecho el depósito que marca la ley 11723 - Impreso y hecho en Argentina - Printed in Argentina.

# SUMARIO

## I JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

PANEL I

### Límites al ejercicio de potestades fiscales de Provincias y Municipios

***Aníbal Bertea***
Informe de relatoría ..... ***9***

PANEL II

### El acceso a la justicia en materia tributaria provincial y municipal respecto de la determinación de la deuda y de las facultades sancionatorias

***Daniel Borrego***
Informe de relatoría ..... ***53***

CONCLUSIONES

### I Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

***Panel I***
Límites al ejercicio de potestades fiscales de Provincias y Municipios ..... ***103***

***Panel II***
El acceso a la justicia en materia tributaria provincial y municipal respecto de la determinación de la deuda y de las facultades sancionatorias ..... ***107***

## II JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

CONCLUSIONES

### II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

***Panel I***
Tributación local y economía digital. Los efectos de las innovaciones tecnológicas en la tributación local ..... ***119***

***Panel II***
Los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Situación actual y perspectivas ..... ***121***

PANEL I

### Tributación local y economía digital. Los efectos de las innovaciones tecnológicas en la tributación local

RELATOR

***Carlos F. Reyes***
Informe de relatoría ..... ***125***



I y II Jornadas.indb 3 2/5/16 15:42

PANELISTAS

***Elvira H. Balbo***
Algunos aspectos referidos al tratamiento de las operaciones concertadas a distancia en el Convenio Multilateral ..... ***145***

***Ricardo E. Riveiro***
Netflix, Ingresos Brutos, Establecimiento Permanente, Convenios Fiscales y BEPS. Los problemas no resueltos del comercio electrónico ..... ***153***

***Rubén H. Malvitano***
El Impuesto de Sellos y la concertación electrónica..... ***173***

NO PANELISTAS

***Ariel A. Aboud, Cristian F. Scoponi y José L. Severin***
Impuesto de Sellos y documentos digitales: aproximación y alternativa armonizadora ..... ***189***

***Christian Canova***
Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el click como perfeccionamiento del hecho imponible ..... ***199***

***Horacio Di Paolo***
El Impuesto de Sellos frente a las liquidaciones de granos ..... ***209***

***Federico Parada Larrosa***
El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a los servicios intangibles prestados por residentes del exterior vía Internet. Análisis a partir del sustento territorial ..... ***221***

PANEL II

## Los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Situación actual y perspectivas

***Gastón F. Vidal Quera***
Informe de relatoría..... ***261***

PANELISTAS

***José M. Sferco***
Sobre agentes de recaudación en sede local. Citas jurisprudenciales que ponen límites al caos..... ***275***

***Enrique L. Condorelli***
Las vías administrativas y judiciales para paliar el flagelo de los saldos a favor en la Provincia de Buenos Aires. Situación actual en la jurisprudencia ..... ***287***

NO PANELISTAS

***Francisco J. De Rosa***
La distorsión de los Regímenes Recaudatorios por parte de la Provincia de Tucumán. El Convenio Multilateral en riesgo ..... ***291***

***Mariano A. Ezeyza***
Recaudación en base a criterios de riesgo fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ..... ***301***

***Marcelo A. Greco y Analía P. Magno***
Saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: Análisis y perspectivas..... ***315***

***Anabella Kacenelson y Tomás Alderete Kehoe***
Desnaturalización de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos..... ***329***



I y II Jornadas.indb 4 2/5/16 15:42

# I Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

Rosario, 5 y 6 de junio de 2014

I y II Jornadas.indb 1 2/5/16 15:42

# ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

## CONSEJO DIRECTIVO

**Período 2012/2014**

Presidente:
***Miguel A. M. Tesón***

Vicepresidente:
***Horacio R. Della Rocca***

Secretario:
***Carlos A. Abeledo***

Tesorero:
***Jorge R. Postiglione***

Vocales:
***Juan M. Álvarez Echagüe***
***José A. Díaz Ortiz***
***Antonio H. Figueroa***
***Agustina O'Donnell***
***Marina I. Parera***

Revisores de cuentas:
***Guillermo C. Balzarotti***
***Alberto Tarsitano***

I y II Jornadas.indb 3 2/5/16 15:42

# I Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

## Rosario, 5 y 6 de junio de 2014

Presidente de las Jornadas
***Miguel A. M. Tesón***

### Comité Científico

Presidente
***Miguel A. F. Di Mascio***

Vocales
***Gustavo J. Naveira de Casanova***
***Arístides H. M. Corti***
***Ana María Grecchi***
***Juan Manuel De Iparraguirre***
***María Angélica Gastaldi***
***Pablo J. M. Revilla***
***Carlos Ariel Lapine***
***Guillermo A. Lalanne***

### Comité Ejecutivo

Presidente
***Gabriela I. Tozzini***

Vocales
***José Raffin***
***Margarita Zabalza***
***Cristian Scoponi***
***Juan F. Dogliani***
***Marcelo Tassisto***
***Santiago Rossi***
***Agueda M. Orsaria***
***Karin Nebel***
***Carolina L. Maffioli***
***Enrique Lingua***
***Fabián Curto***
***Laura M. Marcos***
***Darío O. Paglietta***
***Rubén Ranieri***

PANEL I

# *Límites al ejercicio de potestades fiscales de Provincias y Municipios*

PRESIDENTE
**Elvira Balbo**

SECRETARIA
**Rodrigo Lema**

RELATOR
**Aníbal Bertea**

PANELISTAS
**Enrique G. Bulit Goñi**
**Pablo Garat**
**César R. Litvin**
**Rodolfo R. Spisso**

# INFORME DE RELATORÍA

## ANÍBAL BERTEA

### INTRODUCCIÓN

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales, fundada en 1953, se ha dedicado a lo largo de 60 años a "promover la investigación del Derecho Fiscal y sus disciplinas afines entre sus miembros, egresados de Facultades de Derecho y Ciencias Económicas de todas las Universidades del país".[1]

Es el ámbito natural donde se agrupan los especialistas en derecho fiscal y en materias afines para promover la investigación y el estudio de las disciplinas jurídicas, económicas y financieras que a él están vinculadas. Para ello, la Asociación propone el desarrollo de cursos, seminarios, conferencias y realiza congresos y jornadas científicas, nacionales e internacionales. Emite opinión sobre cuestiones de su especialidad y publica obras y trabajos relativos a las materias mencionadas.[2]

En esta oportunidad hemos sido convocados para participar de un encuentro de singular importancia. Durante el 5 y 6 de junio del corriente,[3] se llevarán a cabo las Primeras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal en la ciudad de Rosario, provincia de Santa Fe en las instalaciones de la Bolsa de Comercio.

Muchas son las características que convierten a este acontecimiento en un suceso especial:

Es la primera vez que la Asociación promueve el desarrollo de unas Jornadas dedicadas a abordar las cuestiones de derecho tributario inherentes a las provincias argentinas y sus municipios.

Nos recibe la hermosa ciudad de Rosario, en los salones de la pretérita Bolsa de Comercio.

Los Comités Científico[4] y Ejecutivo[5] están compuestos por expertos y destacados profesores de Derecho Tributario.

Los expositores convocados son especialistas reconocidos nacional e internacionalmente.

Además, prestigiosos colegas profesionales en Ciencias Económicas y Jurídicas han respondido a la invitación a presentar trabajos y han efectuado aportes muy interesantes que serán debatidos en el ámbito de las Jornadas.

Todo lo expuesto nos augura dos días de intenso y productivo trabajo que seguramente se reflejará en medulosas conclusiones y recomendaciones que se expondrán en un documento final.

### DESARROLLO DE LAS JORNADAS

Durante la Primera Jornada (5 de junio) se desarrollará el Panel I, cuyo tema convocante es ***"Límites al ejercicio de potestades fiscales de Provincias y Municipios"***, y el Panel II: ***"El acceso a la justicia en materia tributaria provincial y municipal respecto de la determinación de la deuda y de las facultades sancionatorias"***.

En la Segunda Jornada (6 de junio) tendrán lugar las Reuniones de los Paneles I y II mediante el Trabajo en Comisiones y culminará el encuentro con una Mesa Redonda, que tratará: ***"La creación de los Agentes de Recaudación (Percepción o Retención) y su nuevo rol en la experiencia de los Fiscos locales. Unificación. La Ley de Coparticipación. Su reforma"***.

En esta oportunidad he sido convocado en carácter de Relator del Panel I.[6] Interpreto que el alcance de mi tarea se refiere a relatar, narrar, describir los objetivos encomendados al Panel I y extractar las ideas principales aportadas por los participantes de este encuentro en su calidad de panelistas y de autores de trabajos.

---

1 www.aaef.org.ar.

2 Fuente: Estatuto, artículo 3.

3 5 y 6 de junio de 2014.

4 Presidente: Dr. Miguel Di Mascio.

5 Presidente: Dra. Gabriela Tozzini.

6 Panel I: Presidente: Dra. Elvira Balbo, Secretario: Dr. Rodrigo Lema, Relator: Dr. Aníbal Oscar Bertea. Panelistas: Dres. Enrique Bulit Goñi, Pablo Garat, César Litvin y Rodolfo Spisso.



I y II Jornadas.indb 9 2/5/16 15:42

En el documento final, también se reseñarán las inquietudes, los cuestionamientos y las aportaciones que los asistentes efectúen durante el transcurso de las Jornadas, las que seguramente se reflejarán en conclusiones y recomendaciones.

En el desarrollo de mi informe de relatoría efectuaré algunas consideraciones referidas a los temas en tratamiento que considero importantes, ya que nos situarán en el "estado del arte", entendiendo como tal la situación actual de la problemática bajo análisis desde la perspectiva doctrinaria y jurisprudencial.

Como ya lo adelanté en los párrafos precedentes, la tarea principal que se encarga al Panel I es analizar la Potestad Tributaria provincial y municipal. Su alcance y los límites a su ejercicio.

Se han propuesto los siguientes subtemas:

1. la cláusula comercial y la prohibición de aduanas interiores (a propósito de las discriminaciones según exista establecimiento –o no– en la jurisdicción);
2. el límite territorial (tanto al intentar aprehender exteriorizaciones de capacidad contributiva como al imponer cargas públicas –agentes de recaudación/información–);
3. los empréstitos forzosos (retenciones y/o percepciones en exceso);
4. la coparticipación constitucional (superación del dilema de la constitucionalidad del sistema de reparto; procedimiento para la sanción de la ley convenio; principios de la distribución) y el derecho intrafederal.

El desarrollo de las ponencias se dividirá en dos bloques.

En el primero de ellos disertará el profesor Dr. Rodolfo Spisso quien se referirá a los empréstitos forzosos –retenciones y/o percepciones en exceso–.[7]

Luego, hará uso de la palabra el profesor Dr. Pablo María Garat, que ha titulado su ponencia: "El ejercicio del poder de imposición y la distribución de la renta tributaria federal a partir de la reforma constitucional de 1994: ¿fortalecimiento del federalismo?".[8]

En el segundo bloque de ponencias,[9] disertarán los profesores Dres. César Litvin y Enrique Bulit Goñi.

El Dr. Litvin[10] se referirá al límite territorial, tanto al intentar aprehender exteriorizaciones de capacidad contributiva como al imponer cargas públicas –agentes de recaudación/información–.

El Dr. Bulit Goñi tituló su disertación como: "Reflexiones sobre la Cláusula Comercial de la Constitución Nacional Argentina".[11]

Al finalizar las ponencias de los disertantes se dispondrá de un espacio para que los colegas que gentilmente han aportado trabajos puedan compartir sus conclusiones. A continuación se detallan los autores y títulos de los trabajos presentados:

1. Canova, Christian: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Tratamiento de los Ingresos del exterior.
2. Demartino, Julieta: Localización de ingresos en el Régimen General del Convenio Multilateral.
3. Di Paolo, Horacio: ¿Los Impuestos Provinciales sobre las embarcaciones deportivas y de recreación son análogos al Impuesto sobre los Bienes Personales?
4. Domínguez, Marcelo: Tributación Subnacional y Coparticipación.
5. Gómez Martín, Marcos; Rodríguez Álvarez, Mariana; Dinitz, Ingrid: El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la actividad industrial. Las provincias frente al dilema de cooperar o competir.
6. Magno, Analía: Los Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires.

## ACLARACIÓN METODOLÓGICA

No obstante el orden en el que disertarán los panelistas, a continuación efectuaré el relato de los temas y subtemas consignados en el programa, conforme al orden en que han sido allí contemplados.

---

7 Subtema 3: Los empréstitos forzosos –retenciones y/o percepciones en exceso–.

8 Subtema 4: La coparticipación constitucional (superación del dilema de la constitucionalidad del sistema de reparto; procedimiento para la sanción de la ley convenio; principios de la distribución) y el derecho intrafederal.

9 Horario estimado: Primer bloque de 10 a 11.00 hs. Segundo bloque de 11.30 a 12.30 horas.

10 Subtema 2: El límite territorial (tanto al intentar aprehender exteriorizaciones de capacidad contributiva como imponer cargas públicas-agentes de recaudación/información).

11 Subtema 1: La cláusula comercial y la prohibición de aduanas interiores (a propósito de las discriminaciones según exista establecimiento –o no– en la jurisdicción).



I y II Jornadas.indb 10 2/5/16 15:42

## LA CLÁUSULA COMERCIAL Y LA PROHIBICIÓN DE ADUANAS INTERIORES

(A propósito de las discriminaciones según exista establecimiento –o no– en la jurisdicción)

**Sobre el comercio interjurisdiccional**

La atribución conferida al Congreso de la Nación en el inciso 13 del artículo 75 de la Constitución Nacional (1994), consistente en "Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí", conocida como "cláusula comercial", involucra a todas las manifestaciones de la vida económica de nuestro país, lo cual excede el estrecho marco del subtema propuesto.

En efecto, la "cláusula comercial" deberá ser analizada en relación directa con la "prohibición de establecer aduanas interiores" (artículo 126 de la Constitución Nacional).

La denominada "cláusula comercial" tiene su justificación en palabras que aparecen en los Cuadernos ("papers") XI y XXII de "El Federalista" y que fueron atribuidas a Hamilton:

*"Un tráfico sin trabas entre los Estados intensificará el comercio de cada uno por el intercambio de sus respectivos productos, no sólo para proveer a las necesidades domésticas, sino para la exportación a mercados extranjeros. Las arterias del comercio se henchirán dondequiera y funcionarán con mayor actividad y energía por efecto de la libre circulación de los artículos de todas las zonas. Las empresas mercantiles dispondrán de un campo más amplio debido a la variedad en los productos de los diferentes Estados…"* (Cuaderno XI).

*"Los principales propósitos a que debe responder la Unión son éstos: la defensa común de sus miembros; la conservación de la paz pública, lo mismo contra las convulsiones internas, que contra los ataques externos; la reglamentación del comercio con otras naciones y entre los Estados; la dirección de nuestras relaciones políticas y comerciales con las naciones extranjeras"* (Cuaderno XXII).

**Sobre la prohibición de establecer aduanas provinciales**

La unidad de la Aduana en cabeza del Gobierno Federal fue materia de un serio debate en la Comisión de Asuntos Constitucionales, terciando entre las posturas denominadas "provincialistas" (Leiva) y las "federalistas" (Gorostiaga), la opinión de Juan Francisco Seguí. Este convencional puso fin al debate, inclinándose por la opinión de la nacionalización de las aduanas, con fundamento en la cláusula de los subsidios del Tesoro Nacional a las Provincias (actual inciso 9, artículo 75, de la Constitución Nacional).

**Una cita jurisprudencial imprescindible**

En el conocido voto del Dr. José Osvaldo Casás en el caso "Valot SA" del 2 de agosto de 2011, se efectuó una reseña de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que me permito transcribir sumariamente:

En primer lugar, transcribe el párrafo del caso *"Molinos Río de la Plata SA c/Provincia de Buenos Aires"* (Fallos: 332:66) donde la Corte señaló que *"…cuando se trata de interpretar el alcance de atribuciones provinciales en el área abarcada por la llamada "cláusula comercial" debe acudirse a una noción integradora de la actividad económica en el territorio nacional, que fue la base no sólo de los poderes del Congreso en la regulación del comercio interprovincial, sino también de los que le asignan exclusiva competencia en materia de legislación común a ser aplicada en los territorios provinciales, por las autoridades locales".*

Para concluir en la siguiente reseña:

"Sobre el punto me permito detallar diversos colectivos de fallos, más allá de que su enunciación no agota los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la materia:

*"a) Patentes diferenciales a corredores y repartidores según su distinta residencia o vecindad dentro de la República y la violación del principio de Igualdad (…)*

*b) Gravámenes aplicados por el solo hecho de la introducción de las mercaderías en la provincia (…)*

*c) Gravámenes aplicados por el solo hecho de la extracción de bienes del Estado local (…)*

*d) Inconstitucionalidad de las barreras jurisdiccionales a los instrumentos públicos otorgados en otras demarcaciones territoriales (…)".*[12]

12 Del voto del Dr. José Osvaldo Casás, *in re*, "Valot SA", Tribunal Superior de Justicia de la CABA, 2/8/2011.



I y II Jornadas.indb 11 2/5/16 15:42

**La discriminación según exista –o no– establecimiento en la jurisdicción**

El subtema incorpora una aclaración más: "…a propósito de las discriminaciones según exista establecimiento –o no– en la jurisdicción".

Por lo tanto, las ponencias se ceñirán a lo prescripto textualmente:

"La cláusula comercial y la prohibición de establecer aduanas provinciales, en relación con las discriminaciones según exista o no establecimiento (radicado) en la jurisdicción".

## Resumen de la disertación del Dr. Bulit Goñi

(Aportado por su autor)

*Reflexiones sobre la cláusula comercial de la Constitución Nacional Argentina*

1. *La llamada "cláusula comercial" (artículo 75, inciso 13, y ccs. CN) es una norma de alcance general, que no es propia ni menos exclusiva de la materia tributaria, pero que la comprende sin restricciones.*
2. *Se trata de una pieza clave del sistema federal argentino "que establece la presente Constitución" (artículo 1), la cual, como todas las normas de ésta, funciona integrada al resto, en relación sistémica y hasta programática.*
3. *Es verdad, como señala siempre el maestro Italiano Víctor Uckmar, que "el federalismo es federalismo fiscal o no es federalismo", pero en Argentina, **además**, debe enfatizarse que "el federalismo ha de ser integración horizontal y vertical y desarrollo pleno y justo de todas las fuerzas económicas, o continuará siendo mera ficción".*
4. *La encomienda en exclusividad al Congreso Nacional de la regulación de las actividades comerciales interjurisdiccionales en todas y cualquiera de sus formas (artículo 75, inciso 13) –recaudo esencial del valor supremo de la Constitución como es la unidad nacional–, no implica prohibir de plano la imposición local de las mismas, pero sí impide que esos tributos locales, o su aplicación, comporten un tratamiento discriminatorio en detrimento de la producción foránea y en beneficio de la propia, o por el origen o el destino de las personas, los bienes, o los transportes, o graven el mero paso de ellos por la jurisdicción, o que operen como aduanas interiores, o tuerzan de cualquier manera las corrientes naturales de circulación y de tránsito, etc. (artículos 1, 4, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 28, 31, 33, 75 incisos 1, 2, 12, 13, 18, 19, 30, 121, 123, 125, 126 y ccs., CN, como enseña desde sus orígenes la doctrina señera de la Corte Suprema de Justicia de la Nación).*
5. *Los acuerdos interjurisdiccionales internos que han sido práctica frecuente en nuestra realidad institucional (pudiendo mencionarse el régimen de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral y su Protocolo Adicional, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, el Pacto de Hidrocarburos), con independencia del juicio de valor que merezcan sus contenidos, y del grado de cumplimiento que puedan haber tenido, en cuanto expresiones jerarquizadas de la voluntad conjunta de los poderes constituidos de los distintos niveles del Estado federal, y dada su clara finalidad, deben ser reconocidos como normas dictadas en ejercicio e implementación de las mencionadas directivas constitucionales.*
6. *Es de señalar que semejante sabiduría en la concepción y el diseño de "un solo país para un solo pueblo, una unión indestructible de estados indestructibles", no se corresponde con la realidad de los hechos, en un país con su población apiñada en el litoral portuario y en las ciudades capitales de sus provincias, con el interior cada vez más despoblado e incomunicado, con la persistencia de una estructura agroexportadora, que en razón de la crisis estructural, ni siquiera ha sabido o podido aprovechar los vientos de excepcionales y esporádicas coyunturas mundiales favorables.*
7. *En ese medio –que no debe ser soslayado por los análisis jurídicos– es explicable y hasta comprensible la demora en la revisión del régimen de Coparticipación Federal (ley 23.548 y normas complementarias) para adecuarlo a las directivas constitucionales (artículo 75, inciso 2); pero nada justifica el recurrente incumplimiento de la normativa vigente, que no hace sino agudizar la situación aludida.*
8. *En la misma dirección, y reflexionando en niveles más accesibles, debe señalarse la necesidad de homogeneizar todo lo posible la legislación tributaria local sustantiva –al menos de los tributos que más gravitan sobre las actividades plurijurisdiccionales– y desde luego –lo que sería más fácil– la de orden procesal. Y del mismo modo, los fiscos locales y las Comisiones Arbitral y Plenaria deben homogeneizar y precisar criterios de interpretación y aplicación del Convenio Multilateral, fuente incomprensible de reconocida conflictividad, que no puede quedar sometido al agónico e inevitablemente tardío –y a veces esquivo– arbitrio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cabeza de uno de los tres poderes del Estado y vértice del Poder Judicial nacional, que por tanto tiene reservadas funciones institucionales de mayor jerarquía.*



I y II Jornadas.indb 12 2/5/16 15:42

9. *Las exenciones o tratamientos preferenciales –por caso, a la industria manufacturera– que se acordaron en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, –que continúa vigente, es norma superior a la local, y respondió a necesidades que son superiores y permanentes–, deben reconocerse sin retaceos, siendo inconstitucionales las disposiciones locales que discriminan según el establecimiento fabril esté o no radicado en la jurisdicción u otras formas ingeniadas o de otra manera.*
10. *Las retenciones y percepciones en la fuente, así como otras medidas dispuestas por los fiscos, en su interés, trasladando obligaciones que les son propias sobre los hombros de los contribuyentes: a) tienen naturaleza tributaria plena y están así sometidas al principio constitucional de legalidad o reserva de ley, y b) deben ser legisladas, interpretadas y aplicadas con razonabilidad, desarticulando y evitando sistemas que, al descargar responsabilidades, obligaciones y sanciones extremas sobre los agentes que designan, hacen que éstos "se cubran" reteniendo o percibiendo "a mansalva", dejando a los sujetos retenidos o percibidos –la mayoría de las veces en exceso– inmersos en laberínticos y siempre costosos e inciertos reclamos de repetición o compensación, que en el mejor de los casos no resultan equitativamente compensatorios, y que, generalmente, dan lugar a inspecciones integrales sobre los reclamantes, a la pesca de causales de ajuste –reales o no– que oponer a los mencionados reclamos.*

*En suma, la potestad tributaria local, que al igual que la nacional debe ser reconocida en toda su extensión –porque sin tributos no hay Estado–, es incompatible con el tironeo inconducente, con la discriminación, con la extorsión.*

## Trabajo presentado por los Dres. Gómez Martín, Rodríguez Ávarez y Dinitz

Desde la enunciación del título (**"El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la actividad industrial. Las provincias frente al dilema de cooperar o competir"**), los autores, Marcos Gómez Martín; Mariana Rodríguez Álvarez e Ingrid Dinitz, saben cómo atrapar nuestra atención.

¿Quién no se ha encontrado alguna vez, en la vida profesional o académica, con un planteo semejante? ¿Qué industrial no ha peregrinado por los Estudios y los Tribunales buscando alguna solución al problema delineado por nuestros distinguidos colegas? Pero el peregrino también necesita descansar. Agotado por el viaje, se detiene en el camino, reflexiona y decide que lo mejor será "cargar a los costos" el precio de la discriminación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La discriminación no la paga el industrial discriminado, sino el consumidor. Y en esta categoría somos todos iguales.

Los autores describen con elegancia una virtual "guerra tributaria" en materia de actividad industrial frente a "el Impuesto" (Así, con mayúscula y detrás del artículo determinativo). Porque para las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, estamos real y verdaderamente frente al principal impuesto local en términos de recaudación propia.

Y querría adelantar una opinión en este punto, sin mengua del resumen del trabajo de investigación que nos ocupa: uno de los culpables del éxito parcial –quiero decir, no completo– del Pacto Fiscal II, fue la inclusión de exenciones y reformas de "el Impuesto". Todavía recuerdo los enfrentamientos de algunos Ministros de Hacienda provinciales, quienes, con razón o no, resistían el embate del Gobierno Nacional, por temor a la pérdida irrecuperable de recursos fiscales. No pasó lo mismo con el Impuesto de Sellos; ni con las bases y alícuotas uniformes de Automotores e Inmobiliario; o los impuestos específicos sobre transferencia y comercialización de energía eléctrica, gas natural y agua potable; y nada se dijo tampoco respecto del impuesto provincial que recae sobre la nómina salarial de empleados públicos y privados que se desempeñan en su jurisdicción y que continúan vigentes.

Pero es momento de comentar el trabajo de investigación que nos han hecho llegar los autores para estas Jornadas. Y en este punto, voy a reproducir, por su claridad expositiva y nivel de detalle, el *abstract* que nos ha sido proporcionado. A saber:

*El objeto de este trabajo es analizar en profundidad y desde diferentes perspectivas el fenómeno que ha comenzado a advertirse hace algunos años y que ha generado que en la mayoría de las jurisdicciones provinciales se grave con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de manera diferencial a las actividades industriales según el contribuyente posea (o no) establecimiento industrial dentro de su ejido.*

*Pero si por empezar por el principio se trata, veremos en primer lugar que el resultado de un análisis de campo realizado sobre las principales actividades industriales arrojó como resultado que más de 3/4 de las jurisdicciones provinciales (precisamente 19 sobre 24) confieren un tratamiento más gravoso (en algunos de los*



I y II Jornadas.indb 13 2/5/16 15:42

*casos, notoriamente más gravoso) a las mismas actividades industriales si son desarrolladas por el contribuyente sin poseer un establecimiento industrial dentro de su ejido.*

Paréntesis del Relator: Los autores nos ofrecen, en calidad de prueba de tal desarmonía, un cuadro que no podemos resistirnos a reproducir y que muestra las diferentes alícuotas que aplican las jurisdicciones:

| Jurisdicción | | Con establecimiento | Sin establecimiento |
|---|---|---|---|
| 901 | Capital Federal | **1** | **3** |
| 902 | Buenos Aires | **0,5 a 3,5** | **3,5 a 5** |
| 903 | Catamarca | **1,5** | **1,5** |
| 904 | Córdoba | **0,25 a 1,5** | **4 a 4,75** |
| 905 | Corrientes | **0** | **1,75** |
| 906 | Chaco | **1** | **3,5** |
| 907 | Chubut | **1,5** | **4** |
| 908 | Entre Ríos | **4,5** | **5** |
| 909 | Formosa | **1,50** | **3,00** |
| 910 | Jujuy | **1,80** | **3,00** |
| 911 | La Pampa | **0,00** | **1,50** |
| 912 | La Rioja | **2,50** | **2,50** |
| 913 | Mendoza | **3,00** | **3,00** |
| 914 | Misiones | **2,50** | **3,50** |
| 915 | Neuquén | **Exento** | **3,00** |
| 916 | Río Negro | **1,80** | **3,00** |
| 917 | Salta | **Exento** | **3** |
| 918 | San Juan | **1,5** | **3** |
| 919 | San Luis | **Exento** | **1,8** |
| 920 | Santa Cruz | **1,75** | **2,25** |
| 921 | Santa Fe | **Exento** | **4,5** |
| 922 | Santiago del Estero | **1,5** | **3** |
| 923 | Tierra del Fuego | **1,5** | **1,5** |
| 924 | Tucumán | **1,8** | **1,8** |

Continuamos con el resumen de los autores:

*"Es nuestra intuición que cuando las jurisdicciones locales se ven involucradas en estos comportamientos no lo hacen con un fin meramente fiscal sino que lo que buscan es atraer la instalación de industrias que por su reconocido e indiscutible valor agregado y efecto multiplicador, conllevan otros beneficios que trascienden lo fiscal para proyectarse en cuestiones como un mejor desarrollo económico, social y laboral.*

*Y si bien la utilización de los tributos como herramientas de regulación económica no es cuestionable* per se *–de hecho nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido que los tributos pueden tener finalidades extrafiscales– creemos que corresponde poner atención a este tipo de comportamientos cuando puede enfrentar a una provincia contra otra o frente al gobierno federal en una posición claramente competitiva. Y si 3/4 de las provincias han optado por involucrarse en esos comportamientos, siendo en la mayoría de los casos la diferencia entre las alícuotas aplicables tan notoria, creemos que es momento de mirar el proceso seriamente, desde la perspectiva de los resultados globales que arroja y proyectando el devenir de los acontecimientos.*

*Y si la situación nos parece ya preocupante, lo son más las perspectivas. Ello porque mirado todo el proceso globalmente, se advierte que conductas que en principio lucían incipientes y aisladas, hoy se ven profundas y generalizadas. Intentando proyectar el devenir de este proceso que se encamina a la profundización de las diferencias, consideramos que tres consecuencias se derivarían naturalmente:*

*i) que las provincias ricas, centrales y con mejor infraestructura se impondrían sobre las provincias pobres, marginales y menos desarrolladas;*



I y II Jornadas.indb 14 2/5/16 15:42

*ii) se tendería a ir a un equilibrio en estrategias, cuyo resultado no sería el óptimo para las partes, tal como la moderna teoría de los juegos ha postulado; y*

*iii) desde la perspectiva del contribuyente, se perdería certeza en la tributación y se afectaría la competencia desde que los productos estarían gravados de manera distinta según el lugar geográfico del país en el que estos sean producidos.*

*Con relación al punto (i) arriba, veremos que la Argentina es un enorme territorio, dividido por razones históricas en provincias desiguales en casi todos los sentidos en que se puedan comparar. Y frente a esta realidad, con los estados provinciales comportándose individualmente y en base a sus propios incentivos, y sin la intervención del gobierno federal como nivelador de las diferencias naturales e históricas entre las provincias, la profundización de esas diferencias terminará por coronar ganadores y condenar perdedores más temprano que tarde.*

*Con relación al punto (ii) veremos que –dadas ciertas condiciones– se ha demostrado que el comportamiento estratégico de las partes que compiten (en lugar de cooperar…) por obtener un resultado determinado conduce a uno o más equilibrios sub-óptimos (denominados equilibrios en estrategias mixtas o, simplemente, equilibrios de Nash). En el caso, cuando –en el extremo– todas las provincias hayan aplicado las alícuotas gravando diferencialmente a la actividad industrial cuando el establecimiento este ubicado fuera de su ejido, por un lado, ningún contribuyente tendrá incentivos para mudar su establecimiento (aquí el objetivo de estas normas se vería incumplido), y por el otro, todas las jurisdicciones habrán resignado parte de su recaudación. En síntesis, es posible prever que, en este esquema de decisiones, todos perderán.*

*Pero como la idea del trabajo no es sólo plantear los problemas y describirlos, sino pensar en soluciones, nos permitiremos esbozar algunos lineamientos en ese sentido. Así, es claro que dejar a las jurisdicciones seguir actuando de acuerdo a sus propios incentivos, lejos de encaminar el proceso hacia su solución, terminaría por profundizar las diferencias. Entonces, un esquema de acuerdos que respete las autonomías provinciales pero a la vez busque homogeneizar criterios, parece una alternativa más cercana al óptimo social. Sin embargo, no desconocemos que existe el Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento, que de hecho para cierta parte de la doctrina y jurisprudencia está vigente y debiera respetarse. Ahora bien, el hecho de que la mayoría de las jurisdicciones ha dejado de cumplirlo, al menos parece indicar que la solución que planteaba ya no les resulta útil. Entonces, lo tomamos como caso de estudio, analizamos las motivaciones que llevaron a las jurisdicciones a firmarlo, las razones de su éxito inicial y las causas de los posteriores desvíos. Todo ello porque realmente creemos que un esquema de acuerdos sigue siendo la mejor alternativa de solución. Pero si se repiten los errores del pasado, sabemos cuál será el resultado final.*

*Como resultado de ese análisis, hemos encontrado que –más allá de eventuales motivaciones políticas que no son objeto del presente trabajo– pueden advertirse con claridad algunas cuestiones que de haberse advertido y atendido a tiempo, hubieran minimizado (si no evitado) los desvíos posteriores. La ausencia de una real negociación que tuviera en cuenta los intereses de todos los participantes al momento de su celebración, la falta de mecanismos que permitieran hacer un seguimiento efectivo de la ejecución de dicho pacto y la también ausencia de un* ámbito en el que se *pudieran negociar los ajustes que fueran necesarios antes de que se consoliden los desvíos individuales, son quizás las más reconocibles causas del fracaso.*

*Entonces, pensamos que una alternativa posible para delinear una solución más consistente con la realidad actual y a la vez sustentable en el tiempo, debería contemplar los siguientes lineamientos:*

*Basarse en acuerdos que sean negociados sobre la base de los sinceros y reales intereses de las partes. No puede ser una imposición de unos sobre otros, ni una negociación mezquina. Aquí, los más recientes trabajos existentes sobre teoría de la negociación que analizaremos más adelante nos darán el marco teórico aplicable;*

*Asumir los errores del pasado y proponer un compromiso real con el sostenimiento del nuevo acuerdo sobre la base de aceptar que –como explicaremos– los resultados globales son superiores cuando en lugar de competir se coopera;*

*Reconocer que un esquema de acuerdos es algo dinámico que, probablemente, implique una negociación periódica. Creer que un acuerdo entre estados autónomos puede ser firmado en un determinado momento y mantenerse invariable frente a una realidad tan cambiante es, al menos, simplista.*

*Pensar con seriedad la posibilidad de crear un ámbito permanente de seguimiento del cumplimiento del Pacto, de modo que los posibles desvíos puedan ser detectados a tiempo y resueltos antes que se consoliden situaciones nocivas. Así, quizás pensar en un esquema de organismos de aplicación donde estén representadas todas*



I y II Jornadas.indb 15 2/5/16 15:42

*las jurisdicciones y se convierta en el foro en el que naturalmente debieran dirimirse las diferencias, parece una opción atractiva. De hecho, el Convenio Multilateral y la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos los tienen".*

En relación con la frase *"…Es nuestra intuición que cuando las jurisdicciones locales se ven involucradas en estos comportamientos no lo hacen con un fin meramente fiscal sino que lo que buscan es atraer la instalación de industrias que por su reconocido e indiscutible valor agregado y efecto multiplicador…"*, me lleva a destacar el fundamento económico de la cláusula comercial en una federación.

Y debo recurrir a las enseñanzas de Juan Vicente Sola, en "Constitución y Economía",[13] en relación con la existencia de dicha cláusula en la Constitución de los Estados Unidos de América:

*"La tentación de los Estados miembros de favorecer los intereses de sus ciudadanos sobre los de otros Estados miembros llevaría a proteccionismo y subsidios. Es por esto que es una competencia federal.*

*Tomemos como ejemplo la regulación del comercio interprovincial o interestatal. La tentación de los gobiernos de los Estados miembros a favorecer a sus propios ciudadanos sobre los intereses extranjeros es muy fuerte, y como resultado los gobiernos de los Estados miembros tienden a conferir beneficios a sus propios ciudadanos e imponer costos a los ciudadanos de otros Estados. Para internalizar estos costos y beneficios en un área comercial común, la responsabilidad del comercio interestatal o interprovincial debe recaer en el gobierno nacional y no en gobiernos de menor jerarquía. Esta es la justificación económica de la cláusula comercial tanto en la Constitución de los Estados Unidos como en la Constitución Argentina. Por supuesto Estados independientes no necesitan conformar una federación para tomar o recibir la ventaja de un acuerdo regulatorio cooperativo del comercio. Pueden hacerlo a través de negociación que lleve a un acuerdo contractual limitado. En realidad la Organización Mundial de Comercio y su predecesora el GATT han formado acuerdos multilaterales con este fin, pero que es mucho menos ambicioso y con muchas más falencias que lo que establece la cláusula comercial en un sistema federal. Para comprender las dificultades que se corresponde para establecer un mercado único en este sentido se puede ver la experiencia de la Unión Europea. En ambos casos, tanto en la experiencia de los Estados Unidos como en la experiencia de la Unión Europea la creación de un mercado único en todo el territorio se debió en gran medida a la tarea del control judicial, ya sea de la Corte Suprema de los Estados Unidos, particularmente desde mediados del siglo XIX, como la tarea de la Corte de Justicia de las comunidades europeas con sede en Luxemburgo.*

*El primer beneficio es evidente en casos de contaminación. También en materia de comercio. En cuanto a las externalidades negativas podría ocurrir el caso de la buena calidad de la educación en un Estado haría que existiera una migración de alumnos de otras jurisdicciones y los contribuyentes tendrían que pagar por ellos. La existencia de la federación permite un ámbito en que puedan existir negociaciones con pocos costos de transacción entre los Estados miembros, se aplicaría el Teorema de Coase. De otra manera los costos de transacción serían tan altos hasta hacerse inmanejables".*[14]

Creo, sin embargo, que la estrategia asumida por las provincias frente a la solicitud de exenciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos fue pura y exclusivamente fiscal. Recaudatoria, para decirlo sin ambages. ¿Cómo hacer, desde el Ministerio de Hacienda de una provincia para cumplir con el Pacto sin perder recaudación? ¿Cómo podríamos leer las cláusulas sin tener que morir encadenadas a ellas? Suponiendo que el Pacto contuviera alguna suerte de "letra chica" que dijera: "eximirás a la actividad industrial, siempre y cuando esté radicada en tu jurisdicción". Condición que no se menciona en el acuerdo federal, ni surge de su espíritu ni de sus objetivos: bajar el costo argentino y favorecer la competitividad de la economía. Tampoco existían otras condiciones, como por ejemplo: no mantener deuda con el fisco por ningún otro tributo para obtener la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y cancelar totalmente el plan de facilidades de pago vigente en un solo acto. Ninguna de esas condiciones formaba parte del Pacto. Sin embargo fueron objeto de reglamentación minuciosa al momento de su aplicación.

## EL LÍMITE TERRITORIAL

El subtema propuesto por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales aclara: "Tanto al intentar aprehender exteriorizaciones de capacidad contributiva como al imponer cargas públicas –agentes de recaudación / información–)…".

13 Editorial Lexis-Nexis, Buenos Aires, 2004.

14 Obra y edición citadas, págs. 559/560.



I y II Jornadas.indb 16 2/5/16 15:42

## Acerca del principio de territorialidad

El apego al principio de territorialidad de la ley tributaria en general y, especialmente, de las jurisdicciones locales (Provincias, Municipios y Ciudad Autónoma de Buenos Aires) es insoslayable. Y su violación ha dado lugar a numerosos pronunciamientos de nuestro Máximo Tribunal, suspendiendo en algunos casos de modo inmediato su aplicación, sin perjuicio de proceder a su análisis al momento de decidir el fondo de la cuestión.

## Aprehensión de capacidad contributiva

A modo de ejemplo y sin que ello signifique agotar el elenco de situaciones emergentes de tal principio, cabe citar por ser de estricta actualidad, el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, junto con el Dictamen de la Procuración General de la Nación, en el caso "Aceitera Martínez SA c/Provincia de Misiones", en relación con el cómputo de los ingresos provenientes de la actividad exportadora, a los fines de la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El *fumus bonis iuris* para decretar la medida cautelar de no innovar tiene su fundamento, precisamente, en la necesidad de "…dilucidar si la pretensión exteriorizada por la Provincia de Misiones implica una extralimitación territorial de su potestad fiscal".[15]

A partir del año 2006 la Provincia de Misiones abandonó el estado de exención de los ingresos brutos provenientes de las exportaciones, quedando comprendidos en la base imponible.

Contra esta decisión de política tributaria se alzó buena parte de la doctrina alegando, sucintamente, estas argumentaciones (que resultan necesariamente coincidentes con la opinión de este Relator):

- La ley de Coparticipación Federal constituye una ley convenio y un acuerdo suscripto por la Nación y las provincias a los fines de coordinar la distribución de los recursos tributarios nacionales y que luego son distribuidos a los estados locales –incluida la Ciudad Autónoma de Buenos Aires–.
- A partir de la reforma de la Constitución de 1994 el régimen de coparticipación ha sido expresamente receptado en el artículo 75, inciso 2), de la misma, por lo que su legalidad no puede ser discutida. Así lo ha sostenido nuestro máximo Tribunal, in re, "El Cóndor Empresa de Transportes S.A c/Provincia de Buenos Aires", de fecha 7 de diciembre de 2001.
- En esa causa, el citado tribunal expresó:

  *"…Que el artículo 75 de la Constitución Nacional –antes artículo 67– introdujo modificaciones sustanciales en el tratamiento de la coparticipación federal de impuestos, entre las que adquiere la mayor relevancia la asignación de rango constitucional a dicha materia. […] En efecto, el mencionado artículo 75, en su inciso 2), establece que son coparticipables los impuestos indirectos internos y los directos creados por el Estado Nacional. Prevé que debe dictarse una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, a efectos de instituir regímenes de coparticipación de esas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos… Que, como surge de lo expuesto, la Ley Fundamental regula actualmente tanto los aspectos sustanciales como los instrumentales de la coparticipación federal de impuestos, a la vez que delega en el Congreso de la Nación la determinación de las pautas para su distribución… Que, según lo afirma el convencional Masnatta, existió consenso en la incorporación del tema en la Constitución Nacional, hasta entonces reservado al ámbito normativo federal y de derecho público local, mediante el sistema de las leyes convenio. Esa incorporación es calificada por el citado convencional como "constitucionalización" de la materia en examen (Fallos: 324:4226).*[16]

  *Dicha ley convenio forma parte del derecho intrafederal de concertación y se incorpora, una vez ratificado por las Legislaturas Provinciales y la CABA, al derecho público interno de cada Estado Local, aunque con la di-*

15 Considerando Nº 3 del fallo citado.

16 La Corte reiteró esta doctrina en Fallos 326:1760, "Petrolera Pérez Companc SA c/Provincia del Neuquén", sentencia del 2 de junio de 2003; Fallos 326:2030, "Volkswagen SA de Ahorro para Fines Determinados c/Provincia de Salta s/acción declarativa", sentencia de fecha 24 de junio de 2003; "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/Provincia de Mendoza s/acción declarativa de inconstitucionalidad", sentencia de fecha 16 de marzo de 2004; "Shell Compañía Argentina de Petróleo SA c/Provincia del Neuquén s/acción de inconstitucionalidad", sentencia de fecha 15 de abril de 2004; "Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/Provincia de Tierra del Fuego s/acción declarativa de inconstitucionalidad", sentencia de fecha 15 de abril de 2004; "Shell Compañía Argentina de Petróleo SA c/Provincia del Neuquén s/acción declarativa", sentencia de fecha 29 de abril de 2004; "Argencard SA c/Provincia de Salta", sentencia de fecha 27 de mayo de 2004; "Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/Provincia de Tucumán s/acción declarativa de certeza", sentencia de fecha 10 de mayo de 2005; "Shell Compañía Argentina de Petróleo SA c/Provincia de Tucumán s/acción declarativa de certeza", sentencia de fecha 10 de mayo de 2005; entre otros.



I y II Jornadas.indb 17 2/5/16 15:42

*versa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los* órganos superiores de nuestra organización *constitucional: Nación y provincias.*

*Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional en un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular, es la imposibilidad de su derogación unilateral por cualquiera de las partes. Caracterización dada por la propia Comisión Federal de Impuestos, mediante la resolución general Interpretativa 9/92 (B.O.N.: 17/9/92).*

*A través de esta ley, también se introducen distintas disposiciones tendientes a coordinar verticalmente el ejercicio de las potestades tributarias de los distintos niveles de gobierno –Nación, Provincias y Municipios–, siendo uno de los principales el que los poderes locales no apliquen gravámenes análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley, conforme lo dispone en inciso b) del artículo 9 de la misma.*

- Con relación a lo aquí discutido, el artículo 9, inciso b), punto 1 de la ley 23.548, expresa: "En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: […] –Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza)".
- La norma transcripta importa –aunque más no sea implícitamente– la voluntad de la ley de marginar a las exportaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ello se deriva de una lógica y sana interpretación de la misma.
- En efecto, dado que las exportaciones se encuentran fuera del objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en tanto que de lo contrario implicarían una ilegítima asunción de atribuciones de carácter federal –tal como se expresó precedentemente–, la ley de coparticipación en reconocimiento de ello admite sujetar al tributo en cuestión a las actividades conexas a la exportación, más nunca a éstas.[17]

Frente a esta posición, parte de calificada doctrina, con fundamento en la jurisprudencia de la Corte Suprema, sostiene que es válida la actitud asumida por Misiones, aun cuando ello pueda provocar –en mi opinión– un desequilibrio en la aplicación del Convenio Multilateral, que supone la homogeneidad normativa del tributo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene ahora la oportunidad de expedirse sobre el fondo del tema en la causa "Aceitera Martínez" que citamos precedentemente.

## Apuntes para unas próximas jornadas de la Asociación

Con relación al tema ***Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Misiones y las exportaciones***, dada su importancia y actualidad ("Aceitera Martínez"), sugiero considerar las siguientes reflexiones con vistas a unas nuevas jornadas de la Asociación o a las diversas Comisiones de Estudio:

a) Precisar si el tributo de que se trata es un "impuesto a la actividad" o un "impuesto a las ventas", si bien con criterio origen, que toma como parámetro de medición (base imponible) los ingresos brutos devengados.

   Digo esto porque el Profesor Dino Jarach, en una célebre discusión académica que mantuvo con el otro gran tributarista, Giuliani Fonrouge, nos decía con motivo del cambio operado en la técnica del impuesto lo siguiente:

   *"Además, no es cierta la uniformidad de la doctrina, según la cual el impuesto a las actividades lucrativas es una forma o modalidad de la imposición a las ventas (o a las transacciones).*

   *"El doctor Ricardo La Rosa lo clasifica como directo. También Due expone que el impuesto a las ventas en ciertas formas puede tener la función de gravar la actividad comercial y no a los consumidores. Se trata de un impuesto que grava a las empresas comerciales, industriales y a las actividades profesionales, al ejercicio de oficios, artes, artesanías, intermediación y otros servicios personales, excluidos los ejercidos en relación de dependencia.*

   *"Lo cierto es que el impuesto* ***tenía*** *su incidencia intencional (o sea prevista y deseada por el legislador), principalmente sobre las empresas, pero no se podía excluir en todo momento una traslación hacia el consumidor, a pesar de dicha intención y de algunas medidas tendientes a dificultar la traslación como, por ejemplo,* ***la medici****ón* ***del impuesto sobre los ingresos brutos del a****ño* ***anterior****, lo que dificultaba el proceso de modificación de la oferta, la demanda y los precios en el mercado.*

17 Fuente Unión Industrial Argentina, declaración periodística.



I y II Jornadas.indb 18 2/5/16 15:42

*"Es por ello que la pretendida simplificación operada recientemente en el impuesto renacido, que consiste en* ***gravar en cada período los ingresos del mismo período, implica acentuar la asimilación a un impuesto a las ventas como gravamen a los consumos****.*

*"Ahora bien, la reforma de la base imponible favorece la traslación hacia adelante y podrá –ella sí–* ***justificar la teoría de que el impuesto a los ingresos brutos tiene incidencia sobre los consumidores y no sobre las empresas y sus factores***".[18] (El destacado nos pertenece).

b) En tal caso, ¿resulta o no relevante la caracterización del impuesto como un impuesto a las ventas, a los fines del problema que nos ocupa?

c) ¿Cuál es el efecto económico del impuesto tal como ha sido diseñado y aplicado por la Provincia de Misiones en relación con los ingresos provenientes de las exportaciones? Más allá de lo estrictamente jurídico, ¿qué efectos económicos produce? ¿No estará actuando como un impuesto al comercio exterior?

d) La aplicación del Convenio Multilateral supone, desde siempre, una base normativa homogénea. Fue el presupuesto de los primeros convenios, bilateral primero y multilateral después.

Ver la ley 5723 de la Provincia de Buenos Aires y el texto del Convenio bilateral celebrado con la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, que dice "…el hecho imponible previsto por las disposiciones fiscales de ambos gobiernos, en razón de la similitud de la legislación vigente sobre la materia…". De igual modo se expresa la ley 5737 de dicha provincia en sus considerandos.

Ahora bien: la aplicación dispar del Convenio Multilateral por efecto de la legislación misionera, ¿no implica, acaso, dejar de lado ese "piso" normativo sobre el cual se ha erigido el Convenio? Se dirá que no se produce agravio a ninguna otra jurisdicción, porque directamente no afecta la atribución de base imponible. Efectivamente es así: directamente no se afecta a ninguna otra jurisdicción en cuanto a la recaudación del tributo. Pero ése es sólo un aspecto. Existe otro no menos preocupante: ¿cuál es el nivel de resentimiento de las economías de las otras jurisdicciones impactadas por la atribución en la base imponible de ingresos brutos provenientes de las exportaciones? Podría suceder, en un caso hipotético o no tanto, que la Provincia de Misiones, con un coeficiente magro, recaudara más por el impuesto que la suma de las demás jurisdicciones. Piénsese, a modo de ejemplo, en una empresa casi exclusivamente dedicada a la exportación.

e) Este último punto, ¿no implica el abandono del Convenio Multilateral o su mutación, cuestión que está prohibida expresamente por la Ley de Coparticipación Federal?

## Agentes de recaudación y de información. Otras cargas públicas

La designación de agentes de recaudación, de información, así como de retención y percepción, particularmente en lo que se refiere al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ha generado una multitud de planteos, algunos de los cuales sólo han podido ser subsanados o moderados a través de una decisión judicial.

En todos ellos el elemento común ha sido la ausencia del respeto al límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones. Particularmente, en el ambiente del Convenio Multilateral, lo cual llevó a la Comisión Arbitral a establecer en el Título VI de la resolución general 2/14 las pautas a las que deberían ajustarse los Regímenes de Percepción y de Retención.

## Resumen de la disertación del Dr. Litvin

El Dr. César Litvin aborda en su exposición el subtema que se titula: ***"El límite territorial para aprehender manifestaciones de capacidad contributiva y para imponer cargas públicas tanto a nivel provincial como municipal"***.

En forma particular, desarrolla en su ponencia los siguientes aspectos:

El principio de territorialidad como elemento del Estado y como fundamento que legitima y limita el ejercicio de la potestad de imposición, así como también para el establecimiento de cargas públicas.

El principio de territorialidad como límite para la aprehensión de manifestaciones de capacidad contributiva con especial referencia a:

---

18 Dino Jarach, "El impuesto provincial a los ingresos brutos sobre exportaciones. El caso 'Bovril'. Glosas a un comentario", La Información, tomo XXXVIII, págs. 161 y siguientes.



I y II Jornadas.indb 19 2/5/16 15:42

a) La gravabilidad de las exportaciones en el Impuesto sobre Ingresos Brutos (caso de la Provincia de Misiones).
b) Los regímenes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos como medio ilegítimo de aprehender manifestaciones de riqueza exteriorizadas fuera del ámbito territorial (caso de las provincias de Misiones y Tucumán).
c) Los regímenes de retención municipales y las tasas cobradas sin sustento territorial o local (caso de la Municipalidad de Posadas o de Córdoba).

El principio de territorialidad como límite para la designación de agentes de retención, percepción y de información.

Sobre los temas antes enunciados, el expositor manifiesta:

### *1. El principio de territorialidad*

*El territorio, conjuntamente con la población, el poder y el gobierno, constituye un elemento del Estado. Desde esta perspectiva el territorio consiste, entonces, en el* ámbito *físico o espacial donde el Estado ejerce el poder y el gobierno en relación a sus súbditos, y en razón del cual puede exigir de* éstos, coactivamente, *el cumplimiento de determinados deberes y obligaciones patrimoniales en beneficio de la comunidad.*

*Atendiendo a su naturaleza jurídica, los primeros constituyen cargas públicas y se traducen en deberes de hacer, de dar o soportar. En cambio, los segundos, consisten en prestaciones pecuniarias, también coercibles, y se denominan tributos.*

*En este último sentido, el límite territorial aparece en el momento de creación de la ley en la que se encuentra definido de manera abstracta el hecho imponible, cuya verificación en la realidad desencadenará el nacimiento de la obligación de pago y, con ello, la sujeción a sus normas, de lo que se extrae que los elementos estructurales que lo conforman –puntualmente, el aspecto objetivo– debe estar circunscripto a su ámbito espacial.*

*Tanto las provincias como sus municipios carecen de potestades normativas para establecer tributos que recaigan respecto de hechos, actos o bienes que tengan lugar fuera de su propio ámbito territorial así como también para establecer cargas públicas respecto de personas ubicadas en otro estado, todo lo cual se desprende aunque de manera implícita de los artículos 5, 121, 122 y 123 de la Constitución nacional.*

### *2. El principio de territorialidad como límite para la aprehensión de capacidad contributiva*

*El principio de territorialidad conlleva a que las potestades tributarias de las provincias sólo pueden ser legítimamente ejercidas sobre aquellas manifestaciones de riqueza que se exterioricen dentro de sus límites territoriales.*

*En el plano tributario local, y en virtud del régimen de coparticipación federal de impuestos de la ley 23.548, los gobiernos provinciales reciben una participación del producido de los impuestos nacionales coparticipados; a cambio de ello se han obligado sin limitaciones ni reservas, por sí y en representación de sus municipios, a no gravar las materias imponibles sujetas a los impuestos que recauda el gobierno federal, con excepción de los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes.*

*Por su parte, y en razón del compromiso asumido por las gobiernos provinciales, la potestad tributaria normativa de los municipios se ha visto reducida al establecimiento de contribuciones de mejores y a la recaudación de tasas, habida cuenta que los impuestos nacionales en los que tienen participación las provincias comprenden todos los índices o manifestaciones de capacidad contributiva, por lo que les está vedado cualquier pretensión de gravarlos con impuestos bajo pena de incurrir en violación del mencionado régimen.*

*Así delineado el alcance de los poderes fiscales normativos de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como asimismo el que detentan los municipios, la potestad de aplicar esos tributos dependerá de que los hechos imponibles definidos en sus legislaciones no alcancen hechos, situaciones, actos o bienes que carezcan de todo vínculo con su territorio.*

*Sin embargo, este principio tan elemental no siempre es respetado; son variados los ejemplos de la realidad que nos muestran que muchas provincias y municipios, con una evidente finalidad recaudatoria, pretenden alcanzar manifestaciones de capacidad contributiva extrañas a su poder territorial.*

*Es el caso de la Provincia de Misiones, que desde el año 2006, grava con el impuesto sobre los ingresos brutos los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes despachados fuera de su jurisdicción.*



I y II Jornadas.indb 20 2/5/16 15:42

*Cabe recordar que si bien la Corte convalidó la potestad de las provincias de incluir los mismos en la base del impuesto, los antecedentes históricos y normativos muestran claramente la voluntad unánime de ellas de no gravar las exportaciones. Entre las últimas, prueban esa afirmación: a) la legislación tributaria local de cada provincia; y b) la ley 22.006, al modificar el artículo 9 de la ley de coparticipación, y su sucesora, ley 20.221, que se mantiene sin cambios en la 23.548.*

*En una palabra, la prohibición de gravar tales ingresos tiene anclaje legal a nivel provincial (algunas directamente se abstuvieron de gravarlos, otras los consideraron exentos y el resto no alcanzados) y federal, a través de la ley 23.548.*

*En lo que aquí interesa, el Código Fiscal de la Provincia de Misiones dispone que los ingresos por exportaciones están incluidos en la base del impuesto sobre los ingresos brutos; ello, además de resultar ilegal por violentar el régimen de la ley 23.548, constituye un ejemplo elocuente de violación al límite territorial de imposición.*

*En efecto, aquel contribuyente sujeto a las normas del Convenio Multilateral, con alta en esa jurisdicción provincial, que obtiene ingresos de actividades de exportación en otra jurisdicción que no los grava, al momento de asignar el coeficiente unificado correspondiente a cada una, deberá tributar en la primera por tales ingresos de acuerdo a la porción atribuida.*

*Dicho más claramente, la aplicación del tributo en casos como el del ejemplo importa gravar una operación de exportación efectuada fuera de sus propios límites territoriales, desde la aduana de otra provincia, resultando inconstitucional a la luz de los artículos 9, 10, 11, 12, 75, inciso 1, y 126, de la Constitución Nacional.*

*Otro ejemplo de la inobservancia del principio de territorialidad está relacionado con los regímenes de retención en la fuente del impuesto sobre los ingresos brutos, en particular los regímenes vigentes en las Provincias de Misiones y Tucumán, que si bien contemplan que serán pasibles de retención solamente quienes resulten contribuyentes de la jurisdicción, recaen incluso sobre actos u operaciones realizados o ejecutados por* éstos *fuera del límite territorial.*

*Asimismo, por citar otro ejemplo, varias municipalidades (caso de Posadas y de la Ciudad de Córdoba) han establecido regímenes de retención, quienes mediante dicho mecanismo de recaudación anticipada aplican la tasa que con diversas denominaciones gravan los servicios de seguridad, higiene y contralor, a sujetos que carecen de sustento territorial en dichas jurisdicciones, es decir, que no cuentan con establecimiento o local en donde sea factible la prestación de un servicio. En este punto están desoyendo el conocido precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del año 2009 en la causa "Laboratorios Raffo".*

*Mediante este artilugio, los municipios recaudan impuestos disfrazados de tasas en desprecio al principio territorial toda vez que recaen sobre manifestaciones de riqueza de sujetos que no están sometidos a su potestad tributaria.*

### *3. El principio de territorialidad como límite para la designación de agentes de retención, percepción, y de información*

*El punto de partida aquí es que las provincias tienen potestad para establecer cargas públicas con relación a los sujetos que se domicilien o residan en su territorio o que desarrollen actividades en el mismo.*

*Tanto las normas por las que se designan agentes de retención y percepción, como las que estatuyen deberes de información, constituyen cargas públicas. Ahora bien, considero excesiva que la misma recaiga sobre un sujeto que carece de domicilio, residencia o establecimiento comercial en la jurisdicción que lo designa como tal.*

*En relación al primero de dichos regímenes, un caso paradigmático es el de las entidades financieras regidas por la ley 21.526, que han sido designadas por la mayoría de las jurisdicciones para retener el impuesto sobre los ingresos brutos en sucursales ubicadas en terceras provincias.*

(Es necesario aclarar que el Dr. Litvin ha aportado el documento completo de su ponencia que, en versión final, será incorporado como adjunto a este Informe de Relatoría).

## Trabajo presentado por la Dra. Demartino

El trabajo de la Dra. Julieta Demartino se titula ***"Localización de ingresos en el régimen general del Convenio Multilateral"***, analiza los criterios de conexión que deberían tenerse en cuenta para asignar los ingresos a una determinada jurisdicción, a efectos de distribuir el 50% de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los términos del artículo 2, inciso b).



I y II Jornadas.indb 21 2/5/16 15:42

Para ello efectúa un relevamiento de la jurisprudencia de las Comisiones Arbitral y Plenaria en el tratamiento de los casos concretos. También reseña las resoluciones generales que en el marco del artículo 24, inciso a), han motivado la interpretación de los organismos de aplicación del Convenio para determinadas actividades económicas.

Revitaliza en su relato el concepto de sustento territorial. Resalta que *"La territorialidad aparece así como un elemento ínsito del hecho imponible del impuesto, ya que su configuración exige que la actividad onerosa y habitual sea necesariamente desarrollada de manera total o parcial en la jurisdicción respectiva"*.

Con fundamento en Tejeiro, reafirma que en sentido contrario, una provincia no podría gravar actividades desarrolladas en otras jurisdicciones, pues ello implicaría una extralimitación de su potestad tributaria en tanto no se advierte la configuración de un criterio de vinculación entre el hecho imponible y esa jurisdicción provincial.[19]

La autora opina que el nexo territorial "constituye un prerrequisito del ejercicio del poder tributario y, consecuentemente, de la aplicación del Convenio" y agrega que *"la distribución en base al parámetro 'gastos' entraña per se la existencia de sustento territorial; sin embargo no sucede lo mismo en lo relativo al parámetro 'ingresos'. En este último supuesto, será necesario determinar con precisión la existencia de sustento territorial de manera previa a la asignación de ingresos a una determinada jurisdicción"*.

Desde mi rol de Relator debo destacar que lo expuesto en los párrafos anteriores resulta de fundamental importancia y se destaca como una de las temáticas prioritarias a ser tratadas por este Panel, que se propone dibujar con contornos precisos el límite territorial que tienen las jurisdicciones para aplicar su poder tributario. El Convenio Multilateral no genera hechos imponibles, distribuye la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando existe concurrencia de facultades locales. Pretender lo contrario, desnaturaliza su esencia.

Retomando los conceptos vertidos por la autora en su trabajo, resulta interesante recordar los antecedentes de la incorporación de los ingresos en la formación del coeficiente unificado. Alude a Jarach cuando comenta que la incorporación de los ingresos como parámetro para la distribución de base imponible en el Convenio de 1960, estuvo envuelta en propuestas y fundamentos contradictorios entre sí. También resulta interesante recordar los debates que se desarrollaron durante las discusiones de la reforma del Convenio del año 1988, que no logró entrar en vigencia, donde se pusieron una vez más de relevancia las divergencias que mantenían los fiscos a la hora de asignar los ingresos.

Entiendo que debemos reflexionar especialmente sobre este tema, ya que habiendo transcurrido más de 50 años de la aparición de los ingresos como parámetro para la distribución de la base imponible del impuesto, continuamos manteniendo dudas a la hora de la liquidación del tributo. Es necesario minimizar la incertidumbre en este punto. Si bien la jurisprudencia de los organismos de aplicación en el análisis de los casos concretos y el dictado de algunas resoluciones generales ha marcado algunas líneas indicativas de los caminos a seguir, debe profundizarse el tema.

Los efectos de la globalización, la aparición de nuevas actividades económicas, los cambios operados en la forma de producir y comercializar, el impacto de las tecnologías en la forma de concertar y concretar las operaciones comerciales, las diversas maneras en las que actualmente se puede llevar a cabo la prestación de los servicios, nos indican que se hace cada vez más difícil encuadrar nuevas situaciones en el marco de un plexo normativo anticuado. Si bien el Convenio Multilateral se encuentra engarzado en normas más amplias, reconocidas como componentes del derecho intrafederal, resulta necesario encarar una urgente revisión y, en tal sentido, propongo surja de estas Jornadas una recomendación.

## Trabajo presentado por el Dr. Canova

Con el título ***"Impuesto sobre los Ingresos Brutos: Tratamiento de los ingresos del exterior"***, el Dr. Christian Canova propone como introducción los párrafos que a continuación se transcriben:

*"Ya no podemos hablar de un mero intercambio internacional de bienes económicos. Su exponencial dimensión trasciende día a día las fronteras de un país, erigiendo una tendencia cada vez más fuerte a la globalización económica, y un papel cada vez más predominante del sector privado en cabeza de empresas transnacionales.*

*"Así pues, con mayor o menor injerencia, los Estados modernos se han establecido como actores esenciales en el desarrollo de tal acontecimiento, posicionándose a favor del libre comercio, o bien, propiciando una orienta-*

19 Guillermo O. Teijeiro, Estudios sobre la aplicación…, págs. 139/140.



I y II Jornadas.indb 22 2/5/16 15:42

*ción proteccionista. En ambos casos valiéndose de instrumentos fiscales –entre ellos, desgravaciones fiscales, devolución de impuestos y subvenciones directas–, o medidas regulatorias para mantener su autonomía.*

*"La dinámica del mercado global ha desafiado los marcos normativos nacionales, y en mayor medida los regionales y locales, instando a las administraciones tributarias a adecuar normativas ante el avance de complejas operaciones comerciales, y asimismo, a implementar herramientas tendientes a evitar maniobras evasivas.*

*Nuestro país no es ajeno a dicha circunstancia. La regulación de Precios de Transferencia en el Impuesto a las Ganancias o el tratamiento de la exportación de servicios en el IVA son sólo ejemplos de impuestos nacionales, que si bien recogen esta nueva situación, tienen en la actualidad amplio desarrollo doctrinal y jurisprudencial.*

*No sucede lo mismo con los impuestos de competencia local, entre los cuales se encuentra principalmente el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, donde los antecedentes son escasos y en muchos casos contradictorios.*

*Cada vez más, se originan consultas ante los organismos fiscales locales a fin de que se emita opinión sobre diversas cuestiones: préstamos a casas matrices en el exterior, una operatoria comercial llevada a cabo desde una oficina con asiento local, consistente en la compra de bienes en el exterior para su venta también en el extranjero, intereses obtenidos por depósitos realizados en el exterior, ventas de certificados ambientales en el exterior los cuales son obtenidos por medio de una actividad local".*

En resumen, el objetivo de su investigación se centra en contestar la siguiente pregunta: "¿Puede un Estado Provincial integrar la base imponible del ISIB con ingresos originados fuera de nuestro territorio?".

Avanzando en su análisis, el autor examina diversos aspectos del impuesto en su relación con los ingresos del exterior, para arribar en cada punto a conclusiones parciales que operan como respuestas a los subtemas planteados. Se detallan a continuación las opiniones del autor.

### *El poder de imposición de las Provincias y la CABA*

*Conclusión: Un tributo territorial –como es el caso del ISIB– por oposición a los de carácter personal o subjetivo, significa que comprende solamente a aquellas actividades ejercidas –en todo o en parte– dentro del ámbito físico de la jurisdicción que lo impone. Las leyes fiscales provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires han circunscrito el poder de imposición local dentro de los límites de sus territorios. Sólo son objeto de gravamen las actividades llevadas a cabo dentro de dichas jurisdicciones, ésta es su condición* ***sine qua non****.*

### *Base imponible*

*Conclusión: la territorialidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sólo se aplica sobre el hecho imponible, no así sobre su base imponible. La ley precisa que la actividad se debe desarrollar en las jurisdicciones locales, pero nada establece sobre la territorialidad de los ingresos. Del mismo modo lo señala la ley de Coparticipación Federal, que sirve de marco normativo para su regulación: "Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal".*

### *La gravabilidad en el ISIB de los ingresos del exterior*

*Conclusión: La línea doctrinal de Tejerina, según la cual los "ingresos brutos" son parte integrante del hecho imponible (pudiéndose sólo gravar aquellos ingresos que se generen dentro del ámbito jurisdiccional de la provincias), no tiene recepción en la práctica.*

*Un ejemplo de ello es que la propia Ley del Convenio Multilateral escinde la configuración del hecho imponible con la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones, mediante la determinación de un coeficiente de distribución, el cual no se corresponde muchas veces al total de los ingresos efectivamente obtenidos en cada una de ellas. (Régimen General del Convenio Multilateral, salvo lo dispuesto en su artículo 14, "ingreso directo").*

### *La cuestión constitucional*

*Conclusión: Hasta el día de hoy no existe óbice constitucional alguno que prohíba a las provincias integrar la base imponible del impuesto con los ingresos del exterior, por cuanto tal incorporación no es otra cosa que la expresión cuantitativa de un hecho imponible, cuyo sustento material y territorial reside en el ejercicio de una actividad de dichas jurisdicciones.*



I y II Jornadas.indb 23 2/5/16 15:42

### *El caso de las exportaciones*

*Conclusión: las provincias –salvo Misiones– y la Ciudad de Buenos Aires, se abstienen de gravar los ingresos derivados de exportaciones de bienes, ello fundado en el mencionado artículo 9 de la ley 23.548 de Coparticipación Federal.*

### *La gravabilidad de los ingresos del exterior. Analogía con el Impuesto a las Ganancias*

*Conclusión: Siguiendo la línea doctrinal de Dino Jarach, solo definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles y adopción de bases de medición sustancialmente iguales verificarán la presencia de un impuesto "análogo".*

*En cuanto al Impuesto a las Ganancias en general el mismo grava todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal, incluyendo los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.*

*Por otra parte el Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava el ejercicio habitual de actividades a título oneroso, llevadas a cabo en cada una de las jurisdicciones locales, cualquiera que sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste.*

*Como se detalla, el elemento condicionante para la constitución del hecho imponible es por un lado la "ganancia", por otro lado, la "actividad". De ello se desprende que pueden gravarse actividades aunque no exista una ganancia, existiendo una estructura diametralmente diversa en la constitución y configuración del hecho imponible.*

*El concepto de ingreso bruto es más amplio que el de ganancia, renta o beneficio. Ello significa que siempre que se graven los ingresos brutos de un contribuyente, se estará gravando por vía indirecta la materia imponible objeto del Impuesto a las Ganancias.*

*En el caso particular de la gravabilidad de los ingresos del exterior, el Impuesto a las Ganancias establece que son ganancias de fuente extranjera las que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional.*

*En el caso del ISIB, el elemento condicionante a efectos de gravar los ingresos del exterior es que la actividad o hecho imponible se configure dentro de los límites de las jurisdicciones locales. En este punto no entraría en colisión con la gravabilidad de ganancias de actividades susceptibles de producir un beneficio fuera del territorio nacional.*

*Con respecto a los hechos ocurridos fuera del territorio nacional, tal como da cuenta la descripción, el punto es más conflictivo, toda vez que todo ingreso del exterior se origina obviamente de un hecho que ocurre fuera del territorio nacional, lo que verificaría en principio una analogía substancial en la imposición.*

*Ahora bien, el problema de establecer que tal elemento es "substancialmente coincidente", se enfrenta con la situación de que el Impuesto a las Ganancias grava todos los ingresos de un contribuyente –entre ellos la renta de fuente extranjera, los cuales se producen por hechos –fuera o dentro del territorio nacional, artículos 5 y 127, t.o. decreto 649/97–, por lo que conforme al razonamiento, todas las variantes del impuesto sobre los ingresos brutos legislados en todas las provincias argentinas, como así también todos los tributos municipales que toman como base imponible tales ingresos brutos, quebrantarían el régimen de coparticipación, lo que en la práctica resultaría irrazonable.*

### *Doble imposición en el transporte internacional*

*Conclusión: entendemos que la gravabilidad en el ISIB de la actividad de transporte internacional implica un supuesto de doble imposición vedado por la ley 23.548, siempre y cuando se verifique la existencia de un convenio o tratado suscripto con un país de origen que establezca tal dispensa, cualquiera que sea la naturaleza del tributo, bastando ello para configurarse el cumplimiento de condición de reciprocidad al que alude el artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos*

Como colofón, el autor resume su postura respecto de la pregunta inicial que originó la investigación: "¿Puede un Estado Provincial integrar la base imponible del ISIB con ingresos originados fuera de nuestro territorio?"



I y II Jornadas.indb 24 2/5/16 15:42

***Conclusión final***

- Las provincias tienen limitaciones de imposición, toda vez que en materia tributaria, la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales ha obligado a las mismas, por sí y por los municipios, a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la ley. La mencionada prohibición tiene excepciones, entre las cuales se encuentra el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- Dicho tributo comprende solamente aquellas actividades ejercidas –en todo o en parte– dentro del ámbito físico de la jurisdicción que lo impone, es decir, sólo son objeto de gravamen las actividades llevadas a cabo dentro de dichas jurisdicciones.
- Otro elemento a tener en cuenta es mensurar, a efectos de la liquidación del ISIB, los hechos imponibles. La base imponible surge, entonces, de la necesidad de transformar el hecho imponible en una expresión económica a fin de aplicar sobre esa cantidad las alícuotas correspondientes, y obtener en definitiva el quántum del tributo o monto de la prestación que el sujeto activo puede exigir y el sujeto pasivo debe cumplir.
- El principio de territorialidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sólo se aplica sobre el hecho imponible, no así sobre su base imponible. La ley precisa que la actividad se debe desarrollar en las jurisdicciones locales, pero nada establece sobre la territorialidad de los ingresos. Del mismo modo lo señala la ley de Coparticipación Federal, que sirve de marco normativo para su regulación: "Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal".
- Sostenemos que los ingresos brutos configuran sólo el objeto de medición o base imponible, sólo bastaría a efectos de la imposición, que la actividad se desarrolle en el territorio de las provincias con independencia del lugar de origen de los ingresos que se generen. Un ejemplo de ello es que la propia Ley del Convenio Multilateral escinde la configuración del hecho imponible con la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones, mediante la determinación de un coeficiente de distribución, el cual no se corresponde muchas veces al total de los ingresos efectivamente obtenidos en cada una de ellas.
- Hasta el día de hoy no existe óbice constitucional alguno que prohíba a las provincias integrar la base imponible del impuesto con los ingresos del exterior, por cuanto tal incorporación no es otra cosa que la expresión cuantitativa de un hecho imponible, cuyo sustento material y territorial reside en el ejercicio de una actividad de dichas jurisdicciones. CS, "Indunor SA" (13/9/73) y "Moos, Elías, SA c/Pcia. de Buenos Aires" (28/11/78, ED, 82-475).
- En el caso de las exportaciones, si bien desde el punto de vista estrictamente constitucional, los Fiscos locales pueden aplicar tributos sobre las actividades cumplidas o los bienes producidos en su ámbito, ha sido criterio de los gobiernos locales abstenerse de ello. En cuanto a las regulaciones provinciales sobre la materia, las leyes fiscales establecen por lo general que las exportaciones no constituyen una actividad gravada, para luego expresar: "Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslindaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza".
- La gravabilidad de las actividades "conexas" se sustenta en la autorización otorgada por la Nación mediante la Ley de Coparticipación Federal, para aplicar el impuesto sobre esa parte del comercio exterior. Hasta ahora, la delegación realizada a través de la Ley de Coparticipación Federal, no ha sido declarada inconstitucional y los poderes locales ejercen facultades impositivas sobre esta base.
- La gravabilidad en el ISIB de la actividad de transporte internacional implica un supuesto de doble imposición vedado por la ley 23.548, siempre y cuando se verifique la existencia de un convenio o tratado suscripto con un país de origen que establezca tal dispensa, cualquiera que sea la naturaleza del tributo, bastando ello para configurarse el cumplimiento de condición de reciprocidad al que alude el artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.
- Respecto a la integración de la base imponible del ISIB con ingresos del exterior, la ley 20.221 excluye expresamente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los supuestos de analogías no permitidas, incluso con el Impuesto a las Ganancias. Establecer a tales elementos como "sustancialmente coincidentes" se enfrenta con la situación de que el Impuesto a las Ganancias grava todos los ingresos de un contribuyente –entre ellos, la renta de fuente extranjera–, los cuales se producen por hechos –fuera o dentro del territorio nacional, artículos 5 y 127, t.o. decreto 649/97–, por lo que conforme al razonamiento, todas las variantes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos legislados en todas las pro-



I y II Jornadas.indb 25 2/5/16 15:42

vincias argentinas, como así también todos los tributos municipales que toman como base imponible tales ingresos brutos, quebrantarían el régimen de coparticipación, lo que en la práctica resultaría irrazonable.

- Los comentarios correspondientes a los ingresos originados en el exterior han merecido el comentario del relator en el punto Apuntes para unas próximas jornadas de la Asociación.

## LOS EMPRÉSTITOS FORZOSOS (RETENCIONES Y/O PERCEPCIONES EN EXCESO)

El subtema nos dirige al análisis del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y a todas aquellas Tasas Municipales cuya base imponible toma en consideración el monto de los ingresos brutos devengados durante el período de que se trate. Repárese en que no solamente se estaría refiriendo a las Tasas por Inspección, Seguridad e Higiene o Derechos de Registro e Inspección, sino también a todas aquellas que siguen el criterio dispuesto para el establecimiento de su base imponible.

### Impuesto sobre los Ingresos Brutos

En cuanto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la historia es bien conocida. La proliferación de los regímenes de retención y percepción –algunos recaen sobre un mismo contribuyente– ha generado una especie de sujeto muy particular denominado acertadamente "agente de retención interjurisdiccional y el sujeto multilateralmente retenido retenido".[20] Sujeto para el cual no existe un "Convenio Multilateral" que lo pueda amparar de alguna manera.

La iniciativa presentada a mediados de los '90 por el Gobierno Nacional para sustituir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el marco del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento contaba con un régimen armonizado –no necesariamente uniforme, pero con una coordinación sistemática– de retenciones y percepciones. Porque en aquella época se advertía el peligro de la "hiperinflación" de regímenes, alícuotas, procedimientos, mecanismos de información y de registración, etcétera, de la que somos testigos en la actualidad.

¿Qué sujeto, puramente local o multilateral, no ha sufrido en alguna oportunidad, con o sin vinculación con el hecho imponible y el monto imponible, alguna retención o percepción en la fuente? Ninguno, sería la respuesta, con toda seguridad.

### Regímenes de Recaudación Bancaria

Pero a este sistema se añade un nuevo régimen, denominado "de recaudación", consistente en retenciones bancarias sobre el total depositado, provengan o no del hecho imponible; resulten o no vinculados con el monto imponible.

Adviértase que este subtema se "solapa" con el subtema anterior, cuando se refiere al exceso en el límite territorial de imposición, a través de la designación como "agentes de recaudación" para actuar respecto de sujetos en extraña jurisdicción.

La superposición de retenciones y percepciones, además de las retenciones bancarias, ha dado lugar a planteos administrativos y judiciales tendientes a resolver los excesos de los constantes y crecientes saldos a favor del contribuyente.

### Los "excesos" y el "empréstito forzoso"

La superposición de retenciones y percepciones, además de las retenciones bancarias, ha dado lugar a planteos administrativos y judiciales tendientes a resolver los excesos de los constantes y crecientes saldos a favor del contribuyente.

A esta particular situación se está refiriendo el subtema del Panel I, al decir "empréstito forzoso" y "retenciones y percepciones en exceso".

Dejo aclarado que no siempre, ni necesariamente, los regímenes de retención y de percepción derivan en "excesos". Si así ocurriera dejarían de ser tales, técnicamente hablando. Asimismo, dichos excesos no siempre –ni necesariamente– derivan en "empréstitos forzosos", porque podría suceder que el sujeto

20 Ver Elvira H. Balbo, "Los Regímenes de Retención: Convenio Multilateral", Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas, Córdoba, 2010.



I y II Jornadas.indb 26 2/5/16 15:42

pasivo cuente con un mecanismo ágil e inmediato de devolución del excedente, o con un crédito fiscal, incluso de libre disponibilidad, suspensión temporaria del régimen hasta agotar el saldo a favor, etcétera.

No obstante, el subtema apunta precisamente a la ausencia de tales mecanismos de devolución y/o acreditación de los "excesos en los regímenes de retención y de percepción" o, por lo menos, en la falta de agilidad o de automaticidad en el procedimiento establecido por algunas –por no decir, muchas– administraciones tributarias.

En este punto, considero imprescindible detenerse a analizar en el fallo del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, *in re*, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/Amparo", del 12 de noviembre de 2008.

## Tasas o derechos municipales

Tampoco debe perderse de vista la iniciativa de algunos municipios de establecer regímenes de "recaudación" bancaria a cuenta de la tasa (o derecho) cuya base imponible sea similar o coincida con los ingresos brutos devengados.

## Tasas o derechos y pago a cuenta de otros tributos

Un caso de especial relevancia que ha surgido en los últimos años es el establecimiento de la "Tasa Vial" de la Provincia de Córdoba, la cual ha generado el efecto "imitación" de parte de numerosos Municipios y tentativas de implementación a nivel provincial y de la Ciudad de Buenos Aires.

En el caso "Córdoba" considero interesante que en el Panel I se aborde la posibilidad que se ha implementado de aplicar las percepciones de la tasa sufridas por cierta clase de contribuyentes al pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos devengados.

El subtema me merece estas consideraciones:

¿Recaudación bancaria o **retención bancaria**?

Para la Real Academia Española, en el Diccionario, 23ª edición, "recaudar" no es lo mismo que "retener". Veamos:

Recaudar: del latín, *recapitare*, recoger; cobrar o percibir dinero. Cobrar: aféresis de recobrar; recibir dinero como pago de una deuda.

Retener: del latín, *retinere*; impedir que algo salga, se mueva, se elimine o desaparezca; interrumpir o dificultar el curso normal de algo; suspender el uso de un rescripto que procede de la autoridad eclesiástica; suspender en todo o en parte el pago del sueldo, salario u otro haber que alguien ha devengado, hasta que satisfaga lo que debe, por disposición judicial, gubernativa o administrativa; descontar de un pago el importe de una deuda tributaria.

En la definición de "retención" (tributaria) se presupone el acto de amputación de una suma determinada de dinero para ser destinado al fisco, siempre que se haya cumplido con el presupuesto del hecho imponible. La definición de "recaudación" (tributaria) presupone, en cambio, el acto voluntario de "pago" total y definitivo, o no, o parcial y a cuenta del tributo de que se trata.

El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.

En definitiva, tengo para mí que estamos en presencia de un verdadero régimen de "retención bancaria", con todas las consecuencias (principio de legalidad; vinculación con el hecho imponible y el monto imponible del "contribuyente"; etcétera) que ello significa.

## Modelo de Código Tributario para América Latina

En el Modelo de Código Tributario para América Latina, impulsado por el programa conjunto OEA/BID 1967, se definía a los "agentes de retención y de percepción" como aquellas personas designadas por la ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Efectuada la retención o percepción (artículo 31), el agente es el único responsable ante el fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente. El



I y II Jornadas.indb 27 2/5/16 15:42

agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.

## Doctrina

El Profesor Héctor B. Villegas fue quien más y mejor se ocupó de esta institución, en su conocida obra "Los agentes de retención y de percepción…" de donde extraemos el siguiente pasaje ilustrativo:

*Quiénes son los agentes de retención.*

*La ley o la administración (previa autorización legal) designan como agentes de retención a aquellos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente (concepto del MCTAL, art*ículo *30).*

*Del concepto precedente surge que son varias las circunstancias que pueden dar lugar a que determinadas personas reciban la designación de agentes de retención. Sin embargo, todas ellas tienen como elemento común el hecho de que quien debe retener se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que* él *puede recibir, y tienen, por consiguiente, la posibilidad material de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.*

*En términos generales puede decirse que la posibilidad de convertirse en agente de retención se origina de diversas maneras. En algunos casos, el agente de retención es el dueño de la riqueza que debe transferir al contribuyente del tributo, y esa transferencia tiene su causa en que el primero es deudor del segundo. Pero como el hecho que ha originado la deuda está gravado, el deudor se ve obligado por mandato legal a suplir al fisco, y en consecuencia deja de pagar a su acreedor el importe correspondiente al gravamen para luego ingresarlo a las arcas estatales. Tales, los casos de sueldos pagados por empleadores, dividendos, utilidades o beneficios en general satisfechos por sociedades de capital, ganancias pagadas a beneficiarios residentes en el extranjero, precio pagado por el comprador en relación al impuesto que corresponde al vendedor de un inmueble por la ganancia que le reporta su plusvalía, etc.*

*En otros casos, el agente de retención no es deudor del contribuyente, pero su función pública lo coloca en una situación de contacto directo con la suma dineraria a recibir por el contribuyente, y ello le crea la posibilidad material de efectuar la detracción del impuesto que surja con relación al acto en que le ha tocado intervenir. Así sucede, por ejemplo, con el notario en el impuesto al beneficio del cual el contribuyente es el enajenante de un inmueble valorizado.*

*Existen otras situaciones en las cuales el agente de retención no es deudor del contribuyente ni ejerce una función pública, pero su actividad, oficio o profesión lo coloca también en contacto material con sumas de dinero que debe recibir el contribuyente o que son de su propiedad. De allí que le resulte factible llevar a cabo la amputación retentiva cuando se produzcan circunstancias fácticas que generen obligaciones tributarias para esos contribuyentes. Por ejemplo, los corredores, comisionistas, rematadores, consignatarios, ferieros e intermediarios en general, así como las entidades bancarias respecto del impuesto a la renta del que es deudor el receptor del dinero, o del impuesto a los débitos bancarios que debe satisfacer el titular de la cuenta o del impuesto a los créditos que corresponde pagar al beneficiario de un préstamo.*

*En qué consiste el cometido del agente de retención.*

*En cuanto al cometido que cabe al agente de retención, es necesario aclarar que dentro de la institución denominada genéricamente "retención en la fuente" están comprendidos dos actos diferenciables entre sí (retener e ingresar), y que es necesario distinguir con precisión, para comprender la esencia jurídica de la institución.*

*Retener significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se halla en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto de tributo.*

*Ingresar es depositar ese mismo importe a la orden del fisco, es decir, entregarle la suma tributaria detraída al contribuyente.*

*Ambos procedimientos integran en su conjunto la actuación que cabe al agente de retención, pero como terminológicamente toda esa actuación se engloba en el término genérico de "retener", procederemos por razones de claridad a distinguir la primera secuencia (o sea, la retención propiamente dicha) denominándola "amputación retentiva", de manera tal que cuando hablemos de "retención" se entienda que se está haciendo referencia a la institución en si misma de la "retención en la fuente" y al conjunto de actos que ese instituto implica. Individualizaremos en cambio, como "amputación retentiva" el acto concreto de la detracción.*[21]

21 Los agentes de retención y de recaudación.



I y II Jornadas.indb 28 2/5/16 15:42

## Jurisprudencia

### *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

También la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de caracterizar a los agentes de retención:

*"Respecto del fondo del asunto debo recordar que en oportunidad de emitir opinión con fecha 21/05/1984 en la causa E 220, 'Eca Cines SRL c/Instituto Nac. de Cinematografía', mi antecesor en el cargo, Dr. José A. Lapierre, señaló que la actividad desarrollada por los agentes de retención en tanto responsables del cumplimiento de deuda ajena con los recursos que administran, perciben o disponen, se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente, en virtud de una disposición expresa que así lo establece y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria.*

*En ese orden de ideas, se expuso que los agentes de retención y los de percepción manejan, en cumplimiento de ese mandato legal, fondos que no les son propios sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes les han detraído el impuesto al efectuarles un pago o intervenir en un acto de tal naturaleza, o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien o servicio que comercian y que esta actividad reviste el carácter de intermediación en virtud de un mandato legal expreso, que los sujeta incluso a consecuencias de naturaleza patrimonial y penal en caso de incumplimiento o de cumplimiento defectuoso de sus deberes.*

*En suma, retiene esencialmente en interés del fisco y cuando ingresa los fondos, dicho pago es imputado desde el punto de vista impositivo, al contribuyente sin perjuicio de que lo libera de sus propias responsabilidades".*[22]

### *Tribunal Superior de Justicia de la CABA*

En el conocido fallo ***"SA Importadora y Exportadora de la Patagonia"*** de fecha 12 de noviembre de 2008, la actora interpuso una demanda de amparo el día 5 de noviembre de 2004 contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dirigida a que: a) se declare la inconstitucionalidad de la aplicación a la empresa del plexo normativo constituido por los decretos 1150/90 y 2133/02 y la resolución SHyF 1550/02, ratificado mediante resolución SHyF 3053/04; b) se ordene la emisión de un certificado de no retención o de retención reducida, y c) se condene al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a devolverle los saldos a su favor en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos acumulados hasta la fecha.

La empresa –cuya actividad principal es la venta al público de mercadería a través de 105 supermercados ("La Anónima" y "Best") establecidos en el país, de los cuales 16 se encuentran ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (con la marca "Best")– señaló que las normas cuestionadas permiten que la Ciudad de Buenos Aires, mediante el procedimiento de "retención en la fuente", efectúe la retención del 2,5% sobre las ventas pagadas con tickets y tarjetas de crédito o de débito, correspondiente a anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante ISIB), tomando como base imponible a las operaciones de venta (pagadas con tales medios) que la actora realiza en los supermercados de su propiedad en todo el país, y no solamente a las de los establecimientos situados en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La actora consideró que la actuación estatal provocó la afectación de su derecho de propiedad y del principio de igualdad frente a las cargas públicas.

Relató que solicitó a la Secretaría de Hacienda y Finanzas que modificara la normativa en cuestión o autorizara la emisión de un certificado de no retención o de retención reducida, pero que ello le fue rechazado.

### *Del voto del Dr. Casás*

El Dr. José Osvaldo Casás fundamentó su voto en el fallo citado anteriormente, del siguiente modo:

*"**4.** Así las cosas, a pesar de que el Código Fiscal (t.o. 2005) disponga por su artículo 113: Facúltase al Poder Ejecutivo para establecer sistemas especiales para la determinación, liquidación o ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a efectos de adecuarlos a los que se convengan con otras jurisdicciones dentro del ámbito del Convenio Multilateral; y, en armonía con tal precepto, el 2do.* párrafo del *artículo 56 de igual plexo, establezca: La Secretaría de Hacienda y Finanzas puede exigir el ingreso de anticipos a cuenta de los tributos; y finalmente el artículo 4, inciso 19, consigne: En ejercicio de su competencia la Dirección General está facultada para: … Proponer agentes de percepción, retención, recaudación e información,* ***todo ello debe escrutarse con particular estrictez*** *en virtud de que en la introducción misma del* ***artículo 51 de la Carta Magna local*** *se esta-*

22 CSJN, 03/04/1986, "Cintafon SRL", JA, 1987-II-328.



I y II Jornadas.indb 29 2/5/16 15:42

*blece: No hay tributo sin ley formal;* ***es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura****… (–sic– el* énfasis *en negrita ha sido añadido). La cláusula constitucional transcripta se encuentra reforzada por la prescripción contenida en idéntico plexo en el* ***artículo 84****, donde se dispone:* ***La Legislatura no puede delegar sus atribuciones*** *(sic– el* énfasis *en negrita no obra en el texto original).*

*En las condiciones reseñadas en el párrafo anterior, tanto en la ampliación de la esfera de sujeción pasiva de las obligaciones tributarias a través de la creación de agentes de percepción, retención y recaudación –en mérito a la solidaridad tributaria de* éstos*–;* ***cuanto en el establecimiento de pagos a cuenta*** *(anticipos, retenciones o percepciones) –que es lo que en el caso interesa–,* ***la apreciación del ejercicio legítimo de tal facultad debe ser ponderada con sentido estricto y admitida sólo en aquellos casos en que el obrar del Departamento Ejecutivo y de sus agentes jerárquicos supere satisfactoriamente el test de razonabilidad****. Es que, de no ser así, el establecimiento de cualquier "ante pago" desproporcionado y abusivo importaría la creación* ex novo*, en la excedencia de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multisecular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador.*

*Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (ver en lo pertinente doctrina desarrollada,* in re: *"La Biznaga SAACIFyM c/Dirección General Impositiva" –Fallos: 310:714–, sentencia del 31 de marzo de 1987).*

*Es que las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario. Así lo conceptualizo por cuanto la ley sólo autoriza a la Administración Tributaria a instituir ingresos a cuenta que, por un lado, aseguran una equitativa, regular y progresiva percepción de la renta pública en paralelo con su devengamiento y, por el otro, producen un efecto analgésico en el contribuyente, derivado del fraccionamiento de las obligaciones, o de que los ingresos, en el particular caso de las retenciones, se ven acompañados por la percepción por el obligado legal tributario de créditos propios de su giro, facilitando actitudes de mayor disposición y acatamiento de los sujetos pasivos frente al deber de contribuir.*

***5.*** *Desde otro ángulo, establecer retenciones que se apropian progresivamente del capital de trabajo del contribuyente al estar estimadas en términos desproporcionados con la obligación fiscal definitiva generando permanentes saldos a favor del obligado tributario, importa, de parte del Fisco, incurrir en actos de despojo, desnaturalizando la sustancia técnica del apuntado régimen de pagos a cuenta, lo que debe ser revertido si se toma nota de las palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en otro caso tributario, si bien diverso, en donde se señaló en la sentencia que se dirigía a remediar la incoherencia del actuar del Estado, cuando obraba "con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos" (cfr. "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/Provincia de Buenos Aires", Fallos: 308:2153, sentencia del 13 de noviembre de 1986).*

***6.*** *A su vez, por esta mecánica, se instituye para determinados contribuyentes, como acertadamente lo ejemplifica en su voto el doctor Luis F. Lozano, una suerte de empréstito forzoso al convertirlos en prestamistas obligados y crecientes al Fisco local de saldos a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que, de mantenerse la distribución territorial de los gastos e ingresos de la recurrente en la presente causa –criterios de distribución de la base imponible en el régimen general del Convenio Multilateral–, no se podrán aplicar a obligaciones futuras por el impuesto de marras, ya que se incrementan de período en período, y sólo podrán recuperarse a través de un tortuoso y reiterado procedimiento de reclamos –si correspondieren como lo sugiere el Fisco– y ulteriores recursos judiciales de repetición.*

*Por lo demás, aunque se viera en las retenciones practicadas ingresos fiscales sujetos a posterior devolución –como lo conceptualiza la Cámara, más allá de la inconsistencia de recaudar para restituir lo percibido en términos de la garantía constitucional de la razonabilidad que se construye a partir de los artículos 28 y 33 de la CN–, tal mecanismo, en los hechos, como se ha visto, independientemente del "nomen iuris" utilizado,*



I y II Jornadas.indb 30 2/5/16 15:42

*importaría instituir un verdadero empréstito forzoso de naturaleza tributaria, sustancia que le ha reconocido prácticamente sin excepciones la doctrina nacional a dichos ingresos al caracterizar las obligaciones previstas como ahorro obligatorio por las leyes nos. 23.256 y 23.549, y la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re: "Pablo Horvath c/Nación Argentina (Dirección General Impositiva)" –Fallos: 318:676, sentencia del 4 de mayo de 1995–, lo que hubiera obligado a sancionarlo a través de ley formal, regulando pormenorizadamente todos sus presupuestos, conforme se deriva de lo consagrado en el artículo 75, incisos 4 y 7, de la Constitución Nacional, por ser sólo la Rama Legislativa la que está habilitada, tanto para contraer empréstitos sobre el crédito de la Nación, cuanto para arreglar el pago de la deuda interior y exterior de la Nación, y artículo 53 de la Carta Magna local, en cuanto allí se expresa: Toda operación de crédito público interno o externo es autorizada por ley con determinación concreta de su objetivo. Es que no basta el "nomen iuris" de "retención" para caracterizar el instituto financiero que convierte al contribuyente en acreedor permanente del Fisco, ya que para definir la naturaleza jurídica de la prestación pública en exceso debe investigarse la estructura del presupuesto de hecho y la base de cálculo de la retención, lo que permitirá descubrir la inequivalencia, entre la detracción patrimonial amputada en demasía y la obligación final tributaria lo que denuncia la impropiedad técnica de la denominación utilizada.*

*Así entonces, aun en el caso de que estuviéramos en presencia de un empréstito forzoso, éste sería inconstitucional, por violación al principio de reserva de ley en el ejercicio de la potestad tributaria normativa al basarse en reglamentos subalternos, como por contravenir la regla de la igualdad que, si bien permite tratar en forma diversa a los desiguales, no tolera, como criterio dirimente del distinto, que la diversidad en la consideración se asiente en que los sujetos realicen operaciones intrajurisdiccionales e interjurisdiccionales –penalizando estas últimas–, pues ello importaría desconocer la razón de ser del dictado del Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atendiendo al imperativo sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre otras, en la causa: "Bressani, Carlos H. y otros c/Provincia de Mendoza s/Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero" (Fallos: 178:9), sentencia del 2 de junio de 1937, donde, siguiendo al Máximo Tribunal Federal de los Estados Unidos de América, sostuvo que la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente, pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada, agregando que la Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles.*

*El Tribunal cimero ha expresado concretamente sobre el particular: "Que de la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios infiérese la de preservar a las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de aplicar tributos semejantes sobre la misma porción de base imponible, tornándolas por tanto desventajosas con relación a otras similares desarrolladas dentro de cada provincia" (ver considerando 8º, in re, "Transportes Vidal SA c/Provincia de Mendoza" –Fallos: 306:516–, sentencia del 31 de mayo de 1984, en que se remite a diversos precedentes de esa misma Corte).*

*Es por lo hasta aquí dicho que la afirmación de la Sala en el sentido de que no habría infracción al principio de igualdad en tanto "todos los contribuyentes que realicen operaciones similares a la actora sufren retenciones con una alícuota uniforme", no pasa de ser una aseveración dogmática que no se hace cargo del írrito criterio de discriminación en virtud del cual se distorsiona el régimen retentivo en el caso de contribuyentes con actividades interjurisdiccionales y con un bajo coeficiente de asignación de recursos a la jurisdicción local, como ocurre en la especie.*

*Ello es así, ya que la afectación del principio de igualdad se consuma no sólo a través de un trato desigual a los iguales, sino también –y quizás más solapadamente– cuando se asigna un trato igual a los desiguales. Recuérdese, en tal sentido, la afirmación vertida por Anatole France al referirse a la majestuosa igualdad de la ley en Francia que se consagraba, prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de París.*[23]

*La cita vertida en el párrafo precedente, cobra sentido para mí en cuanto nos despojemos como juzgadores de actitudes sesgadas o ideológicas al ponderar el derecho de las partes –"in dubio pro fiscum o in dubio contra fiscum"–, ya que son válidas las reflexiones precedentes en este caso para acoger los planteos articulados por la contribuyente –un operador económico de aparentemente elevada solvencia económica y financiera, si me atengo a que despliega su actividad en todo el país a través de 105 supermercados ("La Anónima" y "Best")–, como para rechazar planteos, según mi voto, basados en la misma regla (in re, "Cámara Argentina*

23 Tribe, Lawrence H., *American Constitutional Law*, pág. 993, The Foundation Press Inc., Mineola, Nueva York, 1978.



I y II Jornadas.indb 31 2/5/16 15:43

*de Supermercados s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'Cámara Argentina de Supermercados c/GCBA s/amparo (artículo 14, CCABA)'", expte. 1869/02, sentencia del 27 de mayo de 2003, en Constitución y Justicia [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, t. V, págs. 324 y ss.).*

***7.** A mayor abundamiento, conviene enfatizar una vez más que la conjura de la doble imposición interna sobre los contribuyentes que despliegan su acción con proyección interjurisdiccional fue la preocupación esencial que dio lugar a los Convenios en materia de Impuestos a las Actividades Lucrativas –hoy Impuesto sobre los Ingresos Brutos– que se iniciaron con el bilateral, concertado entre la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires en mayo de 1953, para adquirir luego forma multilateral. Así, alumbraron los celebrados entre todas las jurisdicciones. El primero, del 24 de agosto de 1953, el que fue reemplazado sucesivamente por los Convenios del 14 de abril de 1960, 23 de octubre de 1964 y 18 de agosto de 1977, que es el actualmente vigente, más allá de que el* último, *aprobado en Córdoba en 1988, no ha alcanzado a la fecha ratificación por todas las jurisdicciones.*[24]

*Los Convenios relacionados establecen los criterios de "distribución de la base imponible" entre las distintas jurisdicciones, para evitar la duplicación de gravámenes sobre idénticos ingresos brutos. Ello sentado, va de suyo que este principio inspirador de acotar las "bases imponibles" que pueden gravar las distintas jurisdicciones provinciales y Ciudad de Buenos Aires, debe corresponderse, también, con una definición precisa de la "materia retenible" que genere ingresos a cuenta vía retenciones o percepciones a favor de cada uno de los fiscos locales, ya que, de no ser así, los recursos generados por dicha mecánica carecerían de "sustento territorial", presupuesto básico en todos los tributos de los planos subnacionales (provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipios de provincia –confrontar, entre otras muchas, las siguientes causas: "Transportes Vidal SA c/Provincia de Mendoza" ya citado, considerando 10, 2do. párrafo; "Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. SRL", Fallos: 319:2211, sentencia del 10 de octubre de 1996, considerando 5º, 2do* párrafo*, y "Total Austral SA c/Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur", Fallos: 326:3368, sentencia del 8 de septiembre de 2003, considerandos 9º y 10º–).*

***8.** La eliminación por la Administración Fiscal de los sustentos normativos que permitían la expedición del "certificado de no retención" o "de retención parcial" se muestra, frente a casos como el que se ventila en la especie, como una medida francamente desafortunada ya que la repetición poco resuelve, pues no evita que se reedite indefinida y contumazmente la situación y se prosiga cobrando en exceso en la fuente, reproduciendo saldos a favor del contribuyente, por lo que entiendo que ante un régimen marcadamente írrito y ante la comprobación en la causa, luego de la fiscalización por la entonces Dirección General de Rentas, que los saldos a su favor siguen en aumento, poco se logra con una exhortación a las autoridades para que arbitren los medios adecuados a fin de dar cabal solución o disminuir los efectos negativos que se generan como consecuencia del marco normativo que se cuestiona en esta causa.*

*En este aspecto coincido con lo sostenido por mi colega la doctora Ana María Conde al poner de resalto que se proyecta en el caso lo establecido en el artículo 42 de la resolución general 1/08 de la Comisión Arbitral, en tanto fija los límites que debe acatar la jurisdicción local al imponer un régimen de retenciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Así, para evitar, justamente, situaciones como la que se presenta en estos actuados –generación permanente de saldos a favor en el impuesto–, dio a los fiscos la opción de elegir entre dos mecanismos: a) reducir la alícuota o b) reducir la base imponible tomada en cuenta para aplicar la retención. Ninguno de ellos fue el seguido por el Fisco local.*

*La posibilidad de repetición que contempla el artículo 63 del Código Fiscal (t.o. 2005), no habilita a que se pueda cobrar ilegalmente de más, al desentenderse la retención de la cuantía de la tarifa del tributo establecida en la ley, con la excusa de que es posible repetir –como lo sostiene la Cámara–, menoscabando el derecho de usar y disponer de la propiedad, más allá del accesorio que en concepto de interés se suscite al 6% anual, según lo contempla la resolución 4.151/06. Valga advertir que en ordenamientos más modernos, como en la Ley General Tributaria española, 58/03, en vigencia desde el 1 de julio del año 2004, para evitar abusos y concretando el principio de igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria, en materia de devolución de ingresos indebidos la Administración debe abonar al obligado tributario, aun sin que este lo solicite, desde la fecha en que se hubiere realizado el ingreso y hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, el mismo interés de demora que se cobra al contribuyente (ver al respecto, artículos 32 y 26 del plexo legal citado).*[25]

---

24 Bulit Goñi, Enrique G., *Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos*, capítulo II: "Consideraciones atinentes de distintos órdenes", parágrafo 2: "Antecedentes", págs. 13 y ss., Depalma, Buenos Aires, 1992.

25 Boletín Oficial del Estado, Nº 302, del 18 de diciembre de 2003, págs. 44.987 y ss.



I y II Jornadas.indb 32 2/5/16 15:43

*Me parece oportuno traer a cuento, en función de la tradición judeo-cristiana de nuestra cultura, una referencia bíblica en la predicación de Juan el Bautista, recogida en el Evangelio según San Lucas, capítulo 3, versículos 12 y 13, donde puede leerse: Vinieron también los publicanos a bautizarse, y le dijeron: "Maestro, ¿qué debemos hacer?". Él les dijo: "No exijáis más de lo que os está fijado".*[26]

*En nuestro caso, lo que está fijado en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no es otra cosa que la tarifa del gravamen sancionada por los diputados que integran la Legislatura en representación de los vecinos de la Ciudad de Buenos Aires, dando acabado sentido a la máxima "no taxation without representation", plenamente imperativa en un sistema institucional republicano en que "el pueblo se tributa a sí mismo en términos de autoimposición", superador del concepto de consentimiento al rey o el príncipe ante sus pedidos o solicitudes de nuevos gravámenes.*

*Pretender acrecentar la obligación fiscal por conducto de retenciones desproporcionadas, importa, ni más ni menos, que reclamar del contribuyente – acreedor de los saldos a favor en el Impuesto a los Ingresos Brutos conformados por el propio Fisco– que siga sufriendo retenciones a favor del Estado –en este caso, el verdadero deudor tributario–, lo cual, por irrazonable, me recuerda los versos de una canción de María Elena Walsh: "El Reino del Revés", los que bien podrían reescribirse, usando como inspiración el presente caso: "Me dijeron que en el Reino del Revés/ el contribuyente paga una y otra vez/ ya que el Fisco no comprende/ y cree que dos y dos son tres".*[27]

*Por lo demás, el dictado de resoluciones sin motivación y causa por las cuales se abroga la posibilidad de extender certificados de "no retención" o de "retención parcial", frente a ingresos desmedidos sin sustento legal en los tributos tal cual han sido sancionados por la Legislatura, bien podrían dar lugar a las derivaciones que contempla el primer enunciado del artículo 56, de la Constitución porteña, en cuanto allí se prescribe: "Los funcionarios de la administración pública de la Ciudad, de sus entes autárquicos y descentralizados, son responsables por los daños que ocasionan y por los actos y omisiones en que incurrieran excediéndose en sus facultades legales"; más aún teniendo en cuenta que toda prestación pública a título de tributo o incluso, los empréstitos forzosos, desde el punto de vista de las fuentes deben tener exclusivo origen en la ley.*

*Concluyo, en fin, que la aplicación concreta que se ha efectuado a la recurrente del régimen normativo conformado por los decretos 1150/90 y 2133/02 y las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Finanzas 1550/02 y 3503/04, en razón de su apartamiento manifiesto de la ley fiscal y de la tarifa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre la base atribuible a esta jurisdicción, deviene inconstitucional por generar ingresos tributarios en concepto de retenciones que implican un marcado incremento de la obligación fiscal que, en definitiva, se adeuda a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*

## Intervención de la Comisión Federal de Impuestos

Este organismo –creado por la ley 23.548– recibió tres denuncias promovidas por otras tantas entidades bancarias en contra de una provincia, por considerar que el régimen de recaudación establecido violentaba la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Las denunciantes afirman que:

a) el régimen de "recaudación/pago a cuenta" instituido en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de acreditaciones bancarias afecta el régimen federal del artículo 9, inciso b), de la ley 23.548 de coparticipación de impuestos nacionales, en cuanto obliga a los estados provinciales (y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) a asumir sin condicionamientos ni reservas las pautas o características esenciales tipificantes del hecho imponible, y
b) el citado régimen violenta la proscripción de la ley 23.548 de no establecer ni aplicar las provincias gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley [artículo 9, inciso b)], ya que al captarse indiscriminadamente todo tipo de depósitos acreditados en las cuentas bancarias, sin que interese su origen o composición, es factible que en los hechos se retengan fondos correspondientes a gravámenes nacionales coparticipados. Por ejemplo, el caso del impuesto nacional coparticipable a los débitos y créditos bancarios de la ley 25.413.

---

26 Los publicanos eran los funcionarios encargados de recaudar los tributos que los romanos habían impuesto en sus dominios.

27 La estrofa del verso de la escritora señalada en el texto transita en su origen con otra letra que deliberadamente he descartado hacer mía y donde puede leerse: *"Me dijeron que en el Reino del Revés/ nadie baila con los pies,/ que un ladrón es vigilante y otro es juez/ y que dos y dos son tres".*



I y II Jornadas.indb 33 2/5/16 15:43

La Comisión Federal de Impuestos recibió estas denuncias e inmediatamente les corrió traslado a la provincia involucrada, sin pronunciarse acerca de su competencia.[28] Las causas no han recibido pronunciamiento definitivo hasta la fecha.

## Resumen de la disertación del Dr. Spisso

El Dr. Rodolfo Spisso ha centrado su ponencia en el subtema titulado: ***"Los empréstitos forzosos: retenciones y/o percepciones en exceso"***.

Desarrolla en detalle la naturaleza jurídica de la determinación del tributo por medio de Declaraciones Juradas de los contribuyentes y de qué manera puede desnaturalizarse este instituto con la utilización abusiva, por parte de los fiscos, de ingresos o pagos a cuenta, tales como retenciones, percepciones y otras formas de recaudación anticipada.

Plantea las distorsiones que genera la delegación impropia de facultades del poder legislativo al poder ejecutivo y la violación del principio de reserva de ley que la misma implica.

Efectúa una reseña de las diferencias entre el régimen Parlamentario europeo y el régimen Constitucional Argentino, aportando antecedentes jurisprudenciales.

El profesor Spisso nos advierte respecto a la preocupación que genera la creación de organismos tales como el SIRCREB, al instituir una apropiación de la propiedad privada sin sentencia fundada en ley, contraria al artículo 17 de la Constitución Nacional.

Nos muestra el camino a seguir para la defensa de los contribuyentes, advirtiendo sobre las graves violaciones al derecho de defensa y de acceso a la jurisdicción de los contribuyentes sujetos al Convenio Multilateral.

Analiza las decisiones de los organismos de aplicación del mencionado Convenio y la reglamentación que desnaturaliza el Protocolo Adicional. Finalmente, se refiere con juicio crítico a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de las decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria.

El Dr. Spisso detalla cuestiones relevantes y efectúa varias recomendaciones:

*1º) Los regímenes de retenciones y percepciones en la fuente deben ser establecido por ley formal, por imperio del principio de reserva de ley. Sólo puede delegarse en el Poder Ejecutivo la fijación de las alícuotas, dentro de los márgenes establecidos por la ley.*

*2º) Las retenciones, percepciones, anticipos o cualquier ingreso a cuenta no deben originar saldos a favor del contribuyente. Cuando tal circunstancia acaezca, la Administración debe poner a disposición del contribuyente el importe del crédito fiscal a su favor o suspender la exigencia de todo pago a cuenta hasta tanto dicho crédito se extinga por compensación.*

*3º) Cuando se originen recurrentes saldos a favor del contribuyente por retenciones, percepciones, anticipos o cualquier ingreso a cuenta, en exceso de la obligación fiscal, la Administración además de cumplir con la regla indicada en el punto anterior, deberá adecuar los distintos regímenes de ingresos a cuenta, de manera de que no se generen nuevos créditos fiscales a favor de los contribuyentes.*

*4º) La Administración tributaria no puede condicionar el reconocimiento de créditos fiscales a favor del contribuyente, originados por retenciones, percepciones o demás ingresos a cuenta en exceso de la obligación fiscal, a las resultas de la verificación de su situación fiscal, excepto en lo que hace a la comprobación de los ingresos que conforman dichos créditos.*

*5º) El régimen del SIRCREB no constituye propiamente una retención o percepción en la fuente, pues las acreditaciones bancarias, sobre las cuales se practica la detracción, no constituyen causa inmediata del impuesto sobre los ingresos brutos, al no constituir actos, actividades o bienes escogidos por la ley para dar nacimiento a la obligación tributaria.*

*6º) El régimen del SIRCREB al instituir una apropiación de la propiedad privada sin sentencia fundada en ley, deviene contrario al artículo 17 de la Constitución nacional.*

*7º) Constituye acto de defraudación fiscal el intento de utilizar los créditos fiscales, originados por retenciones, percepciones, anticipos o demás ingresos a cuenta, en exceso de la obligación fiscal, incrementando indebidamente la base imponible de los fiscos respecto de los cuales se originan tales créditos, violentando las disposiciones del Convenio Multilateral.*

28 Resolución de Comité Ejecutivo 326, de fecha 26 de octubre de 2005. Fuente: www.cfi.gov.ar.



I y II Jornadas.indb 34 2/5/16 15:43

### Trabajo presentado por la Dra. Magno

***"Los Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires"***, por la Dra. Analía Paula Magno.

La Dra. Magno realiza un resumen de su trabajo que entiendo merece ser reproducido. Dice la autora:

*"En el trabajo se analizan los sujetos de la relación tributaria partiendo de la clasificación que realiza la doctrina: a) Contribuyentes; b) Responsables por deuda propia, y c) Responsable sustituto. Particularmente se analiza los sujetos denominados agentes de recaudación y la solidaridad tributaria.*

*Asimismo, se analiza la recepción legislativa de los agentes de recaudación en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en la actualidad y los antecedentes del texto con la primera referencia que data de 1974. Se cita al respecto jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA).*

*Además, sobre la base de sentencias del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires que sostenían criterios disimiles en relación al encuadre legal de la omisión de actuar como agente de recaudación, se incorpora al trabajo lo resuelto por el Acuerdo Plenario Nº 20, de fecha 19/05/2009. Como así también las consecuencias de la determinación de nulidad del acto administrativo en caso de erróneo encuadre legal de la responsabilidad de los agentes.*

*Durante el trabajo se exponen Informes Técnicos de Rentas como así también resoluciones normativas que disponen mecanismos de embargos o de atenuación de alícuotas y jurisprudencia relevante al respecto.*

*Se detallan, brevemente, los regímenes de recaudación vigentes actualmente en la Provincia de Buenos Aires.*

*Por último se efectúan las siguientes recomendaciones:*

1. *Que los fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires arbitren los medios necesarios con la finalidad de minimizar la carga que tienen los sujetos obligados a actuar como agentes de recaudación tanto en lo que respecta a obligaciones formales como materiales, dado que en caso de actuar en más de una jurisdicción se verán obligados a actuar conforme la legislación de cada una de las jurisdicciones del país, resultando los textos de las leyes muy diferentes.*
2. *Que los fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las autoridades del Convenio Multilateral y de la Comisión Federal de Impuestos en conjunto convengan como objetivo mediato la revisión de los regímenes de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos con la finalidad de verificar que se respeten los principios constitucionales que rigen en materia tributaria tales como: igualdad, generalidad, legalidad, irretroactividad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, razonabilidad, equidad y la proporcionalidad.*
3. *Que los fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires trabajen en conjunto con la finalidad de armonizar sus legislaciones disponiendo regímenes de recaudación uniformes, a través de la firma de Convenios Interprovinciales, quedando facultada cada jurisdicción de disponer las alícuotas razonables para cubrir sus necesidades presupuestarias.*
4. *Que los fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tomen medidas tendientes a fortalecer las áreas de fiscalización e inteligencia fiscal a los efectos de propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias con la finalidad de aumentar la recaudación ya sea a través de la correcta autodeterminación del impuesto o a través de procedimientos de determinación de oficio. De esta manera podrán paulatinamente dejar de cargar a 'responsables por deuda ajena' de la obligación de recaudar en la fuente".*

En relación con el presente trabajo, me remito a los comentarios generales efectuados precedentemente.

## LA COPARTICIPACIÓN CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO INTRAFEDERAL

(Superación del dilema de la constitucionalidad del sistema de reparto; procedimiento para la sanción de la ley convenio; principios de la distribución).

### La Coparticipación Constitucional

La constitucionalización, por primera vez en nuestra historia, del régimen de coparticipación federal de impuestos, provocada por la inclusión en el inciso 2 del artículo 75, así como en la disposición transitoria sexta, obliga a considerar superado el problema de la constitucionalidad del régimen. Ahora el plan-



I y II Jornadas.indb 35 2/5/16 15:43

teo es bien distinto y sería muy oportuno que en las Jornadas se abordara el nuevo dilema: ¿Es posible argüir la inconstitucionalidad del actual régimen de coparticipación federal de impuestos a la luz de las prescripciones establecidas en las citadas normas de la Constitución Nacional?

Objetivo esencial del subtema consistirá en describir y explicar en qué consisten y cómo deberían articularse entre sí los diferentes elementos incorporados por la Convención Reformadora de 1994, al momento de dar a luz el nuevo régimen tantas veces postergado: conformación de la masa coparticipable y sus excepciones; mecanismo de ley-convenio; cámara de origen y la necesidad de los "acuerdos previos"; partícipes de la distribución; el caso especial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; criterios objetivos de distribución "primaria" y "secundaria"; la razón técnica, económica y jurídica de la existencia de la "distribución primaria" y de la "distribución secundaria"; conformación y atribuciones del organismo fiscal federal; vigencia –o no– de la disposición transitoria sexta; entre muchos otros más.

## Procedimiento para la Sanción de la Ley Convenio

Tal como se ha dicho en el acápite anterior, el procedimiento para la sanción del nuevo régimen de coparticipación federal de impuestos está descripto en el inciso 2 del artículo 75 de la Constitución Nacional: ley-convenio, partiendo de "acuerdos previos", cuya cámara de origen será el Senado y ratificación por parte de las legislaturas locales.

Sin embargo, mucho podrá decirse y justificarse acerca de cada una de dichas consignas.

Por ejemplo, cuál es la verdadera naturaleza jurídica de la llamada "ley-convenio" y cuáles son sus efectos; en particular, qué jerarquía ostenta frente a las demás leyes ordinarias, porque la Corte Suprema señaló que tienen una jerarquía diferente, mas no aclaró su ubicación en relación con las demás leyes. Convendría detenerse, a juicio de esta Relatoría, en los fallos "El Cóndor" y "Valot" a los que se ha hecho referencia precedentemente.

¿En qué consiste o, dicho de otro modo, cómo arribar a los "acuerdos previos" que indica nuestra Carta Magna? ¿Por qué razón fue incluida esta cláusula en el inciso 2 del artículo 75? ¿Qué motivos tuvieron los Convencionales, cuáles fueron los antecedentes y qué participación le cabe a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires?

Otra derivación del tema anterior y vinculada con la intervención del Congreso de la Nación consistiría en preguntarse si éste se encuentra facultado o no para modificar el "acuerdo previo", o si, por el contrario, debe limitarse a su aprobación sin introducirle alteración alguna.

Finalmente, (aunque con ello no puede considerarse agotado el subtema), qué participación real y efectiva les cabe a las legislaturas locales en el trámite de ratificación. ¿Caben en esta instancia las "reservas o condicionamientos" otras veces prohibidas en la ley de coparticipación?

## Principios de la Distribución

Lograr que se plasme en la norma jurídica el mandato contenido en el tercer párrafo del inciso 2 del artículo 75 de la Constitución Nacional será objeto de análisis por parte de ponentes que se refieran a este subtema:

"La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional".

¿Cuál será la metodología más adecuada para establecer las "competencias, servicios y funciones" de cada jurisdicción participante y las necesidades de financiamiento? ¿Cómo determinarlas y establecer su costo ante la progresiva asunción de competencias por parte del Gobierno Federal a través de la Ley de Presupuesto sancionada por el Congreso de la Nación?

¿Cómo armonizar el criterio objetivo de reparto con las condiciones de equidad y solidaridad en la distribución?

Por último, ¿no será conveniente, y aun necesario, en esta instancia, plantearse si un sistema de coordinación financiera y fiscal y de armonización tributaria horizontal no resultaría superador al régimen de coparticipación federal de impuestos, cuyos lineamientos generales provienen de 1935 en cuanto a la distribución, y de 1979 en cuanto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y al Impuesto de Sellos?



I y II Jornadas.indb 36 2/5/16 15:43

## Nuevo federalismo fiscal argentino

Los regímenes de coparticipación federal de impuestos actualmente vigentes provienen de finales de la década de los '80. El régimen general (o troncal o, si se prefiere, residual) es el que proviene de la ley-convenio 23.548, sancionada a fines de 1987, vigente desde el 1 de enero del año siguiente, con el título de "transitorio". Pese a ello, se ha constituido en el esquema de distribución automática más permanente de la renta federal entre el Gobierno Federal, las Provincias y, desde 2003, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Los otros regímenes de distribución especial son posteriores: década del '90, principalmente.[29]

A todo ello, debemos adicionar un esquema sumamente complejo de asignaciones específicas de recursos coparticipables, que opera como una excepción de la masa (es decir, no se distribuyen entre la Nación, las Provincias y la CABA) y que, como toda "excepción", debería ser por tiempo limitado.

En el medio de este "laberinto normativo" que ya venimos insinuando, no podemos desconocer la incidencia de los sucesivos Pactos Fiscales que, con diferentes denominaciones, se incorporaron al esquema de distribución actual en la década 1992-2002.

Pero a partir del Acuerdo Federal del 27 de febrero de 2002 comenzó a desarrollarse y crecer exponencialmente otro sistema de distribución de la renta federal: las ***transferencias o asignaciones condicionadas***. Estas, a diferencia del régimen de coparticipación federal de impuestos, provienen de recursos exclusivos del Tesoro Nacional que se distribuyen de conformidad con el plan general de gobierno autorizado en las respectivas leyes de presupuestos. Pueden estar destinadas a cumplir con una finalidad específica sin necesidad de contrapartida local o esfuerzo adicional de la jurisdicción beneficiaria.

### *Transferencias o Asignaciones Condicionadas*

Todos los Estados deben prestar determinados servicios públicos que serán financiados con los impuestos que recauden en sus respectivos territorios.

Para que cada habitante reciba la misma cantidad y calidad de bienes y servicios públicos, los gobiernos nacionales (o centrales) suelen adoptar este mecanismo de financiación, que pueden ser permanentes o circunstanciales.

*"En realidad –dicen Díaz, Monasterio, Guren y Luis del Arco Ruete–, constituyen un complemento inseparable de los sistemas de distribución de las fuentes impositivas, pues son una consecuencia de que se señalen a los Estados unas determinadas competencias y se les limiten las fuentes impositivas a que pueden acudir para financiarlas…".*[30]

También opinaba favorablemente Walter W. Heller en su célebre estudio "Nuevas dimensiones de la Política Económica":[31]

*"Los subsidios condicionales para funciones concretas desempeñan un papel indispensable en nuestro federalismo; unen la financiación federal con la estatal-local en un maridaje fiscal de conveniencia, necesidad y oportunidad.*

*Conveniencia, porque permiten al Gobierno federal singularizar y apoyar los servicios estatales y locales que ofrecen un interés nacional identificado. Pienso, especialmente, en servicios tales como educación y sanidad, cuyos beneficios en un país con gran movilidad popular se esparcen en comunidades y Estados distintos de donde fueron logrados. Las ayudas funcionales permiten al Gobierno federal prestar un apoyo financiero a servicios específicos, que sea compatible con nuestros objetivos y prioridades nacionales.*

*Necesidad, porque sin estos apoyos financieros, a los Estados y municipios les es imposible cubrir la demanda de servicios esenciales. El fallo eventual en estas demandas significaría el traspaso de funciones al Gobierno federal, y de esta forma, se debilitaría nuestro federalismo.*

*Oportunidad, porque al conceder los subsidios en forma condicional el Gobierno federal puede aplicar los estándares mínimos, asegurar la participación financiera de los Estados o entidades locales al cumplir los requisitos exigidos conjuntamente, y tener en cuenta las necesidades y las capacidades fiscales".*

---

29 Por ejemplo, la ley 23.966 de combustibles líquidos y gas natural; ley 24.065 de energía eléctrica; ley 24.464 de financiación de la vivienda (Fondo Nacional de la Vivienda o FO.NA.VI.); Monotributo; Bienes Personales.

30 Ver "La distribución de las fuentes de ingresos impositivos en una hacienda federal", por Félix de Luis Díaz, Monasterio, Guren y Luis del Arco Ruete, Estudios de Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales, edición 1978.

31 Nueva Colección Labor, Barcelona, 1968.



I y II Jornadas.indb 37 2/5/16 15:43

Sin embargo, entre las objeciones más importantes se sostiene que sólo deberían constituir un modo de financiación accesoria, por cuanto de lo contrario importaría la sustitución (o, por lo menos, la modificación) de la distribución de fuentes de ingresos de los otros niveles de gobierno. Además, y lo que es más grave aún, relaja las responsabilidades de los gobiernos subnacionales en materia de gasto: se quiebra, en síntesis, el principio de subsidiariedad y de correspondencia (o corresponsabilidad) en materia fiscal.

***Acreditaciones Automáticas y Transferencias Condicionadas***

Estamos asistiendo a un cambio en las relaciones fiscales entre los distintos niveles de gobierno, basado fundamentalmente en el incremento de transferencias discrecionales y condicionadas que adoptan diversas formas. Por ejemplo: Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias;[32] el Programa de Desendeudamiento Provincial; el denominado decreto de la Soja[33] (proporcionó al conjunto de provincias y la CABA más que el coloquialmente llamado "Impuesto al Cheque"); la Ley de Financiamiento Educativo[34] y fundamentalmente el crecimiento de los Programas Federales de Gobierno.

Estos programas han superado holgadamente a los regímenes especiales de coparticipación, consistentes en fondos de distribución automática con fuente de financiamiento en leyes tributarias especiales: vivienda o FONAVI; combustibles líquidos para la red vial; energía eléctrica para obras de infraestructura eléctrica, etcétera.

Son programas federales atendidos con recursos propios del Tesoro Nacional, que están direccionados específicamente a Provincias y Municipios. En ocasiones, con la asistencia técnica y/o financiera de dichas jurisdicciones; en otras, son ejecutados directamente por el Gobierno Nacional.

*"Los Programas Federales nacen de una decisión de política activa del Estado Nacional que busca resolver de manera definitiva el problema del crecimiento, del empleo, la inclusión social y la equidad.*

*Estos programas pretenden la disminución del déficit habitacional existente en el país, facilitando el acceso a una vivienda digna y a diferentes soluciones de infraestructura básica, para lograr una mejor calidad de vida para todos los argentinos.*

*Los proyectos que se ejecutan incluyen la participación de las organizaciones comunitarias, cooperativas y demás instituciones, para cubrir de manera integral las deficiencias de integración social existentes".*[35]

Tan sólo a título de ejemplo mencionaremos aquéllos relacionados con la construcción y/o refacción de viviendas que informa la Subsecretaría de Desarrollo Urbano y Vivienda de la Nación:

- Programa federal de reactivación de obras del FONAVI, programa federal de solidaridad habitacional.
- Programa federal de construcción de viviendas.
- Programa federal de mejoramiento de viviendas: "Mejor Vivir".
- Programa federal de emergencia habitacional.
- Programa de provisión de agua potable, ayuda social y saneamiento básico.
- Programa mejoramiento habitacional e infraestructura básica.
- Programa de desarrollo social en áreas fronterizas del NO. y NE. argentino.
- Programa integral de recuperación de asentamientos regulares.
- Programa mejoramiento de barrios.
- Etcétera.

A modo de ejemplo, podemos mencionar que en el período enero 2003/diciembre 200,8 el FONAVI (que se nutre con una parte del Impuesto a los Combustibles Líquidos) transfirió al conjunto de provin-

---

32 Artículo 5 de la ley 23.548. La Comisión Federal de Impuestos dictó con referencia a los ATN las resoluciones generales interpretativas 27/02 y 34/06.

33 En 2009 el Poder Ejecutivo Nacional dispuso "participar" (hay que ser muy cuidadosos de no decir, en este caso, "coparticipar") a las Provincias y Municipios con el 30% del producido de los derechos de exportación (retenciones) a la soja y sus derivados. A tal efecto, creó el Fondo Federal Solidario, que no puede ser aplicado a gasto corriente. He aquí la condicionalidad de la transferencia.

34 En 2005 apareció –luego de una extensa discusión en las comisiones de Diputados de la Nación– la ley 26.075 que pretendía alcanzar a cubrir el gasto consolidado en educación con una suma equivalente al 6% del PIB; monto que se lograría con el incremento de la recaudación. En la actualidad (dado que la ley 26.075 venció en diciembre de 2010) las provincias y la Ciudad de Buenos Aires continúan estableciendo esta asignación específica que, claro está, no es coparticipable al conjunto de municipios y comunas.

35 Fuente: www.vivienda.gov.ar.



I y II Jornadas.indb 38 2/5/16 15:43

cias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires la suma total de ***$ 4.378 millones***. Mientras que, en el mismo lapso, el Gobierno Nacional asignó fondos para los citados programas federales de vivienda por un total superior a ***$ 14.000 millones***.[36]

Estamos presenciando un cambio de paradigma del federalismo fiscal en la Argentina, donde las provincias (incluyendo la Ciudad de Buenos Aires) y los municipios se financian no sólo con recursos propios de origen local y de origen nacional, sino también con los denominados ***"programas federales de gobierno"*** o ***transferencias presupuestarias (asignaciones) condicionadas***.

***Conclusión***

Considero recursos propios de origen local, en el orden provincial, a los Impuestos sobre los Ingresos Brutos, de Sellos, Inmobiliario, Automotor, entre otros. Considero recursos propios de origen nacional a los recursos coparticipables, recibidos de modo automático, diario y gratuito, como exige la ley 23.548, y otros regímenes especiales.

Sin embargo, no comparto la opinión de quienes sostienen que la distribución o ejecución de los programas federales es arbitraria. Es discrecional pero no arbitraria. La discrecionalidad es una herramienta que le confirió el Congreso de la Nación al Poder Ejecutivo Nacional al momento de sancionar las respectivas leyes de presupuesto. La arbitrariedad supone la ausencia total de norma legal que le dé sustento.

## Resumen de la disertación del Dr. Garat

El Dr. Pablo María Garat se refiere en su disertación al subtema 4): La coparticipación constitucional –superación del dilema de la constitucionalidad del sistema de reparto; procedimiento para la sanción de la ley convenio; principios de la distribución–, y el derecho intrafederal.

Ha titulado su ponencia como: ***"El ejercicio del poder de imposición y la distribución de la renta tributaria federal a partir de la reforma constitucional de 1994: ¿fortalecimiento del federalismo?"***

Destaca el expositor los siguientes conceptos, que se reproducen a continuación:

*Federalismo fiscal y sistema fiscal federal. En torno al tema de la supuesta sinonimia entre "federalismo y descentralización".*

*En la presentación al libro "Federalismo Fiscal", de Wallace Oates (1972, edición 1977), el Profesor Soláns enseña que "Hacienda local y federalismo fiscal no son expresiones sinónimas… El binomio HACIENDA PÚBLICA más ESPACIO (territorio) conduce a la organización, dentro de un Estado, de distintas unidades de decisión sobre ingreso y gasto público: son las haciendas locales, expresión que, como sugiere el profesor Solé Villalonga, conviene escribir en plural, para recalcar que los hay a varios niveles. El federalismo fiscal –que el lector tampoco deberá confundir con la teoría política del federalismo– se plantea el análisis de las interrelaciones que surgen en el proceso de ingreso y gasto público entre cada una de las haciendas locales… tanto en sentido horizontal como vertical".*

*Con este razonamiento ya se nos introduce en una cuestión sobre la que volveremos: se trata antes de relaciones entre gobiernos locales y luego de la relación entre éstos y el gobierno central (nacional o federal).*

*Se habla pues de federalismo fiscal, de federalismo, de descentralización… y, sin embargo, ¿es ello aplicable a cualquier régimen político constitucional?*

*Oates aclara liminarmente algo que ha sido olvidado en el debate actual: "para un economista las estructuras políticas y constitucionales son menos importantes: lo que es crucial para* él es simplemente que existen diferentes niveles de toma de decisiones, cada *uno de los cuales determina niveles concretos de provisión de servicios públicos, en gran medida en respuesta a los intereses de los residentes en su* área geográfica. A partir de esta *definición prácticamente cualquier sistema fiscal es federal o al menos posee elementos federales… Por esta razón un estudio del federalismo fiscal tiene relevancia para casi todos los sistemas fiscales".*

*Y esto creo, justamente, es el problema a debatir en la perspectiva ya no del "federalismo fiscal" sino del federalismo a secas, y en todo caso, del sistema fiscal que cada organización política constituida bajo la forma federal de estado decida adoptar.*

36 Últimos datos disponibles en el sitio web del Ministerio de Planificación Federal de la Nación.



I y II Jornadas.indb 39 2/5/16 15:43

*Otro autor español y catalán como quien prologara la obra de Oates, Albert de Rovira i Mola,*[37] *enseña que conviene distinguir la coordinación financiera, la fiscal, la tributaria y la impositiva.*

*Así, enseña que "…la coordinación financiera –concepto el más amplio y omnicomprensivo– ha de referirse a todas las relaciones recíprocas entre las haciendas estatal, autonómica y local en materia de presupuesto, de ingresos y de gastos. La coordinación tributaria ha de referirse solamente a la estructura, contenido y aplicación de todos los tributos. La coordinación impositiva ha de referirse únicamente a la estructura, contenido y aplicación de los impuestos. La coordinación fiscal, pues, como ámbito intermedio entre la coordinación financiera y la tributaria, ha de referirse a todos los ingresos, esto es tributarios y no tributarios".*

*El autor define la coordinación como "…el conjunto de técnicas que tienden a armonizar las estructuras, las actuaciones y los intereses de los sistemas fiscales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales" y explica que "aludo a estructuras porque la coordinación ha de ser, en primer lugar, normativa… Menciono las actuaciones porque la coordinación ha de existir también en la aplicación del sistema fiscal por la respectiva Administración, en colaboración o cooperación con los demás. Y me refiero a los intereses porque… estos intereses deben ser comunes y no contrapuestos".*

*Por último, en el pensamiento de este autor, los sistemas de coordinación fiscal "basculan entre la autonomía y el centralismo", o entre los sistemas de "separación de fuentes" y los de "transferencias".*

*Recordemos que el especialista que citamos desarrolla su análisis respecto de España, un "Estado de Autonomías" –pero estado unitario al fin– con alto grado de descentralización administrativa y la particularidad constitucional del reconocimiento de los derechos históricos forales de las provincias vascongadas y navarras.*

*Este claro y preciso encuadre de de Rovira i Mola nos permite plantear varios interrogantes, hoy plenamente vigentes:*

*¿Es la coordinación financiera, fiscal, tributaria e impositiva –especialmente la tributaria para lo que en este trabajo nos interesa– aplicable a los estados federales bajo cualquiera de los sistemas posibles? En caso afirmativo, ¿"quid" de la separación de fuentes, cuando no es el adoptado? y ¿con qué características?*

*Si, aun así, la coherencia se mantiene, ¿cómo se evita que la coparticipación, por ejemplo, como uno de tales sistemas de coordinación, provoque el deslizamiento desde la "autonomía" (sistema de separación de fuentes) al "centralismo" (sistema de transferencias o asignaciones) cuando ello implica la renuncia al menos transitoria por parte de las Provincias, al ejercicio del poder tributario sobre los denominados "impuestos coparticipables"?*

*Obviamente, estos interrogantes no se justifican en un estado unitario con alto grado de descentralización, ya que en ellos la coordinación en tales campos no sólo es deseable sino necesaria.*

*El problema consiste en que ella no es trasladable, sin más, y bajo cualquier sistema a un estado federal sin admitir, al menos, cierta mutación del orden de competencias o distribución de poderes propio de tal sistema.*

*Así, creemos que en un régimen de estado federal el nombre de la coordinación posible es el de "concertación" o "cooperación".* ¿Y cuál es la diferencia entre *éstos y aquélla?*

*Muy claramente: la que va de ser beneficiario del ejercicio de una facultad ajena por su titular, a ser beneficiario y titular de esa misma facultad. O lo que es igual, la que va de un régimen tutelado (en definitiva esto es el régimen unitario respecto de los niveles subnacionales) a un régimen de plena libertad y responsabilidad con subsidiariedad (que es la esencia del régimen federal).*

*Todo esto es aplicable a nuestra realidad y organización constitucional.*

*En nuestro país nunca se asumió, por todos los niveles de gobierno, el sentido propio de un régimen federal: la libertad con responsabilidad. En un régimen federal éste es el verdadero concepto de correspondencia fiscal. Después de asumido ello es que puede hablarse de justicia, equidad, solidaridad y cooperación.*

*Por ello, entendemos que el federalismo sólo se identifica con la descentralización en tanto ésta suponga reconocer derecho a la decisión antes que delegar poder de decisión.*

*Y también por ello el federalismo es aplicación constante del principio de subsidiariedad en sus dos sentidos: como respeto de la libertad del nivel más pequeño (lo que constituye verdaderamente acercar la decisión al destinatario de ella) y como acción subsidiaria (solidaria) cuando ese nivel, por causas objetivas, no puede ejercer plena y eficazmente sus libertades y facultades (para atender las necesidades a su cargo).*

37 Albert de Rovira i Mola, "La coordinación financiera estatal, autonómica y local", Barcelona, 1984, Escola d'Administración Pública de Catalunya.



I y II Jornadas.indb 40 2/5/16 15:43

*Esto no es hacer filosofía con ocasión de la materia fiscal (lo que de todos modos no viene mal) sino tratar de proponer un razonamiento básico: si el régimen de coparticipación es sólo una "muleta" de un estado federal "centralizado", en vías de "descentralización", terminará siendo, en el mejor de los casos, un eficiente sistema de asignación por transferencias pero nunca un régimen de concertación que respete la libertad con responsabilidad de provincias y municipios, propia de tal estado.*

*Y esto tampoco es declamativo, ya que la consecuencia de ello, en materia financiera y fiscal será la imposibilidad de lograr que los gobiernos provinciales y municipales asuman definitivamente sus competencias y se hagan cargo de asegurarse los recursos necesarios a través de una mejor administración tributaria.*

*Por el contrario, se presupuestará mal, se comprometerá el gasto público más allá de los recursos y se recargará sobre la administración tributaria nacional (que hoy no es estrictamente federal) la responsabilidad del ingreso.*

*Por ello, insistimos en que el camino para la recuperación y fortalecimiento de nuestra organización federal, desde la perspectiva financiera (comprensiva de lo tributario), no comienza por garantizar que a todos nos irá bien (tentación programática y a veces demagógica), sino por asegurar los medios concretos para el ejercicio de las libertades o autonomías provinciales y municipales, asumiendo horizontal y verticalmente el compromiso de la subsidiaridad y solidaridad por la redistribución de recursos para que se alcance por dicha vía, cuando ello fuere objetivamente necesario, lo que la Constitución Nacional denomina "un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional".*

*En esta perspectiva, pues, no son sinónimos los términos federalismo y descentralización, ni es aplicable la teoría del federalismo fiscal –como* único modelo teórico*– a un Estado Federal. En todo caso habrá que seguir precisando de qué se trata la diferencia entre un régimen tutelado altamente descentralizado y otro de plenas libertades locales que no abandona el principio de la unidad en la diversidad.*

### *El sistema de coparticipación en nuestra organización federal*

*En esta perspectiva, y después de haber considerado el tema del "federalismo fiscal" y efectuado las distinciones terminológicas que nos parecen imprescindibles, hemos de abordar la cuestión de la "Coparticipación" con un enfoque más integral: ¿qué es pues la coparticipación?, o, al menos, ¿qué ha sido entre nosotros?*

*Requiriéndose el análisis interdisciplinario también cabe advertir que la preeminencia del enfoque parcial de alguna de las ciencias involucradas –particularmente el derecho, la economía y las finanzas públicas– puede conspirar contra el arribo a buen puerto de un aporte integral.*

*Sin perjuicio de ello, los especialistas del derecho tenemos la obligación de difundir el resultado de nuestra propia reflexión académica y, en tanto sea posible, hacerlo teniendo en cuenta los aportes difundidos desde las otras disciplinas y aun la experiencia de las circunstancias políticas y económicas que han constituido el marco circunstancial de la evolución del debate sobre la cuestión entre nosotros.*

*Y para comenzar, entonces: la llamada "coparticipación federal" o "coparticipación" a secas es, por lo menos y al mismo tiempo, uno de los cinco sistemas clásicos para coordinar el ejercicio del poder de imposición en estados unitarios o federales.*

*Los otros son: separación de fuentes; concurrencia de fuentes; cuotas adicionales y transferencias condicionadas o incondicionadas. Para entender este primer punto baste señalar que, conforme al texto originario de la Constitución Nacional, nuestra organización federal adoptó los sistemas de separación y concurrencia de fuentes, en tanto sus artículos 4 y 67, inciso 2, preveían que las contribuciones o derechos del comercio exterior eran exclusivos del Gobierno Federal, mientras que las contribuciones internas, directas o indirectas correspondían a las Provincias (separación de fuentes). Excepcionalmente, cuando "la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan" se admitía que el Gobierno Federal estableciera también contribuciones directas (según la más extendida interpretación de la Constitución Nacional) y también indirectas (sin la exigencia formal antedicha, según interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación –Fallos: 149:260–) (concurrencia de fuentes). El abuso por parte del Gobierno Federal en el ejercicio del sistema de concurrencia derivó en la adopción constitucional en 1994 del sistema de coparticipación y el posterior avance reiterado desde dicho nivel gubernamental sobre éste pareciera conducir a la adopción del sistema de transferencias condicionadas (vgr. ley 26.075 llamada de "financiamiento educativo") conviviendo con los otros tres sistemas.*

*La coparticipación es –particularmente y junto con el Presupuesto General de la Nación– el más importante mecanismo de asignación de recursos públicos para la ejecución de las políticas de estado (supuesto que ellas se encuentren definidas) o la satisfacción de necesidades públicas explícitas o implícitas. Esto no solamente es*



I y II Jornadas.indb 41 2/5/16 15:43

*consecuencia de cómo se redistribuye la renta tributaria federal sino también por la recurrencia del Gobierno Federal al procedimiento previsto en el artículo 75, inciso 3, de la Constitución Nacional (antes de la reforma de 1994, utilizado igualmente en el límite de la constitucionalidad) para asignar específicamente todo o parte de los recursos coparticipables. Asimismo, y para demostrar este aserto cabe recordar el nuevo texto del artículo 75, inciso 8, de la Constitución Nacional, que remite explícitamente al inciso 2 del mismo artículo a fin de exigir la correlación efectiva entre el sistema de coparticipación federal y las leyes de presupuesto nacional, que deben expresar el "…programa general de gobierno y el plan de inversiones públicas… conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 de este artículo". Dichas "pautas" hacen referencia a la equidad y solidaridad regional y a dar "prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional".*

*Por lo anterior, la coparticipación es un indudable mecanismo de redistribución vertical y horizontal de la renta tributaria federal entre el Gobierno Federal y las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y de éstas entre sí. En efecto, a través de los procedimientos de las llamadas "distribución primaria" y "distribución secundaria" la "masa coparticipable" se ha redistribuido antes que en proporción a las "competencias servicios y funciones" a que hace referencia el nuevo artículo 75, inciso 2, de la Constitución Nacional, o a lo que cada jurisdicción aporta, conforme a criterios que varían según los acuerdos alcanzados en las denominadas "leyes convenio" o en los "pactos fiscales" que las han modificado provisoriamente. Tal redistribución ha operado verticalmente a favor del Gobierno Federal para atender el déficit previsional –a partir de su reforma en los años 90– y el servicio de la deuda pública consecuente, y horizontalmente entre las Provincias y la CABA a favor de las menos desarrolladas, a partir de los principios de solidaridad y equidad federal.*

*En esta perspectiva, además, la "coparticipación" ha sido también el marco jurídico para ajustar –con pretendido fundamento en la "emergencia económica" que ha desplazado al orden jurídico constitucional desde la crisis de 1890– la distribución de la renta tributaria federal a las necesidades del Tesoro Nacional.*

*La llamada "coparticipación" constituye, por otra parte, el sistema por el cual el Gobierno Federal y las Provincias acuerdan también (especialmente* estas últimas) normas de armonización tributaria, *eufemismo en la práctica que ha implicado la autolimitación en el ejercicio de potestades tributarias originarias propias de los sistemas de separación y concurrencia de fuentes. En otro sentido constituye también la oportunidad para coordinar la administración tributaria federal de los recursos coparticipables, lo que aún no se ha logrado sino parcialmente.*

*Finalmente la coparticipación ha sido considerada (particularmente por ciertos organismos multilaterales de crédito) como el sistema por el cual se limitaría –mediante la adopción de diversas pautas de armonización tributaria y otras restricciones a la autonomía local– el denominado "gasto público improductivo" de las Provincias, a pesar de no disminuir correlativamente su responsabilidad en el ejercicio de las competencias relacionadas con las necesidades públicas prioritarias como la salud, la educación y la promoción del empleo, entre las más relevantes.*

*En definitiva, la cuestión de la denominada "coparticipación federal" (en rigor debiera hablarse de "participación" como ocurre en todos los países federales) se suele plantear como una deuda pendiente para con el mandato de la reforma constitucional de 1994 y decisión determinante para el presente y futuro del federalismo argentino.*

*En estas breves reflexiones planteamos que la coparticipación no es necesariamente un sistema en sí mismo favorable al régimen federal y que, por otra parte, aun aceptando ello, su concreción entre nosotros supone mucho más que un debate fiscal.*

*Conviene reiterar que nuestra organización constitucional originaria de 1853/60 decidió la adopción de la república presidencialista y federal diseñando una Presidencia unipersonal con fuertes atribuciones.*

*Para moderar este presidencialismo que debía asegurar la unidad de la Federación se estableció una clara limitación a su ejercicio del poder de imposición: el Tesoro Nacional se integraba esencialmente con las rentas del comercio exterior (a las que las Provincias renunciaron en histórico debate del 22 y 23 de abril de 1853) y sólo excepcionalmente –como explicó el Convencional Gorostiaga– de los impuestos internos (utilizado este término en sentido amplio, incluyendo tanto los directos como los indirectos) cuando razones de tal naturaleza lo exigieran.*

*Por otra parte, el equilibrio entre Presidencialismo fuerte y Federalismo trató de asegurarse también por la integración de un Senado electo de manera indirecta por la Provincias en la inteligencia de que sus representantes –en igualdad de condiciones por todas ellas– expresarían los intereses diversos a ser tenidos en cuenta por el Gobierno Federal en el Congreso de la Nación, casi con mandato imperativo.*



I y II Jornadas.indb 42 2/5/16 15:43

*Limitación en el ejercicio del poder de imposición y Senado de fuerte ligazón con los intereses locales fueron pues los reaseguros constitucionales que debían moderar en el diseño constitucional originario al ejercicio del poder presidencial. Ello concluía con cuarenta años de guerras civiles.*

*A partir de la crisis financiera de 1890/91 y durante 120 años, de modo ininterrumpido, este diseño original fue mutando hasta lo que hoy se exhibe claramente: un Gobierno Federal que concentra en el Tesoro Nacional más del ochenta por ciento de la renta pública; una Presidencia que ha desbordado en el ejercicio de sus poderes particularmente desde la crisis económica de 1989/90 –para hablar sólo de esta última etapa constitucional– y un Senado partidocratizado manifiestamente con total falta de representación, en la práctica, de la diversidad provincial y regional, salvo contadas excepciones.*

*Todo ello, en nuestra opinión, ha sido posible por el abandono del ejercicio del poder de imposición por parte de las Provincias admitiendo el deslizamiento del sistema de separación y concurrencia de fuentes tributarias hacia el de coparticipación y en los* últimos *años (vía Pactos Fiscales y otros acuerdos específicos multi o bilaterales con el PEN) hacia –lisa y llanamente– al de transferencias condicionadas desde el Tesoro Nacional.*

*Esto, más la errada decisión de formalizar la partidocratización del Senado en la reforma constitucional de 1994 en lugar de acentuar su naturaleza de órgano del federalismo, como lo hace la Constitución Alemana de 1949, respecto del "Bundesrat" que, sin ser estrictamente el correlato del Senado en otros países con organización federal, resulta de interés como modelo referencial.*

*Expresado lo anterior quizá se entienda nuestra tesis: una nueva ley convenio de coparticipación no necesariamente será buena para el federalismo argentino si consolida la mutación descripta en lugar de, con ocasión de su debate, sanción y aprobación, plantear al menos parcialmente la recuperación del modelo constitucional originario con equilibrio de presidencialismo y federalismo.*

*El sistema de coparticipación federal en el diseño constitucional de 1994 ¿tiene coherencia interna?*

*Antes de intentar responder a esta delicada cuestión, que nos lleva inevitablemente a preguntarnos –y otra vez– acerca de si el sistema de coordinación impositiva de coparticipación resulta sin más compatible con un régimen federal, nos parece necesario referirnos a la cuestión del poder de imposición en relación con todo ello.*

*El poder de imposición es parte del poder de "imperium" del gobierno a todos los niveles y conforme a la distribución de competencias que el respectivo ordenamiento constitucional haya establecido. En un estado federal este poder de imposición se encuentra distribuido entre los miembros de la federación, reconocidos como tales, con la finalidad –teórica– de que el ejercicio del mismo se corresponda con el de las demás competencias que deben atender con los recursos que a su nivel obtengan.*

*Este poder de imposición comprende las atribuciones para crear, modificar, sustituir, eliminar, eximir, asignar y administrar los recursos tributarios obtenidos por su ejercicio respetando el principio de legalidad –universalmente aceptado– por el cual "no hay tributo sin ley".*

*Cuando para coordinar el ejercicio de este poder en un estado federal se recurre a alguno de los sistemas que ya hemos enunciado (separación de fuentes; concurrencia de fuentes; cuotas adicionales; coparticipación y transferencias condicionadas o incondicionadas) muchas veces solamente se tiene en cuenta el resultado económico-financiero de tal coordinación; o dicho de otro modo: lo que se obtiene efectivamente a cada nivel de gobierno a través de la distribución coordinada.*

*Sin embargo, desde un enfoque estrictamente jurídico debe señalarse que todas y cada una de aquellas atribuciones, cuando no son debidamente coordinadas pueden conducir a un resultado económico-financiero muchas veces contradictorio con el que se habría "acordado" mirando solo el reparto de la renta tributaria federal.*

*Entre nosotros, la falta de coordinación adecuada al respecto contribuye, junto con la falta de acuerdo sobre el ejercicio de las competencias concurrentes no tributarias, a la rémora en el dictado de una nueva ley convenio de coparticipación y al proceso de desfederalización evidente en que se encuentra la Argentina*

*Baste señalar por ahora que del nuevo texto constitucional no se deduce con la precisión necesaria en materia tan delicada, a quién le corresponderá la atribución para crear, modificar, sustituir, eliminar, o eximir impuestos ("contribuciones") directos o indirectos, una vez que fuere sancionada y aprobada la nueva ley convenio.*

*Con el marco actual de las leyes convenio 23.548, 23.966, 24.065 y 24.464 resulta evidente que tales atribuciones han quedado en cabeza del Gobierno Federal exclusivamente, salvo para la Provincia que "denuncie" el convenio formalmente y reasuma tales atribuciones (supuesto que tal denuncia fuere admitida, sobre lo cual tampoco hay coincidencia en la doctrina).*

*Pero ¿puede hacer esto una Provincia y aun la Ciudad de Buenos Aires desde el estricto enfoque jurídico constitucional? Si la respuesta es negativa, entonces el sistema de distribución de fuentes originario de la pro-*



I y II Jornadas.indb 43 2/5/16 15:43

*pia Constitución –que la reforma de 1994 no ha querido eliminar– habría fenecido y solamente se admitiría el de la coparticipación. Y entonces cabría preguntarse además, qué ocurriría con la Provincia que no apruebe la nueva ley convenio:* ¿carecería de poder de imposición *sobre las contribuciones distribuidas por los nuevos regímenes?*

*Y si la respuesta, por el contrario, es afirmativa, ¿cómo quedaría la situación del contribuyente frente al fisco si desde dos niveles de gobierno se le exige el mismo tributo?.* ¿Se trataría *solamente de un problema de superposición tributaria que sería admisible en el límite del respeto al principio de no confiscatoriedad, receptado por la propia Constitución Nacional y la jurisprudencia de la Corte?*

*Pero, aun mas, si como consecuencia de la nueva ley convenio la situación de las Provincias y la CABA se mantiene como actualmente, cabe preguntarse desde un enfoque político-jurídico:* ¿sólo el *Gobierno Federal dispone constitucionalmente –y en plenitud– del poder de imposición como herramienta de la política económica?*

*Y derivado de ello, podríamos concluir preguntándonos: ¿debería la nueva ley convenio "coordinar" formalmente todas las atribuciones propias del poder de imposición establecido en la Constitución Nacional o solamente la distribución de recursos tributarios a las Provincias que –entonces y en 1994– habrían efectuado una nueva delegación de poder en los términos del artículo 121 (ex 104) de la Constitución Nacional?*

*Todo esto se debe a que se ha razonado habitualmente desde la evolución de las leyes convenio entre nosotros, las que contemplan siempre reglas de armonización tributaria que limitan casi totalmente el poder de imposición de las Provincias sobre las contribuciones indirectas y directas. Entonces sólo queda reforzar la distribución con esta solución constitucional que, cuanto más pasa el tiempo, más dudas genera.*

*No se nos escapa, sin embargo, que si con este marco altamente favorable al Gobierno Federal no ha existido acuerdo con las Provincias para la sanción de un nuevo régimen, con interpretaciones como las que sostenemos sería aún más difícil.*

*Sin embargo, el homenaje a las razones de estado y el consenso posible que exhibe la solución constitucional no es* óbice *para que los hombres de derecho no efectuemos nuestro aporte crítico si al mismo tiempo somos propositivos, como trataremos de concretarlo hacia el final.*

### *Conclusión propositiva*

*Atendiendo a lo expuesto, nos atrevemos a efectuar una propuesta que no requiere reforma constitucional alguna: respecto de la coparticipación federal, las Provincias deben recuperar el ejercicio efectivamente compartido del poder de imposición en materia de impuestos nacionales coparticipables y no solamente acordar porcentajes de la distribución.*

*El Tesoro Nacional debe reducirse a las responsabilidades de gasto que estrictamente han sido delegadas al Gobierno Federal y las concurrentes deben ser asumidas por las Provincias sobre la base del principio de subsidiariedad.*

*Si este debate se inicia con sentido estadista por parte de todos los niveles de gobierno y la dirigencia de oposición, podría sugerirse una agenda posible para los "acuerdos de base" que pide el artículo 75, inciso 2, de la Constitución Nacional:*

*1)* ¿Quién, cómo y con qué recursos atiende cada *una de las competencias concurrentes no tributarias que distribuye la Constitución entre el Gobierno Federal, las Provincias (incluyendo a sus municipios) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires?*

*2)* ¿Quién, cómo *y con qué recursos atiende el gasto previsional nacional?*

*3) ¿Quién, cómo y con qué recursos atiende el servicio de la deuda externa e interna?*

*4) ¿Qué competencias asume la Ciudad de Buenos Aires y cómo coparticipa del régimen del artículo 75 inciso segundo?*

*5)* ¿Cómo *se acuerda el ejercicio del poder de imposición en el marco del régimen de coparticipación?, y*

*6) ¿Cómo se evita la detracción unilateral de la futura masa coparticipable (una vez acordada), vía el establecimiento de asignaciones específicas por parte del Congreso de la Nación en detrimento de los acuerdos de base?*

*Solamente a partir de un reordenamiento –conforme al orden jurídico constitucional– de las competencias a todos los niveles (qué hace cada nivel de gobierno) es posible debatir seriamente la distribución de las fuentes tributarias (qué recursos requiere cada uno de estos niveles), la reforma integral en la materia y el llamado sistema de coparticipación federal para promover y alcanzar la solidaridad y equidad de Provincias y regiones, como lo establece el artículo 75, incisos 2 y 19, de la Constitución Nacional, que aseguren a todos los*



I y II Jornadas.indb 44 2/5/16 15:43

*habitantes un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.*

*Todo ello sin mengua sino, antes bien, en dirección a la plena recuperación de nuestro federalismo constitutivo y constitucional originario.*

## Trabajo presentado por el Dr. Domínguez

El Dr. Marcelo Domínguez, propone en su trabajo ***"Tributación subnacional y coparticipación"*** una forma de armonizar el sistema tributario subnacional, *"…a partir de la cual pueda diseñarse la Ley Convenio de Coparticipación Federal de Impuestos que establece el artículo 75, inciso 2), de la Constitución Nacional".*

Antes de avanzar sobre el contenido de su propuesta, resulta necesario aclarar que el autor considera como "Sistema Tributario Subnacional" al conjunto de tributos aplicados por las Provincias y sus municipios.

Opina que la denominada tributación subnacional *"se caracteriza por la superposición de tributos provinciales y municipales sobre los ingresos que obtienen los partícipes de la actividad económica, y también por los múltiples 'regímenes de retención y de percepción' del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aspecto que ha desnaturalizado el Convenio Multilateral vigente desde 1977".*

Manifiesta que el ejercicio de las potestades tributarias subnacionales en forma descoordinada ha producido un fuerte impacto en la actividad económica formal.

Ante esta situación opina que *"resulta imperioso encontrar una forma de armonizar la tributación subnacional, que contemple tanto las necesidades recaudatorias y de control del sector público, como las necesidades de competitividad y de seguridad jurídica del sector privado".*

Para ello propone efectuar los siguientes cambios al actual Sistema Tributario Subnacional:

1. "Que los Municipios reemplacen sus actuales Tasas sobre Ventas (Ej. Tasa de Seguridad e Higiene en la Provincia de Buenos Aires o Derecho de Registro en la Provincia de Santa Fe), por una "Tasa de Inspección Municipal", que sea uniforme en todo al país en cuanto a los sujetos obligados, la base imponible y la alícuota aplicable".
2. "Que las Provincias y la CABA reemplacen sus actuales impuestos de base operacional (Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos), por un "Impuesto al Consumo", que sea uniforme en todo el país y que resulte aplicable sólo cuando el adquirente no sea Responsable Inscripto en el IVA (conforme surge del Pacto Fiscal de 1993)".

Entiende que los nuevos tributos propuestos deberían exhibirse discriminados en los comprobantes tales como facturas, tickets, contratos, etcétera, para que los adquirentes puedan verificar la incidencia tributaria en sus compras y eventualmente denunciar el incumplimiento.

El autor considera que a partir de estos cambios podrá acordarse un nuevo Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, el cual prevea factores a los que denomina: "dinámicos" que impactarían en la "distribución secundaria". O sea, la que se efectúa entre las Provincias.

Propone que se reemplace la actual coparticipación secundaria por otra que contemple dos parámetros:

1. La evolución de la situación económica de cada jurisdicción, medida a través de la recaudación local.
2. La evolución de la situación social de cada jurisdicción, medida a través de los indicadores de pobreza, de desocupación, de dispersión poblacional, etcétera.

Entiende que esta propuesta de distribución secundaria es superadora de la que se encuentra vigente y que se basa en "porcentajes estáticos".

Por lo tanto, plantea que se incluya la recaudación obtenida por cada jurisdicción local de su propio "Tributo sobre Ventas", como uno de los factores dinámicos de distribución de la coparticipación secundaria federal (entre Provincias) y provincial (entre Municipios).

Opina que de esta forma *"la coparticipación secundaria estará incidida entonces por el grado de 'eficiencia recaudatoria' de cada Gobierno Subnacional, durante el año anterior. Asimismo, dado que las alícuotas y las bases imponibles de los nuevos Tributos Subnacionales deben permanecer uniformes en todas las jurisdicciones (por tratarse de un 'factor de ponderación' de la coparticipación), la forma que tiene cada Jurisdicción para mejorar su porción en la coparticipación secundaria, es combatiendo la evasión de su propio Tributo".*

Además, el autor entiende que debe modificarse el destino de los Tributos Aduaneros (derechos de exportación e importación). En este sentido considera equitativo que el producido de los mismos se in-



I y II Jornadas.indb 45 2/5/16 15:43

corpore a la masa a distribuir entre la Nación y las Provincias.[38] Advierte que no resultaría necesario modificar la Constitución Nacional para incluir los mencionados Tributos Aduaneros en la coparticipación primaria, toda vez que su propuesta se centra en mantener la potestad tributaria exclusiva de la Nación (artículos 4 y 75, inciso 1, de la CN); aunque, luego de ser recaudados pueden ser coparticipados, si es que así lo dispone el Congreso Nacional.

Para definir en qué proporción cada jurisdicción se haría acreedora de los derechos de importación y exportación, el autor entiende que debería tenerse en cuenta como factor de ponderación dinámico la recaudación de los tributos subnacionales de base patrimonial (Impuesto Inmobiliario provincial y Tasas municipales de ABL –urbana– y Red Vial –rural–). Entonces, para que su proposición resulte beneficiosa opina que las Valuaciones Fiscales de los inmuebles urbanos y rurales de todo el país –base de los tributos patrimoniales subnacionales– deberían mantener una similar relación con el Valor de Mercado.

En resumen, y a los efectos de reseñar los puntos principales de esta nueva forma de distribución, el autor reconoce varias ventajas, comparadas con el régimen actualmente vigente, que trataremos de sintetizar:

1. La modalidad propuesta para armonizar la tributación subnacional sobre ventas y patrimonios contará con bases objetivas que servirán para sancionar la ley-convenio de coparticipación federal de impuestos. Además, se logrará equidad, seguridad jurídica y previsibilidad en el Sistema Tributario Subnacional.
2. Al tomarse el nivel de recaudación de los tributos subnacionales para efectuar la distribución secundaria de los recursos coparticipables, los gobiernos subnacionales no podrán modificar las alícuotas unilateralmente.

   Ello así, porque los tributos de esos niveles de gobierno estarían incluidos en la ley-convenio de coparticipación a la que alude el artículo 75, inciso 2, de la Constitución Nacional. Para homogenizar las alícuotas, propone el autor un nuevo Acuerdo Federal.
3. En resumen, en su trabajo el Dr. Domínguez define que el método distributivo anual que surge del Convenio Multilateral (vigente desde 1977), se utilice para establecer la coparticipación secundaria "federal y provincial". Para ello:
   - el parámetro "ingresos" del Convenio Multilateral se reemplazaría por el factor "recaudación tributaria" de la Coparticipación, y
   - el parámetro "egresos" del mencionado Convenio sería substituido por el factor "indicadores sociales" de la Coparticipación, conservándose el método distributivo anual.

Restaría únicamente definir el porcentaje de participación de cada uno de los factores que intervendrán en la coparticipación secundaria anual.

El autor destaca que su propuesta *"resulta aplicable tanto para la Coparticipación Secundaria Federal (entre Provincias/CABA), como para la Coparticipación Secundaria Provincial (entre Municipios)".*

En el ámbito de la Coparticipación Federal, plantea que la Coparticipación Primaria se continúe efectuando conforme las "competencias, servicios y funciones" de cada Gobierno, mientras que la Secundaria se efectúe ponderando los siguientes tres parámetros objetivos (a relevar anualmente en cada jurisdicción): Actividad Económica, Situación Social y Situación Geográfica.

Además, define el autor la forma de cálculo de cada uno de los tres parámetros mencionados:

1. Actividad Económica: surge de tomar la recaudación anual obtenida por cada Provincia/CABA en concepto de Impuesto al Consumo –IAC– al 30/6 del año anterior. Debe recordarse que este impuesto sería uniforme en todo el país en cuanto a: Sujetos obligados, Base Imponible y Alícuota aplicable.
2. Situación Social: se calcula utilizando los siguientes índices de necesidades poblacionales de cada Provincia/CABA al 30/6 del año anterior: Índice de pobreza, Índice de desempleo, Índice de dispersión poblacional.
3. Situación Geográfica: se tienen en cuenta estos factores geográficos inherentes a cada Provincia/CABA: la población permanente conforme el último censo, la superficie territorial, la distancia entre la Capital Provincial y la Capital Federal.

   Entonces, El Dr. Domínguez propone la suscripción de un Acuerdo Federal Fiscal para acordar:

38 Entendemos que al referirse a las "Provincias", el autor incluye a las Provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.



I y II Jornadas.indb 46 2/5/16 15:43

- El porcentaje de coparticipación primaria entre Nación y Provincias.
- La incidencia porcentual de los parámetros Actividad Económica, Situación Social y Situación Geográfica, para definir la coparticipación secundaria.

Luego, en su trabajo, el autor aborda la Coparticipación Provincia / Municipios con similar gado de detalle que para el caso de la Coparticipación Nación / Provincias.

Hasta aquí, en mi calidad de Relator he intentado resumir en forma simplificada lo propuesto por el Dr. Marcelo Domínguez en su trabajo. Los temas planteados para este Panel por el Comité organizador de las Jornadas han sido definidos como: "Límites al ejercicio de Potestades Fiscales de Provincias y Municipios".

Como puede advertirse, el documento presentado por el Dr. Domínguez propone diversos ejes de análisis y se expande abarcando varias áreas de competencia de las Finanzas Públicas. Contiene una reforma integral del Sistema Tributario de las Provincias y de sus municipios. Establece nuevas reglas de distribución del producido de los tributos y modifica totalmente las pautas que actualmente rigen las relaciones fiscales entre los tres niveles de gobierno en Argentina. No surgen de su contenido estimaciones tributarias y fiscales estilizadas que permitan concluir si el esquema planteado admite la sustentabilidad de los Presupuestos Públicos de Nación, provincias y municipios. Tal como el Dr. Domínguez lo manifiesta a modo de colofón: *"es deseo del autor que el presente trabajo resulte útil para el diseño de la Ley-Convenio de Coparticipación Federal de Impuestos a que alude el artículo 75, inciso 2), de la Constitución Nacional".* En ese sentido, entiendo que los valiosos conceptos por él vertidos merecen ser tenidos en cuenta en los debates que pudieren surgir ante la posibilidad de arribar, en el futuro, a la necesidad de suscribir un nuevo Acuerdo Federal.

## Trabajo presentado por el Dr. Di Paolo

El Dr. Horacio Di Paolo se pregunta –y por supuesto, luego contesta con sólidos fundamentos– **"**¿Los impuestos provinciales sobre las embarcaciones deportivas y ***de recreación son análogos al Impuesto sobre los Bienes Personales?"***

Parte su investigación de un dato concreto: *"Las Provincias de Buenos Aires, Entre Ríos y Santa Fe y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires han introducido a su régimen tributario local un impuesto sobre las embarcaciones deportivas y/o de recreación".*

Luego refiere que el artículo 9 de la ley 23.548, en el encuadre de la autolimitación tributaria local –yo diría, en el procedimiento de adhesión a una ley-convenio *"…sin limitaciones ni reservas…"*– prohíbe establecer impuestos análogos a los nacionales coparticipados. Textualmente, el inciso b) del artículo 9 dice:

*Artículo 9 - La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:*

*a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.*

*b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley…*

Con cita del reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re*, "Pan American Energy c/Provincia del Chubut", apunta que *"…se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponibles de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponibles, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imponibles o bases de medición."*

El desarrollo de su investigación se nutre de los siguientes capítulos:

I. Antecedentes de ambos tributos: Bienes Personales y a las Embarcaciones.

II. Características de ambos tributos: a) Impuestos al patrimonio o sobre la propiedad; b) Directos; c) Periódicos; d) Reales.

En el Capítulo III aborda el tema de la distribución del poder tributario y la ley de coparticipación federal como límite al poder tributario local.

El concepto de analogía exigido por la Ley de Coparticipación es desarrollado por el Dr. Di Paolo en el Capítulo IV, para lo cual se sirve del antecedente jurisprudencial "Pan American Energy", antes citado.



I y II Jornadas.indb 47 2/5/16 15:43

Los Capítulos V y VI se detienen a poner de relieve los elementos objetivos, subjetivos, temporales, espaciales y cuantitativo de ambos hechos imponibles: Impuesto sobre los Bienes Personales e Impuestos sobre las Embarcaciones. Comparación que termina reflejada en un cuadro que, por su claridad expositiva, nos hemos permitido reproducir aquí:

| | | ***Tributos*** | |
|---|---|---|---|
| | | ***Impuestos provinciales sobre las embarcaciones*** | ***Impuesto sobre los bienes personales*** |
| ***Elementos del Hecho Imponible*** | *Objetivo* | recae sobre las embarcaciones deportivas y/o de recreación del sujeto pasivo | recae sobre la totalidad de los bienes del sujeto pasivo |
| | *Subjetivo* | titulares de embarcaciones deportivas y/o de recreación | a) personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior;<br>b) personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país. |
| | *Espacial* | grava embarcaciones radicadas en el territorio provincial | alcanza a los bienes radicados en el país y en el exterior |
| | *Temporal* | anual | anual |
| | *Cuantitativo* | formado por la base imponible y alícuotas | formado por la base imponible y alícuotas |

Analizados los elementos constitutivos de los hechos imponibles en tratamiento, el autor concluye:

*"En nuestra opinión la definición del hecho imponible de los impuestos provinciales sobre las embarcaciones definiciones es sustancialmente coincidente con la del hecho imponible del impuesto sobre los bienes personales. El tributo provincial tiene su hecho imponible comprendido en el impuesto nacional, debido a que el aspecto objetivo es más restringido –grava sólo embarcaciones–, y por lo tanto se encuentra comprendido en el impuesto sobre los bienes personales –que también grava las embarcaciones–".*

Si en este punto finalizara la investigación, el Dr. Di Paolo habría dado un gran paso adelante en el conocimiento. Pero él va más allá. Propone darle una solución, "blindando" al impuesto provincial del posible ataque por analogía: *"…debería propiciarse una modificación del régimen de coparticipación e incluir a los tributos provinciales como gabelas exceptuadas de sortear el denominado test de analogía".*

Hasta aquí he intentado reproducir lo más fielmente posible el pensamiento del autor y su vocación de preservar el Impuesto a las Embarcaciones de un eventual ataque por analogía con el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Párrafos más arriba he sugerido una diferencia entre lo manifestado por el autor y la cláusula del artículo 9, inciso b), de la ley 23.548: se prohíbe la aplicación de gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley. Lo cual, en mi opinión, es diferente a decir "impuestos nacionales coparticipados".

Sería muy conveniente, antes de pretender la reforma de la Ley de Coparticipación Federal –cuestión que, muy a pesar de los convencionales de 1994, lleva casi 18 años de mora (disposición transitoria sexta)– analizar la compatibilidad del mencionado inciso con el artículo 2, inciso b), de la ley, cuando define la constitución de la masa de recursos coparticipables:

*Artículo 2 - La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse,* ***con las siguientes excepciones****:*

*a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional.*

*b) Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación…*



I y II Jornadas.indb 48 2/5/16 15:43

Añado a esta cita, la consideración de que el impuesto nacional no integra la masa coparticipable del régimen general, pues se trata de un régimen especial:

a) no contribuye con su integración al financiamiento de la Anses (15%);
b) no es distribuible a los Municipios ni a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La circunstancia de que en su distribución se aluda a los porcentajes atribuidos a las jurisdicciones por la ley 23.548 no significa que integre la masa coparticipable de ese régimen general. De igual modo que el Fondo Federal Solidario (decreto de la soja) también toma como parámetro de distribución los mismos prorrateadores secundarios.

Propongo, en consecuencia y a raíz del aporte doctrinario efectuado por el Dr. Di Paolo, profundizar el análisis de las siguientes cuestiones: ¿Es susceptible el Impuesto sobre los Bienes Personales de ser comparado por analogía con algún tributo provincial? ¿Qué significa la expresión literal "impuestos nacionales distribuidos por esta ley" contenida en el inciso b) del artículo 9 de la ley 23.548? ¿Se trata el impuesto nacional de un régimen especial de distribución, acordado entre Nación y Provincias, que se excluye expresamente de la integración de la masa coparticipable, prevista en el inciso b) del artículo 2 de la ley de coparticipación?

Si la respuesta fuera afirmativa, el "blindaje" propiciado por el Dr. Di Paolo estaría cumplido y surgiría del artículo 30 de la propia ley 23.966 *("El producido del impuesto establecido en la presente ley se distribuirá conforme al siguiente* ***régimen especial****:…")* y de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (artículo 2, inciso b).



I y II Jornadas.indb 49 2/5/16 15:43

PANEL II

# *El acceso a la justicia en materia tributaria provincial y municipal respecto de la determinación de la deuda y de las facultades sancionatorias*

PRESIDENTE
**Mario A. Saccone**

SECRETARIO
**Gabriela Farizano**

RELATOR
**Daniel Borrego**

PANELISTAS
**Arístides H. M. Corti**
**Teresa Gómez**
**Javier López Biscayart**
**Flavia I. Melzi**

# INFORME DE RELATORÍA

## DANIEL BORREGO

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales, que ostenta a nivel académico la más elevada posición entre las entidades dedicadas al estudio del Derecho Tributario y de las Finanzas Públicas, ha tomado la decisión de celebrar en el corriente año, las Primeras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal a celebrarse en la Ciudad de Rosario Provincia de Santa Fe.

En tal sentido, prácticamente desde sus inicios hace más de sesenta años, uno de los aspectos que mayor interés despertó entre sus integrantes ha sido el estudio de la tributación provincial y municipal, también llamada "tributación local".

Nuestro país, conforme la Ley Suprema, ha adoptado para su gobierno la forma "representativa, republicana y federal". Precisamente este último atributo[1] potencia la trascendencia del fenómeno de los tributos locales por lo que la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, y sobre todo en los últimos años, ha incrementado su actividad académica en la materia[2]. El especial interés que la Entidad demostró y posee sobre el tema, naturalmente tarde o temprano iba a tener su máximo hito, en la celebración de un evento académico especial y con claro contenido federal como el que nos convoca en esta oportunidad.

Antes de avanzar en el Informe del Panel II, no podemos dejar de agradecer a las autoridades de nuestra querida Asociación, quienes han confiado en un equipo conformado por excelentes profesionales del Derecho y de las Ciencias Económicas, del cual este humilde Relator tiene el inmerecido honor de integrar.

Alguna vez un eximio jurista habló de "la lucha por el Derecho"[3]; en tal sentido estas palabras nos parecen precisamente el vector que guíe a la actividad académica en esta materia. Camino que, además de ser transitado con espíritu científico y rigurosidad académica en la búsqueda de La Verdad, debe tener en mira lo que el Derecho es en definitiva: un marco básico de reglas que permitan la convivencia entre los seres humanos con necesidades y objetivos muchas veces disímiles y a menudo contrapuestos.

Claramente se advierte lo que señalamos en el párrafo anterior, si se analiza el fenómeno tributario. Desde la perspectiva de la tributación local, particularmente se advierte hace más de treinta años una permanente lucha entre contribuyentes y el Fisco y entre los Fiscos entre sí[4]. Solo un marco jurídico adecuado podrá al menos morigerar las gravísimas consecuencias de esta tensión entre diferentes entes con poder tributario y quienes poseen real o potencialmente "capacidad contributiva.

De lo dicho se desprende con nitidez que la "Lucha por el Derecho" es, en definitiva, luchar por la "Vida y la Libertad", por lo que este pequeño grano de arena que pretendemos aportar aquellos que participamos como académicos, profesionales o integrantes de los fiscos, en estas Primeras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, seguramente contribuirá a dicho objetivo.

## I. INTRODUCCIÓN

Intuimos que la decisión de las autoridades de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y de quienes formaron parte del equipo que comenzó a darle forma a la "idea" que hoy se convirtió en "realidad", fue que las Primeras Jornadas debían dedicarse al "marco conceptual" del Derecho Tributario Local. Por ello, los temas comprendidos en los dos Paneles se basan fundamentalmente en describir e investigar los

---

1 Ello no implica negar que en otros países de estructura "unitaria" o "centralizada" la tributación local no exista o que carezca de ribetes significativos, pero la coexistencia de tres entes con poder tributario amplio, sin duda magnifica el punto y es fuente generadora de los numerosos conflictos que se han suscitado y que todavía existen en la materia. Obviamente, este "problema" es el costo inevitable de un sistema de gobierno que consideramos superior a los que tienden a concentrar el poder en pocas manos o en una "metrópoli".

2 Además de las conferencias en el seno de la AAEF y la participación de sus más distinguidos integrantes en las diferentes actividades académicas que se llevaron a cabo para analizar el tópico, en los últimos años se ha creado una Comisión de Tributos Locales para que en forma continua se avoque al estudio del fenómeno que nos ocupa.

3 Rudolf von Ihering, "La Lucha por el Derecho", Perrot, 1977.

4 Si bien no es objeto de estas Jornadas, la lucha entre los "fiscos" por acceder a una mayor porción de la "torta tributaria" se ha transformado en un hecho internacional: la intensa actividad académica, contenciosa, y jurisprudencia en materia de "precios de transferencia" es demostración de lo que afirmamos.



I y II Jornadas.indb 53 2/5/16 15:43

fundamentos jurídicos de los cuales se nutre nuestra especialidad. A partir de esta "piedra de toque", en el futuro se podrán analizar cuestiones más específicas o prácticas, pero siempre con el anclaje en los principios esenciales sin los que el debate sobre dichas cuestiones "prácticas", por más esfuerzo que se intente, no dejarían de limitarse a "opiniones" de escaso o nulo valor científico.

En particular el Panel II plantea analizar la situación del contribuyente[5] y la posibilidad de ejercer plenamente el derecho de defensa tanto en sede administrativa como judicial.

Así, y en cierto modo siguiendo el criterio que, creemos, inspiró a quienes originalmente diseñaron la "idea" de las Jornadas, se sigue de algún modo un método deductivo: se intentará identificar y describir los grandes principios de fuente constitucional sobre los cuales se asienta el "Derecho Tributario Local", para luego avanzar sobre algunas cuestiones que la experiencia práctica, la jurisprudencia y la doctrina han señalado como situaciones de tensión entre "el deber ser" y "lo que es en la realidad fáctica".

A continuación avanzamos sobre los puntos referidos.

## II. ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES ABORDADAS EN EL MARCO DEL PANEL II

En este capítulo del Informe del Relator se efectuará una descripción del cuadro jurisprudencial y doctrinario que atañe a cada uno de los subtemas comprendidos en el Panel II. Posteriormente se analizarán las posturas, comentarios y aportes expuestos por los expositores y autores de trabajo. Finalmente y con relación a cada subtema, efectuaremos nuestras conclusiones sobre cada punto.

### 1) El estándar mínimo de garantías a favor del contribuyentes local

El Panel II persigue indagar aquellos aspectos que se vinculan, en definitiva, con el ejercicio del derecho de defensa consagrado primordialmente en el artículo 18 de la Constitución Nacional y robustecido sin duda, mediante la incorporación en nuestro Derecho y con jerarquía superior, de los tratados internacionales relativos a la materia (artículo 75, inciso 22, de la CN), de cara a las pretensiones de los fiscos locales tanto en lo que atañe a las obligaciones formales y sustanciales como a la imposición de sanciones administrativas[6].

En tal sentido, el primero de los tópicos a considerar tratará el conjunto de derechos y garantías que se desprenden explícita e implícitamente de los preceptos constitucionales referidos. No es ocioso indicar que en nuestro régimen jurídico, el Constituyente ha dispuesto expresamente un régimen de jerarquía normativa, la "famosa pirámide jurídica", en la que la Constitución y los Tratados Internacionales constituyen su vértice[7].

De lo dicho se desprende que corresponde describir someramente los principios que constituyen el basamento sobre el resto de las cuestiones aquí tratadas. La tarea será, en tal caso, tener claridad en los principios que dimanan de nuestra Constitución para luego confrontar cada uno de los temas que abordaremos y así poder detectar cuándo se vulneran los principios aludidos y/o en qué casos se advierten desvíos del camino trazado, para entonces promover los cambios pertinentes a fin de volver a la senda marcada por la Ley Suprema.

---

5 Y también de los fiscos que, si bien en un estatus de supremacía de hecho, no por ello son inmunes a la violación de sus derechos, en tanto éstos sean justos, fundados en la ley y ajustados a los principios pétreos que dimanan sobre todo de la primera parte de nuestra Constitución Nacional.

6 Obviamente, las sanciones penales en sentido estricto (Ley Penal Tributaria 24.769) quedan comprendidas por este marco constitucional, pero nos abstenemos de abordar la cuestión, dado que resulta ajena a los objetivos de estas Jornadas.

7 Si bien intuitivamente, podemos pensar que este orden jerárquico está generalizado, la historia y el derecho comparado demuestran que no siempre estas jerarquías existen o se configuran del modo adoptado por Argentina. Sin caer en ejemplos extremos (como serían la legislación totalitaria del III Reich Alemán o la de la URSS) en un país inobjetablemente democrático como es Estados Unidos de América, los tratados internacionales tienen igual jerarquía que la "ley federal", lo que genera, entre otras situaciones cuestionables, el desconocimiento o modificación unilateral de tratados de doble imposición, fenómeno conocido como "treaty override" ("Recommendation of the Council concerning Tax Treaty Override", 2/10/1989, página web "OECD").



I y II Jornadas.indb 54 2/5/16 15:43

### *1.1) Las cuestiones abordadas. Doctrina y jurisprudencia*

*1.1.1) Los principios de Legalidad, Capacidad Contributiva y Razonabilidad*

La aplicación de tributos en sentido material y formal, la inteligencia dada a la normativa por parte de los poderes ejecutivos locales o las administraciones tributarias e incluso las resoluciones judiciales desprovistas de basamento[8] jurídico generan en la materia que nos ocupa, el nacimiento o la convalidación de una obligación de dar de contenido pecuniario, que dependiendo de las circunstancias y los hechos[9], puede cualquiera que sea su monto, constituir una "confiscación" al apropiarse ilegalmente de bienes pertenecientes a las "personas", aquí llamadas "contribuyentes" o "responsables".

En ese sentido, tenemos la convicción de que en un sistema en el cual el derecho de propiedad no sea objeto de adecuada protección, la libertad individual y la vida, como valores supremos, se verían seguramente avasallados. No se trata de una cuestión ideológica o incluso filosófica; la historia demuestra que los sistemas que niegan el derecho de propiedad o lo restringen más allá de lo justificable terminan, tarde o temprano, mellando e incluso destruyendo la Libertad y la Vida de los seres humanos.

Por eso, considera este Relator que el "derecho de propiedad" constituye un supuesto *a priori*, sobre el cual se deben analizar aquellos derechos y garantías que tienen en mira su protección frente a las pretensiones, muchas veces excesivas e injustificadas, de los fiscos. No negamos que por razones que exceden el objeto de estas Jornadas, el hombre intenta evitar el pago de impuestos[10], ni tampoco que quienes habitan el suelo de un país tienen la obligación de contribuir a solventar los gastos en la medida que éstos respondan a la satisfacción de las necesidades del Pueblo, por lo tanto, partiendo de la premisa de que dichos gastos tienden al bien común, a un fin éticamente irreprochable, es también justo dotar a los estados de herramientas que disuadan, impidan, ataquen o castiguen las conductas mencionadas al comienzo.

Pero estas herramientas deben tener no sólo un marco definido[11], sino que además, deben partir del presupuesto de defensa de los derechos y garantías esenciales, los que como hemos señalado, según nuestra interpretación atañen en esta materia en forma inmediata a proteger el derecho de propiedad y, en forma mediata, a la salvaguarda de la Libertad y la Vida.

Al respecto, el conjunto de garantías que enunciamos en el acápite constituyen el "bloque constitucional" que, como regla pétrea e inmodificable, debe constituir el límite al ejercicio de los poderes fiscales, tanto en su pretensión como recaudador de tributos como en la punición de quienes a través de conductas antijurídicas impiden o dificultan la tarea.

El "principio de legalidad o de reserva"[12] constituye –a nuestro modo de ver– el primer pilar a ser tenido en cuenta como presupuesto para la defensa de los derechos de los contribuyentes: en tanto en la faz privada rige el principio de libertad, en materia de derecho tributario la regla es la ley.

---

8 El extremo sería la "sentencia arbitraria", pero en este grupo incluimos aquellas resoluciones judiciales que, sin caer bajo la figura que pretorianamente ha sido delimitada sobre todo por la Corte Nacional, efectúan una inteligencia de las normas y/o de los hechos ventilados que violenta la letra o el espíritu de la norma analizada en el caso.

9 Existen supuestos en que la "confiscatoriedad" se verifica como consecuencia del grado de afectación de la renta o del patrimonio, aun cuando los dispositivos legales "in abstracto" no merecen reparos (por ejemplo, lo ocurrido con la aplicación del Ajuste Impositivo por Inflación y lo resuelto por la Corte en los fallos "Dugan Trocello" y "Candy").

10 "La Evasión Tributaria", Armando Giorgetti, Depalma, 1967, pág. 123 y sgtes.; entre muchos.

11 Si bien referidas a la "competencia" en el marco del derecho administrativo, nos parecen de plena aplicación en este punto las palabras de Hutchinson ("Régimen de Procedimientos Administrativos", Astrea, pág. 68), quien destaca con la claridad y precisión científica que lo caracteriza que *"la Administración no puede obrar sin que el ordenamiento lo autorice en forma expresa o razonablemente implícita (CSJN, Fallos: 254:56, 307:198; CNFed. Cont. Adm., Sala III, 16/04/85, 'Cambios Teletour')".*

12 Prácticamente toda la doctrina de relevancia en nuestra especialidad se ha ocupado en la materia (Horacio García Belsunce, "Temas de Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, 1982, pág. 78; C. M. Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", Depalma, 1984, pág. 300; Rodolfo R. Spisso, "Derecho Tributario Constitucial, Depalma, 1991, pág.187; Juan Carlos Luqui, "La obligación Tributaria", Depalma, 1989, pág. 79; Dino Jarach, "Curso de Derecho Tributario", Cima, 1980, pág. 75; entre muchos). Pero destacamos por su profundidad y extensión la obra del Dr. José Osvaldo Casás, "Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente – A partir del principio de reserva de la ley tributaria", Ad-Hoc, 2002.



I y II Jornadas.indb 55 2/5/16 15:43

La jurisprudencia, en numerosos precedentes, se ha expedido sobre la materia[13], no sólo impidiendo el abuso de organismos administrativos que en forma más que habitual intentaron crear tributos o ampliar injustificadamente lo que la ley afirmaba, sino que también ha delineado en forma que ahora creemos diáfana y definitiva los contornos del principio[14]. Más recientemente, en un fallo que ratifica a nuestro modo de ver la jerarquía del Tribunal Cimero, se ha puesto coto a la pretensión, muchas veces ejercida por los diferentes gobiernos, de que sea el Poder Ejecutivo y/o sus órganos los que a partir de una norma de excesiva latitud y vaguedad, impongan cargas tributarias a los habitantes de la Argentina[15].

Para Spisso, la razón del principio de legalidad[16] *"… se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y conforme sus prescripciones. La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir".*

Incluso la Corte, en su composición anterior, en sentencia que convalidó el ejercicio de las facultades del Poder Ejecutivo para el dictado de decretos de necesidad y urgencia, y que por ello mereció numerosos reparos de la doctrina, dejó salvado el principio que nos ocupa para la legislación de índole tríbutaria[17].

El otro principio que conforma uno de los pilares del "bloque constitucional" es el de "capacidad contributiva".

Para Tarsitano[18], la "capacidad contributiva" *"constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material del ejercicio de la potestad tributaria".* Dicho principio, afirma el autor, *"está implícito en el artículo 33 de la Constitución nacional"*.

Si bien el principio no tiene recepción explícita en nuestra Carta Magna como sí ocurre con otros ordenamientos constitucionales (vgr., Italia y España), la Corte en numerosos precedentes ha hecho alusión a la "capacidad contributiva" como uno de los principios del derecho constitucional tributario. Es decir que, bajo la teoría de los principios implícitos que derivan del artículo 33 de nuestra Carta Magna, el Máximo Tribunal ha receptado la cuestión en su jurisprudencia[19].

A modo de corolario de este punto recojo las palabras de Spisso[20]:

> *"La pretensión de aplicar un tributo ante la inexistencia de capacidad económica, al momento de la sanción del gravamen, so pretexto de necesidades del Estado, implica la adhesión a una filosofía que no se compatibiliza con el ideario del programa constitucional".*

Es decir que a partir de dos premisas –la existencia de una ley en sentido formal y material, y de capacidad contributiva del sujeto pasivo[21]– y en tanto medie el "hecho imponible"[22], luego entran en juego el resto de las garantías que hacen a la protección de los derechos de los responsables.

---

13 "Video Club Dreams c/INC", CSJN 06/06/1995; "La Bellaca c/FN", CSJN 27/12/97; "Unifund Sociedad Gerente de Fondos Comunes de Inversión SA y otro c/PEN", CSJN, 7/03/2000; entre muchos.

14 En particular es sumamente relevante el dictamen del Procurador General de la Nación en autos "Selcro SA c/Jefatura de Gabinete de Ministros", CSJN, 21/10/2003, Fallos: 326:4251.

15 "Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/Amparo", CSJN, 15/04/2014. Nos permitimos la cita para mencionar dos "tributos anómalos" que están esperando la reprimenda de nuestro Más Alto Tribunal: el Impuesto sobre los Créditos y Débitos ("Banco de Entre Ríos SA", TFN, Sala B, 6/07/2010, Considerando XII, voto del Dr. Torres), y los "cargos fiduciarios" ("Rendering SA c/EN - Ley 26095, Decreto 1216/06 - MP res. 2008/06 - Enargas 3689/07 s/Amparo ley 16986", CNACAF, Sala II, 19/05/2009).

16 "Derecho Constitucional Tributario", ob. cit., pág. 187.

17 "Peralta, Luis A. y otro c/Estado Nacional", sentencia del 27/12/1990, Considerando Nº 22.

18 "Estudios de Derecho Constitucional Tributario", obra colectiva dirigida por el Dr. H. García Belsunce, Depalma, 1994, págs. 301 y sgtes.

19 "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/Estado Nacional (DGI) s/Repetición", del 19/12/89.

20 "Derecho Constitucional Tributario", ob. cit., pág. 248.

21 Sin pretender profundizar en la cuestión, para nosotros la "capacidad contributiva" es un elemento *a priori* y esencial en cualquier especie tributaria, lo que habilita en el caso concreto, a que se pretenda obtener un mayor nivel de imposición sobre aquellos que ostentan mayor "capacidad de pago", aun en tributos como la "tasa" o la "contribución de mejoras".

22 Abarcamos en este supuesto, la situación del "agente de recaudación" y del "agente de información" que por enfrentarse a una situación que permite presumir con alto grado de probabilidad la existencia de "hechos imponibles" en sujetos con los cuales que tiene alguna vinculación, dispara, por ende, obligaciones formales y materiales.



I y II Jornadas.indb 56 2/5/16 15:43

En tal sentido, el primer principio que nos parece relevante en esta senda es el de "razonabilidad". Se trata de un principio de clara raigambre constitucional que participa de los dos extremos del camino que recorremos: entre el nacimiento de la obligación tributaria y el derecho de defensa frente a una pretensión ilegítima.

Spisso[23], con cita de la obra de Linares sobre la razonabilidad de las leyes, afirma:

*"Y así podemos llegar a la definición que nos da Linares respecto del principio de razonabilidad de las leyes, entendido como una exigencia referida a la ley, que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto".*

Resulta de tal gravedad la ausencia de razonabilidad, que prestigiosa doctrina[24] la vincula con la "arbitrariedad".

Esta disposición –como dijimos– transita los dos andariveles mencionados: i) la génesis de la norma y su aplicación en la realidad, y ii) el ejercicio del derecho de defensa.

Con relación al primer punto, en materia de tributación local ya eran conocidos algunos precedentes sumamente valiosos[25]. Reciente jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado sobre el principio con relación a determinados tributos[26] y respecto de la utilización de determinadas herramientas legales empleadas para prevenir la evasión fiscal[27].

Respecto del "ejercicio del derecho de defensa", su vinculación con el principio de "razonabilidad" se vincula con la relación entre la infracción cometida y el grado de la punición que acompaña la comisión del ilícito[28], el medio elegido para ejercer los derechos que *a priori* ostenta el Fisco con relación a sumas supuestamente adeudadas[29] o contra las trabas impuestas en sede administrativa para obtener constancias de exención o reducción de retenciones y/o percepciones[30].

En cuanto al "derecho de defensa" que encuentra resguardo en el artículo 18 nuestra Carta Magna y que ha sido robustecido por la "constitucionalización" de los tratados internacionales en la materia, resulta el eje central de este Panel, por lo que nos remitimos a lo que se afirmará a continuación sobre algunas de sus aristas particulares.

No podemos evitar, empero, recordar que doctrina y jurisprudencia coinciden en que no existe diferencia ontológica entre las conductas punibles previstas en el derecho tributario y las previstas en el Código Penal, en consecuencia, concluyen que los principios constitucionales y los establecidos en el código citado y en el Procesal Penal resultan aplicables en el derecho impositivo[31].

---

23 "Derecho Constitucional Tributario", ob. cit., pág. 282.

24 Casás, "Presión Fiscal e Inconstitucionalidad", Depalma, 1992, pág. 109.

25 "Gas Natural Ban SA c/Municipalidad de La Matanza", Cámara Federal de San Martín, Sala I, 21/09/2000; "Empresa de Transportes de Pasajeros Navarro Hnos. SRL, CSJN, 10/10/1996.

26 "Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - Ley 25.063", 15/06/2010, Fallos: 333:993; "Diario Perfil SA c/AFIP - DGI s/Dirección General Impositiva", 11/02/2014.

27 "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/DGI", 19/03/2014.

28 Juan Manuel Álvarez Echagüe, "La Clausura en Materia Tributaria", Ad-Hoc, 2002, págs. 87/88 y 158; "Campo Crespo SRL", CFed. Apel. Córdoba, Sala B, 29/10/2008; entre la numerosa doctrina y jurisprudencia que se ha expedido sobre el punto.

29 "Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp SRL", CSJN, 15/06/2010, Fallos: 333:935; "Provincia de Tucumán –DGR– c/Servicios y Negocios SA s/Embargo preventivo", Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, Sala Civil y Penal, 21/10/2013.

30 A nivel de tributos locales, no podemos soslayar la cita de los fallos "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia", Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 12/11/2008; e "Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c/ARBA s/Pretensión declarativa de certeza", Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, 25/06/2013.

31 Horacio García Belsunce, "Derecho Tributario Penal", pág. 37; Soler, Frölich y Andrade, "Régimen Penal Tributario", pág. 68; Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, "Procedimiento Tributario", pág. 319; Héctor B. Villegas, "Régimen Penal Tributario", pág. 38; entre muchos.



I y II Jornadas.indb 57 2/5/16 15:43

## 1.2) Aspectos destacados por los expositores y autores de trabajos

La Dra. Teresa Gómez, en la presentación de la cual gentilmente nos ha hecho llegar copia, repasa una serie de derechos que, entiende, posee el contribuyente y que, partiendo de su inclusión en el vértice de la pirámide jurídica, ya sean expresos o implícitos, deberían ser el faro que guíe la relación fisco-administrado, sobre todo en los supuestos en los que se generen controversias.

La prestigiosa autora nos recuerda que los principios "cardinales de la tributación" son: legalidad, igualdad, equidad, no confiscatoriedad, generalidad y proporcionalidad. Todos ellos, afirma, como freno o resguardo de una eventual violación del derecho de propiedad.

Pero estos principios que nuestra Carta Magna proclama, no serían más que meros objetivos programáticos, si con igual jerarquía no se fijaran también derechos y garantías, que permitan su defensa ante una pretensión fiscal. Señala en particular el respeto del "debido proceso" como soporte esencial.

El "debido proceso" debe ser entendido en sus tres grandes derechos: i) derecho a ser oído, ii) derecho a aportar y/u ofrecer pruebas, y iii) derecho a obtener una decisión fundada. Particularmente, el derecho de ofrecer pruebas genera una preocupación particular en la tratadista.

Si bien muchos derechos y garantías pueden contar con la debida protección normativa, ello no obsta para que el estado en sentido lato, dada su condición innegable de poder, podría causar severos daños a los administrados, incluso existiendo un eficiente sistema judicial. Por ello promueve que, ante acciones que pudieran ser calificadas de arbitrarias, se admitan y agilicen las posibilidades de demandar por daños al estado y a sus funcionarios, cuando claramente su actividad exorbitó las potestades conferidas por la ley y dañó el buen nombre y patrimonio del contribuyente o del administrado.

La Dra. Gómez alude en parte de su presentación al derecho a la protección de los datos personales, con cita de la ley 25.326. Está claro que incluso existiendo un régimen de "secreto fiscal" en el ordenamiento respectivo, ello no obsta a que en forma explícita o a través de un uso malicioso e ilegal de la información que se entrega al Fisco no solo mediante las declaraciones juradas, sino incluso en el marco de un proceso de inspección, se vulnere este principio. Añadimos a lo que afirma la Dra. Gómez la preocupación que genera la existencia de "listas de incumplidores"[32], que a nuestro modo de ver vulnera el secreto fiscal y el derecho a la protección de datos personales y, además, genera efectos gravísimos en los contribuyentes al afectar su prestigio personal y patrimonial.

A modo de corolario, la distinguida colega consigna en su presentación:

- La imposición tributaria debe estar **siempre** avalada por la ley.
- La recaudación tributaria debe observar, preponderantemente, el bien común, fin último de la imposición.
- La discrecionalidad técnica no puede avalar la arbitrariedad ni el abuso.
- Los regímenes sancionatorios de los Códigos Fiscales no pueden ignorar la jurisprudencia de la CSJN.

## 1.3) Conclusiones

Se desprende de lo señalado a lo largo de este punto que:

- Nuestra Constitución Nacional contempla en forma expresa una completa enumeración de los derechos y garantías constitucionales que exigen máxima protección sobre todo si se pretende vivir en un país democrático con pleno goce de la libertad individual.
- Es más, si algunos derechos no tienen recepción expresa (razonabilidad, capacidad contributiva), ello no impide su goce y la existencia de adecuadas garantías, dado que la doctrina emanada sobre todo del Tribunal Cimero, en cierto modo, los ha plasmado en "normas" de igual valor que aquellas que tienen recepción expresa en la Constitución.

32 Entre la normativa más reciente cabe citar la resolución 80/2014 del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba, y la resolución normativa (ARBA) 19/2014.



I y II Jornadas.indb 58 2/5/16 15:43

## 2. LA FALTA DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE "SUBSIDIARIEDAD" EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA, DE LA CONSIDERACIÓN DEL "ELEMENTO SUBJETIVO" Y DE LA CLÁUSULA DE LOS CÓDIGOS DE FONDO

Tanto el ordenamiento nacional[33] como las disposiciones legales vigentes en las provincias, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en los municipios contienen disposiciones relativas a la "responsabilidad solidaria".

No es objeto de debate que la extensión dé responsabilidad a sujetos diferentes del contribuyente[34]. Está claro, por ejemplo, que en un ente de existencia ideal –quien reviste por imperio legal la calidad de "contribuyente"– las decisiones y las conductas son producto de la acción u omisión de personas de existencia visible. Toda "decisión", como ejercicio de la "libertad" que la permite, conlleva necesariamente "responsabilidad". De ahí que es razonable que si el "contribuyente" no cumple con su deber, la ley extienda las consecuencias de tal hecho a quien en definitiva es el responsable de que aquello hubiera ocurrido.

Empero, pese a que se acepta que un "tercero" soporte las consecuencias de la inconducta de quien en definitiva debió cumplir la obligación tributaria sustancial, las coincidencias se agotan en este punto. En efecto, como lo indica el acápite, existe discrepancia en si la extensión de responsabilidad solidaria es el corolario de la constitución en mora del sujeto pasivo de la obligación tributaria –"subsidiariedad"– o si en forma indistinta y/o simultánea, el fisco local puede exigir la satisfacción del débito tributario supuestamente adeudado[35].

También a menudo, la imputación de una responsabilidad solidaria se efectúa con independencia de una atribución subjetiva, limitándose a la constatación de los aspectos objetivos que la norma exige.

Ambos aspectos del problema que nos ocupa –y que no son los únicos pero sí posiblemente los centrales– a título de hipótesis, deberían ser confrontados con la legislación de fondo. La "solidaridad" constituye un instituto del derecho de fondo y por lo tanto no podría ser objeto de regulación por el derecho local, debiendo éste abstenerse de modificar o alterar lo que al respecto indican los códigos aludidos en el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional[36].

### 2.1) Las cuestiones abordadas. Doctrina y jurisprudencia

En las Directivas se han distinguido dos situaciones, las cuales, si bien tienen aspectos comunes, también presentan matices diferentes:

a) Cuando el sujeto, en razón de su actividad, participa en la generación de hechos imponibles que refieren a terceros (básicamente responsabilidades como agente de recaudación).
b) Cuando ciertos sujetos, que forman parte de los entes, asumen la obligación (o se les impone *ex lege*) de hacer cumplir a los entes que integran, las responsabilidades fiscales que el legislador le impuso a aquél.

---

33 Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), principalmente.

34 No será objeto de análisis la figura del "responsable sustituto" dado que hasta donde sabemos, no es de aplicación en el ámbito local, y a la cual por nuestra parte, consideramos más cercana a la del "contribuyente" que a la del "responsable solidario". Empero no podemos agotar esta nota sin dejar de advertir que si bien la figura como "creación de jure" es extraña o poco habitual al derecho local, "de facto" y como patología de un sistema en crisis, se advierte en supuestos como el del "agente de retención o percepción" que ha omitido cumplir su obligación. Los fiscos muchas veces prefieren "dirigir sus cañones" al agente supuestamente incumplidor en vez de constatar si el contribuyente efectivamente ingresó el impuesto dejado de retener o percibir, generando un enriquecimiento sin causa y la mutación de la figura del "agente de recaudación" en "responsable sustituto".

35 Bajo la expresión "débito tributario" incluimos no sólo el "tributo", sino los "intereses", "multas" y "recargos" cuando esta última figura está contemplada en los ordenamientos. Además, entendemos que el "débito tributario" refiere a una pretensión fiscal emanada de un acto administrativo que por gozar de "presunción de legitimidad" permite a la administración ejercer determinadas facultades para perseguir su cobro. Ello más allá del carácter precario que contiene el "acto administrativo" hasta tanto no sea ratificado por la Justicia o, eventualmente, adquiera firmeza por su consentimiento expreso o tácito por parte del o de los supuestos obligados.

36 O, eventualmente, atenuar los efectos de su aplicación. Por ejemplo, sí un código provincial establece que la prescripción es de cinco años para la totalidad de los tributos en él comprendidos, en el caso del impuesto de sellos no habrá pugna con el Código Civil pese a que se admitiría para este tipo de gravámenes un plazo decenal (al no tratarse de una obligación de las mencionadas en el artículo 4027, inciso 3, del CC).



I y II Jornadas.indb 59 2/5/16 15:43

En tal sentido y luego de efectuar un panorama general sobre los elementos comunes que caracterizan las dos situaciones planteadas, realizaremos algunos comentarios particulares atinentes a cada una de ellas.

### *2.1.1) La solidaridad según el Derecho de Fondo*

En el sendero trazado, lo primero que cabe interrogarse es si la "solidaridad" como figura primordialmente contemplada en el Código Civil es coincidente con la que se puede encontrar en los códigos provinciales y municipales. El interrogante no es un tema menor, desde que en el año 2003 y a partir del fallo "Filcrosa"[37] la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha marcado con nitidez los límites que los gobiernos locales tienen para avanzar sobre los institutos de la legislación de fondo. A tenor de la contundencia del precedente mencionado y de los que ulteriormente han seguido igual camino[38], se ha puesto en jaque la hipótesis de que la existencia de potestades locales amplias conlleva necesariamente la posibilidad de legislar en todo lo concerniente con dichas potestades, incluyendo aspectos como la "solidaridad" que integran el derecho de fondo.

Se esgrime como defensa frente a las pretensiones de varios fiscos locales[39] que la "solidaridad", si bien admisible, sólo en forma "subsidiaria" opera contra aquellos a los que se les atribuyen responsabilidades bajo dicho título. Por otro lado, se aduce que no basta la acreditación de las condiciones objetivas que prevé la ley, sino que además, la responsabilidad solidaria debe ser atribuible subjetivamente, tanto a título de culpa como de dolo.

Cabe aclarar que estos dos "agravios" que suelen esgrimir los sujetos a los que se pretende endilgar responsabilidad solidaria resultan más habituales en el caso de los integrantes de los órganos de dirección[40]. Para el caso de los agentes de retención y percepción, existen otros aspectos que priman sobre los señalados.

En tal sentido, cabe repasar someramente las características del instituto[41]. Al respecto, recuérdese que el Código Civil, en primer término, nos habla de obligaciones "mancomunadas" y "solidarias"[42]. Distinguiéndose las primeras en que *"la prestación es única en el sentido de que es la misma para todos los acreedores o deudores; pero el objeto de esa única prestación puede ser múltiple"*[43]. La doctrina distingue a su vez entre aquellas que tienen un objeto "divisible" de las de objeto "indivisible", caracterizándose las primeras por la posibilidad de "dividir" o "particionar" la obligación, en tanto que en las segundas esto no es posible. Este aspecto del objeto de la obligación y consecuentemente en la modalidad de la "obligación mancomunada" condiciona claramente los efectos entre deudor y acreedor. Entre otros:

a) Cada uno de los deudores sólo está obligado al pago de su parte (artículos 691/693).
b) La insolvencia de uno de los deudores debe ser soportada por el acreedor y no por los otros deudores (artículo 694).
c) La suspensión o la interrupción de la prescripción por uno de los deudores no favorece a los demás (artículos 695 y 696).

---

37 "Municipalidad de Avellaneda s/Inc. de verif. en: Filcrosa SA s/Quiebra", CSJN, sentencia del 30/09/2003, Fallos: 326:3899).

38 "Casa Casmma SRL", sentencia del 26/03/2009, Fallos: 332:616; "Municipalidad de Resistencia c/Lubricom SRL", sentencia del 08/09/2009, Fallos: 332:2108; "Bruno, Juan Carlos c/Provincia de Buenos Aires", sentencia del 06/10/2009, Fallos: 332:2250; "Arcos Dorados SA c/Provincia de Buenos Aires", sentencia del 28/10/2010; "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés s/Ejecutivo - apelación - recurso directo", sentencia del 01/11/2011; "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/Apremio", sentencia del 11/02/2014; entre otros. A lo que cabe añadir la recepción por parte de los tribunales superiores de justicia de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: "Cooperativa Provisión Almaceneros de Punta Alta Limitada", 30/05/2007, Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires; "Provincia de Tucumán c/Servituc SA", Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala Civil y Penal, 29/07/2005, "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/Ejecución fiscal - radicación de vehículos", 4/07/2012, Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; entre muchos.

39 El exponente más claro es la Provincia de Buenos Aires, pero no es el único.

40 Y también, aunque resulta menos habitual encontrar precedentes, para quien ostenta el carácter de síndico en un proceso concursal o de quiebra.

41 Esencialmente regulado por los artículos 699 a 717.

42 Artículos 690 a 698.

43 Luís María Rezzónico, "Estudio de las Obligaciones", pág. 150.



I y II Jornadas.indb 60 2/5/16 15:43

d) La culpa o mora de uno de los deudores, o la cláusula penal aplicable a uno de ellos, no perjudica a los demás (artículos 697/698).

En tanto que las de objeto "indivisible" tienen como característica esencial que al no poder cumplirse por partes, la debe cada deudor en su totalidad, siendo éste un aspecto central de la "obligación solidaria"[44].

Rezzónico[45] se interroga entonces en qué se diferencian, y a continuación encuentra la distinción en el artículo 699: en tanto que la obligación solidaria tiene su causa en el título constitutivo o en la ley, la mancomunada de objeto indivisible, la tiene en la naturaleza de la prestación.

Al respecto, el artículo 699 del Código Civil establece: *"[l]a **obligación mancomunada es solidaria**, cuando **la totalidad del objeto** de ella puede, en virtud del título constitutivo o de una **disposición de la ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores**".*

Borda afirma, al comparar las "obligaciones solidarias" con las "indivisibles", que el *"efecto fundamental es el mismo de las obligaciones indivisibles, pero en nuestro caso la posibilidad de reclamar el todo no deriva de la naturaleza de la prestación, sino de la voluntad de las partes o de la ley"*[46].

Siendo para este autor los caracteres esenciales[47]:

a) Unidad de prestación: lo debido es una sola cosa.
b) Pluralidad y relativa independencia de vínculos: la unidad de prestación no impide que los vínculos que unen acreedores y deudores sean distintos e independientes.
c) Unidad de causa-fuente: si esta "unidad" no existiera, la obligación no sería "solidaria" sino de "obligaciones indistintas".

De carácter excepcional: debe ser expresamente dispuesta por contrato o ley.

Bocchiardo, refiriéndose a la "solidaridad", enumera los efectos esta genera entre las partes[48]:

1) El acreedor tiene derecho de persecución, es decir, a reclamar a cualquiera de los deudores la totalidad de la deuda en forma simultánea o sucesiva. Pero una vez demandado uno de los acreedores, es necesario demostrar su insolvencia para poder demandar a otro u otros (artículos 639 y 705).
2) La extinción de la obligación por uno de los acreedores extingue la obligación de los demás (artículo 707).
3) Cualquier acto que interrumpa la prescripción en contra de uno de los deudores perjudica a todos los demás (artículo 713). Esta norma no rige cuando fallece alguno de los deudores, porque la interrupción contra uno de los herederos, no se extiende a los otros (artículo 3995).
4) Cada uno de los deudores puede oponer las excepciones comunes a todos y las personales, pero no las que les sean a los demás (artículo 715, parte 1ª).
5) La cosa juzgada recibida en juicio no es oponible a los codeudores que no fueron parte en él, salvo que hubiere rechazado la demanda (artículo 715, parte 2ª).

El autor que sigo, en una reflexión novedosa al referirse a los "responsables por deuda ajena" contemplada en la Ley Nacional de Procedimientos Tributarios señala que "…la figura del responsable subsidiario no existe en la ley 11.683, lo que sí ocurre en otras legislaciones, como la española, pues la figura exige que sea imposible el cobro, total o parcial, al contribuyente y su previa ejecución, en virtud del beneficio de excusión que se le otorga"[49].

Es importante ahora referirnos a la legislación en materia de Sociedades Comerciales que también integra el Derecho de Fondo.

Al respecto, relevante doctrina tributaria[50], al analizar el artículo 6, incisos a) a e), de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) relativo a los "responsables por deuda ajena", concluyen sin hesitación que la "respon-

---

44 Guillermo A. Borda, "Tratado de Derecho Civil Argentino: Obligaciones", Vol. I, Perrot, 1965, pág. 372.
45 Luís María Rezzónico, ob. cit., pág. 151.
46 Borda, "Tratado de Derecho Civil Argentino", ob. cit., pág. 391.
47 Borda, "Tratado de Derecho Civil Argentino", ob. cit., págs. 391/392.
48 José Carlos Bocchiardo, "Tratado de Tributación", T. I, Vol. 2, Astrea, 2003, pág. 151.
49 José Carlos Bocchiardo, "Tratado de Tributación", T. I, Vol. 2, Astrea, 2003, pág. 147.
50 Ernesto Carlos Celdeiro, María de los Ángeles Gadea y Juan José Imirizaldu, "Procedimiento Tributario. Ley 11.683 - decreto 618/97", Errepar, 2012, págs. 122/124.



I y II Jornadas.indb 61 2/5/16 15:43

sabilidad establecida para los administradores y representantes no hace más que coincidir con lo normado por el artículo 59 de la LSC, que estipula que quienes faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su omisión". Añaden más adelante que "el presupuesto de la responsabilidad solidaria es el antijurídico incumplimiento de los deberes tributarios que el responsable por deuda ajena tuviere a su cargo, no siendo suficiente ocupa el cargo de director o gerente de la persona jurídica; pues sólo a los que administran o disponen los bienes les alcanza la responsabilidad solidaria"[51].

Por su parte, la doctrina y la jurisprudencia que se han adentrado en el análisis de la responsabilidad de los administradores y directores han concluido que es requisito *sine qua non* que se acredite desde el plano subjetivo, la existencia de acciones u omisiones que justifiquen hacer percutir también en aquellos, las obligaciones del deudor principal que integran o del que formaron parte[52].

Cabe recordar que la ley 19.550 contiene otros supuestos en los que alude a la "solidaridad", y que a nuestro modo de ver admite distinguir:

1) El de la "solidaridad objetiva", por ser inherente al tipo societario elegido (artículos 23 (sociedad irregular o de hecho), 125 (colectiva), 134 (SCS), 141 (de capital e industria), 315 (SCA) y 362 (sociedad accidental o en participación).
2) El de la "solidaridad a título de culpa o dolo", que es la que refieren los autores arriba mencionados la cual se encuentra genéricamente comprendida en el citado artículo 59, y que encuentra expresión particular en los artículos 157 (SRL) y 274 (SA).

Una situación peculiar se verifica en el caso de los contratos asociativos regulados a partir del artículo 367 de la ley 19.550.

En tal sentido, en el caso de las "agrupaciones de colaboración empresaria" el artículo 373 fija que por *"las obligaciones que sus representantes asuman en nombre de la agrupación, los participantes* ***responden ilimitada y solidariamente respecto de terceros. Queda expedita la acción contra éstos, sólo después de haberse interpelado infructuosamente al administrador de la agrupación****: aquel contra quien se demanda el cumplimiento de la obligación puede hacer valer sus defensas y excepciones que hubieren correspondido a la agrupación".*

Mientras en el caso de las "uniones transitorias de empresas" (artículo 381) se estipula que: *"[s]alvo disposición en contrario del contrato,* ***no se presume la solidaridad de las empresas por los actos y operaciones que deban desarrollar o ejecutar****, ni por las obligaciones contraídas frente a terceros".*

Cierto es que mediante el contrato de ACE, una serie de empresas coloca en cabeza de este "contrato" tareas inherentes a sí misma, que por ser comunes a sus signatarios, pueden ser encaradas por un solo "ente". Es decir, no dejan de ser tareas o funciones de las diferentes empresas que celebraron el contrato de colaboración, y por ende, imposibles de escindir de sus operatorias habituales. Pero nos parece interesante llamar la atención sobre esta suerte de "subsidiariedad", que reviste caracteres similares a los de la Ley de Procedimientos Tributarios Nacional.

### *2.1.2) La denominada "subsidiariedad"*

Son numerosos los precedentes jurisprudenciales, sobre todo del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, en los cuales se ha ventilado si la "solidaridad" que prevé el ordenamiento local y que se atribuye desde el comienzo del proceso determinativo y sumarial[53] entra en conflicto con el principio del acápite.

En casi todos los casos, quienes ejercen la defensa, sea como contribuyentes o responsables, o directamente como supuestos "deudores solidarios", oponen como agravio que la "solidaridad" plasmada en

---

51 Ernesto Carlos Celdeiro, María de los Ángeles Gadea y Juan José Imirizaldu, "Procedimiento Tributario. Ley 11.683 - decreto 618/97", ob. cit., pág. 123/124, con cita del fallo "Costa, Roberto", CNACAF, Sala III, 28/04/2010.

52 Gabriel Gotlib, Walter Keiniger y Carla M. Gruskin, Doctrina Tributaria Errepar, Revista Nº 949, de octubre de 2006.

53 Si bien es la jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires la que ha generado mayor cantidad de cuestiones sobre el punto, no es una conducta única del fisco de dicha jurisdicción. Por el contrario, aunque con consecuencias muchas veces distintas –ya sea por el alcance que el fisco le otorga en la práctica, ya sea por algunas peculiaridades de la legislación–, no es raro enfrentarse con actos de comienzo de procesos determinativos y/o sumariales, en los que en forma expresa (Santa Fe) o implícitamente (Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Tucumán, entre otros) se endilga desde el primer acto administrativo este tipo de responsabilidad.



I y II Jornadas.indb 62 2/5/16 15:43

los respectivos códigos fiscales, conforma en realidad una responsabilidad de orden "subsidiario" o "accesorio", por lo que solamente es exigible una vez que resulta incumplida la intimación de pago hecha al "deudor principal".

Al respecto, con relación a la naturaleza de la responsabilidad solidaria, antigua jurisprudencia ha expresado que:

> *"…se trata de una obligación legal de garantía y, por esto mismo, subsidiaria o accesoria, se entienda que su contenido está dado por el cumplimiento de la propia obligación principal, o se interprete, en cambio, que lo es, en reparación del incumplimiento en que ha caído el deudor primario o principal…es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir el fisco, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido" ("Salvatierra, Mario Rodolfo", TFN, 2/10/1975).*

De lo expuesto se infiere que la responsabilidad solidaria que se pretende atribuir es una responsabilidad por una presunta deuda ajena, por lo que para que opere dicha responsabilidad se afirma, *es necesario que exista en primer lugar una deuda exigible del responsable por deuda propia y luego un incumplimiento de este último*.

Esta inteligencia a nivel de tributos nacionales ha sido ratificada por la jurisprudencia, la cual, además aclaró que no es necesario que el deudor principal incumpla con la obligación de pago, para accionar administrativamente contra el supuesto deudor solidario, quedando solamente diferida la intimación de pago a este último, al momento en que el deudor principal incumple la que le fuera notificada[54].

O sea que la denominada "subsidiariedad" conlleva una serie de atributos que podemos sintetizar como sigue:

a) Existe un vínculo entre el supuesto deudor solidario y el deudor principal.
b) El vínculo y las consecuencias que se derivan del mismo deben venir establecidas necesariamente por la ley.
c) Al deudor principal el fisco le atribuye un incumplimiento fiscal y eventualmente una infracción administrativa, y agotada la primera etapa de defensa en sede administrativa –de estar prevista en el ordenamiento o ser aplicable al supuesto particular–, dicho sujeto es notificado de una intimación de pago.
d) El deudor principal incumple.
e) Frente al incumplimiento y luego de garantizado el pleno ejercicio del derecho de defensa por parte del supuesto deudor solidario, puede el fisco intimar el pago también a este sujeto.
f) Nada impide que el ejercicio del derecho de defensa deba ser ejercido en paralelo al que está llevando a cabo el deudor principal.
g) Además del análisis objetivo de la cuestión, se debe evaluar en cada caso si la conducta del supuesto deudor solidario ha estado teñida de culpa o dolo, para que resulte legítima la intimación de pago que pesará sobre él.

### *2.1.3) La "subsidiariedad" vs. la "solidaridad" en la legislación y la jurisprudencia. Situación de los directivos de las empresas*

Se observa en la jurisprudencia, sobre todo en la emanada del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, que uno de los agravios planteados por los recurrentes es la aplicación del principio de "subsidiariedad". Sobre todo en aquellos casos en los que se debate la responsabilidad de los integrantes de los órganos de dirección.

En tal sentido, nos atrevemos a afirmar que en forma unánime estos planteos han sido descartados.

Creemos que la raíz del planteo de quienes ocurren ante el Tribunal Fiscal de Apelación finca en la influencia que han ejercido y ejercen las disposiciones de la ley nacional 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.). En efecto, en lo que aquí interesa el artículo 8, inciso a), de la Ley de Procedimientos Tributarios afirma que *"Responden con sus bienes y solidariamente con los deudores del tributo… a) Todos los responsables*

54 "Brutti, Stella Maris y Acum.", CSJN, 30/03/2004; "Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) c/DGI", CSJN, 11/02/2014.



I y II Jornadas.indb 63 2/5/16 15:43

*enumerados en los primeros cinco (5) incisos del artículo 6 cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo,* ***si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17****".*

Es decir que la ley nacional que rige el procedimiento tributario ha supeditado las potestades del fisco para perseguir el cobro a los supuestos responsables solidarios, a que el sujeto pasivo de la obligación no cumpliera con la intimación administrativa de pago dentro del plazo de quince días hábiles posteriores a la notificación de la determinación de oficio. La jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal ha delimitado los contornos de esta norma en dos trascendentes fallos[55] ya citados.

Prestigiosa doctrina se expidió sobre este distingo al señalar que la expresión "deudores subsidiarios" *"supone una actuación condicionada a la actuación de la otra parte, lo que no ocurre [con los "solidarios"]: el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste".*[56]

A la luz de la normativa citada y los precedentes jurisprudenciales que se expidieran sobre su alcance *a nivel de tributos nacionales*, queda claro que el acreedor no puede indistintamente exigir el pago del tributo al deudor principal y a los deudores solidarios, sino que se ha fijado un orden de prelación en virtud de la cual, recién agotado el plazo posterior a la intimación efectuada al primero, recién en ese momento se puede reclamar la cancelación de la deuda al o a los "solidarios". Ello no obsta, como ha señalado la jurisprudencia, que el fisco inicie el proceso de determinación de oficio a ambos sujetos, pero la intimación de pago al "solidario" queda diferida al hecho ya señalado.

Asumiendo entonces que este mecanismo de prelación implica "subsidiariedad", cabe analizar la legislación prevista en los diferentes fiscos involucrados.

En tal sentido y sin la pretensión de efectuar un detalle exhaustivo se puede concluir que:

- En Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y conforme sobre todo con los artículos 11 a 16 del Código Fiscal, no es requisito para intimar el pago a los deudores solidarios, el que se hubiera intimado al deudor principal y que este no hubiera acatado lo ordenado por el acto administrativo que así lo hiciera.[57]
- Provincia de Buenos Aires, como señalamos, es el caso más representativo de esta problemática. El proceso de determinación e instrucción sumarial se inicia mediante sendas notificaciones dirigidas tanto al "deudor principal", como a los "supuestos solidarios". Por su parte, dictada la resolución determinativa y aplicada la multa, el acto es también notificado a ambas partes.
- En Córdoba, la solidaridad, esencialmente normada en los artículo 31 a 37 del Código Fiscal, responde a un texto similar al de Provincia de Buenos Aires.
- En Tucumán es un caso curioso el del "acta de deuda" y "sumario"[58]. Las "actas de deuda" suelen estar dirigidas tanto al "deudor principal" como a los "*terceros responsables (artículo 29 a 35, CTP)",* aunque se omite señalar quiénes son dichos supuestos deudores. Más allá de que esto último implica afectar el derecho de defensa de los supuestos solidarios, no es de nuestro conocimiento que en forma generalizada el fisco provincial persiga el pago contra quienes ejercen funciones de dirección, incluso si estos omitieron ejercer alguna defensa contra el "acta de deuda".
- Por su parte la Provincia de Santa Fe ha adoptado una redacción similar a la de la ley nacional 11.683[59]. A diferencia de la práctica del organismo nacional, las resoluciones que dan comienzo al proceso de determinación, contienen en el mismo acto disposiciones de redacción casi idéntica, dirigidas tanto al supuesto "deudor principal", como a quienes revestirían *a priori* la calidad de "solidarios". A nuestro modo de ver, el hecho de dictar un solo acto y no dos como hace AFIP[60], no altera la naturaleza "secuencial" del proceso.

---

55 "Brutti, Stella Maris y Acum.", sentencia del 30/30/2004; y "Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) c/DGI", de 11/02/2014.

56 Giuliani Fonrouge y Navarrine, "Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", pág. 37, Depalma, 1980, citado en autos "Wepel SRL", TFA Provincia de Buenos Aires, Sala I, 21/09/2006.

57 No conocemos que en la práctica AGIP adopte una conducta muy firme con relación a este aspecto.

58 El procedimiento en esta Provincia no prevé la "vista" previa a la determinación, sino que el "acta deuda" tiene tales efectos. En el mismo acto administrativo se da inicio al sumario (que si bien tiene el mismo número, se identifica con la letra "S").

59 Ver artículo 28 del Código Fiscal.

60 Que es más discrecional en este tipo de atribución de responsabilidades, cosa que no estaría ocurriendo en Santa Fe.



I y II Jornadas.indb 64 2/5/16 15:43

Afirmamos anteriormente que en general la jurisprudencia emanada del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ha rechazado esta pretendida extensión del régimen previsto en la ley nacional, al procedimiento provincial. Una fórmula que se observa a menudo es la siguiente:

*"Que, en cuanto a la naturaleza de la responsabilidad endilgada, la que ha sido caracterizada por los quejosos como "obligación legal de garantía" esta Vocalía considera oportuno, a los efectos de dirimir la cuestión, distinguir los conceptos de "subsidiariedad" y "solidaridad" en la obligación y exigibilidad del pago del gravamen, recargos, intereses y multas determinadas de oficio por la autoridad fiscal. Que, al respecto, en el primero de los casos –subsidiariedad– el organismo fiscal, previo a exigir el pago de lo determinado a los mencionados solidarios, intima administrativamente el pago al responsable principal dentro del plazo de ley, siendo este tipo de responsabilidad, la subsidiaria, la prevista y sancionada por la legislación nacional a través de la ley 11.683 –t.o. 1998, artículos 6 y 8–. Mientras que la responsabilidad prevista en la normativa fiscal provincial a través del Código Fiscal –t.o. 1999–, es de carácter solidario no subsidiario, facultándose al Fisco a exigir el pago de lo determinado impositivamente tanto al contribuyente principal como a los declarados solidarios" ("Mary Kay Cosméticos SA", TFA, Sala II, 14/12/2004, del voto de la Dra. Ceniceros)*[61].

En tal sentido en algunos precedentes particulares en los que la actora citó la doctrina de la causa "Brutti", el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia dejó en claro que en el ámbito provincial no es necesaria la intimación previa dirigida a la actora, como condición de procedencia para exigir el pago a los "solidarios"[62].

Ahora bien, más allá de la opinión de este informe o la que finalmente se plasme como recomendación de las Jornadas, creemos que la cuestión tiene dimensión sobre todo en la Provincia de Buenos Aires, en la que la jurisprudencia, como se expuso, es firme y consistente en hacer el distingo entre la "subsidiariedad" que regiría en el ámbito nacional y la "solidaridad" que se esgrime en la Provincia.

En suma, la interpretación fiscal y sobre todo la jurisprudencia, sólo admiten dispensas de la solidaridad sobre la base de acreditar haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva[63]. Las excepciones a esta regla que han sido contempladas por la jurisprudencia han sido escasas[64].

Partiendo de este hecho, que en nuestra opinión será de difícil reversión en el corto plazo más allá del juicio de valor que nos genere la tesis referida, corresponde entonces reflexionar sobre si existe algún conflicto con la legislación de fondo, sobre todo a partir de la doctrina del fallo "Filcrosa". En ese sentido, entendemos que la sentencia referida ya pacífica en la Corte[65] y que ha sido seguida en gran medida por varios tribunales superiores de justicia de las provincias, ha dicho mucho más de lo que *a priori* se desprende la confrontación de los hechos de la causa con el derecho aplicable.

En efecto, entendemos que la Corte ha sostenido que por imperio del artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, que es potestad exclusiva e indelegable del Congreso Nacional legislar en todo lo referido a los institutos contemplados en el "derecho de fondo" y no sólo el de la "prescripción" de cara a lo que dice el Código Civil[66]. En particular, las disposiciones de la Ley de Sociedades Comerciales 19.550

---

61 En igual sentido, entre muchos: "Gatic SAIDFIA", Sala II, 6/10/2005; "España y Río de la Plata Cía. Argentina de Seguros SA", Sala II, 28/02/2006; "Luis Miguel Zammielo SA", Sala I, 30/04/2009; "Correo Argentino SA", Sala I, 06/07/2010.

62 "Auxer SA", TFA, Sala II, 16/12/2008.

63 Esta excepción que se desprende del artículo 24 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Similares texto se advierten en el resto de los ordenamientos impositivos provinciales. En general el carácter de "presidente" conlleva según la jurisprudencia del TFA de la Provincia de Buenos Aires, un indicio alto de la existencia de "solidaridad" no admitiéndose que se la desligue sobre la base de que no participó en las decisiones administrativas y/o que no se vincula con las liquidaciones de impuestos ("Luis Ducret y Cía. SA", TFA PBA, Sala III, 17/12/2013; "Nordelta SA", TFA PBA, Sala III, 29/06/2006)

64 "Ruta 3 Automotores SA", TFA PBA, Sala III, 16/05/2013: responsable fallecido; "Darder y Lozano SA", TFA PBA, Sala I, 16/08/2013: extensión de responsabilidad a los herederos, improcedencia; "Colorin IMSSA", TFA Sala I, 29/03/2013: responsabilidad de los gerentes no directores.

65 Más recientemente en autos "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/Apremio", Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 11/02/2014.

66 Por ejemplo, "Beaudean, Ricardo s/Quiebra", sentencia del 7/02/2012 en la cual el dictamen de la Procuradora Fiscal remite al artículo 75, inciso 12, de la Constitución para fundar la preeminencia de la Ley de Concursos y Quiebras sobre lo que pudiera afirmar en forma opuesta el derecho local.



I y II Jornadas.indb 65 2/5/16 15:43

que integran el Código de Comercio deben ser contempladas en este aspecto, junto con las ya citadas del Código Civil.

Con relación al Código Civil, debemos señalar que no encontramos en las disposiciones que regulan el instituto de la "solidaridad", normativas que establezcan para el caso de deudas como las que nos ocupan, lo obligatoriedad de intimar el pago primero al deudor principal, para habilitar luego seguir dicha conducta contra los solidarios[67]. Por contrario, las normas del código de fondo permiten que en forma simultánea el acreedor dirija su acción contra el deudor principal y los supuestos solidarios.

Ahora bien, como dijimos, la doctrina "Filcrosa" –a nuestro modo de ver– no se agota en el fenómeno de la prescripción contemplado en el Código Civil[68], por lo que resta analizar lo afirmado por la Ley de Sociedades.

En tal sentido, la doctrina, al analizar la responsabilidad de los integrantes de los órganos de dirección, aunque frente a la ley 11.683, se ha expedido en el sentido de que es condición *sine qua non*, que se acredite la responsabilidad a título de culpa o dolo del sujeto, para que los efectos de la solidaridad le puedan ser atribuidos[69].

Al respecto, la exigencia de una revisión de la conducta del sujeto al que se le endilga *prima facie* la calidad de "responsable solidario", encuentra cauce en los artículos 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales 19.550. Por ser derecho de fondo, prima sobre la letra de la legislación local que eventualmente se aparte de este precepto[70].

A diferencia del tema de la prescripción, esta divergencia que señalamos no ha merecido por ahora pronunciamientos del Más Alto Tribunal, por lo que los tribunales inferiores y en particular el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires se han negado a admitir el agravio[71].

### *2.1.4) El caso particular de los agentes de recaudación*

Si bien el caso de los "agentes de recaudación" gira en torno de los mismos ejes del análisis comprendido en este punto, presenta matices diferentes que imponen algunas reflexiones por separado.

Autorizada doctrina en la materia al efectuar el distingo entre "agentes de retención" y de "percepción" está indicando un aspecto sustancial de la relación entre el "agente" y el "sujeto pasible" cual es el vínculo entre el primero y "contribuyente"[72]. Añado que igual distinción es válida incluso en aquellos casos en que el agente se encuentra obligado a retener o percibir en el marco de una presunción pero sin tener certeza sobre la calidad de contribuyente[73].

De la situación de Provincia de Buenos Aires, creemos que se deben mencionar dos cuestiones que se han ventilado en el Tribunal Fiscal, aunque para los propósitos de este informe, solo la segunda tiene interés concreto:

- Por un lado y frente a una legislación defectuosa del artículo 18, inciso 3, del Código Fiscal (t.o. 2004 y sus modif.), en numerosos precedentes se discutió la potestad del fisco de extender responsabilidad solidaria al agente de retención o de percepción que omitió aplicar el régimen respectivo, sobre la base de que: i) no existía una norma que en forma expresa así lo señalara; y ii) la norma que aludía a dicha responsabilidad, comprendía sólo el supuesto de la apropiación indebida pero no el de la omisión[74]. Actualmente, el texto del artículo 21, inciso 4, del Código Fiscal (t.o. 2011 y sus modif.) contiene una referencia expresa el tema y, por otra parte, y más allá de lo discutible de la solución, las contro-

67 Incluso la jurisprudencia interpretó esta disposición con carácter restrictivo: "Stop Car System SA (antes Wigman SA)", TFA PBA, Sala II, 7/04/2009.

68 Si bien el tema excede este trabajo, entendemos que por ejemplo en materia de multas, rige la prescripción de dos años conforme el artículo 62, inciso 5, del Código Penal.

69 E. C. Celdeiro, M. A. Gadea y J. J. Imirizaldu, "Procedimiento Tributario", Errepar, 2012, págs. 123/124.

70 Juan Carlos Luqui en su obra "La Obligación Tributaria", Depalma, 1989, pág. 219, sostiene una tesis opuesta al señalar que la legislación local no debe constreñirse al derecho común.

71 "Wepel SRL", TFA PBA, Sala I, 2/09/2003; "Argelite SA", Sala II, 13/02/2007; "Furfuro SAC", Sala I, 24/11/2009; entre varios.

72 Héctor B. Villegas, "Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario", Depalma, 1976, págs. 21 y 253).

73 La Comisión Arbitral actualmente no admite la aplicación de "presunciones" a los regímenes de recaudación bancaria (artículo 53 de la resolución general 1/2014, Texto Ordenado Resoluciones Generales).

74 "Plastar Bs. As. SA", Sala III, 05/05/2008, entre varios.



I y II Jornadas.indb 66 2/5/16 15:43

versias referidas al texto precedente quedaron zanjadas a tenor del Acuerdo Plenario Nº 20 del Tribunal Fiscal de la Provincia[75].

- La otra cuestión refiere a los supuestos en los que el agente de retención o de percepción queda liberado de responsabilidad en la medida que pueda acreditar que el tributo fue ingresado por el sujeto pasivo.

Conforme la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, para que el agente recaudador que ha incumplido con la ley pueda liberarse de responsabilidad, debe demostrar que los sujetos que debieron ser percibidos/retenidos, declararon el tributo correspondiente a las operaciones involucradas en sus declaraciones respectivas[76].

Como se advierte, el criterio sobre la admisibilidad de la prueba en la jurisprudencia imperante es amplio. En línea con lo expuesto, en la causa **"**Patch SA"[77], la Sala II del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires tuvo por acreditado –sobre la base de la prueba ofrecida por la empresa– el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la mayoría de los contribuyentes directos respecto de los cuales Patch SA había omitido efectuar retenciones, concluyendo que el Fisco debía cesar la pretensión por dichos montos.

Ahora bien, la situación de los "agentes de retención" aparece como más clara para poder acreditar que los presupuestos de hecho previstos por el respectivo código fiscal para liberarlos de responsabilidad han ocurrido: la venta del proveedor permite presumir necesariamente que se trata de una operación gravada, que la misma será imputada a la fecha de emisión de la factura, y que consiguientemente tributará el impuesto, incluso antes de sufrida la retención por nacer la obligación del sujeto pasivo con el mero devengamiento.

La cuestión de los agentes de percepción es *a priori* más compleja. En efecto, el agente de recaudación que "percibe" lo hace sobre un concepto que solo en forma mediata e hipotética, se vinculará con un ingreso gravado en cabeza del cliente. Es obvio que la factura de compra sometida a percepción no conlleva concomitantemente un ingreso en cabeza del sujeto percibido y por ende un hecho gravado por el impuesto.

Los organismos de asesoramiento técnico y jurídico de la Provincia de Buenos Aires han encontrado una solución al problema planteado en el informe 208/06 de la DTT, de fecha 15/08/2006[78]. Parte de la presunción de que el sujeto pasible es una empresa en marcha y que por ende efectúa operaciones gravadas, que dichas operaciones son contemporáneas con la "percepción", y por último que por la mecánica del régimen las percepciones se aplican al pago del impuesto correspondiente al mes en que fueron sufridas. Bajo estas hipótesis, se admite que el agente de percepción que omitió practicarla, despliegue una serie de medidas descriptas en el informe y que son admitidas tanto por el órgano fiscalizador como por el Tribunal Fiscal[79].

Lo cierto es que, más allá de la existencia de disposiciones que admiten dispensar de responsabilidad al agente que omite practicar la retención o la percepción[80], se encuentra en un verdadero "laberinto" para afrontar la carga que le impone el fisco de acreditar debidamente que la retención o la percepción fue ingresada directamente por el sujeto pasivo.

---

75 Del 19/05/2009. Cabe observar que existió empate en los votos, prosperando la tesis propugnada por el fisco dado que el voto de la presidenta acompañó esta postura, estando previsto que en casos de empate, dicho voto cuenta por dos. El Plenario ya ha sido aplicado en múltiples ocasiones, por ej. "Frigorífico del Oeste SA", TFA, Sala I, 8/04/2010; "Carnes Santa María SCA", Sala I, 06/07/2010; "CINBA Cía. Internacional de Bebidas y Alimentos SA", Sala I, 14/12/2011.

76 "Coninsa SA", 29/06/2006, Tribunal Fiscal de Buenos Aires, Sala II.

77 Sentencia de fecha 05/02/2008.

78 El informe 208/06 es más amplio y abarca cuestiones relativas al agente de retención, a la aplicación de recargos e intereses y a las sanciones.

79 Que si bien admite estos mecanismos, lo hace en forma estricta. Por ejemplo, exige que sea el propio agente de recaudación quién acredite que el sujeto pasivo ingresó el impuesto y no que sea ARBA a través de información que cuenta en sus bases de datos "Cepas Argentinas SA", TFA PBA, Sala III, sentencia del 15/08/2013. Entendemos que este rigorismo formal en la prueba debería ser morigerado bajo el prisma de la teoría de las "cargas probatorias dinámicas" y que en cierto modo la Corte Nacional ha aplicado en la causa "Quilpe" (sentencia del 09/10/2012).

80 Para nosotros, en el caso de la "apropiación indebida" no se está en presencia de una responsabilidad solidaria sino a título propio por lo que la cuestión es ajena a este punto.



I y II Jornadas.indb 67 2/5/16 15:43

Como se sabido, y salvo honrosas excepciones, la fiscalización de este tipo de obligaciones se lleva a cabo en forma bastante lejana de la fecha de nacimiento de la obligación. Esto implica que muchas veces el agente carece –al menos en los reducidos plazos que los ordenamientos le confieren para aportar y/u ofrecer pruebas– de la suficiente documentación y de los medios para urgir al sujeto pasivo, a que le permita acreditar que éste abonó el tributo dejado de retener o de percibir.

En la práctica, esta combinación de factores[81] genera una situación perversa, donde los fiscos, de tener éxito en su gestión, estarán cobrando dos veces el mismo impuesto, sin que exista ley que así lo avale. Cabe sumarle a lo dicho los riesgos de tener que litigar habiendo pagado el monto reclamado o, al menos, tener que enfrentar embargos preventivos por sumas irrazonables. Advertimos que no negamos la potestad de los fiscos de imponer sanciones por incumplimiento del deber de retener o percibir, lo que se pretende señalar es que la acción de algunos fiscos ha transformado un derecho a fiscalizar obligaciones, en la creación de un tributo sin ley.

Frente a esta situación, creemos, se ha abierto una pequeña luz en la protección de los derechos de los agentes de retención a los que se les endilgan muchas veces omisiones que en realidad no existieron, o que son producto de normas complejas de interpretar, y cuyos textos mutan permanentemente.

En efecto, dos recientes sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán le han puesto freno a este tipo de pretensiones y, de ser replicadas por el resto de los tribunales superiores de justicia provinciales, finalmente se restablecerá el equilibrio hoy seriamente afectado.

En primer término, en la causa "Provincia de Tucumán –DGR– c/Servicios y Negocios SA s/Embargo preventivo"[82], el tribunal Cimero de la Provincia de Tucumán consideró que frente a una determinación hecha por el fisco provincial y que había sido impugnada, no se encuentra plenamente acreditada la "verosimilitud del derecho" como condición ineludible para admitir que mientras sustancia en sede administrativa el reclamo incoado por la empresa, esta sufra la "pena de facto" de tener una parte de su capital de trabajo indisponible por afecto de un embargo declarado en forma cautelar.

Quizás el segundo fallo es el más novedoso. En autos "Bercovich SACIFIA c/Provincia de Tucumán s/ Nulidad - Revocación"[83], el acto administrativo en crisis refería a la supuesta omisión de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos. En tal sentido, la Corte Provincial en lo que aquí interesa, confirma el fallo de cámara que había decretado la nulidad del acto.

Para ratificar la sentencia del tribunal *a quo*, el Máximo Tribunal de la Provincia destaca que si bien en la materia de agentes de recaudación rige la solidaridad, este instituto debe entenderse como comprensivo y a igual nivel, de las responsabilidades del agente de recaudación y del sujeto pasivo. Luego, dado que una de las condiciones esenciales que exige el plexo legal para que la solidaridad tenga efectos concretos, es que exista una "deuda", ello impone necesariamente que se de participación a todos los que de algún modo podrían tener vinculación con tal deuda.

Así, siendo la deuda "impuesto" del sujeto pasivo, éste es *a priori* deudor solidario por lo que debe ser parte de la controversia. Luego, sí mediante la acreditación del pago del impuesto por parte del sujeto pasivo, queda demostrado que la "deuda" no es tal, consiguientemente la "solidaridad" en los efectos prácticos pretendida por el fisco queda extinta.

### *2.1.5) Situación en materia de "concursos y quiebras"*

En este caso se advierten al menos las siguientes situaciones:

a) La responsabilidad de los integrantes de los órganos de administración.
b) La situación de la empresa concursada que es objeto de una pretensión fiscal en materia de omisión de actuar como agente de recaudación y que resulta de causa o título anterior al juicio.
c) Finalmente la responsabilidad de los síndicos.

81 No pretendo negar la responsabilidad del agente, tanto en su obligación de actuar en tal sentido, como la de conservar en forma ordenada y accesible cierta documentación que permite, por ejemplo, justificar por qué no se retuvo, o las razones que avalaron aplicar una alícuota menor.

82 Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, Sala Civil y Penal, sentencia del 21/10/2013.

83 Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, 14/03/2014.



I y II Jornadas.indb 68 2/5/16 15:43

Cabe añadir que existe abundante doctrina[84] y jurisprudencia[85] que en cierto modo, en línea con los precedentes "Supercanal" y "Gauchat"[86] han admitido la continuidad del debate sobre la cuestión de fondo en organismos como el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires.

Yendo a lo que es tratado en este acápite, y con relación al punto b), entendemos que resultan de plena aplicación a la empresa concursada lo expuesto en términos generales cuando nos referimos a la situación de los agentes de recaudación. Obviamente, en este caso, existirán circunstancias particulares derivadas del marco establecido por la ley nacional 24.522[87], pero ello no altera lo sostenido.

Distinta puede ser la cuestión cuando se ventilan en sede administrativa y eventualmente ante un órgano investido con facultades jurisdiccionales como sería el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, la responsabilidad solidaria endilgada a los responsables de los órganos de administración. En tal sentido existen precedentes en Provincia de Buenos Aires, que frente a la quiebra de la deudora principal, han admitido la persecución del cobro a los directores de la misma[88], aunque supeditada al resultado del proceso de la quiebra.

En lo que refiere a la situación del "síndico", en general los ordenamientos presentan un texto similar al del artículo 8, inciso b), de la ley nacional 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), el cual crea una carga en cabeza de dicho "funcionario", disponiendo su obligación de hacer gestiones para la determinación de los tributos adeudados, sean estos previos o posteriores a la apertura del concurso o al auto de quiebra y, además, exigiendo que en un plazo perentorio solicite al fisco las "constancias de deuda"[89].

La doctrina ha considerado esta responsabilidad como una consecuencia natural de las consecuencias del concurso o de la quiebra[90].

Por su parte, de la jurisprudencia a la que hemos accedido se observa en general una visión respetuosa de la función del síndico y que sobre todo tuvo en cuenta la naturaleza y alcance de su función[91].

## 2.2) Aspectos destacados por los expositores y autores de trabajos

La Doctora Flavia Melzi gentilmente nos ha adelantado los aspectos centrales de su exposición.

En tal sentido, la distinguida tributarista lo primero que afirma es que con relación a la "solidaridad" en materia de tributos federales –que en general es calificada como "subsidiaria"– resulta en realidad un juicio erróneo, pues en puridad se trataría de una solidaridad condicionada (por no estar previsto el beneficio de excusión).

Añade la Dra. Melzi que en la Provincia de Buenos Aires, a tenor tanto de la evolución normativa como de la jurisprudencia que se ha expedido sobre el punto, estamos en presencia de una "solidaridad objetiva".

En lo que atañe a la situación del instituto frente a una situación de concurso o quiebra, entiende que la jurisprudencia de la Provincia citada en el párrafo anterior y que ha avalado la extensión de responsabilidad a los directivos de los entes, *"aun sin verificar el crédito en el concurso"* lo que generaría un conflicto normativo con la Ley de Concursos y Quiebras 24.522[92].

---

84 Flavia I. Melzi y María Coral Damsky Barbosa, "Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras", La Ley, 2003, pág. 183, citadas en autos "Clínica del Niño de la Plata SA", TFA PBA, Sala II, 18/09/2007.

85 "Garantía Cía. Argentina de Seguros", TFA PBA, 8/03/2007; "Casa Cándido Menica SACEI", TFA, Sala I, 17/12/2003.

86 CSJN, 2/06/2003 y 3/07/2003, respectivamente.

87 Distinción entre créditos privilegiados y quirografarios, plazo de "prescripción" especial, etc.

88 "Cía. Elaboradora de Productos Alimenticios", TFA PBA, Sala I, 13/08/2009.

89 artículos 14, inciso 2), del Código Fiscal de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y artículos 22 y 28, inciso b), de sus pares de las Provincias de Buenos Aires y de Santa Fe; entre otras disposiciones provinciales similares.

90 Corti, Blanco, Buitrago, Calvo y Tesón, "Procedimiento Fiscal", Tesis, págs. 60 y 69; Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, "Procedimiento Tributario", Macchi, pág. 158; Teresa Gómez y Carlos M. Folco, "Procedimiento Tributario", La Ley, pág. 79; E. C. Celdeiro, M. de los Ángeles Gadea y J. J. Imirizaldu, "Procedimiento Tributario", Errepar, pág. 124; entre otros.

91 "Gas Arecto SA", Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, 12/04/2011, "Empresa San Bosco SRL", TFA PBA, Sala I, 13/09/2012.

92 Si bien en general nos referimos al precedente "Filcrosa", la doctrina de la Corte Suprema de Justicia comprende la totalidad de los institutos normados por los códigos de fondo. Por ejemplo, se ha expedido con relación a la supremacía de la Ley de Concursos y Quiebras por sobre una ley de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se aparta de los preceptos de aquélla ("Beaudean, Ricardo s/Quiebra", sentencia del 07/02/2012).



I y II Jornadas.indb 69 2/5/16 15:43

Por su parte, en un interesante y muy completo trabajo, la Dra. Analía Paula Magno se aboca a la situación particular de los agentes de recaudación, centrando su análisis en la legislación y jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires.

Al respecto, la distinguida profesional, en primer término nos recuerda la distinción entre "contribuyentes", "responsables solidarios" y "responsables sustitutos": en tanto el "responsable solidario" se encuentra "al lado" del contribuyente*, "si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán responsables sustitutos".*

Adentrándose en la situación particular de los "agentes de recaudación", bien señala una situación particular que se verifica en la especie, cual es que siendo por un lado "responsables solidarios" las empresas obligadas a actuar como tales, ante su omisión, se produce una "cadena de responsabilidades" que extiende las mismas a sus directivos.

Luego nos recuerda la existencia de frondosa jurisprudencia en la Provincia de Buenos Aires[93] que, en forma sistemática, ha distinguido la "subsidiaridad" que dimana de las disposiciones de la ley nacional 11.683 versus la "solidaridad" que se postula en la jurisdicción, y que por ende admite que el fisco persiga el pago en forma indistinta al "agente de recaudación" y a sus "directivos" sin que sea necesario que el primero hubiera desconocido la "intimación de pago" tal como exige el régimen federal.

En apoyo de la tesis referida, cita la postura de Giuiliani Fonrouge en su obra sobre el "Código Fiscal" editada en el año 1980 y que en forma reiterada es reproducida por los fallos del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Especialmente destaca que teniendo en mira la "autonomía del derecho tributario", el derecho público local estaría facultado para legislar en la materia sin tener que respetar necesariamente el derecho de fondo.

Así, la autora trae a colación cierta jurisprudencia[94] que ha desestimado planteos basados en la preeminencia de la ley 19.550,

Concluye que en la Provincia de Buenos Aires, en principio la única forma de liberarse de la responsabilidad de los agentes de recaudación que omitieron actuar como tales, es acreditar que han *"exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva".* Más adelante nos recuerda la existencia en la provincia, del informe 208/06 que establece las pautas que deberían seguir los agentes de recaudación para desligarse de su responsabilidad en el supuesto de haber omitido retener o percibir el impuesto.

Se detiene en repasar algunas cuestiones particulares de la historia de las normas en la Provincia de Buenos Aires, las cuales hasta el dictado de la ley 13.930 no contemplaban en forma expresa la atribución de responsabilidad solidaria a los agentes de recaudación que hubieran omitido actuar como tales, invocando el fisco en ausencia de dicha disposición, otra disposición de alcance aparentemente más amplio, cuestión que suscitó numerosas controversias con fallos encontrados en el seno del Tribunal Fiscal. Recordamos que el Tribunal mencionado estableció doctrina legal favorable a la postura fiscal a través del "Plenario Nº 20".

Finalmente a título de recomendaciones el trabajo de la Dra. Magno concluye:

1. *Que los fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires arbitren los medios necesarios con la finalidad de minimizar la carga que tienen los sujetos obligados a actuar como agentes de recaudación tanto en lo que respecta a obligaciones formales como materiales, dado que en caso de actuar en más de una jurisdicción se verán obligados a actuar conforme la legislación de cada una de las jurisdicciones del país, resultando los textos de las leyes muy diferentes.*
2. *Que los fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las autoridades del Convenio Multilateral y de la Comisión Federal de Impuestos en conjunto convengan como objetivo mediato la revisión de los regímenes de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos con la finalidad de verificar que se respeten los principios constitucionales que rigen en materia tributaria tales como: igualdad, generalidad, legalidad, irretroactividad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, razonabilidad, equidad y la proporcionalidad.*
3. *Que los fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires trabajen en conjunto con la finalidad de armonizar sus legislaciones disponiendo regímenes de recaudación uniformes, a través de la firma de*

93 "Bayer SA", TFA PBA, Sala III, de fecha 07/11/2008.

94 "Club de Campo los Pingüinos SA", de fecha 14/05/2009 y sus citas.



I y II Jornadas.indb 70 2/5/16 15:43

*Convenios Interprovinciales, quedando facultada cada jurisdicción de disponer las alícuotas razonables para cubrir sus necesidades presupuestarias.*

4. *Que los fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tomen medidas tendientes a fortalecer las áreas de fiscalización e inteligencia fiscal a los efectos de propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias con la finalidad de aumentar la recaudación ya sea a través de la correcta autodeterminación del impuesto o a través de procedimientos de determinación de oficio. De esta manera podrán paulatinamente dejar de cargar a "responsables por deuda ajena" la obligación de recaudar en la fuente.*

Resta referirnos al muy completo e interesante trabajo de los Dres. De Luca y Chicolino, cuyo énfasis –al igual que la autora anteriormente glosada– se centra en la legislación y la jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires.

En tal sentido, y sin perjuicio del detallado y metódico análisis que efectúan sobre cada uno de los tópicos que comprende el tema, dejan clara su postura con relación a que, sin desconocer que el derecho tributario es autónomo, el mismo forma parte de un sistema jurídico único en el cual el vértice de la pirámide está en nuestra Constitución, con especial cita de los artículos 31 y 75, inciso 12. Precisamente a partir de lo dispuesto por esta última disposición constitucional, giran las principales críticas que efectúan a la interpretación que ARBA y el Tribunal Fiscal, han efectuado al régimen de "solidaridad" vigente en la Provincia citada y en particular por apartarse de la Ley de Sociedades Comerciales 19.550 la cual, en sus artículos 59 y 274, prevé la dispensa de la responsabilidad de los integrantes de los órganos de dirección cuanto estos cumplieran con el estándar de actuar como "un buen hombre de negocios" y sin culpa o dolo que les sea imputable.

Refiriéndose en particular a la situación de los "agentes de recaudación", en primer lugar con cita de Jarach distinguen de este instituto la estricta necesidad de que su designación sea por ley, a diferencia de la figura del "contribuyente" que puede inferirse de la norma sin violentar el principio de reserva.

Señalan que en la Provincia rige un criterio distinto del que dimana de la ley 11.683 pudiendo calificarse al primero de "responsabilidad solidaria", en tanto que el vigente en el derecho federal sería "responsabilidad subsidiaria".

Con cita del Dr. Condorelli[95], recuerdan que en materia de sanciones, la legislación vigente en la Provincia admite la extensión de responsabilidad solidaria a las infracciones de omisión y defraudación, pero en el caso particular de los "recargos"[96], al no existir remisión a la norma que lo consagre, no es dable extender responsabilidad solidaria sobre los mismos.

Resultan muy críticos con cierta jurisprudencia que ha asignado responsabilidad solidaria a los "apoderados"[97] que no revisten el carácter de integrantes de los órganos de dirección, atento a que no existe precepto legal que así lo prevea. Destacan la posición minoritaria de la Dra. Blasco[98], contraria a esta postura del Tribunal Fiscal.

Al igual que la Dra. Magno, los autores efectúan una reseña de la compleja situación generada en la Provincia con anterioridad al dictado de la ley 13.930. Cuestión que, pese al dictado del Plenario Nº 20, sigue generado "coletazos" en el presente, dado que algunos supuestos responsables solidarios no se han sometido a este decisorio, el cual, como se advirtiera con anterioridad, generó un empate entre quienes reconocían la existencia de responsabilidad de los agentes de recaudación que omitieron actuar, y entre quienes no la compartían. Empate que fuera resuelto por una cuestión reglamentaria pero sin despejar las dudas en cuanto a la doctrina legal fijada.

Los Dres. De Luca y Chicolino, luego de resaltar las dificultades que en la práctica entraña la acreditación de los extremos que la ley y el fisco exigen para que el agente de recaudación quede dispensado de responsabilidad "solidaria", recomiendan con énfasis la aplicación de la "teoría de las cargas probatorias dinámicas", en la lógica conclusión de que en esta materia, es el fisco el que cuenta con mayores y más eficaces herramientas para determinar si efectivamente el sujeto pasivo ingresó el tributo dejado de rete-

95 Condorelli, Enrique Luis, "Régimen de infracciones a las obligaciones y deberes fiscales, Capítulo V de Procedimiento Tributario Bonaerense", dirigido por Carlos A. Botassi, Librería Editora Platense, págs. 298 y ss.

96 Cuya naturaleza de "sanción" ha sido reconocido por el fisco en el citado informe 208/06.

97 "Frigorífico Gral. Paz SA", TFA PBA, Sala III, 18/02/2014.

98 "Fundación Científica Vicente López", Sala II, 17/12/2013.



I y II Jornadas.indb 71 2/5/16 15:43

ner o de percibir. Además de citar doctrina en apoyo de su postura, adhieren al voto del Dr. Lapine en la causa "Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA"[99].

Luego de efectuar un repaso sobre otros supuestos contemplados en el Código Fiscal, en materia de "solidaridad", demuestran especial interés en la situación de los "sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas". Concretamente sostienen respecto de las transferencias de fondos de comercio que:

*"Respecto de las transferencias de los 'fondos de comercio' la responsabilidad que se le impone al adquirente es total y solidaria respecto de las deudas del enajenante, la cual tiene una duración limitada que está expresada en el propio CF que habilita al comprador a que transcurrido dicho plazo autoliquide la deuda de aquel.*

*Esta disposición tan ilógica desde el punto de vista de las escasas posibilidades que tiene el comprador de cumplir con la misma en forma eficiente, lo sitúa en una posición altamente riesgosa ya que no puede hacer una autodeterminación que le asegure que se corresponde con la realidad, respecto de un período fiscal en el cual no estaba al frente de ese negocio.*

*Esta situación es otra muestra en la cual se vislumbra claramente un choque entre las normas de carácter local con las federales, ya que los fiscos locales deberían evitar la extensión de la responsabilidad al comprador, cuando disponen de todos los medios y atribuciones como para verificar y fiscalizar la conducta del vendedor en forma previa a la aprobación de la transferencia."*

A modo de conclusión final los prestigiosos autores indican:

- *El concepto de "solidaridad" es un instituto del derecho de fondo, y en tal sentido no puede obviarse que es materia exclusiva de la legislación nacional, entre otras, el dictado del Código de Comercio (inciso 12 del artículo 75 de la CN), y que en ese ámbito, la Ley de Sociedades Comerciales (LSC) dispuso una limitación a la responsabilidad de los socios y directivos de las denominadas sociedades de capital. En virtud de ello, pretender extender la responsabilidad individual de los miembros de los órganos de administración de las personas jurídicas designadas mediante una norma de carácter local como lo es en este caso el CFPBA, representa a nuestro criterio una clara y contundente violación al espíritu y a la letra de las disposiciones enunciadas previamente, que por el juego de las clausulas constitucionales revisten una supremacía jerárquica normativa indiscutible.*
- *La responsabilidad solidaria no debe considerarse como un instituto de aplicación automática tal como lo pretende el CFPBA, sino que debe mediar en forma previa la demostración de la existencia del aspecto subjetivo que condujo el obrar del sujeto para que éste deba soportar las consecuencias previstas para los casos en que queda configurada la responsabilidad. Probada esta condición, y en la medida en que el ente no satisfaga el reclamo impetrado por el organismo fiscal, en forma subsidiaria se podrá iniciar el procedimiento determinativo al administrador cuestionado para que este ejerza su legítimo derecho de defensa.*
- *La prueba, entendida como la justificación de la verdad de los hechos controvertidos en un juicio, constituye uno de los pilares en cualquier controversia jurisdiccional, por tanto debe superarse el sistema de las reglas clásicas absolutas –estáticas– flexibilizándolo, y para ciertas situaciones debe relegarse la aplicación de la regla del "onus probandi" en favor de la regla de la "carga probatoria dinámica" soportando la misma la parte que se encuentra en mejores condiciones para producirla.*
- *La responsabilidad solidaria en el ámbito sancionatorio no puede extenderse a los recargos por pagos fuera de término, atento a la aplicación del principio de reserva de ley previsto en nuestra Carta Magna (artículo 18 de la CN). Dicha manda constitucional exige que sea la ley quien determine la conducta punible (en este caso) y a quienes va dirigida, no pudiéndose extralimitar su aplicación a casos no contemplados, ni tampoco recurrir a una interpretación analógica para intentar extender o equipar la responsabilidad solidaria atribuible al régimen sancionatorio con los recargos por pagos fuera de los términos previstos en la normativa legal.*
- *No resulta aplicable la extensión de la responsabilidad solidaria a los herederos del administrador dado que la norma aplicable alude a los "responsables", condición que adquiere, verbigracia, el administrador de un ente ideal en su condición de responsable por deuda ajena, advirtiéndose que el mandato legal no contempla su extensión a los herederos de aquel.*

99 "Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA", TFA PBA, Sala II, 20/12/13.



I y II Jornadas.indb 72 2/5/16 15:43

### 2.3) Conclusiones

Se ha discutido mucho si existe una supremacía del principio de "subsidiariedad" sobre el del "solidaridad". Además, admitiendo que este instituto rige en su forma más pura, el debate se dirige a la existencia de un eventual conflicto con el derecho de fondo.

A partir de lo dicho concluimos:

- El principio de "subsidiariedad" en todo caso existe como mecanismo en materia de tributos nacionales, en virtud del cual el fisco se encuentra impedido de exigir el pago de la supuesta deuda si antes no lo hace al sujeto pasivo (contribuyente o responsable) y este incumple la intimación.
- En lo que atañe a los tributos locales, y quizá con más claridad en Provincia de Buenos Aires, rige un sistema de solidaridad clásica (aunque con algunos matices que lo hace cuestionable).
- Desde el plano de la legislación civil no advertimos diferencias sustanciales entre la "solidaridad" que describe el código de fondo y la que promueven algunas legislaciones provinciales.
- En cambio, creemos que existe un apartamiento del derecho de fondo, al no admitir sobre todo los fiscos y la jurisprudencia local, la comprobación de la responsabilidad a título de culpa o dolo de los integrantes de los órganos de dirección.
- Una cuestión que merecería un trato más prudente es la situación de los agentes de recaudación. En algunos casos los fiscos prefieren accionar contra quienes supuestamente omitieron su obligación –generalmente grandes empresas– soslayando la constatación del cumplimiento del pago de la obligación principal por parte del sujeto pasivo.
- Escudarse en dificultades de constatación del pago por parte del sujeto pasivo, es nada más que retórica, un sofisma. Los fiscos están en mejores condiciones que los responsables de verificar la acreditación de los extremos que exigen los códigos fiscales para que el responsable quede dispensado de su obligación solidaria. Ello no empece, desde ya, que en algunos casos corresponda el cobro de intereses y la aplicación de sanciones.
- Párrafo aparte merecen las situaciones derivadas de la legislación concursal. Está claro que en tanto el debate se ventila en un tribunal administrativo, no opera la figura del fuero de atracción. Pero ello no importa desconocer la particular situación de la empresa concursada y menos de la que ha presentado la quiebra.
- Creemos que la extensión de solidaridad hacia los directivos de la concursada o quebrada, sobre la base de que no se le puede cobrar a la empresa fallida, implica generar un privilegio excesivo al fisco. Solo ante supuestos de acreditación de culpa o dolo se debería superar esta valla.
- En cuanto a la responsabilidad del síndico, no parece vislumbrarse a la fecha una grave situación de cara a la jurisprudencia y actitud prudente que en el tema han adoptado los fiscos.

## 3) LAS VÍAS PROCESALES EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO. EL *SOLVE ET REPETE*

Más allá que nuestra Carta Magna garantiza el acceso a la justicia y que la Corte Suprema de Justicia aunque avaló la existencia de tribunales administrativos en tanto ello no importara negar tal garantía[100], lo cierto es que muchas veces por limitaciones en los procedimientos judiciales o administrativos, la "tutela judicial efectiva" se torna una utopía.

Las razones de este vicio pueden ser múltiples; desde la necesidad del previo pago para acceder a la instancia judicial, pasando por "embargos preventivos" en etapa administrativa, hasta verdaderas vías de hecho ejercidas por los fiscos, que fuerzan el pago de obligaciones inexistentes mediante mecanismos de dudosa legalidad.

Más allá de las innumerables situaciones, lo cierto es que el marco del amplio temario que comprende el Panel II, no se puede soslayar un repaso por sobre algunos de los caminos que puede elegir el contribuyente para ejercer sus derechos y, también, transitar las vallas que debe superar o soportar.

100 Fallo "Fernández Arías c/Poggio", 19/09/1960, citado por Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, "Procedimiento Tributario. Ley 11.683", Macchi, 1993, pág. 101.



I y II Jornadas.indb 73 2/5/16 15:43

## 3.1) Las cuestiones abordadas. Doctrina y jurisprudencia

### *3.1.1) Acciones y recursos*

*3.1.1.1) Acción de Amparo*

Como es de conocimiento este remedio tendiente a proteger derechos y garantías esenciales amparados por la Constitución es de origen pretoriano a partir de los conocidos precedentes "Siri" y "Kot"[101]. Posteriormente, esta creación de nuestro más alto tribunal tuvo expresión legislativa a través de la ley 16.986, aunque su alcance, sobre todo en materia de "inconstitucionalidad"[102] de normas, limitó significativamente su aplicación a la materia tributaria.

Finalmente la consagración en el artículo 43 de nuestra Carta Magna de este remedio jurisdiccional protectivo de derechos y garantías constitucionales ha permitido, a partir de la reforma de 1994, su amplia utilización en materia tributaria[103].

En definitiva, el "amparo" encuentra actualmente su cauce normativo primordialmente en el artículo 43 de la Constitución y en la ley 16.986. Adicionalmente, aplican las disposiciones del CPCCN y de sus pares provinciales, a fin de regular todo el proceso judicial que se enmarque bajo este remedio.

Según la doctrina[104], los requisitos exigidos para su procedencia son:

a) Debe tratarse de un acto que lesiones con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta libertades constitucionales.

   El autor que seguimos concluye que no es necesario que el vicio denunciado posea una entidad de tal magnitud que resulte imposible reconocerlo sin el menor análisis. Es decir que la "arbitrariedad o ilegalidad manifiesta" es una expresión que tiene un alcance relativo. Lo que sí es indispensable que el accionante identifique con claridad el acto u omisión que lo perjudica y los derechos lesionados.

   Destacamos adicionalmente, que si bien el "amparo" no excluye las medidas probatorias, quedan descartadas *"las que fueran complejas o de difícil acreditación en el procedimiento sumarísimo"* por el que tramita la demanda.

*b) Inexistencia de otras vías*

   La existencia de recursos o remedios judiciales o administrativos que permitan discutir los alcances del acto u omisión que pretendidamente afecte "derechos y libertades constitucionales", si bien *a priori* actúa como impedimento para recurrir al "amparo", no debe ser analizada desde el plano meramente ritual: es decir que si existe dicho remedio, el amparo queda automáticamente descartado.

   Cabe destacar que el artículo 43 –que recepta esta limitación– habla de "*medio judicial más idóneo",* por lo tanto: i) en sentido estricto la existencia de recursos administrativos no permiten aplicar la limitación que analizamos[105]; y ii) no todos los remedios judiciales en sentido estricto, tiene el alcance de este medio, sobre todo la posibilidad de obtener un pronunciamiento en un plazo relativamente breve.

*c) El término para deducir la demanda*

   Conforme el artículo 2, inciso e), ley 16.986, la acción debe plantearse *"dentro de los quince días hábiles a partir de la fecha en que el acto fue ejecutado o debió producirse".*

   La doctrina sostiene que *"considerar que el plazo corre a partir de la publicación del acto de alcance general impugnado llevaría a la frustración de la vía amparista en la tutela de derechos constitucionales"* [106].

   Desde ya que este "requisito" puede diferir según las jurisdicciones e incluso no existir.

---

101 Rodolfo R. Spisso, "Acciones y Recursos en Materia Tributaria", Lexis Nexis, 2ª ed., págs. 160/162.

102 Artículo 2, inciso d). Aunque la Corte en diversas causas –no necesariamente tributarias– fue desestimando el rigor de esta disposición. Ver Spisso, ob. cit., págs. 170/171.

103 Cabe recordar, entre otros, "Video Club Dreams c/Instituto Nacional de Cinematografía", CSJN, 06/06/1995.

104 Spisso, ob. cit., págs. 163 y sigts.

105 Entendemos que tampoco la posibilidad de ocurrir al Tribunal Fiscal de la Nación constituye una limitación para el "amparo". En primer lugar, si bien es "jurisdiccional" no es ámbito "judicial"; a ello cabe añadirle la limitación impuesto por el artículo 185 de la ley 11.683 para expedirse sobre la inconstitucionalidad de una norma. A igual conclusión se arriba con referencia a los remedios administrativos previstos en los ordenamientos locales.

106 Spisso, ob. cit., pág. 167.



I y II Jornadas.indb 74 2/5/16 15:43

*d) Otros requisitos: admisibilidad restringida y limitación para producción de pruebas*

Como es de conocimiento generalizado, la figura del "amparo" ha sido la que ha recibido los mayores ataques de índole procesal por parte del fisco al contestar las demandas incoadas en su contra. En parte también, la jurisprudencia ha desestimado esta vía, sobre todo con fundamento en las limitaciones para la producción de pruebas.

La Corte ha señalado con relación al "amparo" *"que la* ***acción de amparo constituye un remedio de excepción y es inadmisible cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta,*** *así como cuando la determinación de la eventual invalidez del acto o conducta que se impugna* ***requiere amplitud de debate y de prueba****…Por eso,* ***la existencia de una vía legal adecuada*** *para la protección de los derechos que se dicen lesionados* ***excluye, en principio, la admisibilidad del amparo,*** *pues este medio no altera el juego de las instituciones vigentes (Fallos: 303:419 y 422), regla que ha sustentado la Corte* ***cuando las circunstancias comprobadas en la causa evidencian que no aparece nítida una lesión cierta o ineludible causada con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, o el asunto versa sobre una materia opinable que exige una mayor amplitud de debate o de prueba para la determinación de la eventual invalidez del acto*** *(doctrina de Fallos: 303:422). En este mismo orden de ideas, el Tribunal ha señalado, al delimitar la acción prevista en la ley 16.986,* ***que si bien ella no es excluyente de las cuestiones que requieren trámites probatorios, descarta aquellas que son complejas o de difícil acreditación"***[107].

*3.1.1.2) Acción Declarativa de Certeza*

Según la doctrina especializada[108], las pretensiones que se pueden perseguir en una demanda admiten diversas modalidades, entre las que se encuentran las "declarativas". Estas pretensiones *"tienden a obtener un pronunciamiento que elimine la falta de certeza sobre la existencia, eficacia, modalidad o interpretación de una relación o estado jurídico".*

Este mecanismo ha sido ampliamente utilizado por los contribuyentes para obtener el mismo resultado que los "amparos", en la inteligencia de que la "acción meramente declarativa", constituye un instrumento de menor exigencia procesal por lo que las vallas de esta índole, resultan más fácilmente franqueables, abriendo así el debate a la cuestión de fondo[109].

Si bien originalmente la "acción declarativa" no tuvo acogida en cuestiones fiscales, la situación cambió totalmente a partir del fallo "Newland"[110], y puede concluirse que desde esa fecha, el tema pasó por la acreditación de los requisitos que prevén los códigos adjetivos aplicables.

En tal sentido, los requisitos que se desprenden del artículo 322 del CPCCN y que en general se reiteran en los ordenamientos adjetivos provinciales son:

a) Estado de incertidumbre

El primer requisito que determina la admisibilidad de la acción declarativa, tiene lugar cuando se verifica la presencia de un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica.

Spisso[111] considera que habiéndose verificado el hecho imponible y existiendo algún cuestionamiento de índole constitucional a resultas de la aplicación de la norma al caso concreto, *"queda configurada la relación jurídica actual y concreta que alude el artículo 322 del Código Procesal".*

La doctrina que seguimos afirma que la circunstancia de que la norma cuestionada haya sido aplicada en otras oportunidades y sumado a ello, que el contribuyente hubiera pagado el tributo que en definitiva así surgió, no resulta impedimento para que ante un nuevo episodio en el que el hecho imponible vuelva a verificarse, quede abierta la posibilidad para accionar mediante el remedio judicial previsto en el

107 Del dictamen de la Procuradora Fiscal que la Corte hace suyo, en autos "Melano, Ariel Carlos c/AFIP (DGI) s/Amparo ley 16986", CSJN, 10/06/2008.

108 Lino Enrique Palacio, "Manual de Derecho Procesal Civil", Abeledo Perrot, 9ª ed., T. I, págs. 126/7.

109 Naveira de Casanova, reflexionando en particular sobre la no admisión del "ajuste impositivo por inflación", considera esta la vía más adecuada ("Inflación, tributos y prohibición de confiscatoriedad", Revista Impuestos, Nº 4, de 2008).

110 "Newland, Leonardo Lorenzo Antonio c/Santiago del Estero, Provincia de", CSJN, 19/03/1987. Ver también Spisso, ob. cit., pág. 175.

111 Spisso, ob. cit., pág. 176.



I y II Jornadas.indb 75 2/5/16 15:43

artículo 322 del CPCNN. Más allá de que esta opinión puede ser fundada, lo cierto es que la jurisprudencia parece inclinarse por un camino distinto[112].

b) Interés jurídico suficiente

Este segundo requisito consiste en la acreditación de que el hecho de la falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor.

Navarrine[113] entiende que la exigencia de "interés legítimo" no implica "*que el derecho, cuya declaración se solicita, haya sido violado; basta que el demandado lo discuta, desacate o se jacte de tener un derecho cuya existencia deba declararse".*

Spisso[114] considera que el "interés legítimo" se traduce en la existencia de *"una actividad explícita del poder administrador traducida, verbigracia, en la fijación de la fecha de vencimiento del tributo, en la emisión de resolución o instrucción general interpretativa del alcance de la ley… o en la exteriorización de su voluntad por medio de otros actos…".*

Sin embargo la jurisprudencia ha discutido si estas condiciones resultan suficientes para permitir el acceso a este remedio jurisdiccional. Existen diversos precedentes –sobre todo en materia de tributos locales– en los que el debate se centró en discernir si el comienzo de una verificación, la insinuación de un ajuste mediante una "prevista" e incluso la emisión de la "vista", constituían actos de la autoridad de aplicación, suficientes para que el contribuyente pudiera recurrir a este medio.

Aparentemente la Corte ha sido restrictiva en la materia, exigiendo la existencia al menos de una "determinación de oficio"[115].

c) Inexistencia de otras vías

Al igual que en el "amparo", esta alternativa jurisdiccional de excepción queda desplazada en la medida que existan otros mecanismos que permitan asegurar la protección de los derechos supuestamente afectados por la actividad pública. En tal sentido suele señalarse el mecanismo de la "repetición" como la vía alternativa que excluye la admisibilidad de la acción declarativa.

*3.1.1.3) Reclamo de repetición*

Por un lado es cierto que tanto en sede administrativo como ulteriormente ante el Tribunal Fiscal –de existir– o la Justicia, se puede efectuar un debate amplio sobre el tema y con posibilidad de producir medidas de prueba conducentes a la acreditación del perjuicio en el caso.

Sin embargo, la "repetición" importa necesariamente el pago, ergo, el "daño" se verifica, subsistiendo solamente la "ilusión" de que en algún momento se va a obtener la restitución de los fondos erogados sin causa. Hablamos de "ilusión" dado que el largo y tortuoso camino que implica la obtención de una sentencia favorable, sumado a los intereses que reconoce el fisco y la posibilidad siempre latente de cobrar en "bonos", torna ilusorio este mecanismo. Claramente el perjuicio que la "acción declarativa" está en condiciones de precaver, no se logra mediante este procedimiento de repetición[116].

Frente al "perjuicio" o lesión al derecho de propiedad que se verifica con la presentación y pago del tributo cuestionado, solo resta a favor del contribuyente la "esperanza" que luego de un proceso extenso y engorroso, el fisco resarza solo parcialmente el perjuicio irrogado.

*3.1.1.4) Medida cautelar*

Si bien no es "per se" un camino para abrir el debate de la procedencia del reclamo fiscal, dado que por ser una herramienta esencial, sobre todo para el caso del "amparo" y la "acción declarativa", la tratamos por separado.

112 "Empresa Ciudad de Gualeguaychú c/Entre Ríos, Provincia de s/Acción declarativa", CSJN, sentencia del 29/11/2005.

113 Revista Derecho Fiscal, Ediciones Contabilidad Moderna, T. XL, pág. 197.

114 Spisso, ob. cit., pág. 178.

115 "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA c/Tucumán, Provincia de s/Acción declarativa", CSJN, sentencia del 9/05/2006.

116 En autos "Newland" citados *ut supra*, ya la Corte reconoció que el "previo pago" conspira contra la propia naturaleza de la acción declarativa de certeza.



I y II Jornadas.indb 76 2/5/16 15:43

Según Palacios[117], el proceso cautelar *"es aquel que tiende a impedir que el derecho cuyo reconocimiento o actuación se pretende obtener a través de otro proceso, pierda su virtualidad o eficacia durante el tiempo que transcurre entre la iniciación del proceso y el pronunciamiento de la sentencia definitiva."*

Por su parte, Susana Camila Navarrine[118] sostiene que las *"medidas cautelares tributarias son las que se adoptan en el proceso contencioso administrativo para prevenir un daño intentando precaverse ante la posibilidad de que la sentencia a dictarse en un futuro sea de imposible cumplimiento o innovando sobre la situación de hechos o de derecho emanada de un acto administrativo contrario a la Constitución nacional".*

Más allá de las definiciones, lo cierto es que la medida cautelar que se debe peticionar ya sea en el "amparo" o en la "acción declarativa" ***constituye en realidad el acto judicial previo más relevante*** por cuanto permite diferir, hasta que se dirima la cuestión de fondo, la eventual ejecución del acto.

Debemos revisar, por lo tanto, los requisitos que tanto la ley como la jurisprudencia exigen para que los jueces puedan conceder estas peticiones.

En tal sentido, existen numerosos precedentes jurisprudenciales en los que la Corte se ha referido a los requisitos para la procedencia de medidas cautelares[119].

Así, se distinguen tres requisitos:

i) Verosimilitud del derecho.

ii) Inminencia del perjuicio o "peligro en la demora".

iii) Ofrecimiento de una contracautela suficiente, en resguardo del eventual derecho de la otra parte.

A los que la doctrina jurisprudencial ha añadido en la materia como cuarto requisito, la inexistencia de "interés público"[120] entendido primordialmente como la oportuna percepción de las rentas públicas.

Repasemos el alcance de los requisitos requeridos por los códigos de procedimientos y por la jurisprudencia:

a) Verosimilitud del derecho y peligro en la demora

Particularmente la "verosimilitud del derecho" no importa una certeza en cuanto a lo manifestado por la accionante. No representa un "prejuzgamiento" del magistrado, sino que a la luz de los hechos reunidos en la causa y del derecho invocado, permite al juez concluir que existe un alto grado de probabilidad de que los agravios resulten ciertos.

En numerosos precedentes jurisprudenciales, la Corte ha sostenido que las medidas cautelares *"no exigen de los magistrados el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino sólo de su verosimilitud."* Y que *"el peligro en la demora se advierte en forma objetiva si se consideran los efectos que provocaría la aplicación de las disposiciones impugnadas, entre ellos su gravitación económica"*[121].

b) Contracautela

Este es un aspecto que en general no conoce grandes controversias.

c) Interés público

En alguna sentencia, nuestra Corte admitió que este requisito no debía ser satisfecho, por tratarse de tributos de contenido "extrapresupuestario" o "como medida de promoción", y por lo tanto, su no percepción en tiempo y forma no debería afectar las finanzas de la hacienda en cuestión[122].

En otras causas, soslayó este aspecto, ante la existencia de una alta verosimilitud del derecho derivado de un conflicto evidente entre la norma local y disposiciones de rango federal[123].

---

117 Palacio, ob. cit., T. II, pág. 294.

118 Susana Camila Navarrine, "Tratado de Tributación", T. I, Derecho Tributario, vol. 2, pág. 401.

119 A título de ejemplo, el considerando 13 del fallo "Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/Misiones, Provincia de y otros s/Acción de repetición y declarativa de inconstitucional", CSJN, sentencia del 09/06/2009.

120 "Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/Provincia de Chaco", CSJN, sentencia del 11/12/2007, Considerando 7º; "Volkswagen Argentina SA c/Municipalidad de San Francisco", Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo de San Francisco, 15/10/2009; Considerando 3º; "Obra Social para la Actividad Docente (OSPLAD) c/Buenos Aires, Provincia de s/Acción declarativa de inconstitucionalidad", CSJN, 30/10/2007, Considerando 4º; entre muchos.

121 Fallos: 330:4953 y sus citas; entre muchos.

122 "Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/Chaco, Provincia de", ya citado.

123 "Transportador de Gas del Sur SA c/Río Negro, Provincia de s/Acción declarativa - incidente sobre medida cautelar", CSJN, 10/04/2001; "Capatti, Gustavo Jorge c/Buenos Aires, Provincia de s/Acción declarativa de inconstitucionalidad", CSJN, 18/12/2007; entre otros.



I y II Jornadas.indb 77 2/5/16 15:43

Conociéndose sí precedentes relativos a tributos nacionales en los que la Corte fue especialmente estricta con el punto[124].

Es dable advertir que la obtención de medidas cautelares en el marco de un proceso de determinación de oficio constituye en general un camino de difícil solución, lo que anticipa en algún modo el punto siguiente relativo al *solve et repete*.

Contrariamente, se conocen fallos que frente a la pretensión del contribuyente de obtener una constancia de no retención o de reducción del nivel de pagos a cuenta que debía soportar han admitido la medida[125].

*3.1.1.5) Los recursos administrativos. Necesidad e importancia de los "tribunales fiscales"*

Décadas de experiencia han demostrado que, pese a los diferentes avatares de nuestra historia y vida institucional, el funcionamiento de los "tribunales fiscales" como entes en los que se pueden discutir controversias impositivas con efecto suspensivo y frente a "jueces independientes", es una realidad innegable[126].

Empero, esta saludable decisión adoptada en su momento a nivel nacional, no prosperó en el ámbito local, destacándose como clara excepción a la regla el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires.

Córdoba, en su momento, tuvo un tribunal fiscal también de intachable historia, pero por una decisión política que no compartimos fue sustituido por un procedimiento recursivo jerárquico que es común en muchas jurisdicciones con la mella que ello irroga a la búsqueda de una decisión imparcial.

Otras provincias poseen en su legislación este mecanismo pero su aplicación jamás ha sido llevada a la práctica sustituyéndola por un recurso ante el Ministerio de Economía (Tucumán), o presentando matices que lo acercan más a un procedimiento de alzada en sede administrativa que el que es dable esperar de un ente con relativa independencia (Santiago del Estero).

Planteada la necesidad sobre la cual estas Jornadas sólo pueden alertar para que, quienes ostentan las decisiones políticas, la incluyan en su agenda, resta referirnos a algunos aspectos puntuales que se observan en el procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia y que, a nuestro entender, deberían ser atendidos:

a) Competencia en razón del monto

El artículo 115 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires indica que contra las resoluciones de ARBA, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los 15 días de notificado, en forma excluyente: i) Recurso de Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación, o ii) Apelación ante el Tribunal Fiscal, *"en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada, de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de pesos cincuenta mil ($ 50.000)"*.

Si bien el monto podría ser considerado una valla infranqueable para las pequeñas empresas, recientemente el Tribunal Fiscal a través del Acuerdo Plenario Nº 31[127] otorgó a la norma una inteligencia que, además de respetar la letra del dispositivo normativo, satisface el pleno ejercicio del derecho de defensa. En efecto, conforme lo allí afirmado, la limitación en razón del monto debe ser analizada teniendo en cuenta la obligación fiscal "determinada" y no la "adeudada". Recuerdo que las resoluciones de ARBA, si bien indican el monto "determinado", en artículo aparte señalan el importe adeudado que surge como consecuencia de computar los pagos efectuados por el contribuyente o responsable.

124 "Firestone de Argentina SAIC", CSJN, 11/12/1990; entre muchos.

125 "Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c/ARBA s/Pretensión declarativa de certeza", Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo, Mar del Plata, 25/06/2013; "Storey SA", Juzgado Contencioso Administrativo y Tributario de CABA, 08/05/2014.

126 Remitimos al libro "Tribunal Fiscal de la Nación 40 Años", publicado por la AAEF en 2000 y por supuesto, a la jurisprudencia que ha emanado del citado ente jurisdiccional con la que se puede discrepar, pero jamás dudar de su imparcialidad y elevado rigor técnico.

127 26 de septiembre de 2013.



I y II Jornadas.indb 78 2/5/16 15:43

Recientemente el órgano jurisdiccional citado aplicó el dictamen en un caso concreto[128].

b) La "caducidad de instancia" dictada por la falta de pago de la contribución establecida por el artículo 12, inciso g), de la ley 6716

Para deducir un recurso ante el Tribunal Fiscal es exigencia concurrir con patrocinio de contador público o abogado. En este último supuesto y por imperio de normas particulares de la Provincia es necesario abonar un "derecho fijo" y un importe variable asociado al monto de la causa.

El Tribunal Fiscal en jurisprudencia ya consolidada[129], frente a la falta de acreditación del pago resuelve decretar caducidad de la instancia.

En tal sentido, creemos que la falta de acreditación del pago debería ser objeto en todo caso de una sanción del tribunal de ética que regula la profesión, pero no proseguirse con la solución adoptada dado que afecta seriamente el derecho de defensa del contribuyente o responsable. Vale recordar que en el caso del Tribunal Fiscal de la Nación la omisión de pago de la "tasa de actuación" no afecta la prosecución de la causa, limitándose sus efectos, a que el Fisco persiga el pago por vía ejecutiva.

c) La figura del "gestor" y la situación de los "deudores solidarios"

Tal como se señalara, es de rigor que los actos determinativos imputen responsabilidad solidaria a quienes fueran integrantes de los órganos de administración de el ente – contribuyente o responsable –.

Dado que las determinaciones corresponden en general a períodos lejanos de la fecha de emisión del acto, no es extraño que quienes ostentaron por ejemplo el cargo de "presidente" o "director" en una SA, ya no tengan relación con la empresa. Esto es una situación habitual en el caso de las empresas multinacionales, en las cuales muchas veces extranjeros ocupan dichos cargos y, luego de cumplido un cierto tiempo, abandonan el país e incluso, la relación con el grupo internacional al que pertenece la empresa cuyas liquidaciones impositivas han sido objetadas.

Ahora bien, frente a una imputación de responsabilidad solidaria y para el supuesto de ausencia del sujeto o de inexistencia de un mandatario con poder amplio para representarlo, la solución que se encuentra es la prevista en el artículo 48 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia bajo la figura del "gestor".

Empero, la norma estipula si el supuesto "solidario" no ratifica la gestión en un plazo de 60 días, hace decaer la representación precaria invocada, lo que implica la nulidad de lo actuado por el gestor en nombre del "solidario". La jurisprudencia es también pacífica en este punto[130].

Si bien la solución parece respetar el ordenamiento adjetivo, lo cierto es que sus efectos son desproporcionados, dado que en muchos casos, resulta de imposible cumplimiento acreditar la ratificación de la gestión. Es más, en algunos casos y ante la certeza de que ello ocurrirá, nadie se presenta como "gestor" por lo que el supuesto solidario ve afectado seriamente su derecho de defensa.

Es cierto que el fisco, ante la incomparencia del "solidario" o frente a la declaración de nulidad de la "gestión", espera a que se resuelva la causa con relación al contribuyente o responsable, antes de accionar contra aquel. Sin embargo, agotada la instancia para que pueda defenderse, se verá imposibilitado de aportar fundamentos propios o incluso de verse expuesto a las consecuencias de un recurso con argumentos débiles o deficiencias probatorias.

### *3.1.2) El "solve et repete"*

Nuestra jurisprudencia es rica en pronunciamientos en los que, teniendo en miras el pleno ejercicio del derecho de defensa, se ha dispensado a la actora o al recurrente de satisfacer determinados requisitos o, eventualmente, se permitió que fueran subsanados bajo intimación de tener por desistida la acción[131]. Sin embargo, cuando la inadmisibilidad versó sobre la exigencia del pago previo, la solución dada por nuestros tribunales ha sido en general muy distinta.

---

128 "Giorno SA", Tribunal Fiscal de Apelación, Sala II, sentencia del 17/12/2013.

129 "Iribarne, Graciela Noemí", Sala III, 11/03/2014; "Tesam Argentina SA", Sala III, 11/10/2013; "Cohen Hermanos SA", Sala I, 13/12/2012; entre muchos.

130 "Argall SRL", Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, sentencia del 24/09/2013; "Iscar Tools de Argentina, Sala II, 15/04/2014; "Volskwagen Argentina SA", Sala III, 27/03/2014.

131 "Disco SA c/Municipalidad de Bahía Blanca", CSJN, 17/03/2009; "Banco CMF SA c/Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad - Expte. 233/05", Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Provincia, 3/02/2014, especialmente capítulo III, "in fine", del voto del Dr. Rodolfo Novillo; entre muchos.



I y II Jornadas.indb 79 2/5/16 15:43

Para relevante doctrina[132], la figura del ***solve et repete***, *"aparece más bien como un resabio de antiguos esquemas de relación de poder caracterizados por la imposibilidad de controvertir a quien encarna el interés de la comunidad"* y con cita de Ukmar, afirma el autor, sería *"un resabio anacrónico de la relación Estado soberano - contribuyente súbdito".*

Encontraría justificación en una necesidad de orden práctico: la rápida y normal recaudación tributaria. Según Villegas *"no existe una causa específica que justifique la obligación del pago previo que no sea el ejercicio del poder de imperio del poder público que lo impone…"*[133].

Reciente jurisprudencia[134] ha dicho:

> *"10) Que el requisito del **solve et repete**, en su más amplia formulación, exige que la impugnación judicial o administrativa de cualquier acto administrativo que contenga o implique la liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar su pago. Su fundamento de orden extrajurídico se asienta en razones de política financiera cuya razón de ser es permitir la normal percepción de los recursos por parte del Estado y evitar que su recaudación quede demorada o trabada ante la promoción de causas judiciales por los obligados al pago. En cuanto a las razones de índole jurídica se ha dicho que resulta una consecuencia de la presunción de legitimidad y de la ejecutoriedad de los actos administrativos (cfr. Cassagne, Juan Carlos y Perrino, Pablo, 'El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo en la Provincia de Buenos Aires', Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006, pág. 305)".*

Para Spisso, el pago previo, o *solve et repete* constituye un presupuesto procesal de la acción de conocimiento, que no está contemplado en la Constitución Nacional, y fue establecido por interpretación jurisprudencial, recibiendo luego consagración en la mayoría de las legislaciones provinciales. Muchos han sido los fundamentos teóricos que han sido intentados –añade–, ninguno de los cuales resulta convincente. Así, para algunos constituye un privilegio del fisco, instituido con la finalidad práctica de asegurar la normal percepción de la renta pública, mientras que para otros, la exigencia de pago previo es una derivación de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo[135].

Para Billardi su alcance se puede sintetizar[136]:

- No es un principio propio del derecho tributario y menos un principio general de derecho.
- No es derivación necesaria de los principios de ejecutoriedad y legalidad de los actos administrativos.
- En "estado puro" es una condición de admisibilidad de la demanda.
- Su alcance está supeditado a lo que al respecto indique la legislación particular.

Más allá de las críticas que el autor efectúa y a la cual se suma importante doctrina, lo cierto es que la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal ha admitido su aplicación, limitándola en todo caso a aquellos casos de "incapacidad manifiesta de pago"[137].

También como excepciones a la regla de condición pétrea y cuya inobservancia impide la prosecución de la causa, se ha admitido en algunos casos la subsanación de la "falencia" intimándose a la actora a "efectuar el pago previo" bajo apercibimiento de tener por desistida la demanda y por firme el acto impugnado[138].

Si bien a nivel de tributos nacionales, el pago previo no es condición de admisibilidad del "recurso de revisión y apelación limitada" luego de una sentencia desfavorable en el Tribunal Fiscal de la Nación[139], también aplica el "instituto" en la demanda contenciosa anta la Cámara Federal de la Seguridad Social frente a una determinación de obligaciones en materia de recursos de la seguridad social. Cabe recordar

132 Cristian Billardi, "Tasas Municipales", T. II, Lexis Nexis, obra colectiva coordinada por Enrique Bulit Goñi, pág. 1098.

133 Billardi, ob. cit., págs. 1104/1105.

134 "Calvo Moscoso, Sergio Gabriel c/Provincia de Salta (Dirección General de Rentas) s/Recurso de apelación", Corte de Justicia de la Provincia de Salta, 26/11/2013. Del voto de los Dres. Ferraris y Catalano.

135 "Derecho Constitucional Tributario", Depalma, Bs. As., 1993, pág. 387.

136 Billardi, ob. cit., págs. 1107/1108.

137 Billardi, ob. cit., pág. 1109.

138 Caso "Locino", del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, Billardi, ob. cit., pág. 1111.

139 Empero, la sentencia en lo que atañe a capital e intereses, puede ser ejecutada.



I y II Jornadas.indb 80 2/5/16 15:43

que esta exigencia se ha visto morigerada en parte por la admisión en diversas causas del seguro de caución en sustitución del "pago previo"[140].

Ahora bien, y salvo contados supuestos[141], los ordenamientos adjetivos locales prevén como condición previa para permitir el avance de la acción, el previo pago del tributo, en muchos casos de los intereses y a veces también de las multas impuestas. Tampoco ha prosperado la sustitución del "pago previo" por la "consignación" del monto reclamado[142].

En el fallo "Calvo Moscoso", el Dr. Diaz[143] efectúa una síntesis de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que por su claridad nos parece apropiada reproducir. En tal sentido, recuerda el jurista que el Máximo Tribunal ha acudido a distintas fórmulas para justificar la vigencia de la regla:

a) que la acción de la justicia federal no podía dificultar la recaudación de las rentas o paralizar el accionar de los gobiernos provinciales so pretexto de inconstitucionalidad de sus impuestos (Fallos: 17:207; 31:103; 99:355);
b) que el precepto que establecía que el cobro de las deudas por impuestos internos se haría por vía de apremio resultaría frustrado y sin alcance práctico, si fuera permitido al contribuyente, ya sea por apelación o por otro medio, eludir o diferir el pago trabando la percepción inmediata de la renta de la que depende el funcionamiento regular de la administración (Fallos: 101:175);
c) que la regla tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente (del dictamen de la Procuración Fiscal, que la Corte, por mayoría, hace suyo en Fallos: 331:2480);
d) que el requisito del pago previo resulta constitucional, considerando para ello que no restringe indebidamente el derecho de defensa en juicio proclamado en el artículo 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 285:302; 291:99; 312: 2490; 322:1284; 323:3012, entre otros), y a partir del *leading case* "Micoómnibus Barrancas de Belgrano SA s/Impugnación", asumió que el instituto tampoco contraría el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Fallos: 312:2490);
e) No obstante, con base en la garantía de defensa en juicio, ha morigerado la aplicación de esta exigencia en aquellos casos en los que estimó que su cumplimiento obstaculizaba real y efectivamente el acceso a la jurisdicción, entendiendo que ello acontece cuando se acredita que existe una desproporcionada magnitud entre la suma que el actor debe ingresar y su concreta capacidad económica o su estado patrimonial (Fallos: 285:302; 319:3415; 321:1741; 322:337, 1284; 324:3722).

Si bien importantes autores discrepan con la postura de la Corte Nacional[144] y seguida por los tribunales superiores de provincia, lo cierto es que no se advierten en los precedentes posteriores, que pueda avizorarse en el corto plazo un cambio de criterio.

Cabe recordar que en general se trae a colación como agravio a la regla del *solve et repete* el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica, el cual, vale recordarlo, afirma que: *"1.* ***Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial****, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter".*

---

140 "Giorno SA c/Administración Federal de Ingresos Públicos - DGI", Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, Sala I, 15/06/2007.

141 Ciudad Autónoma de Buenos Aires que no prevé el pago previo aunque el Código Contencioso Administrativo y Tributario en su artículo 9 establece un mecanismo cautelar *sui generis* de aplicación discrecional por la Justicia. A su vez Córdoba permite sustituirlo mediante la constitución de un seguro de caución aunque por los requisitos previstos, resulta esta "beneficio" de índole restrictiva. Ver Spisso, "Acciones y Recursos en Materia Tributaria", Lexis Nexis, pág. 195.

142 "Shell Compañía Argentina de Petróleo Sociedad Anónima c/Municipalidad de Concordia s/Demanda contencioso administrativa", Superior Tribunal de Justicia de Entre Ríos, 12/07/2004.

143 "Calvo Moscoso, Sergio Gabriel c/Provincia de Salta (Dirección General de Rentas) s/Recurso de apelación", Corte de Justicia de la Provincia de Salta, 26/11/2013.

144 Según el Dr. Cornejo en el fallo "Calvo y Moscos", "…el *solve et repete* indudablemente es incompatible con la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en razón de que su aplicación sin cortapisas, restringe o acaso impide el libre acceso a la justicia con las debidas garantías que consagra el artículo 8; vulnera el principio de igualdad ante la ley, porque coloca al Fisco en posición exorbitante respecto del contribuyente, a lo que se suma que si éste no tiene recursos económicos, la posibilidad de recurrir le quedaría vedada, tal como acertadamente lo señala Spisso ("En la Convención Americana sobre Derechos Humanos y su incidencia en materia tributaria", en La Ley, 1988-C, 4)".



I y II Jornadas.indb 81 2/5/16 15:43

Asimismo, corresponde citar lo dispuesto por la Convención Interamericana de Derechos Humanos, la cual en su informe 105/99 sostuvo: *"Las garantías a la tutela judicial efectiva y al debido proceso imponen una interpretación más justa y beneficiosa en el análisis de los requisitos de admisión a la justicia, al punto que por el principio 'pro actione', hay que extremar las posibilidades de interpretación en el sentido más amplio favorable al acceso a la jurisdicción"*.[145]

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en relación con el alcance que cabe asignarle al artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, que consagra el derecho a acceder a la justicia, dijo que *"los Estados no deben interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o tribunales en busca de que sus derechos sean determinados o protegidos. Cualquier norma o medida del orden interno que imponga costos o dificulte de cualquier otra manera el acceso de los individuos a los tribunales, y que no esté justificada por las razonables necesidades de la propia administración de justicia, debe entenderse contraria al precitado artículo 8.1. de la Convención"*[146].

Ahora bien, como hemos dicho, la Corte ya se ha pronunciado sobre la admisibilidad del instituto, incluso en supuestos de "sanciones"[147]. Más recientemente ha rechazado su aplicación en supuestos claramente arbitrarios y que hubieran sí importado una negación al acceso a la Justicia[148].

Por otra parte, no conocemos que se hubieran alzado voces contra otros requisitos que imponen los propios códigos procesales y a veces las "acordadas" de los tribunales[149]. Tampoco serían justificables, dado que no podríamos hablar de procedimiento si no se fijaran reglas mínimas a las que habrá que atenerse para llevar adelante un litigio.

Es cierto que el "pago" implica muchas veces materializar el "daño" que se intenta evitar a través de las diferentes recursos o acciones, pero también es entendible que los fiscos pretendan hacer efectivo un acto administrativo que goza de presunción de legitimidad, si el mismo es fruto de un proceso administrativo en el que el sujeto pasivo o el responsable pudo ser oído, tuvo oportunidad de ofrecer o aportar pruebas y se le admitieron diversos recursos administrativos con efecto suspensivo.

Frente a una situación que de cara a la jurisprudencia de la Corte estaría consolidada, parecería que la búsqueda debe pasar por encontrar una solución equilibrada a los intereses de las partes, obviamente respetando siempre el pleno ejercicio del derecho de de defensa.

Así, creemos que el *solve et repete*, salvo en los casos de cifras desmesuradas, desproporcionadas con la capacidad del administrado o en el supuesto de sanciones, no luce irrazonable. Lo que sí es irrazonable y poca tinta se ha vertido al respecto, es el extenuante, muchas veces infructuoso camino del "repete".

Es decir, un contribuyente que luego de un proceso administrativo en el que se le permitió aportar y ofrecer prueba[150], y tuvo acceso a uno o dos recursos administrativos, se encuentra con la confirmación total o parcial del acto en crisis, el "pago previo" para continuar el debate no suele ser un impedimento para el acceso a la justicia[151]. El tema es que hecho el pago previo y obtenida una solución favorable en la justicia, la restitución de las sumas erogadas muchas veces es una ilusión: demoras para su cobro, pago en "bonos de consolidación", "compensación" con supuestas deudas, etc…, siendo quizá los más gravoso la tasa de interés que se reconoce a favor del administrado, de nivel claramente negativo.

---

145 Comisión Interamericana de Derechos Humanos, informe 105/99, emitido en el caso Nº 10.194, "Palacios, Narciso c/ Nación Argentina".

146 "Cantos c/Argentina", sentencia del 28/11/2002, Serie C Nº 97.

147 "Agropecuaria Ayui SA s/Amparo", 30/06/1999. Aunque cabe relativizar el fallo en atención a que el monto en debate irrelevante. No conocemos jurisprudencia posterior que se hubiera apartado en similares condiciones, con fundamento en la presunción de inocencia, empero, nos parece que por imperio de esta garantía de raigambre constitucional, así debería haber sido.

148 "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa - Dirección General de Rentas", 5/04/2011.

149 Cabe recordar, por ejemplo, las estrictas reglas que exige la Corte Suprema de Justicia de la Nación para admitir formalmente el recurso extraordinario (Acordada 4/2007).

150 No debemos dejar de lado que, de hecho, en el marco de una inspección, tanto el fisco como el contribuyente o responsable van anticipando la naturaleza de la futura controversia. En esa etapa inspectora, en general, la experiencia indica que más allá de los "requerimientos" es posible aportar documentación, esgrimir argumentos por notas o en forma verbal, sugerir medidas de prueba –por ejemplo, requerimientos a terceros para corroborar hechos, etc.–.

151 Amén de que con razón puede considerar que hay un agravio relativo a su derecho de propiedad.



I y II Jornadas.indb 82 2/5/16 15:43

Por lo tanto, parecería ser que estas Jornadas deberían explorar la posibilidad de corregir los "defectos" del *solve et repete* y no de proponer su abrogación lisa y llana que seguramente encontrará un valla infranqueable en los fiscos que sentirían afectados sus derechos y la jurisprudencia de la Corte Nacional.

### *3.1.3) Competencia federal y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Importante doctrina[152] al analizar los recursos que se pueden deducir ante la Corte Suprema, se detiene en uno de los requisitos sustanciales para el Recurso Extraordinario Federal previsto en el artículo 14 de la ley 48.

Concretamente el autor que seguimos alude a la existencia de "cuestiones federales"[153] a las que define como *"aquellas que versan sobre la interpretación de normas federales o actos federales de autoridades de la Nación, o que se refieren a los conflictos entre la Constitución Nacional y otras normas o actos de autoridades nacionales o locales".*

Más adelante añade[154] que *"si en el proceso se puso en tela de juicio la validez de una ley nacional, o de un tratado, y siempre que ambas partes del pleito hayan fundado sus pretensiones en estas normas federales, procede el recurso extraordinario federal, cualquiera que sea el contenido de la decisión a la que arribara sobre el punto…Por el contrario, si la impugnación se formula con relación a una ley provincial, el recurso sólo resulta admisible, en el caso de que la sentencia declare la validez constitucional de la norma provincial…".*

La importancia de que una controversia pueda ser materia de competencia federal reside por un lado, en la posibilidad inmediata[155] o mediata[156], en que el sujeto se podrá asegurar un pronunciamiento definitivo sobre el punto controvertido y, lo que muchas veces puede ser sustancial, que se permita proseguir el debate sin el previo pago exigido en la mayor parte de los ordenamientos adjetivos locales. Sin que se pueda hablar de una regla fija o de jurisprudencia pacífica, en aquellos casos en que la justicia federal fue llamada a intervenir en controversias con fiscos locales, la admisibilidad de medidas cautelares de no innovar no fue una excepción. A diferencia, en los fueros locales, el poder litigar sin previo pago constituye en la mayoría de las veces una ilusión.

Si nos remontamos a lo sucedido en los últimos quince o veinte años, se observa en la jurisprudencia del Tribunal Cimero una actitud al principio más amplia y en la actualidad más restrictiva.

Cabe recordar en tal sentido, que en alguna oportunidad, la Corte admitió debatir cuestiones relativas al "Pacto Fiscal"[157], aunque posteriormente lo excluyó de su consideración al menos por la vía originaria[158].

A tenor del nuevo contexto constitucional creado por la Reforma de 1994, nuestro Máximo Tribunal tuvo oportunidad de analizar la naturaleza la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos[159], admitiendo su índole federal.

Empero, la caracterización de la Ley de Coparticipación como norma "federal"[160] tuvo corta vida en nuestra jurisprudencia, dado que en 2009 la Corte revisó su postura original, para concluir que esta norma de derecho "intrafederal" integra el derecho local aunque con una jerarquía distinta, lo que implica que toda controversia que gire en su torno deberá ventilarse primero ante la justicia local y luego, eventualmente, acceder a la Corte por la vía extraordinaria[161].

---

152 Horacio Díaz Sieiro, "Tratado de Tributación", T. I, Vol. 2, Astrea, 2003, págs. 386 y sigtes., en obra colectiva dirigida por los Dres. Horacio García Belsunce y Vicente Oscar Díaz.

153 Horacio Díaz Sieiro, ob. cit., págs. 390/391.

154 Horacio Díaz Sieiro, ob. cit., pág. 393.

155 Por instancia originaria cuando la contraparte es una provincia.

156 Por recurso extraordinario.

157 "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina c/Buenos Aires, Provincia de y otro s/ Acción declarativa", 19/081999.

158 "Matadero y Frigorífico Merlo SA c/Buenos Aires, provincia de s/Acción declarativa de certeza", 27/05/2004. Más recientemente "Cuyoplacas SA c/La Pampa, Provincia de s/Ordinario", 05/05/2009.

159 "El Cóndor Empresa de Transportes SA c/Provincia de Buenos Aires", 07/12/2001; "Unilever de Argentina SA c/Municipalidad de Río Cuarto s/Acción declarativa de certeza", 06/09/2005.

160 Con fundamento en el artículo 75, inciso 2, de la Constitución Nacional, y que abrió el debate a cuestiones provinciales y municipales, cuando el supuesto contribuyente consideraba en pugna a la disposición local con las premisas del artículo 9, inciso b), de la ley 23.548.

161 "Papel Misionero SAIVC c/Misiones, Provincia de s/Acción declarativa", 05/05/2009.



I y II Jornadas.indb 83 2/5/16 15:43

### 3.2) Aspectos destacados por los expositores y autores de trabajos

En primer lugar nos referiremos a los trabajos elaborados por prestigiosos autores de la Provincia anfitriona y que tan cordial trato nos dispensa.

La Dra. Laura Marcos, distinguida tributarista de la Provincia, enfoca su trabajo al análisis de la reforma al Código Fiscal santafecino dispuesta por la ley 13.260.

En tal sentido, destaca en primer término la génesis de la reforma de marras. Al respecto, resulta ejemplo a seguir, el trabajo conjunto entre el Gobierno de la Provincia y representantes de las entidades que agrupan a profesionales de las ciencias económicas y el derecho, a fin de generar un proyecto conjunto –que luego del pertinente trámite legislativo, se transformó finalmente en la ley 13.260–, y que por un lado contemplara la debida protección de las garantías y derechos constitucionales y, por el otro constituyera una herramienta ágil y moderna para la Administración Tributaria.

Destaca la reconocida especialista:

*"Dentro de los temas que hemos desarrollado, destacamos las mejoras sustanciales en pos de ese principio que operan ahora en nuestro Código Fiscal, entrada en vigencia la ley objeto de análisis, como resulta ser la incorporación expresa de los requisitos que debe tener el acto administrativo tributario, para ser considerado válido, así como los recaudos previos que se prevén ahora a fin de hacer efectiva la responsabilidad citada, como resulta ser la exigencia de intimación administrativa previa al deudor principal, realzándose en la redacción misma del artículo correspondiente que dicha responsabilidad resulta ser de tipo personal, en el sentido que se requiere a imputabilidad de la conducta determinante de la responsabilidad de este sujeto, y no de carácter objetiva.*

*También debe darse importancia a la consagración de todo un Capítulo relativo a los Derechos y Obligaciones de los sujetos obligados –comprensivos de contribuyentes, responsables y terceros– respecto de la Administración, en donde se ha logrado la incorporación expresa –bajo el artículo 37– de aquellos derechos que puedan hacer valer los mencionados, tanto en la etapa instructoria que lleve adelante la Administración, como durante el procedimiento de determinación de oficio, como en general ante cualquier trámite o procedimiento a realizarse por ante el organismo fiscal. Y dentro de tales Derechos, la regulación expresa del instituto de la Consulta Vinculante, también tratada en el presente.*

*Dentro de las facultades de la Administración referidas a los procedimientos de Verificación y Fiscalización, hemos destacado la incorporación al texto del Código de la Orden de Fiscalización, herramienta de vital importancia a los efectos de evitar abusos y arbitrariedades en el cometido de tales tareas por parte de la Administración.*

*Otra de las mejoras que se agregan a nuestro ordenamiento como consecuencia de esta ley es la regulación precisa del procedimiento de determinación de oficio, particularmente lo inherente al trámite de la misma. Y sin dudas, la importancia también de haberse dejado establecido que este procedimiento debe hacerse valer igualmente a los fines de hacer extensiva la responsabilidad de los solidarios que contempla la ley.*

*Finalmente, en punto a las modificaciones operadas respecto de las Infracciones y Sanciones, debemos destacar la mejor redacción del procedimiento de Clausura; así como el ahora expreso recaudo de la Instrucción de Sumarios que a partir de la reforma comentada deberán tramitarse, no solo para el caso de la figura de defraudación, sino también al efecto de aplicar sanciones por infracción al cumplimiento de deberes formales y por la omisión de pago, lo que sin posibilita el ejercicio del derecho de defensa del supuesto infractor."*

Por su parte, el Dr. Passarella en un riguroso trabajo, nos ilustra sobre las peculiaridades del contencioso tributario vigente en Santa Fe y en particular respecto de algunas cuestiones que, como rémora de épocas pasadas, todavía subsisten en la Provincia con lo que se podría ver restringido o seriamente afectado el derecho de defensa amparado por nuestra Carta Magna y por los Tratados Internacionales citados en el artículo 75, inciso 22, de aquélla.

En primer término, el autor nos recuerda que en la Provincia rige en la materia el Código Contencioso Administrativo aprobado por la ley 11.330. Por otro lado, señala la trascendencia de la reforma al Código Fiscal en 2012 dispuesta por la ley 13.260, reforma que, pese a su relevancia, todavía no ha sido objeto de emisión de un texto ordenado.

Se refiere el Dr. Passarella a la vía más usual de accesos a la justicia que es el "recurso contencioso administrativo" por el cual se impugna el acto administrativo emanado de la Autoridad de Aplicación (API).



I y II Jornadas.indb 84 2/5/16 15:43

El autor se detiene en una peculiaridad del régimen provincial cual es la necesidad del agotamiento de la vía administrativa, efecto se produce a través del dictado de una resolución del Poder Ejecutivo Provincial. La jurisprudencia que cita[162] ha analizado en cada caso con sumo rigor el cumplimiento de este extremo de admisibilidad del "recurso".

La otra "peculiaridad" del régimen vigente en la Provincia de Santa Fe es la particular aplicación del *solve et repete*, el cual opera en sede administrativa como condición de admisibilidad del recurso administrativo. Es decir que para acceder a la justicia el pago ya debió haberse efectuado antes de agotar la instancia administrativa. La "virtud" que se puede admitir del mecanismo vigente en Santa Fe, es que resulta claro de la normativa aplicable que la obligación se ciñe al "capital", quedando dispensado el pago de los "intereses" y "multas" para cumplir con requisito de admisibilidad para recurrir al Poder Ejecutivo.

Luego, el autor se detiene en el análisis de tres remedios reconocidos por la doctrina santafecina como idóneos para litigar en cuestiones de naturaleza tributaria.

Refiere en primer lugar las "cautelares autónomas", recordando que si bien han sido admitidas por la justicia, la óptica de los tribunales de Santa Fe[163] ha sido extremadamente estricta en lo que atañe a la satisfacción de los extremos previstos en el ordenamiento adjetivo para acceder a su otorgamiento.

Analiza también el "amparo" como una opción válida para el debate en cuestiones impositivas, aunque concluye que en general la jurisprudencia es reacia a su admisibilidad.

Finalmente, trae a colación como instituto adjetivo novedoso, las "medidas anticautelares", que pueden deducir los sujetos sobre los que pesa el riesgo inminente de verse sometidos a medidas cautelares solicitadas por el fisco en resguardo de su presunto crédito y que según doctrina que cita[164], habrían sido admitidas por la justicia local.

Precisamente este último punto de la ponencia del Dr. Passarella es abordada en el trabajo de los Dres. Mantelli, Hordichuk y Cerutti, quienes también recuerdan el trabajo del Dr. Peyrano quien la definió como una *"**orden judicial, materializada mediante el despacho de una autosatisfactiva que viene a morigerar la libre elección cautelar con que cuenta su destinatario**"*.

Avanzando sobre el tema bajo análisis, recuerdan la existencia de dos posturas respecto de la naturaleza de este tipo de medidas: i) para algunos serían una suerte de "medidas autosatisfactorias", ii) en tanto que la otra postura es considerarla una suerte de "levantamiento o sustitución anticipada" de la cautelar requerida por el fisco.

En tal sentido, afirman, la distinción no es menor dado que si se sigue la primera opción, el pedido tramita "sin sustanciación" e "in audita parte". Bajo la segunda postura, precisamente se sustancia con lo que se le da traslado al ente fiscal previo a su otorgamiento o rechazo. Los autores se inclinan por la primera de las dos posturas citadas.

Luego de repasar los recaudos ("urgencia", "verosimilitud del derecho" y "contracautela") y efectuar un repaso por la legislación de las Provincias de Buenos Aires y Santa Fe, citan algunos fallos en los que la suerte de los peticionantes ha sido dispar[165].

A modo de corolario, los autores afirman que *"resulta sumamente necesaria la intervención activa de los tribunales, a los fines de garantizar el cumplimientos de derechos de raigambre constitucional, que son los parámetros básicos dados para evitar que el aparato coercitivo del Estado –con recursos siempre mayores que al más poderoso de los particulares– cometa perjuicios, en muchos casos, irreparables"*.

Otra de las cuestiones que ha merecido especial atención por parte de los autores es el *solve et repete*.

El Dr. García Botta, señala liminarmente en su trabajo que es necesario lograr un equilibrio entre los derechos y garantías de los contribuyentes y las necesidades de los estados.

---

162 "Toyota Argentina SA y otro c/Provincia de Santa Fe", 22/02/2010, Cámara de lo Contencioso Administrativo Nº 1.

163 Cita autos "Dycasa SA c/Provincia de Santa Fe s/Medida cautelar autónoma", 26/12/2011. En este fallo se hizo especial referencia al "*solve et repete*" como argumento para no admitir la medida pretendida.

164 Peyrano, Jorge W., "Lo anticautelar", La Ley, 21/11/2013.

165 Recuerdan la admisión de la pretensión en julio de 2013, por parte del Juzgado de Distrito en lo Civil y Comercial de la 6º Nominación de Rosario. A su vez, en autos "Centro de Chapas Rosario S.A c/Administración Provincial de Impuestos - API", dado que demoró el otorgamiento el fisco logró obtener la cautelar, por lo que la pretensión se declaró abstracta. Finalmente en "Albi Sanitarios Soc. de Hecho c/API", del Juzgado de la 9ª Nominación; "Centro del Deporte SRL c/API", tramitada ante el Juzgado de la 4ª Nominación, en agosto del 2013, el juez rechazó *in limine* la anticautelar.



I y II Jornadas.indb 85 2/5/16 15:43

Luego de efectuar algunas consideraciones sobre su origen, analizar brevemente la situación en la ley 11.683[166], adopta como eje de su análisis las legislaciones de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Córdoba, Provincia de Buenos Aires y Santa Fe, y de algunos municipios.

En el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sostiene que la figura no se encuentra consagrada, sino que existe un mecanismo sui generis de naturaleza cautelar consagrado en el artículo 9 del Código Contencioso Administrativo y Tributario. Por su parte, recuerda jurisprudencia del Tribunal Cimero local que ha negado la posibilidad de la ejecución de multas salvo que se encuentren firmes, lo que afianza en dicha jurisdicción la protección de la tutela judicial efectiva[167].

Por su parte, en la Provincia de Córdoba si bien rige el instituto, se prevé en el ordenamiento local la posibilidad de sustituirlo mediante *"el depósito por la constitución, a favor del fisco respectivo –por sí o por tercera persona– de derecho real de hipoteca en primer grado sobre uno o varios inmuebles ubicados en la Provincia de Córdoba".*

Respecto de la Provincia de Buenos Aires, destaca el autor, el Código aprobado por la ley 12.008 lo incluye como exigencia de admisibilidad de la acción, no extendiendo la misma a las multas y recargos.

En lo que atañe a Santa Fe, recuerda la peculiaridad con que funciona el instituto, algo morigerada por el hecho de que se limita al pago del capital reclamado.

Trae a colación luego, la normativa de algunos municipios. Frente a la diversidad de situaciones inabarcables por los límites lógicos del trabajo, cita el caso de Chivilcoy, que dispone que previo a la interposición del recurso ante el Departamento Ejecutivo "*el obligado o responsable –según el acto de determinación– **deberá proceder al pago de los tributos determinados, con más los intereses y multas correspondientes**".*

Reseña también la jurisprudencia de la Corte Nacional, la cual si bien admite la aplicación del instituto y en general solo en forma excepcional lo ha dispensado, cierta reciente jurisprudencia parecería ampliar las hipótesis en las que el Máximo Tribunal acepta la sustitución por una garantía suficiente o el depósito judicial[168].

Resultan importantes sus propuestas:

*"De cara al objetivo antes enunciado, debería analizarse la posibilidad de: (i) adoptar mecanismos que permitan, luego de realizar sumariamente, los planteos efectuados por los contribuyentes, exigir cautelarmente el pago del capital cuestionado (como ocurre en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires); (ii) excluir el pago de multas, intereses y recargos a los efectos de considerar cumplido el requisito de pago previo; (iii) admitir la sustitución del pago en efectivo por la constitución de garantías de tipo real, o bien pólizas de seguro de caución; (iv) establecer procedimientos sumarios a los efectos de establecer si las normas en que encuentran sustento las pretensiones fiscales fueron publicadas, y si los procedimientos determinativos fueron efectivamente desarrollados por las administraciones tributarias".*

Sobre el instituto del *solve et repete,* los Dres. Peretti y Raduán son especialmente críticos, propiciando lisa y llanamente su derogación en la Provincia de Santa Fe en la cual claramente se afecta el derecho a la tutela judicial efectiva y al acceso a la doble instancia judicial. Afirman los autores que:

*"…la vigencia de la regla del **solve et repete**, primero como requisito para avanzar en el iter de los recursos administrativos y luego como obstáculo para acceder al Poder Judicial. Es claro que su aplicación constituye el principal obstáculo en el ordenamiento provincial contra la garantía de la tutela judicial efectiva, siendo su eliminación (o su sustitución por otro tipo de medida que garantice los derechos del contribuyente sin perjudicar los intereses del Estado) una condición imprescindible para su vigencia. En este sentido, mientras subsista el requisito del pago previo no será tampoco posible considerar respetado el principio del doble conforme judicial.*

*No debe soslayarse que la violación de los convenios internacionales y de la jurisprudencia de la CIDH podría acarrear al Estado la responsabilidad internacional por su incumplimiento y redundar en una eventual obligación de resarcir los daños ocasionados.*

166 Para García Botta, si bien el "solve et repete" no está consagrado expresamente en la ley 11.683, considera que implícitamente el mismo se desprende del artículo 81.

167 "Buenos Aires Container Services SA s/Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: "Buenos Aires Container Services SA c/GCBA s/Otros procesos incidentales" (expte. Nº 1686/02), sentencia del 13/11/2002.

168 Fallos: 331:2480 y 324:3722, respectivamente.



I y II Jornadas.indb 86 2/5/16 15:43

*Por lo tanto, además de propiciar la eliminación de la inconstitucional regla del **solve et repete**, consideramos que el sistema procesal en materia tributaria en la provincia de Santa Fe debería ser objeto de una amplia reestructuración. Las modificaciones deberían asegurar la posibilidad al contribuyente de que sus derechos y obligaciones sean determinados en el marco de un procedimiento que garantice una doble revisión plena, amplia y efectiva, abarcativa de los aspectos fácticos y jurídicos de la cuestión planteada, y a cargo de órganos jurisdiccionales especializados, independientes de la Administración Pública en su función de recaudación, y revestidos de garantías de imparcialidad. En este sentido, entendemos que el sistema vigente a nivel nacional contiene pautas claras y plausibles que, con las variantes necesarias, pueden ser seguidas para alcanzar tal objetivo. En función de esto, entendemos que es de suma importancia la creación, dentro de la provincia de Santa Fe, de tribunales especializados en materia fiscal como primera instancia, es decir anteriores a la Cámara Contenciosa Administrativa, para poder así garantizar verdaderamente la doble instancia judicial ordinaria y plena".*

El trabajo de los Dres. Peretti y Raduán efectúa por su parte un análisis de la evolución de la jurisprudencia de la Corte, sobre todo en la protección de la tutela judicial efectiva y del principio de doble instancia.

Mencionan en tal sentido que el acceso a la doble instancia –no sólo de raigambre constitucional en sentido estricto, sino exigencia que dimana de los Tratados Internacionales en la materia– tuvo especial recepción en la jurisprudencia de nuestra Corte Nacional.

Destacan que *"en función a este 'bloque constitucional federal' la CSJN ha reconocido, en el renombrado fallo "**Giroldi**", que los tratados internacionales con jerarquía constitucional deben ser aplicados por el Estado "en las condiciones de su vigencia" (artículo 75, inciso 22, párrafo segundo, CN), o sea, tal como rigen en el ámbito internacional "y considerando particularmente su efectiva aplicación jurisprudencial por los tribunales competentes para su interpretación y aplicación"*[169].

Y que dicho criterio fue reafirmado en *"**Mazzeo**", donde la Corte entendió que "la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Se trata de una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia"*[170].

El trabajo que comentamos, también analiza los procedimientos a nivel nacional, y en particular ante el Tribunal Fiscal de la Nación, concluyendo que el mismo constituye por su estructura e historia, una salvaguarda importante a la protección de los derechos del administrado.

Luego pasan a analizar los procedimientos en la Provincia de Santa Fe, refiriéndose sucesivamente al Recurso Contencioso, al de Nulidad, al de Inconstitucionalidad y finalmente al de Casación. Destacan los autores, que la combinación del *solve et repete* en sede administrativa sumada a la visión restrictiva de la justicia de la Provincia para admitir los remedios señalados, todo ello conspira a la desprotección del derecho de defensa de raigambre constitucional.

Los Doctores Vidal Quera y Gutiérrez analizan en su ponencia el tratamiento dispensado en la Provincia de Buenos Aires a la acción declarativa de certeza.

En tal sentido luego de describir su alcance y requisitos, señalan con pesar que en general la jurisprudencia de la Provincia citada se ha opuesto a la admisión de medidas de dicha índole.

En lo que atañe a la Cámara con sede en La Plata citan jurisprudencia[171] de la que destacan en particular las siguientes expresiones: ***"…el centro argumental de su reclamo excede con creces los confines en los que se desarrolla la acción declarativa de certeza promovida… que ciñe sus fronteras a la determinación judicial de la interpretación de zonas oscuras o difusas que arrojen incertidumbre respecto de la relación jurídica trabada"***.

Para concluir:

*"Como puede advertirse, según esa interpretación, el estado de incertidumbre requeriría para configurarse de 'zonas oscuras o difusas que deben ser resueltas por la justicia', lo que descartaría su procedencia cuando de lo que se trata es de establecer el derecho aplicable frente a dos posturas contrapuestas, pero siendo claras e indubitables cada una de ellas".*

169 CSJN, Fallos: 318:514, in re, "Giroldi, Horacio D. y otros s/Recurso de casación", 07/04/1995.

170 CSJN, Fallos: 330:3248, in re, "Mazzeo Julio L. y otros s/Recurso de casación e inconstitucionalidad", 13/07/2007.

171 CCALP, Causa Nº 11.151, "Ferrosider", sentencia del 03/02/2011.



I y II Jornadas.indb 87 2/5/16 15:43

En cierto modo, la conducta de la justicia de la Provincia se vería condicionada por la conocida doctrina "Spicer" de la Suprema Corte de Justicia cuando afirmó que la acción declarativa de certeza *"… no puede ser utilizada como un medio omnicomprensivo y versátil que permita superar los obstáculos jurídicos y/o temporales que puedan plantear las vías legales específicamente previstas para cada caso por el legislador"*[172].

En similar sentido, señalan Vidal Quera y Gutiérrez, se está pronunciando la Cámara con sede en San Martín[173], aunque reciente jurisprudencia de la residente en Mar del Plata[174], estaría inclinándose por una visión más amplia y el línea con otros precedentes sobre todo de la justicia federal cuando se debatieron cuestiones relativas a tributos locales.

En definitiva concluyen los autores, que la acción declarativa es un remedio que debería ser admitido en la Provincia de Buenos Aires en la medida que se verifiquen los presupuestos previstos en la ley y los que la doctrina jurisprudencial, sobre todo de la Corte Nacional han delineado en sus fallos.

### 3.3) Conclusiones

Existen una serie de mecanismos idóneos a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa frente a las pretensiones fiscales, empero ya sea por las limitaciones que en su uso ha impuesto la jurisprudencia, ya sea por exigencias de la legislación o por cuestiones prácticas, lo aseverado tiene sola valor relativo. En muchos casos, y dependiendo de innumerables factores, situaciones idénticas podrían generar soluciones diferentes en abierta violación del principio de igualdad.

A modo de corolario de este capítulo señalamos:

- Si bien la jurisprudencia ha morigerado las exigencias para la admisibilidad del "amparo" y de la "acción declarativa", en la esfera de tributación local, la situación dista mucho de ser la óptima. En general la respuesta a planteos como los señalados es restrictiva, cuando no es directamente negativa. Ni que hablar de la obtención de medidas cautelares en que la situación es aún más grave.
- Una cuestión que ha empeorado el estado de limitaciones procesales existente, es el abandono por parte de la Corte Suprema de la doctrina sostenida en el precedente "El Cóndor" a partir del fallo "Papel Misionero". Si bien restringido a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, dado que gran cantidad de controversias locales transitan hoy por su carril, la "federalización" de la misma permitió por un corto lapso, el acceso una justicia más accesible a la admisión de acciones declarativas y a la concesión de medidas cautelares.
- El *solve et repete* es un tema muy criticado en doctrina, pero lo cierto es que la mayoría de los ordenamientos lo contemplan y además, la jurisprudencia mayoritariamente se ha inclinado por admitirlo. Entonces más allá de que desde lo académico puedan encontrarse fuertes argumentos para discrepar con el régimen, lo que en esta instancia se podría proponer es una suerte de adecuación del mismo para que, en forma equilibrada, teniendo en miras los intereses de ambas partes, impida por un lado la arbitrariedad fiscal, pero por el otro no afecte las necesidades de las haciendas locales.
- Claramente nos oponemos a que el *solve et repete* sea condición de admisibilidad de los recursos administrativos, debiendo quedar reservado en tal caso, a la acción contenciosa ante la justicia y de ser posible, con las limitaciones que proponemos a fin de mantener una situación de equilibrio entre los intereses y derechos de las partes en contienda.
- Finalmente, en lo que se refiere al procedimiento ante los tribunales fiscales, hoy casi restringido a la Provincia de Buenos Aires, si bien existen algunos matices a corregir, la "buena experiencia" que se advierte de su funcionamiento, lleva a concluir en que se impulse la generalización de estos mecanismos de soluciones de controversias.

## 4) EL DERECHO DE DEFENSA ANTE LA COMISIÓN ARBITRAL. EL PROTOCOLO ADICIONAL

El artículo 1 del Convenio Multilateral establece que resulta aplicable cuando *"un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un*

172 SCJBA, "Spicer Ejes Pesados", del 06/07/2005.

173 "Danone Argentina SA y Aguas Danone SA c/Municipalidad de Pilar s/Pretensión declarativa de certeza".

174 "Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c/ARBA s/Pretensión declarativa de certeza", 25/06/2013.



I y II Jornadas.indb 88 2/5/16 15:43

*proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas".*

Es decir que un sujeto, incluso sin desplazarse físicamente[175], está en condiciones de desarrollar sus negocios a una jurisdicción provincial (o municipal) diferente de aquella en que reside. Naturalmente, siendo el objeto del impuesto sobre los ingresos brutos el "ejercicio de la actividad"[176], resulta lógico pensar que los distintos fiscos pretendan captar la materia imponible generada por dicha actividad. Ahora bien, esta genuina pretensión, sin que exista un elemento que le ponga límites, caerá necesariamente en el fenómeno de la doble o múltiple imposición, cuestión esta que más allá de que provoque o no un "agravio judiciable", indudablemente afecta el funcionamiento de la economía.

Bajo dicho presupuesto se creó en su momento el Convenio Multilateral, a fin de establecer ciertas reglas que evitaran o al menos morigeraran el fenómeno señalado.

Empero, basta hacer un breve recorrido por los pronunciamientos publicados por la Comisión Arbitral[177] para advertir no solo la cantidad de controversias que se han ventilado ante los órganos creados por el Convenio, sino el grado creciente que estas presentan. A título de mero ejemplo, cuestiones elementales como la existencia de "sustento territorial" o el "lugar de atribución de ingresos", son moneda corriente desde hace años sin que pueda avizorarse en el corto plazo el cese de las discusiones sobre tales puntos.

Pero el propósito de estas Jornadas y en particular del Panel II se centra sobre el ejercicio del derecho de defensa, no solo desde el plano dogmático sino también práctico.

En tal sentido, y sin dejar de resaltar la actividad de las Comisiones Arbitral y Plenaria en la búsqueda de "doctrina jurisprudencial", se advierten todavía cuestiones que terminan afectando el pleno ejercicio del derecho de defensa.

Sin pretender agotar su enumeración, nos parecen sumamente relevantes:

a) Las cuestiones relativas al plazo de interposición de la acción ante la Comisión Arbitral.
b) Los efectos que se generan sobre los trámites administrativos en curso.
c) Todo lo relativo a la producción de la prueba y su mérito por los órganos del Convenio Multilateral.
d) Finalmente y quizás el más relevante, lograr que el denominado "Protocolo Adicional" se transforme en una realidad.

## 4.1) Las cuestiones abordadas. Doctrina y jurisprudencia

### *4.1.1) El plazo de interposición de los reclamos ante la CA*

Frente a la existencia de un "caso concreto"[178], el contribuyente puede ocurrir anta la Comisión Arbitral a fin de obtener un pronunciamiento en una controversia sostenida con un fisco provincial o municipal y en la medida que la cuestión sea de competencia del órgano referido.

Obtenida una resolución de la Comisión Arbitral, aquella parte que considere que el pronunciamiento le genera agravios por ir en contra de sus pretensiones, tiene la opción dentro del plazo de treinta días hábiles, de deducir recurso de apelación ante la Comisión Plenaria[179].

Como se advierte, el CM prevé un plazo concreto para deducir el recurso de apelación pero nada dice del que corresponde a la acción inicial ante la Comisión Arbitral.

---

175 Desde los albores del "impuesto sobre los ingresos brutos" –cualquiera haya sido su denominación circunstancial– se advirtió que el empresario podía ejercer su actividad más allá de la "frontera" provincial, ya sea a través de representantes comerciales o simplemente mediante la utilización de los medios que la tecnología puso a su disposición (telefonía, télex, fax, etc.). La cuestión se ha visto potenciada por la irrupción de la computación y del "comercio electrónico". Ver resolución general (CA) 83/2002, hoy incluida en el artículo 19 de la resolución general 2/2014.

176 En las denominadas "tasas por servicios de inspección de seguridad e higiene", si bien difieren en su objeto, su íntima vinculación con el impuesto sobre los ingresos brutos no es cuestión controvertida. De hecho el artículo 35 del CM legisla sobre el particular (aunque con una concepción más amplia de "tributos").

177 Página web *www.ca.gov.ar*.

178 Artículo 24, inciso b), del CM.

179 Artículo 25 del CM.



I y II Jornadas.indb 89 2/5/16 15:43

Esta "falencia" en el proceso ha sido subsanada por la Comisión Arbitral incorporando una norma específica en el "Reglamento Procesal"[180]. Concretamente el artículo 6 dispone que *"Cuando se trate de casos concretos originados en determinaciones impositivas, la acción ante la Comisión Arbitral debe promoverse dentro del plazo concedido por las normas de procedimiento tributario de cada jurisdicción, para la recurrencia de aquéllas"*.

O sea que el plazo para deducir el reclamo no es uniforme, estando supeditado a lo que en particular diga la legislación para la recurrencia de un acto determinativo.

Así se advierten en la práctica diversas situaciones:

- Presentaciones fuera del plazo previsto por el ordenamiento local aplicable[181].
- Presentaciones hechas dentro del plazo previsto por el ordenamiento local, pero en las el contribuyente contó los días hábiles en la jurisdicción provincial o municipal, en tanto que para la CA, se trata de días hábiles administrativos para ella[182].
- Planteos efectuados extemporáneamente, dado que el procedimiento local no prevé la "vista" previa, sino que directamente se inicia con el acto administrativo que da comienzo al proceso de determinación[183].
- Reclamos articulados en forma prematura ante las dudas que generan ciertos actos emitidos por los fiscos[184].

Como vemos, la solución que ha encontrado la Comisión Arbitral genera innumerables situaciones que en definitiva tienen como agravio concreto impedir o al menos dificultar el pleno ejercicio del derecho de defensa.

En tal sentido, y siendo que el CM no prevé un plazo y que no existiría por lo tanto óbice a que se modifique el Reglamento Procesal en lo que a este aspecto central refiere, nos inclinamos por instar un cambio en tal sentido.

### *4.1.2) Efectos del trámite en curso*

Como se advierte del punto anterior, frente a una resolución que determina de oficio una supuesta obligación en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, el contribuyente tiene la oportunidad de recurrirla en sede administrativa. En paralelo y ante la primera oportunidad para deducir un recurso administrativo, queda expedita la posibilidad de ocurrir ante la Comisión Arbitral para que ésta trate aquellas cuestiones que son de su competencia.

Si bien en general los recursos administrativos[185] prevén la suspensión de los efectos del acto administrativo, no está previsto que la deducción de reclamo ante la Comisión Arbitral tenga idéntica consecuencia sobre la eventual ejecutoriedad del acto. Concretamente, podrían tramitar los recursos administrativos en forma más veloz y quedar finalmente "ejecutoriados", pudiendo el fisco involucrado perseguir el pago del tributo, aun estando pendiente la cuestión ventilada en Comisión Arbitral o Plenaria, cuestión que incluso terminaría siendo decisiva en la controversia.

En general, el "efecto suspensivo" de la presentación ante Comisión Arbitral y eventualmente Plenaria, es reconocido de hecho por la mayoría de los fiscos, no es esta una regla pétrea sino un comportamiento discrecional. Salvo quizás el supuesto de la Provincia de Buenos Aires, donde se podría inferir a partir de la normativa relativa a prescripción que en tanto tramita un expediente ante Comisión Arbitral, si el mismo ha sido apelado ante el Tribunal Fiscal, éste suspende el trámite hasta que se obtenga decisión definitiva en el órgano del Convenio Multilateral, en el resto de las jurisdicciones no se conocen dispositivos similares. En efecto el artículo 161 del Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires reza:

---

180 Resolución general 6/2008.

181 Resolución (CA) 9/93, "American Express Argentina SA c/Municipalidad de General Pueyrredón".

182 Resoluciones (CA) 14/2012, "Petrobrás Energía S.A c/Provincia de Santa Fe"; (CA) 25/2012, "Fox Sports Latin America SA c/Prov. de Santa Fe"; (CP) 9/2010, "Rutilex Hidrocarburos SA c/Prov. de Buenos Aires".

183 Resolución (CP) 29/2011, "Olmedo Agropecuaria SA c/Provincia de Tucumán".

184 Resolución (CA) 9/2007, "Telecom Personal SA c/Municipalidad de Merlo"; resolución (CA) 2/2008, "Banco Columbia SA c/Municipalidad de Merlo".

185 Es común en muchas legislaciones la existencia de una "doble instancia administrativa", generalmente reconsideración y jerárquica. Empero, algunas jurisdicciones (Santa Fe por ejemplo) tienen previsto el pago previo como condición de admisibilidad del recurso jerárquico.



I y II Jornadas.indb 90 2/5/16 15:43

*"Artículo 161 - Se suspenderá por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación en los supuestos que siguen:*

*[…]*

*c) Desde la fecha de la interposición, por el contribuyente o responsable, del recurso previsto en el artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral. En este caso, la suspensión, hasta el importe del tributo reclamado, se prolongará hasta noventa (90) días después de haber adquirido firmeza la resolución dictada por la Comisión Arbitral o Plenaria, según corresponda, salvo que a ese momento aún se encontrara pendiente la resolución de alguno de los recursos previstos en el artículo 115 de este Código, en cuyo caso la suspensión se prolongará conforme a lo establecido en el inciso a) de este artículo".*

Reconocemos que el otorgamiento del efecto suspensivo podría tener consecuencias gravísimas para las arcas locales si sumamos al análisis la consolidada doctrina del fallo "Filcrosa" en materia de prescripción. En tal sentido y como se desprende con nitidez de dicha doctrina de nuestro Máximo Tribunal, en la etapa administrativa solo se podría sostener que la "determinación" genera la suspensión del curso de la prescripción por un año en mérito a lo establecido por el artículo 3986 del Código Civil. Es decir que si el fisco no logra obtener un acto ejecutoriable en un plazo relativamente corto, pesa sobre el mismo el "fantasma" de la prescripción. En tal sentido, frente al ejercicio de los recursos administrativos reconocidos por el derecho local, solo restará al fisco perjudicado por la demora en su resolución, el promover frente a un juez el remedio previsto en el artículo 3980 del Código citado con todo lo que ello entraña[186].

Frente a esta situación, y estando en tensión dos derechos igualmente válidos –que en definitiva se unifican en el de "defensa" para ambas partes–, será necesario encontrar un camino que concilie ambas posiciones a fin de evitar situaciones, incluso, de escándalo jurídico en las que un contribuyente encuentra solución favorable a su postura en la Comisión Arbitral y en paralelo se vea involucrado en una causa judicial en la que se le exige el pago de una deuda que el órgano citado ha considerado inexistente o al menos de mucha menor cuantía.

### *4.1.3) La prueba en el ámbito de la Comisión Arbitral*

Desde lo normativo, el procedimiento ante la Comisión Arbitral no merece reproches, dado que no existen *a priori* impedimentos para plantear medidas de prueba.

Empero, recientemente se ha advertido en la práctica una tendencia a negar valor probatorio, por ejemplo, a una certificación contable, con el supuesto fundamento de que no había sido acompañada de los papeles de trabajo y/o la documentación respaldatoria[187].

Si bien el precedente que citamos ha sido revertido por la Comisión Plenaria, no compartimos los argumentos dados por el órgano de alzada para corregir lo señalado por el órgano a quo. En efecto, señala la Comisión Plenaria que los documentos aportados por la actora *"constituyen una ampliación de la certificación contable que oportunamente acompañara la recurrente ante la Comisión Arbitral…",* por lo que resuelve admitir el valor probatorio originalmente negado a los dichos del contador certificante.

Dado que la profesión de "contador público" junto con las de "escribano" y la de "traductor" están investidas con la potestad de dar "fe pública" de lo afirmado en sus dictámenes, creemos que constituye un rigor formal excesivo solicitar que además, el profesional acompañe sus papeles de trabajo y eventualmente copia de la documentación compulsada. En todo caso, y dadas las amplias facultades de la Comisión Arbitral para encaminar el proceso a la búsqueda de la verdad objetiva, en caso de duda se podrá dictar una medida de mejor proveer, requiriendo la exhibición de dichos elementos o, en todo caso, promoviendo una pericia con control de la contraparte.

### *4.1.4) El Protocolo Adicional*

El Convenio Multilateral, ya en su versión original pero en forma más perfeccionada en el texto vigente, intentó resolver un problema que se deriva de la realización de actividades en dos o más jurisdicciones: es decir el riesgo de la doble o múltiple imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

---

186 No se conocen muchos precedentes en los que se haya invocado esta norma. Podemos citar, sobre todo por la riqueza en el análisis, el fallo "La Lluvia SA (TF 34942-I) c/DGI", CNACF, Sala II, 05/09/2013.

187 Resolución (CA) 45/2012, "Interpack SA c/Municipalidad de La Matanza, Provincia de Buenos Aires", revocada por la resolución (CP) 25/2013.



I y II Jornadas.indb 91 2/5/16 15:43

Cierto es que aun teniendo un texto que resolviera la gran mayoría de las situaciones[188] e incluso adecuado a la impronta que genera la tecnología, no será posible evitar que los contribuyentes y fiscos discrepen sobre la aplicación del Convenio.

Estas controversias, en muchos casos, no son consecuencia de una conducta negligente, descuidada, en la que a veces incurre el sujeto pasivo y por lo tanto lo hace pasible de tener que afrontar el pago del tributo omitido con más intereses y sanciones. Tampoco siempre se imputa el considerar una base imponible "total país" inferior a la real. Al contrario, la gran cantidad de las disputas obedecen a las dificultades que entraña aplicar el Convenio Multilateral al negocio particular en cuestión.

Es decir que no nos encontramos en presencia de un "evasor" o de un sujeto que sin intención pero con "culpa" dejó de gravar algún concepto. En cambio se trata de un contribuyente que reconoció la totalidad de la base imponible "total país" en forma correcta, pero justamente el o los fiscos que lo inspeccionan no están de acuerdo en la forma en que fue distribuida entre las diferentes jurisdicciones. O sea en términos muy simplificados: el Impuesto se pagó pero algún fisco discrepa en cómo se distribuyó entre todas las jurisdicciones en las que el contribuyente tiene actividad.

Contemplando esta hipótesis se dictó en 1980 el "Protocolo Adicional"[189] que prevé para supuestos como los señalados, una suerte de "protección de los derechos del contribuyente" que actuó en forma responsable, pese a lo cual, y como corolario de un proceso de determinación, se enfrenta a una pretensión fiscal que le reclama un tributo ya abonado aunque al "fisco equivocado"[190]. La solución propugnada por el Protocolo[191] si bien ingeniosa, en los hechos fracasó rotundamente desde su instauración.[192]

Consciente la Comisión Arbitral de la nula efectividad del mecanismo[193], se dictó la resolución general 3/2007 en la inteligencia de que la misma traería solución a los problemas planteados por la reglamentación anterior, convirtiendo en operativo al Protocolo Adicional.

A poco de ser dictada la resolución general 3/2007, recibió comentarios –en algunos casos críticos– de la doctrina especializada[194], de los cuales destaco:

- La nueva resolución traslada el impulso de la acción al contribuyente, el cual deberá antes de que la determinación quede firme, indicar a los otros fiscos que va a optar por el camino del Protocolo Adicional[195].
- Se introduce la figura de la "inducción al error", en virtud de la cual se obliga al contribuyente a acreditar fehacientemente la existencia de antecedentes emanados de los otros fiscos que de algún modo condicionaron la conducta del sujeto pasivo y que ahora es controvertida por la jurisdicción inspectora.
- Se reitera como requisito de procedencia la inexistencia de diferencias en la "base imponible total país", excediendo la letra del Protocolo Adicional.

---

188 Objetivo que a la luz de los hechos se exhibe como "utópico". No sólo negocios con cierta complejidad como son los financieros, la actividad de explotación de hidrocarburos, el comercio electrónico, generan controversias, sino aspectos elementales como por ejemplo la atribución de ingresos a una jurisdicción en el Régimen General, suscita continuas disputas, incluso entre los propios fiscos.

189 De fecha 18/12/1980 y que fuera reglamentado por la resolución general (CA) 19/83.

190 La doctrina destacó que uno de los perjuicios que se intentaba mitigar con la instauración del régimen, era el efecto "perverso" de la indexación de las deudas con el fisco desde la fecha de origen versus la repetición prácticamente a "valores históricos" (Enrique Bulti Goñi, "Constitución Nacional y Tributación Local", Ad-Hoc, T. II, pág. 1743).

191 Mecanismo de los "documentos de crédito".

192 Con anterioridad al dictado de la resolución general 3/2007, a la que nos referimos más abajo, solo en pocas oportunidades se accedió a la aplicación del mecanismo de la resolución (CA) 7/2002 recaída en el expediente de la Comisión Arbitral Nº 231/2000, iniciado por la Provincia de Tucumán a raíz de la determinación impositiva efectuada por la Provincia de Catamarca a la firma León Alperovich SACIFI.

193 Bulit Goñi, "Constitución Nacional y Tributación Local", T. II, pág. 1747, menciona dos "razones" de este fracaso: i) que su impulso dependía de la decisión del fisco, y ii) que los fiscos requeridos preferían no expresar disconformidad a riesgo de ser vencidos.

194 Bulit Goñi, "Constitución Nacional y Tributación Local", T. II, págs. 1757 y sgtes.

195 El artículo 1 de la resolución general 3/2007 hace alguna distinción en cuanto a la oportunidad en que corresponde hacer esta comunicación y que está supeditada a las características del procedimiento local para la determinación de oficio.



I y II Jornadas.indb 92 2/5/16 15:43

- Algunos de los cambios que introduce van más allá de una mera "reglamentación" por lo que se generan dudas en cuanto a sí sería necesaria una ratificación ulterior por parte de la totalidad de las jurisdicciones adherida al Convenio Multilateral.
- Un aspecto que se reitera en la nueva reglamentación es el condicionar el derecho del contribuyente a los plazos de prescripción[196], cuestión de por sí controvertida dada la pugna que sigue existiendo aún entre "derecho público local" y "derecho de fondo"[197].

De lo hasta aquí dicho creemos que hay dos cuestiones que merecen especial trato en estas Jornadas.

En primer lugar, el requisito de "inducción al error" se exhibe como desproporcionado y en cierto modo irrazonable. No solo no está contemplado en el Protocolo, sino que al Corte recientemente[198], aunque en causas regidas por la anterior reglamentación, consideró que no resultaba necesario que el contribuyente acreditara tal hecho dado que la manifestación de disidencia de alguno o varios de los otros fiscos involucrados es demostración suficiente de la existencia de la controversia que dispara la aplicación del régimen en cuestión.

Dijo el Máximo Tribunal en los precedentes que citamos:

*"7º) Que otro aspecto de la finalidad que tuvo la creación del protocolo fue el de evitar al contribuyente, tal como el Estado provincial lo afirma, ".…los desfasajes que le generaban los mecanismos indexatorios a sus deudas y créditos vigentes por aquella época [es decir 1980, oportunidad de su creación], que hoy han perdido vigencia" (ver fs. 810 del expediente administrativo ya citado).*

*Es precisamente la lógica interna del protocolo la que permite relevar al contribuyente de la necesidad de la acreditación fehaciente del diverso criterio de un fisco ajeno al actuante, ya que en caso de que el ajeno responda a la notificación del actuante dando su conformidad al criterio expresado por este último, y que implica diferencias en la distribución de la base, la jurisdicción "acreedora" podrá cobrar recargos, multas e intereses al contribuyente, y de este modo penalizar su interpretación ahora errada (artículo 1, punto 2).*

*Por el contrario, cuando exista oposición del fisco ajeno al criterio del actuante, esto es cuando haya efectivamente diversas interpretaciones entre fiscos respecto de la situación fiscal de un contribuyente, los intereses no podrán ser aplicados a éste, habiéndose así cumplido con la finalidad del protocolo. En otras palabras, no se trata de que el contribuyente juegue un mayor o menor papel en el procedimiento, o que quede excluido en forma tajante por tratarse de un convenio entre fiscos. El protocolo genera el marco en el cual puede nacer una diferencia interpretativa del convenio multilateral entre fiscos, en cuyo caso la cuestión debe ser dirimida por la Comisión Arbitral (artículo 1, punto 3, PACM), o no hacerlo, con lo que el contribuyente deberá redistribuir de acuerdo al criterio del fisco actuante, y será pasible, consecuentemente, de "multas, recargos y/o intereses" (artículo 1, punto 6, PACM)."*

Frente a esta exigencia, que en algunos casos pudo ser superada parcialmente por la accionante[199], algunos contribuyentes a la luz de los precedentes mencionados, intentaron que finalmente la Comisión Arbitral la ignorase, sobre todo teniendo en cuenta la jerarquía máxima del órgano que se pronunció sobre el punto, sin embargo hasta ahora este camino ha sido infructuoso[200].

La otra cuestión que nos interesa abordar es la exigencia de que no se presenten diferencias en la "base imponible". Al respecto, el artículo 3 dice que *"no será de aplicación cuando se determinen omisiones en la base imponible atribuible a las jurisdicciones".*

196 Artículo 6 de la resolución general 3/2007.

197 Si bien "Filcrosa" tiene más de diez años, el único fisco que ha incorporado a su derecho local una norma positiva que remite a los códigos de fondo es Tucumán –pese a lo cual igual hay conflictos sobre el punto–. Lo cierto es que en materia de repetición de impuestos la Corte tiene dicho que por aplicación del artículo 4023 del Código Civil el plazo de prescripción es decenal. Cfr. "Arcos Dorados SA c/Provincia de Buenos Aires", y sus citas, CSJN, 28/12/2010.

198 "Argencard SA c/Entre Ríos, Provincia de y otro s/Demanda de repetición", y "Argencard SA c/Chubut, Provincia del y otro s/Acción declarativa", ambos del 29/11/2011.

199 Resolución (CA) 54/2011, "Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Santa Fe".

200 Resolución (CP) 17/2013, "Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Misiones"; resolución (CP) 15/2013, "YPF SA c/Provincia del Chubut".



I y II Jornadas.indb 93 2/5/16 15:43

Amén de la crítica que merece por "exceso reglamentario"[201], la exigencia de marras genera varias incógnitas:

- Cuando alude a diferencias de "base imponible" ¿debe entenderse dicha "base" a la luz de la legislación local –es decir considerando el particular trato dado a las exenciones o deducciones, por ejemplo– o refiere a un concepto más amplio de "ingresos" como el que menciona por ejemplo el artículo 35 del Convenio?[202]
- ¿Qué ocurre cuando las diferencias son insignificantes?
- ¿Qué ocurre si la diferencia de base es instada arbitrariamente por la jurisdicción local para abstraerse del Régimen?
- Si una vez comunicada al resto de las jurisdicciones involucradas la voluntad de recurrir al régimen, alguna de estas jurisdicciones inspecciona al sujeto y determina diferencias de base que no fueron detectadas por la jurisdicción que al instruir la "vista" dispara dicha comunicación, ¿implica ello incurrir en el supuesto de exclusión mencionado?

### 4.2) Aspectos destacados por los expositores y autores de trabajos

El Dr. Condorelli tomó el desafío lanzado a los autores para que analizaran las vías recursivas existentes frente a pronunciamientos de las Comisiones Arbitral y Plenaria, sobre todo a la luz de la actual doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha dejado perplejo a más de un avezado profesional.

El distinguido especialista, luego de un breve repaso por la historia del Convenio Multilateral y de destacar su esencial validez más allá de las críticas que se le pudieran hacer sobre todo sobre la base de su larga data, nos detalla los procedimientos contemplados para accionar en la Comisión Arbitral y el recursivo ante la Comisión Plenaria.

Luego, distingue dos hipótesis con relación a la naturaleza del Convenio Multilateral y las diferentes soluciones que de ellas se derivan.

Si el Convenio Multilateral fuera una norma "federal", ello arroja como conclusión inmediata que una cuestión ventilada contra una provincia en la cual se traten aspectos relativos al Convenio Multilateral, habilitaría la competencia originaria ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Por su parte, resuelta una cuestión en la Comisión Plenaria, quedaría expedita la posibilidad de ocurrir ante la Corte por la vía extraordinaria contemplada en el artículo 14 de la ley 48.

En cambio, si la respuesta fuera que el Convenio Multilateral es una norma "local", las soluciones serían totalmente divergentes. Obviamente ello obsta la competencia originaria. Por su parte el remedio extraordinario alegando que se trata de una "causa civil", resulta hoy una opción prácticamente nula de cara a la jurisprudencia del Tribunal Cimero que cita en su trabajo. Solo sería admisible el Recurso Extraordinario Federal en tanto se dirima previamente la cuestión en sede local y exista "caso federal" debidamente planteado y sostenido en la referida sede local.

Obviamente, si el Convenio Multilatral es "norma local", la respuesta es clara; resulta competente la justicia provincial.

Frente a estas hipótesis y luego de mencionar diversos precedentes de la Corte Nacional[203], la suerte de las hipótesis planteadas estaría echada a favor de la segunda.

Empero, el autor considera que más allá de los efectos que pudieran tener las resoluciones en Comisión Arbitral y Plenaria[204], la solución para su discusión judicial en la Provincia de Buenos Aires se encuentra en el Código Contencioso Administrativo. Destaca las siguientes cuestiones:

---

201 Para Bulit Goñi, "Constitución Nacional y Tributación Local", T. II, pág. 1769, surgiría implícitamente del artículo 1 del Protocolo Adicional.

202 La Comisión Arbitral ha sostenido que el "total de ingresos" corresponde al que surge de la aplicación de las normas del CM sin considerar las peculiaridades de la legislación local (resolución CA 24/2006, "Pirrelli Neumáticos SAIC c/Municipalidad de Merlo, Provincia de Buenos Aires").

203 "Papel Misionero SAIFC c/Provincia de Misiones", CSJN, 5/09/2009. Posteriormente en forma invariable ha rechazado las cuestiones que involucran al CM: causas "Gas Natural Ban SA c/Pcia. de Bs. As.", del 18/06/2013; "Frigoríficos de Aves Soychú SAICIFIA c/Municipalidad de Gualeguay", del 14/5/2013; "Automotores Juan Manuel Fangio SA c/Pcia. de Chubut", del 29/11/2011; "Vicentín SAIC c/Córdoba, Provincia de s/Acción declarativa de certeza", del 04/02/2014,

204 Alude al "efecto suspensivo de facto" en el TFA PBA y la jurisprudencia de este que invariablemente somete sus decisiones sobre el punto en lo dicho por los organismos del CM. También señala que si bien las resoluciones serían "obligatorias para las partes" ello no obsta su eventual disputa en sede judicial.



I y II Jornadas.indb 94 2/5/16 15:43

a) Que se hubiera agotado la vía administrativa, condición que encuentra cumplida si se apela a la Comisión Plenaria y se obtiene un pronunciamiento de esta.
b) Se debería deducir una "pretensión anulatoria" en los términos del artículo 12, inciso 1, del Código referido.
c) El plazo de caducidad de la acción es de 90 días hábiles, De optarse por juicio sumario dicho plazo se reduce a 60 días.
d) Es necesario cumplir con el *solve et repete*.
e) La competencia territorial quedaría circunscripta a La Plata en razón de la demandada es la Provincia.
f) Debería dejarse constancia de la cuestión federal para eventualmente esgrimirla ante la Corte Nacional si se intenta la vía extraordinaria.

### 4.3) Conclusiones

El Convenio Multilateral y sus órganos de aplicación generan en principio una visión positiva. Empero, se advierten algunas cuestiones que deberían ser corregidas:

- No parece razonable la multiplicidad de plazos para interponer la acción ante la Comisión Arbitral.
- La forma en que se evalúa la prueba aportada y las pocas veces que se provee la ofrecida, genera dudas sobre el respeto del debido proceso adjetivo.
- Si bien responde a una cuestión de fondo, no se puede entender cómo a esta altura de la vida del Régimen, todavía no se conozcan través de una resolución general, los criterios de asignación de ingresos y de ciertos gastos.

Párrafo aparte merece el Protocolo Adicional. Si bien la resolución general 3/2007 constituye un avance para hacerlo funcionar de una vez por todas, ciertas exigencias, en particular el de la acreditación de la inducción al error y el de la inexistencia de diferencias de base imponible, implican en cierto modo mantener el "status quo" vigente antes del dictado de dicha resolución General.

Finalmente, frente a un pronunciamiento de la Comisión Plenaria que concluye el debate ante la Comisión Arbitral, la actual jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, obligaría que la cuestión se ventile ante la justicia local por vía de acción de impugnación de acto administrativo. No está todavía muy claro si esta posibilidad resultará admisible en la práctica, y en especial, los tribunales amparados en la "obligatoriedad" de las resoluciones de Comisión Arbitral nieguen abrir el debate sobre la base de que se trata de una cuestión firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

## 5) LA POTESTAD SANCIONATORIA LOCAL Y EL ARTÍCULO 75, INCISO 12, DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

En reiteradas veces hemos destacado la nueva impronta generada en la dogmática tributaria a partir del fallo "Filcrosa" y toda la jurisprudencia y doctrina que se ha producido y se sigue observando sobre la materia.

Parecería que el tema de la "prescripción" de las potestades del fisco para determinar y exigir el ingreso de sumas omitidas, enmarcada como instituto propio del derecho de fondo por imperio constitucional y, por ende, no susceptible de ser aprehendida por el "derecho público local" –en tanto se aparte de ella–, es un tema definido. La Corte en fallo reciente lo ha dicho con total claridad y citando cada uno de los artículos del Código Civil que entran en juego en la cuestión[205].

Empero no se ha expedido el Más Alto Tribunal con relación a la materia penal[206], por lo que cabe interrogarse sobre la aplicación del Código Penal no solo en lo atinente al instituto de la prescripción, sin

205 "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/Apremio", Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 11/02/2014.

206 Empleamos la expresión en sentido lato, comprendiendo las infracciones tributarias frente al hecho, hoy no controvertido de que no existe diferencia ontológica entre los delitos tipificados en el Código Penal y los descriptos en la leyes impositivas tanto nacionales como locales (Horacio García Belsunce, "Derecho Tributario Penal", pág. 37; Soler, Frölich y Andrade, "Régimen Penal Tributario", pág. 68; Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, "Procedimiento Tributario", pág. 319; Héctor B. Villegas, "Régimen Penal Tributario", pág. 38).



I y II Jornadas.indb 95 2/5/16 15:43

también en lo que atañe a otros previstos en la legislación de fondo, por ejemplo, conceptos como el de "reincidencia", "concurso de delitos" y "doble persecución penal".

Cabe advertir que la materia a tratar se limita a la imposición de sanciones por infracciones tributarias que se ventilan primordialmente ante la administración, rigiéndose primordialmente por la legislación tributaria local y no a las "causas penales" en sentido estricto.

## 5.1) Las cuestiones abordadas. Doctrina y jurisprudencia

### *5.1.1) El marco general en materia sancionatoria. Primacía del derecho de fondo*

Importante doctrina[207] afirma enfáticamente:

*"Corti y Calvo sostienen con acierto que la doctrina emanada de los fallos bajo comentario influyen decididamente en relación a los plazos de prescripción para aplicar multa en relación a infracciones tributarias tipificadas por las provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios, toda vez que dada la naturaleza penal de dichas infracciones deben regirse por el Código Penal con idéntico fundamento constitucional (artículos 31 y 75, inciso 12, de la CN).*

*Cabe tener presente que el artículo 65, inciso 4, del Código Penal establece la prescripción de la pena de multa en dos años".*

Hasta donde conocemos a la fecha, la Corte Suprema de Justicia de la Nación no ha tenido oportunidad de expedirse particularmente sobre la aplicación del instituto de la prescripción en materia penal y que como sabemos no se restringe solo al plazo, muy inferior al previsto en los ordenamientos locales, sino a las fecha a partir de cuando se cuenta, a causales de interrupción y de suspensión.

En tal sentido estamos convencidos de que la Corte ya se ha expedido sobre el punto esencial del debate, pese a que la cuestión particular todavía no mereció su atención. En efecto, cuando el Máximo Tribunal indica que institutos regulados por los códigos de fondo a los que alude el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional no pueden ser materia de legislación local, nos parece que lo afirma sin discriminar un código de otro simplemente la cita que hace del Código Civil es la pertinente para la solución del caso, pero ello no impide avizorar una solución similar cuando se debata la prescripción de las potestades del Fisco para imponer una multa.

Así y simplemente siguiendo el Código Penal, la prescripción parecería encauzarse del siguiente modo:

- La prescripción para aplicar sanciones de multa opera a los dos años de ocurrido el hecho por imperio del artículo 62, inciso 5.
- La prescripción comienza a correr *"desde la medianoche de día en que se cometió el delito…"* conforme lo dispone el artículo 63. Por lo tanto ésta se contará desde la fecha de vencimiento de la obligación.
- Impuesta la pena, el plazo que tiene el Fisco para perseguir su cumplimiento es de dos años contados a partir de su notificación, por aplicación del artículos 65, inciso 4, y 66 del Código.
- Se suspende *"en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio".* Este precepto del artículo 67, nos consta, es esgrimido por algunos fiscos, pero realmente resulta difícil encontrar en sede administrativa, la existencia de "cuestiones previas o prejudiciales" salvo que en determinados casos se le admita tal carácter al sumario previo.
- En el mismo artículo 67 se prevé como causal de interrupción la "comisión de otro delito", por lo que en muchos tributos locales –tal el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y las "tasas por servicios de inspección de seguridad e higiene"– habrá que estar al vencimiento del último de los períodos objetados.

En definitiva, entendemos que los principios que dimanan del Código Penal –incluida la doctrina jurisprudencial sobre tales principios –y no sólo los relativos al instituto de la prescripción, deberían tener preeminencia al momento de juzgar una conducta *prima facie* infraccional.
Entre otros principios que resultan aplicables cabe mencionar:

207 Miguel A. Tesón, Doctrina Tributaria Errepar, T. XXXIII, octubre de 2012, quien cita a su vez un artículo de Arístides Horacio M. Corti y Rubén A. Calvo publicado en el Periódico Económico Tributario de La Ley, del 27/07/2012.



I y II Jornadas.indb 96 2/5/16 15:43

- Principio de legalidad.
- No retroactividad de la ley penal, excepto cuando resulte más benigna.
- Principio de la ley penal más benigna.
- Imposibilidad de la doble persecución penal (non bis in idem).
- Derecho al juzgamiento en sede judicial.
- Tipicidad.
- Imputabilidad tanto objetiva como subjetiva de la conducta

Al respecto, no queremos finalizar este punto sin dejar de observar que la mayoría de los ordenamientos locales –incluso municipales– prevén las figuras de la "clausura" y el "decomiso"[208].

No encontramos a priori óbice a este tipo de sanciones. En todo caso la Corte Nacional se ha expedido en numerosas ocasiones, desestimando los planteos genéricos de inconstitucionalidad de la "clausura"[209].

Lo que sí no es dable admitir es que el acceso a la justicia tengo "efecto devolutivo" y no "suspensivo". Recordamos que en el caso de la Ley Nacional de Procedimientos Tributarios, si bien así lo dispone el artículo 78 para el caso de "clausura", la Corte Nacional invalidó este precepto y hoy no existe controversia en que el recurso deducido contra la sanción tiene "efecto suspensivo"[210].

### *5.1.2) Aplicación sanciones impropias*

En este último punto, queremos efectuar algunas reflexiones sobre ciertas decisiones, a veces materializadas mediante actos administrativos previos, otras carentes de una manifestación expresa de la voluntad administrativa, y con basamento en disposiciones de dudosa legalidad o incluso inexistentes, que provocan en los administrados los efectos de una "sanción". Englobamos bajo el concepto de "sanciones impropias" a este tipo de actos o verdaderas "vías de hecho" de la administración tributaria.

A nivel de tributos nacionales, se ha generado recientemente importante controversia[211] ante la cancelación de la CUIT frente a la detección de presuntos incumplimientos, qué si bien pueden haber sido objeto de instrucción sumarial y/o de un proceso de determinación, no es dable aplicar "sanción" alguno hasta tanto la imputación que mereció reproche fiscal quede firme. También ha suscitado contundente respuesta de la Justicia la exclusión del Registro de Operadores de Granos[212].

En estos casos, incluso, lo más grave es que no existe ley en sentido formal y material en abierta contradicción con lo estipulado por el artículo 18 de nuestra Carta Magna.

Similares supuestos de "sanciones impropias" se observan a nivel provincial a través de:

- La creación de registros de proveedores del estado y, consiguientemente, la exclusión del mismo o la imposibilidad de incorporarse ante la existencia de "deudas" o "incumplimientos".
- La extensión a una serie casi infinita de supuestos de los denominados "perfiles de riesgo"[213]. En primer término y ante la vaguedad o amplitud de los supuestos, la frontera de la "discrecionalidad" se supera fácilmente para arribar a la decisión "arbitraria". Pero lo que es más grave, al esta ubicado en los niveles de "mayor riesgo" ello trae aparejado el sometimiento a alícuotas de retención o percepción, incluso por encima de la aplicable a la actividad del sujeto.
- También tiene en efectos en cierto modo "sancionatorios", la aplicación de embargos preventivos ante una mera presunción de deuda definida en un procedimiento administrativo. Afortunadamente, si bien prevista en varios ordenamientos, en general la aplicación por parte de los fis-

208 Una buena descripción de los diferentes regímenes se puede encontrar en el trabajo presentado por el Dr. Diego D. Quintana en oportunidad de el 7º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

209 "García Pinto, José por: Mickey SA", Fallos: 314:1376, 05/11/1991.

210 "Lapiduz, Enrique c/DGI", Fallos: 321:1043, 28/04/1998. La "apelación con efecto devolutivo" ya había merecido el claro reproche de la Corte en el conocido fallo "Dumit", 08/11/1972.

211 "Lunati, Pablo Alejandro c/PEN - AFIP s/Amparo", Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, Sala III, 14/11/2003; "Compudata SA c/AFIP s/Medida cautelar", Juzgado Civil y Contencioso Administrativo Federal Nº 2, La Plata, 23/04/2014.

212 "Bunge Argentina SA c/AFIP s/Amparo", Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala A, 23/08/2011.

213 Resolución (AGIP) 918/2013, resolución normativa (ARBA) 19/2014, resolución general (DGR Corrientes) 120/2013, etc.



I y II Jornadas.indb 97 2/5/16 15:43

cos es prudente, existiendo incluso jurisprudencia que ha desestimado el valor de este tipo de acciones[214].

En suma, queremos alertar sobre la existencia cada vez más extendido de estas verdaderas "penas" infringidas sin juicio previo, sin ley anterior que las avale y sin respeto de las mínimas garantías que consagra nuestra Carta Magna a favor de quien es imputado de la comisión de una infracción.

### 5.2) Aspectos destacados por los expositores y autores de trabajos

Para el Dr. Arístides H. M. Corti, conforme nos adelantara con relación a su exposición:

- Refiere en primer lugar a la atribución de potestad punitiva en el marco de la Ley Penal Tributaria, afirmando que el Congreso de la Nación ha legislado en el tema en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional,
- Demuestra seria preocupación con relación a algunos puntos todavía no muy difundidos del Proyecto de Código Penal y, en particular, en la calificación de las infracciones tributarias como parte del "derecho administrativo", apartándose de las sabias y consolidadas doctrina y jurisprudencia que las ha encuadrado en el "derecho penal", implicando así un alto grado de protección de los derechos a la luz de los principios que dimanan sobre todo del artículo 18 de nuestra Constitución y de los tratados internacionales a los que alude del artículo 75, inciso 22, de aquélla.
- Luego de adherir a la doctrina que considera que las infracciones tienen naturaleza penal, el distinguido jurista promueve la incorporación de las sanciones relativas a infracciones tributarias al Código Penal, a fin de solucionar la verdadera anarquía normativa que existe en virtud a coexistir regulaciones en la materia no sólo en las 23 provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sino en la mayor parte de los municipios.

El enjundioso trabajo de los Dres. Del Zotto, Lopérgolo, Marcato, Pendino y Severin aborda la cuestión de la prescripción en materia sancionatoria, sobre todo a partir de la doctrina recaída en el fallo "Filcrosa" que ha destacado la preeminencia y exclusividad del Congreso Nacional para legislar en las materias mencionadas en los códigos a que alude el artículo 75, inciso 12, de nuestra Ley Suprema.

Los autores, luego de efectuar una serie de consideraciones sobre el instituto de la prescripción, tanto en lo que atañe a su naturaleza, efectos y justificación como en lo referente a ciertas reglas adjetivas que rigen su aplicación concreta, nos recuerdan que sobre todo a partir de los precedentes "Filcrosa", "Casa Casmma" y "Ullate", la Corte Federal ha dirimido una controversia que existía sobre si el instituto integraba el derecho público local o resultaba una cuestión vedada a los fiscos provinciales y municipales.

Posteriormente, analizan la infracción tributaria y con numerosas citas de doctrina y jurisprudencia, concluye en su calidad de "sanción penal", por lo que los preceptos del Código Penal rigen también en este aspecto del derecho local.

A partir de estas dos premisas (la potestad exclusiva del Congreso de la Nación para legislar en el instituto de la prescripción, y la indudable naturaleza penal de la "infracción tributaria"), la conclusión emerge en forma inmediata: por imperio del artículo 62, inciso 5, del Código Penal, la prescripción de la acción para imponer sanciones es de dos años contados desde la fecha de comisión del ilícito.

Finalmente dedican varias líneas de su trabajo para elogiar la reforma dispuesta por la ley 8490 de la Provincia de Tucumán que en lo que hace al instituto remitió directamente a lo dispuesto por los Códigos Civil y Penal.

### 5.3) Conclusiones

Con relación a este punto destacamos:

- Debería analizarse la propuesta del Dr. Corti de unificar en un solo cuerpo legal la tipificación de las infracciones tributarias.
- Más allá de que se mantenga la potestad para calificar conductas en cabeza de los fiscos locales, ello no podría hacerse en desmedro de los principios generales que surgen del Código Penal.

214 "Provincia de Tucumán –DGR– c/Servicios y Negocios SA s/Embargo preventivo", Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, Sala Civil y Penal, sentencia del 21/10/2013.



I y II Jornadas.indb 98 2/5/16 15:43

- Es preocupante la idea de reenviar las infracciones tributarias al ámbito administrativo, abstrayéndolas del respeto de los derechos y garantías admitidos para los "delitos".
- La potestad de legislar sobre el instituto de la prescripción, reposa exclusivamente en el Congreso Nacional. Por otra parte, la prescripción relativa a las sanciones de "multa" se encuentra especialmente contemplada en el Código Penal por lo que no es admisible que el derecho local se aparte de lo señalado en el Código citado.

## III. CONCLUSIONES DEL INFORME

Si bien en el capítulo anterior hemos expuesto las conclusiones que responden a cada punto, entendemos relevante a modo de síntesis reproducir las que consideramos más significativas:

- Nuestra Constitución, tanto en su parte dogmática, como en los tratados internacionales que han sido incorporados a su cuerpo a partir de la reforma constitucional de 1994, posee una enumeración amplia de derechos y garantías que, de traducirse en la práctica en mecanismos plenamente operativos, lograrían satisfacer el objetivo analizado en estos Jornadas, o sea la debida protección de los derechos de los administrados frente a las pretensiones de naturaleza tributaria.
- A ello cabe añadir que la Corte Nacional amén de constituirse en último y eficaz guardián de los derechos de los habitantes de nuestro país, ha reconocido a través de sus fallos derechos que en forma implícita es dable encontrar en nuestra Carta Magna.
- Empero, la existencia de estos derechos reconocidos en la Ley Suprema y la loable acción de la justicia, no impiden la existencia de numerosas controversias en las que los derechos citados se esfuman o son ignorados so pretexto de la "recaudación".
- Se impone por lo tanto en la búsqueda de protección del derecho de propiedad –tan cercano al fenómeno tributario y en forma mediata resguardo de derechos superiores como la Vida y la Libertad– el alertar sobre los hechos señalados en el punto anterior, sugerir correcciones para volver a la buena senda e instar el abandono de conductas que cercenan los derechos aludidos.
- En tal sentido, amén de las cuestiones habituales en nuestra materia –violación del principio de legalidad, confiscatoriedad, irrazonabilidad, etc.–, especial foco cabe asignar a la violación del secreto fiscal y de los datos personales.
- Yendo a los temas particulares aquí tratados, un aspecto que merece especial atención es el régimen de "solidaridad" y su *a priori* conflicto con el principio de "subsidiariedad". En tal sentido, en nuestra opinión creemos que este último es un mecanismo propio del régimen tributario nacional, no observándose pugna con lo que el Código Civil establece respecto del instituto de la "solidaridad".
- Empero, si se toma el derecho de fondo como un todo, a la luz de la doctrina "Filcrosa" y de lo que indica el artículo 75, inciso 12, de la CN se advierte que en la práctica, se desconoce la necesidad de una evaluación de la conducta del supuesto responsable solidario a fin de constatar la existencia de dolo o culpa como requisitos insoslayables para atribuir tal responsabilidad.
- Particular preocupación genera la asignación de responsabilidad solidaria a los agentes de recaudación que omitieron actuar como tales. Dejando a salvo su responsabilidad infraccional, lo cierto es que en forma abusiva se pretende que estos ingresen el impuesto dejado de retener o percibir, cuando los extremos para dispensar esta obligación, resultarían en principio de sencilla acreditación, en tanto que la tarea fuera encarada por el fisco en virtud a las herramientas que cuenta para lograrlo.
- En lo atinente a la responsabilidad solidaria en materia concursal, la misma no puede ser arbitrariamente endilgada para que el fisco resulte indemne de la situación del fallido, generando así un privilegio excesivo con relación al resto de los acreedores.
- Con relación a las vías procesales para ejercer el derecho de defensa, nuevamente nos enfrentamos con el hecho de tener un cuerpo normativo adecuado, pero que en la práctica, o no es lo suficientemente eficaz o directamente, no se permite acceder en plenitud al mismo.
- Un buen ejemplo de este conflicto entre "derecho" y "realidad" lo encontramos en la obtención de medidas cautelares, aspecto en general muy restringido. Similar reflexión cabe frente al planteo de "acciones declarativas" o "amparos".



I y II Jornadas.indb 99 2/5/16 15:43

- La experiencia recogida de los tribunales fiscales –en especial del TFN y del de la Provincia de Buenos Aires–, permite proponer su generalización como medio de debate en grado de apelación con efecto suspensivo de las controversias que refieran a tributos locales.
- Es un aspecto central de debate en estas Jornadas el *solve et repete*. En tal sentido, se advierte por un lado una postura doctrinaria contraria al instituto, y por el otro, jurisprudencia y normas que lo admiten y solo por excepción, dispensan su satisfacción.
- Más allá del valor de los aportes doctrinarios en contra de su continuidad, lo cierto es que esta parece asegurada, no advirtiéndose "vientos de cambio" que permitan promover sin más su abrogación. Bajo esta perspectiva, creemos que sí se puede alentar una solución en cierto modo equilibrada a los intereses contrapuestos: por ejemplo, que previo a rechazar la acción por incumplimiento de pago previo, se ventile una suerte de "incidente" con estructura similar a una cautelar, en el que se analice la "verosimilitud del derecho" del acto atacado y, resuelto el punto, se disponga el pago bajo apercibimiento de tener por desistida la presentación, se admita la prosecución de la causa sin previo pago o, eventualmente, se exija la constitución de una garantía suficiente en resguardo del derecho fiscal.
- Lo que sí este informe quiere dejar en claro es que el *solve et repete* no debe incluir el cumplimiento de la sanción sin importar el monto involucrado, atento a que se violenta la presunción de inocencia que goza el administrado por imperativo constitucional.
- Otra cuestión a contemplar, de proseguirse con el *solve et repete*, es instar la adecuación de las normas provinciales a fin de que el estado vencido finalmente en una controversia, restituya las sumas abonadas previamente en moneda constante mediante el reconocimiento de un tasa de interés suficiente y, además, fijar un horizonte cierto para que dicha devolución se haga efectiva. Incluso podría ser admisible la entrega de "certificados de crédito fiscal" libremente transferibles y con efectos cancelatorios inmediato sobre cualquier obligación fiscal.
- En lo que atañe al acceso a la jurisdicción federal, propugnamos la vuelta a la doctrina de "El Cóndor", sin perjuicio de los ajustes que merezca para no "federalizar" toda controversia local.
- En lo que refiere al procedimiento ante la Comisión Arbitral, en general la visión es positiva, existiendo alguna cuestiones técnicas que merecerían atención (el plazo para deducir la acción) y mayor amplitud y apertura en la admisión de pruebas y en evaluar su mérito.
- Desde el punto de vista del procedimiento local, es dable proponer también una solución que armonice las necesidades del fisco –y el riesgo de prescripción– versus el riesgo de convertir la solución obtenida en la Comisión Arbitral, en una abstracción sin efectos prácticos.
- Especial esfuerzo merecería realizarse en la aplicación del Protocolo Adicional. Creemos que las exigencias de la "inducción al error" y la de "inexistencia de diferencias de base imponible - total país", resultan irrazonables, tornando al referido remedio en una ilusión nunca cumplida.
- No se advierte que las potestades sancionatorias de los fiscos estén en conflicto con el artículo 75, inciso 12, de la CN, pero igual existen cuestiones puntuales que merecen solución. El tema de la prescripción de las multas es uno de ellos.
- Si observamos la aplicación de sanciones impropias las que por avasallar principios y garantías constitucionales, deberían ser abandonados.
- Un aspecto particular que debería instarse es la adecuación de la legislación local a la doctrina del fallo "Filcrosa", tanto en lo que refiere a las potestades de determinación como a las atinentes a la imposición de sanciones.



I y II Jornadas.indb 100 2/5/16 15:43

Conclusiones

# *I Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal*

**Rosario, 5 y 6 de junio de 2014**

**PANEL I**
Límites al ejercicio de potestades fiscales
de Provincias y Municipios

**PANEL II**
El acceso a la Justicia en materia tributaria provincial
y municipal respecto de la determinación de la deuda
y de las facultades sancionatorias

I y II Jornadas.indb 101 2/5/16 15:43

# PANEL I
# LÍMITES AL EJERCICIO DE POTESTADES FISCALES DE PROVINCIAS Y MUNICIPIOS

Detalle de los subtemas tratados:

1) la cláusula comercial y la prohibición de aduanas interiores (a propósito de las discriminaciones según exista establecimiento –o no– en la jurisdicción);
2) el límite territorial (tanto al intentar aprehender exteriorizaciones de capacidad contributiva como al imponer cargas públicas –agentes de recaudación/información–);
3) los empréstitos forzosos (retenciones y/o percepciones en exceso);
4) la coparticipación constitucional (superación del dilema de la constitucionalidad del sistema de reparto; procedimiento para la sanción de la ley convenio; principios de la distribución) y el derecho intrafederal.

## VISTO:

*a) El informe del relator, Dr. Aníbal Oscar Bertea.*

*b) Las exposiciones de los disertantes:*

- *Dr. Enrique Bulit Goñi: "Reflexiones sobre la Cláusula Comercial de la Constitución Nacional Argentina"*
- *Dr. Pablo Garat: "El ejercicio del poder de imposición y la distribución de la renta tributaria federal a partir de la reforma constitucional de 1994: ¿fortalecimiento del federalismo?"*
- *Dr. César Litvin: "El límite territorial para aprehender manifestaciones de capacidad contributiva y para imponer cargas públicas tanto a nivel provincial como municipal"*
- *Dr. Rodolfo Spisso: "Los empréstitos forzosos: 'retenciones y/o percepciones en exceso'".*

*c) Los trabajos presentados que a continuación se detallan:*

1. *"Tributación Subnacional y coparticipación", Dr. Marcelo E. Domínguez.*
2. *"Localización de ingresos en el régimen general del Convenio Multilateral", Dra. Julieta Demartino.*
3. *"¿Los impuestos provinciales sobre embarcaciones deportivas y de recreación son análogos al Impuesto sobre los Bienes Personales?", Dr. Horacio Di Paolo.*
4. *"El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la actividad industrial. Las provincias frente al dilema de cooperar o competir", Dr. Marcos Gómez Martín, Dra. Mariana Rodríguez Álvarez y Dra. Ingrid Dinitz.*
5. *"Los Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires", Dra. Analía Paula Magno.*
6. *"Impuesto sobre los Ingresos Brutos: tratamiento de los ingresos del exterior", Dr. Christian Canova.*

*d) Las reflexiones y opiniones vertidas por los asistentes durante el trabajo de la Comisión correspondiente a este Panel, con la coordinación de la Presidente, Dra. Elvira Balbo y la participación del Secretario, Dr. Rodrigo Lema y del Relator, Dr. Aníbal Oscar Bertea; y*

## CONSIDERANDO:

- Que nuestro país ha decidido organizarse bajo la forma republicana, representativa y federal (artículo 1 de la Constitución Nacional), reconociendo inicialmente tres niveles de gobierno "nacional, provincial y municipal–, incorporándose en las últimas décadas la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Que para el cumplimiento de sus fines es imprescindible considerar la distribución de potestades tributarias que les corresponden a cada nivel de gobierno, sea en forma exclusiva, excepcional y temporaria o concurrente.
- Que frente al reparto del poder de imposición del Estado en sentido *lato*, corresponde destacar el deber ético de los sujetos pasivos y, recién en segundo lugar, los cauces y límites constitucionales de la tributación. *"Ello así, en tanto la existencia misma de toda comunidad política organizada está condicionada a la disponibilidad de recursos para afrontar los gastos que origina el cumplimiento de sus funciones e, ineludiblemente, al correlativo ejercicio de las potestades tributarias…"* (José O. Casás, "El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado. Notas Preliminares en Torno de



I y II Jornadas.indb 103 2/5/16 15:43

la Justicia Tributaria", Revista Jurídica de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Guayaquil, Ecuador).

- Que frente al deber ético de contribuir, existe de parte del Estado *lato sensu,* el de recaudar los tributos con equidad y gastar con responsabilidad, tendiendo a cumplir con los fines que han tenido en vista los organizadores de nuestra vida institucional: *"constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad, para nosotros, para nuestra posteridad, y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino"* (Preámbulo de la Constitución Nacional).
- Que, no obstante, algunas conductas de los fiscos hacia los contribuyentes se han visto multiplicadas y potenciadas en los últimos años, alzándose gran parte de la doctrina y una incipiente línea jurisprudencial en poner límites a excesos en aprehender la capacidad contributiva, extralimitaciones territoriales y tratamientos discriminatorios, que ponen en crisis el haz de derechos y garantías de los habitantes y, entre éstos, de los mismos contribuyentes y demás sujetos responsables.
- Que la temática general abordada en estas Jornadas y, especialmente, en el Panel I, fue la potestad tributaria provincial y municipal, sus alcances y limitaciones.
- Que también han sido objeto de tratamiento los siguientes aspectos particulares: la cláusula comercial y la prohibición de establecer aduanas interiores; el comercio interjurisdiccional; la discriminación tributaria según exista o no establecimiento en la jurisdicción; la distribución de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, el principio de territorialidad en materia fiscal local; el intento de los fiscos de aprehender exteriorizaciones de capacidad contributiva fuera de su territorio; la utilización intensiva de agentes de recaudación; entre otras.
- Que tales cuestiones presentan conflictos que se vinculan directa e insoslayablemente con los principios básicos del ordenamiento constitucional argentino.
- Que si bien tales especiales situaciones son de vieja data, se han visto incrementadas en los últimos tiempos y fundamentan la convocatoria a estas Jornadas.
- Que la construcción de "*un solo país para un solo pueblo*" y "*la unión indestructible de estados indestructibles"* que ha querido conformar la Constitución Nacional (CSJN, Fallos: 178:9, entre otros), son objetivos que deben ser sostenidos cotidianamente.
- Que para ello, resulta de vital importancia el principio de solidaridad federal (CSJN, Fallos: 304:1186, 327:5012, entre otros) y la responsabilidad institucional de todos los actores involucrados.
- Que a partir del orden jurídico constitucional es necesario debatir seriamente la distribución de las fuentes tributarias entre los distintos niveles de gobierno, fundamentalmente el sistema de coparticipación federal, para promover y alcanzar la solidaridad y equidad y dar *"prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional"* (artículo 75, incisos 2, 8 y 19, de la Constitución Nacional).
- Que despiertan significativa preocupación aquellas normas que prevén un tratamiento tributario más gravoso para los industriales no radicados en la jurisdicción.
- Que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se ocasionan dudas en el tratamiento de los ingresos originados en el exterior.
- Que la decisión de la Provincia de Misiones de gravar las ventas en el mercado externo plantea un quiebre en la homogeneidad normativa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y acarrea asimetrías con el resto de las jurisdicciones que no han ampliado su base imponible.
- Que también genera gran inquietud la proliferación de regímenes de recaudación bancaria, de retención y de percepción, que no observan el principio de legalidad ni los límites territoriales y que muchas veces se encuentran escindidos del hecho imponible.
- Que la aplicación excesiva y superpuesta de los mencionados regímenes genera recurrentes saldos a favor de los contribuyentes que constituyen verdaderos empréstitos forzosos sin ley que los autorice.
- Que la cuestión relativa a la territorialidad atraviesa todos los conflictos tributarios locales, influyendo en forma decisiva en materia de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos, a la Transmisión Gratuita de Bienes y las tasas municipales.
- Que la implementación de novedosos mecanismos tendientes a eludir el procedimiento tradicional de la determinación de oficio, fomenta la inseguridad jurídica y limitan el derecho de defensa de los contribuyentes.



I y II Jornadas.indb 104 2/5/16 15:43

Por lo expuesto,

## LA COMISIÓN DEL PANEL I DE LAS I JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

## RECOMIENDA:

1. *La urgente revisión de los sistemas de coordinación fiscal entre los diferentes niveles de gobierno actualmente vigentes, para evitar que el desfinanciamiento originado en su aplicación deficiente sea suplido por el aumento desmedido de la presión tributaria de los contribuyentes propios y ajenos.*
2. *La eliminación de toda disposición discriminatoria en la legislación tributaria provincial y municipal que consagre un tratamiento más gravoso a quienes no tengan establecimiento industrial en la jurisdicción, porque vulnera principios constitucionales.*
3. *El respeto irrestricto del principio de territorialidad en materia tributaria de forma tal de evitar aprehender exteriorizaciones de capacidad contributiva originadas en extraña jurisdicción.*
4. *La derogación de toda disposición que pretenda establecer en virtud de la aplicación de presunciones sujetos tributarios en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.*
5. *La no inclusión de los ingresos provenientes del exterior (exportaciones de bienes y servicios) en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para priorizar el principio de tributación en destino, favorecer la competitividad de la Argentina en los mercados internacionales y evitar que se produzcan asimetrías entre las jurisdicciones en la distribución del impuesto provincial.*
6. *La eliminación de los regímenes de recaudación que se encuentran disociados del hecho imponible y base imponible de los impuestos que supuestamente los originan (por ejemplo, regímenes de percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y regímenes de retención bancaria).*
7. *El apego al principio de reserva de ley, la homogenización y armonización de las normas que establezcan y regulen los aspectos esenciales de la actuación de los agentes de retención y percepción, minimizando la carga administrativa de los mismos y la incertidumbre jurídica a la hora de practicar las retenciones y percepciones que les han sido encargadas.*
8. *El establecimiento de un sistema automático de exclusión y simplificado de reintegro o devolución de los recurrentes saldos a favor del contribuyente que se generen a través de los regímenes de recaudación.*
9. *El cumplimiento por parte de todas las jurisdicciones adheridas de las Resoluciones Generales de la Comisión Arbitral y la efectiva aplicación del Protocolo Adicional, protegiendo al contribuyente multilateral que ha cumplido con su obligación.*
10. *El reconocimiento de que "la determinación" del impuesto es el mecanismo esencial para la cuantificación de la obligación tributaria, ya sea que ella provenga de la autodeterminación practicada por el contribuyente, o de la determinación de oficio efectuada por la autoridad fiscal.*
11. *La revalorización del principio de razonabilidad que debe guiar tanto el diseño de las normas tributarias, como su interpretación y su aplicación desde la Administración.*
12. *El respeto por parte de los gobiernos locales y de las Administraciones tributarias de los compromisos asumidos en los Pactos y Acuerdos fiscales suscriptos, y la sujeción al Convenio Multilateral, tanto en su parte sustantiva como procedimental.*
13. *El retorno a las tasas municipales tradicionales que gravan la efectiva e individualizada prestación de un servicio, abandonando la postura de utilizarlas sólo con fines recaudatorios para paliar el desfinanciamiento de los municipios.*



I y II Jornadas.indb 105 2/5/16 15:43

# PANEL II
# EL ACCESO A LA JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA PROVINCIAL Y MUNICIPAL RESPECTO DE LA DETERMINACIÓN DE LA DEUDA Y DE LAS FACULTADES SANCIONATORIAS

## VISTO:

- Que con fecha 5 y 6 de junio de 2014 se realizaron en la ciudad de Rosario las Primeras Jornadas en materia de Derecho Tributario Provincial y Municipal organizadas por la AAEF.
- Que el Panel II tuvo a su cargo el análisis de "El acceso a la Justicia en materia tributaria provincial y municipal respecto de la determinación de deuda y de las facultades sancionatorias".
- Que en esta oportunidad se expusieron las Dras. Teresa Gómez y Flavia Melzi y el Dr. Claudio Luis.
- Que, asimismo, se tuvo en cuenta el aporte generado por los trabajos que se mencionan más abajo.
- Que en consecuencia corresponde formular las conclusiones del Panel II.

## 1. TEMA: EL ESTÁNDAR MÍNIMO DE GARANTÍAS A FAVOR DEL CONTRIBUYENTES LOCAL

## VISTO:

1. La exposición de la Panelista Dra. Teresa Gómez.
2. Los aportes efectuados durante el debate por la panelista y los participantes.

## CONCLUSIONES

- Nuestra Constitución Nacional contempla en forma expresa una completa enumeración de los derechos y garantías constitucionales que exigen máxima protección sobre todo si se pretende vivir en un país democrático con pleno goce de la libertad individual (vgr., entre todos, razonabilidad, legalidad, no confiscatoriedad, igualdad).
- Es más, si algunos derechos no tienen recepción expresa (generalidad tributaria, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, entre otros) ello no impide su goce y la existencia de adecuadas garantías, dado que la doctrina emanada sobre todo del Tribunal Cimero en cierto modo, los ha plasmado en "normas" de igual valor que aquellas que tienen mención expresa en la Constitución.
- Que se ha destacado articular el derecho a la protección de los datos personales (ley 25.326 y artículo 43, CN), válido para personas físicas y jurídicas, lo cual limita a los Fiscos actuantes a solicitar datos con "relevancia tributaria específica". Preocupan, seriamente, los procedimientos de Fiscalización electrónica en los cuales el contribuyente desconoce el expediente, la finalidad, el destino, el funcionario receptor y las consecuencias derivadas que de tal entrega acontezcan.
- Que la solicitud de datos en sea "racional" y no exista un ejercicio abuso, asimismo sostenemos que la implementación de mecanismos informáticos no puede ir en detrimento de las normas sustantivas y formales que regulan el procedimiento tributario, antes bien estos deben adecuarse a ellos.

## 2. TEMA: LA FALTA DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE "SUBSIDIARIEDAD" EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA, DE LA CONSIDERACIÓN DEL "ELEMENTO SUBJETIVO" Y DE LA CLÁUSULA DE LOS CÓDIGOS DE FONDO

## VISTO

1. Los trabajos presentados en estas jornadas por los Dres. Analía Paula Magno, Marina De Luca y Ricardo M. Chicolino.
2. La exposición de la panelista Dra. Flavia Melzi.
3. Los aportes efectuados durante el debate por los autores de los distintos trabajos, panelista y participantes.



I y II Jornadas.indb 107 2/5/16 15:43

## CONCLUSIONES

- El principio de "subsidiariedad" en todo caso existe como mecanismo en materia de tributos nacionales, en virtud del cual el fisco se encuentra impedido de exigir el pago de la supuesta deuda si antes no lo hace al sujeto pasivo (contribuyente o responsable) y este incumple la intimación. Resulta positiva la modificación del Código Fiscal de la provincia de Santa Fe introducida por la ley 13.260.
- En lo que atañe a los tributos locales, y quizá con más claridad en Provincia de Buenos Aires, rige un sistema de solidaridad clásica (aunque con algunos matices que lo hace cuestionable).
- Desde el plano de la legislación civil no advertimos diferencias sustanciales entre la "solidaridad" que describe el código de fondo y la que promueven algunas legislaciones provinciales.
- En cambio, creemos que existe un apartamiento del derecho de fondo, al no admitir sobre todo los fiscos y la jurisprudencia local, la comprobación de la responsabilidad a título de culpa o dolo de los integrantes de los órganos de dirección.
- Una cuestión que merece un trato más prudente es la situación de los agentes de recaudación. En algunos casos los fiscos prefieren accionar contra quienes supuestamente omitieron su obligación –generalmente grandes empresas– soslayando la constatación del cumplimiento del pago de la obligación principal por parte del sujeto pasivo.
- Basarse en dificultades de constatación del pago por parte del sujeto pasivo, es nada más que retórica, un sofisma. Los fiscos están en mejores condiciones que los responsables de verificar la acreditación de los extremos que exigen los códigos fiscales para que el responsable quede dispensado de su obligación solidaria. Ello no empece, desde ya, que en algunos casos corresponda el cobro de intereses y la aplicación de sanciones.
- Párrafo aparte merecen las situaciones derivadas de la legislación concursal. Está claro que en tanto el debate se ventila en un tribunal administrativo, no opera la figura del fuero de atracción. Pero ello no importa desconocer la particular situación de la empresa concursada y menos de la que ha presentado la quiebra.
- Creemos que la extensión de solidaridad hacia los directivos de la concursada o quebrada, sobre la base de que no se le puede cobrar a la empresa fallida, implica generar un privilegio excesivo al fisco. Solo ante supuestos de acreditación de culpa o dolo se debería superar esta valla.
- En cuanto a la responsabilidad del síndico, no parece vislumbrarse a la fecha una grave situación de cara a la jurisprudencia y actitud prudente que en el tema han adoptado los fiscos.

# 3. TEMA: LAS VÍAS PROCESALES EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO. EL *SOLVE ET REPETE*

## VISTO

- Los trabajos presentados en estas jornadas por los Dres. Laura Marcos, Julián Passarella, Tomás Garcia Botta, Lucas Mantelli, Estefanía Hordichuk y Christian Scoponi (coordinador), Mariano Peretti, Alejandrina Raduan, Gastón Vidal Quera, Lucas Gutierrez.
- La exposición de la Dra. Teresa Gómez.
- Los aportes efectuados durante el debate por los autores de los distintos trabajos, y los participantes.

## CONCLUSIONES

- Si bien la jurisprudencia ha morigerado las exigencias para la admisibilidad del "amparo" y de la "acción declarativa", en la esfera de tributación local, la situación dista mucho de ser la óptima. En general la respuesta a planteos como los señalados es restrictiva, cuando no es directamente negativa. Ni que hablar de la obtención de medidas cautelares en que la situación es aún más grave.
- Una cuestión que ha empeorado el estado de limitaciones procesales existente es el abandono por parte de la Corte Suprema de la doctrina sostenida en el precedente "El Cóndor" a partir del fallo "Papel Misionero". Si bien restringido a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, dado que gran cantidad de controversias locales transitan hoy por su carril, la "federalización" de la misma permitió



I y II Jornadas.indb 108 2/5/16 15:43

por un corto lapso el acceso a una justicia más accesible a la admisión de acciones declarativas y a la concesión de medidas cautelares.

- El *solve et repete* es un instituto muy criticado en doctrina, pero lo cierto es que la mayoría de los ordenamientos lo contemplan y además, la jurisprudencia mayoritariamente se ha inclinado por admitirlo. Entonces, más allá de que desde lo académico puedan encontrarse fuertes argumentos para discrepar con el régimen, lo que en esta instancia se podría proponer es una suerte de adecuación del mismo para que, en forma equilibrada, teniendo en miras los intereses de ambas partes, impida por un lado la arbitrariedad fiscal, pero por el otro no afecte las necesidades de las haciendas locales.
- Claramente nos oponemos a que el *solve et repete* sea condición de admisibilidad de los recursos administrativos y judicial, debiendo quedar reservado en tal caso, a la acción contenciosa ante la justicia y de ser posible, con las limitaciones que proponemos a fin de mantener una situación de equilibrio entre los intereses y derechos de las partes en contienda.
- Finalmente, en lo que refiere al procedimiento ante los tribunales fiscales, hoy casi restringido a la Provincia de Buenos Aires, si bien existen algunos matices a corregir, la "buena experiencia" que se advierte de su funcionamiento, lleva a concluir en que se impulse la generalización de estos mecanismos de soluciones de controversias.
- Recomendar la derogación del instituto *solve et repete*.

## 4.TEMA: EL DERECHO DE DEFENSA ANTE LA COMISIÓN ARBITRAL. EL PROTOCOLO ADICIONAL

### VISTO

1. El trabajo presentado en estas jornadas por el Dr. Enrique L. Condorelli.
2. Los aportes efectuados durante el debate por el autor y los participantes.

### CONCLUSIONES

- El Convenio Multilateral y sus órganos de aplicación, generan en principio una visión positiva. Empero, se advierten algunas cuestiones que deberían ser corregidas.
- No parece razonable la multiplicidad de plazos para interponer la acción ante la Comisión Arbitral.
- La forma en que se evalúa la prueba aportada y las pocas veces que se provee la ofrecida, genera dudas sobre el respeto del debido proceso adjetivo.
- Si bien responde a una cuestión de fondo, no se puede entender cómo a esta altura de la vida del Régimen, todavía no se conozcan través de una resolución general, los criterios de asignación de ingresos y de ciertos gastos.
- Párrafo aparte merece el Protocolo Adicional. Si bien la resolución general 3/2007 constituye un avance para hacerlo funcionar de una vez por todas, ciertas exigencias, en particular el de la acreditación de la inducción al error y el de la inexistencia de diferencias de base imponible, implican en cierto modo mantener el "status quo" vigente antes del dictado de dicha resolución general (cfr. por el fallo "Argencard SA c/Entre Ríos y Chubut").
- Finalmente, frente a una pronunciamiento de la Comisión Plenaria que concluye el debate ante la Comisión Arbitral, la actual jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, obligaría que la cuestión se ventile ante la justicia local por vía de acción de impugnación de acto administrativo. No está todavía muy claro si esta posibilidad resultará admisible en la práctica y en especial, sí los tribunales amparados en la "obligatoriedad" de las resoluciones de Comisión Arbitral nieguen abrir el debate sobre la base de que se trata de una cuestión firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.º
- Garantizar en el procedimiento ante la Comisión Arbitral la exigencia de la doble instancia en sentido pleno, conforme el artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica, artículo 75, inciso 22, CN, caso "Herrera Ulloa", Corte Interamericana y fallo "Casal", CSJN.



I y II Jornadas.indb 109 2/5/16 15:43

## 5. TEMA: LA POTESTAD SANCIONATORIA LOCAL Y EL ARTÍCULO 75, INCISO 12, DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

### VISTO

1. Los trabajos presentados en estas jornadas por los Dres. Del Zotto, Lopérgolo, Marcato, Pendino, Severin y del Dr. Pablo Garbarino.
2. La exposición del panelista Dr. Claudio Luis, en representación del Dr. Arístides H. M. Corti.
3. Los aportes efectuados durante el debate por los autores de los distintos trabajos, panelista y participantes.

### CONCLUSIONES

- Recomendar la plena vigencia y respeto del artículo 75, inciso 12, respecto de la tipificación de los ilícitos tributarios de naturaleza penal.
- Más allá de que se mantenga la potestad para calificar conductas en cabeza de los fiscos locales, ello no podría hacerse en desmedro de los principios constitucionales aplicables a la materia penal y procesal penal.
- Es preocupante la idea de reenviar las infracciones tributarias al ámbito administrativo, abstrayéndolas del respeto de los derechos y garantías admitidos para los "delitos".
- La potestad de legislar sobre el instituto de la prescripción, reposa exclusivamente en el Congreso Nacional. Por otra parte, la prescripción relativa a las sanciones de "multa" se encuentra especialmente contemplada en el Código Penal por lo que no es admisible que el derecho local se aparte de lo señalado en el Código citado.
- Que los fiscos a cualquier nivel carecen de facultades para imponer sanciones de naturaleza penal, de acuerdo con los principios convencionales y constitucionales, las que deberán ser diferidas para su aplicación al Poder Judicial.



I y II Jornadas.indb 110 2/5/16 15:43

# II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

Buenos Aires, 2 y 3 de julio de 2015

I y II Jornadas.indb 111 2/5/16 15:43

# ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

## CONSEJO DIRECTIVO
**Período 2014/2016**

Presidente:
***Horacio R. Della Rocca***

Vicepresidente:
***Pablo J. M. Revilla***

Secretario:
***Carlos A. Abeledo***

Tesorero:
***Guillermo O. Teijeiro***

Vocales:
***A. Carolina Calello***
***Roberto O. Freytes***
***Guillermo A. Lalanne***
***Rubén H. Malvitano***
***Gabriela I. Tozzini***

Revisores de cuentas:
***Gustavo E. L. Etman***
***José A. Díaz Ortiz***

Av. Julio A. Roca 751, entrepiso "B" - 1067 - Buenos Aires
Tel./Fax: (54-11) 4342-1796/7837 y 4345-0218
e-mail: info@aaef.org.ar - web: www.aaef.org.ar

I y II Jornadas.indb 113 2/5/16 15:43

# II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

**Buenos Aires, 2 y 3 de julio de 2015**

Presidente de las Jornadas

***Horacio R. Della Rocca***

## Comité Científico

Presidentes

***Enrique G. Bulit Goñi***

***Horacio Ziccardi***

Vocales

***Pablo J. M. Revilla***

***Rodrigo Lema***

***Juan C. Ismirlian***

***Ricardo M. Chicolino***

## Comité Ejecutivo

Presidente

***Daniel Borrego***

Vocales

***Martín R. Caranta***

***Juan Pablo Bayle***

***Luis O. Laserna***

Conclusiones

# *II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal*

**Buenos Aires, 2 y 3 de julio de 2015**

## PANEL I

Tributación local y economía digital. Los efectos de las innovaciones tecnológicas en la tributación local

## PANEL II

Los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Situación actual y perspectivas

I y II Jornadas.indb 117 2/5/16 15:43

# PANEL I
# TRIBUTACIÓN LOCAL Y ECONOMÍA DIGITAL. LOS EFECTOS DE LAS INNOVACIONES TECNOLÓGICAS EN LA TRIBUTACIÓN LOCAL

## VISTO:

El informe del relator, Dr. Carlos F. Reyes, las exposiciones de los panelistas, las exposiciones de los trabajos y las opiniones debatidas durante la reunión de comisión de este panel, a continuación se exponen las conclusiones y recomendaciones de estas jornadas.

## CONSIDERANDO:

Que las innovaciones tecnológicas han provocado cambios significativos en los sistemas tradicionales de comercialización de bienes y servicios, generando actividades y modos de contratación inimaginables en el pasado.

Que la utilización de Internet, el correo electrónico, la telefonía celular y las redes sociales, entre otros medios, provocan la necesidad de evaluar las bases mismas de la tributación en orden al principio de territorialidad y el alcance del poder de imperio de cada jurisdicción, lo que ocurre tanto a nivel internacional, como interno.

Que en ese contexto se advierte que tanto los principios constitucionales como los tributos y normas centrales de las jurisdicciones subnacionales (Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto de Sellos, Convenio Multilateral, etc.) se han mantenido inalterados en su esencia, lo que requiere que la evaluación de los cambios producidos por las innovaciones tecnológicas deban ser considerados sobre la base de los esquemas constitucionales y legales mencionados.

Que, en particular en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la determinación de la existencia o inexistencia de sustento territorial, frente a operaciones celebradas por medios electrónicos (Internet y similares) es una cuestión que genera con asiduidad conflictos en la relación fisco-contribuyente e incluso entre los propios fiscos de diferentes jurisdicciones.

Que de ese modo, cobra vital relevancia reafirmar el contenido, vigencia y alcance del "principio de territorialidad" que el sistema constitucional argentino consagra.

Que en cuanto al Impuesto de Sellos, las innovaciones tecnológicas provocan cambios significativos en la formulación de negocios jurídicos, siendo actualmente posible contraer obligaciones contractuales a través de documentos electrónicos que, en algunos casos, reúnen los requisitos necesarios para ser considerados "instrumentos", como es el caso de aquellos que cuentan con "firma digital", pero que en la enorme mayoría de los casos no los reúnen (firma electrónica, mail, y similares).

Por todo ello,

## LA COMISIÓN DEL PANEL I
## DE LAS II JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

## RECOMIENDA:

1. En orden al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el comercio electrónico o similar, se recomienda adoptar y aplicar criterios que respeten el sustento territorial del tributo conforme la legislación y la jurisprudencia.
2. También en orden al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el comercio electrónico o similar, se recomienda tener siempre presente la diferenciación existente entre el hecho imponible y la base imponible del tributo, y en particular, que el hecho imponible exige el desarrollo de una actividad que haya sido ejercida de manera efectiva en el territorio de que se trate.
3. En la misma materia, se recomienda eliminar toda norma que presuma la existencia de gastos en la jurisdicción del adquirente en las operaciones efectuadas por medios electrónicos, Internet, o sistema similar, como es el caso de la resolución general 83/2002 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.
4. En materia de comercio electrónico y en relación al Impuesto de Sellos las legislaciones locales deberían adaptar su normativa a fin de someter al impuesto sólo los documentos electrónicos que cuen-



I y II Jornadas.indb 119 2/5/16 15:43

ten con firma digital en los términos de la ley 25.506 y el artículo 288 del Código Civil y Comercial de la Nación, siempre y cuando respeten el principio de instrumentalidad de la ley 23.548.

5. Recomendar que las jurisdicciones locales dicten las normas necesarias a fin de adaptar sus disposiciones al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (en especial el artículo 288 de firma digital).



I y II Jornadas.indb 120 2/5/16 15:43

# PANEL II
# LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS

## VISTO:

a) El Informe del Relator, Dr. Gastón Vidal Quera.
b) Las exposiciones de los disertantes:
   - Dr. Enrique L. Condorelli: *"Las vías administrativas y judiciales para paliar el flagelo de los saldos a favor en la Provincia de Buenos Aires. Situación actual en la jurisprudencia".*
   - Dr. Leandro Stok: *"Los regímenes de Recaudación y la relación jurídica Fisco/ Agente y el estado actual jurisprudencial en la provincia de Tucumán".*
   - Dr. José M. Sferco: *"Sobre Agentes de Recaudación en sede local y la relación jurídico tributaria".*
c) Los trabajos presentados que a continuación se detallan:
   1. "La distorsión de los Regímenes Recaudatorios por parte de la Provincia de Tucumán. El Convenio Multilateral en Riesgo", Dr. Francisco J. De Rosa.
   2. "Saldos a Favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Análisis y perspectivas", Dr. Marcelo A. Greco y Dra. Analía Paula Magno.
   3. "Recaudación en base a criterios de riesgo fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires", Dr. Mariano Abel Ezeyza.
   4. "Desnaturalización de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Dra. Anabella Kacenelson y Dr. Tomás Alderete Kehoe.
d) Las reflexiones y opiniones vertidas por los asistentes durante el trabajo de la Comisión correspondiente a este Panel, con la coordinación del Presidente, Dr. Miguel A. F. Di Mascio, y la participación del Secretario, Dr. Víctor D. Romero, y del Relator, Dr. Gastón Vidal Quera, y

## CONSIDERANDO:

Que la designación de los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es una carga pública, y muchas Legislaturas Provinciales han delegado en las autoridades de aplicación la facultad de establecer quiénes serán los agentes de recaudación y su solidaridad con la obligación tributaria del sujeto pasible.

Que en razón de la cuantía de los ingresos que proporcionan a los estados provinciales, se han multiplicado los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la fuente, alcanzando una misma actividad u operación en distintas etapas.

Que algunas legislaciones se apartan del principio de territorialidad para designar a los agentes de recaudación y definir las operaciones alcanzadas, adoptándose un criterio amplio, múltiple y superpuesto.

Que la jurisprudencia ha avanzado en liberar de responsabilidad a los agentes de recaudación, permitiendo la producción de la prueba que desvirtúa la solidaridad que se le imputa al agente de recaudación cuando el contribuyente principal hubiera dado cumplimiento a la obligación tributaria.

Que los mecanismos administrativos actualmente vigentes, ya sea por su gran cantidad de requisitos, o por la arbitraria exigencia de que el saldo a favor en el impuesto se mantenga por una determinada cantidad de tiempo, no constituyen una herramienta funcional para lograr la reducción o exclusión de los múltiples regímenes de recaudación.

Que aun cuando se pueda acceder a una atenuación o morigeración de las alícuotas aplicadas por dichos regímenes, con mucha frecuencia ello no resuelve el problema de los saldos a favor acumulados.

Que en sede administrativa los fiscos provinciales no garantizan procedimientos ágiles y expeditivos para la "devolución" de los "saldos a favor" acumulados, obligando a los contribuyentes a tomar el camino de las vías procesales judiciales.

Que tal como nos ilustró con su doctrina el maestro Dino Jarach, la obligación tributaria y la obligación de devolución tienen *"…su origen en un mismo principio constitucional: que el contribuyente sólo debe en concepto de tributo lo que la ley ha establecido…"* y *"…La Administración sólo puede percibir importes tributarios que surjan de la ley…",* agregando que *"… la repetición tributaria se fundamenta en el principio de legalidad…".*



I y II Jornadas.indb 121 2/5/16 15:43

Que debería velarse para que se recaude exclusivamente respecto de aquellos ingresos que se encuentran gravados por el tributo que se recauda, y cuando para dicha recaudación se establezcan indicios (presunciones), éstos deberían tener vinculación directa con la actividad ejercida en cada jurisdicción.

Que, adicionalmente, en pos de alcanzar el más alto grado de cumplimiento de las distintas obligaciones impuestas a los contribuyentes, y en algunos casos –también– como "sanciones anómalas o impropias", algunas jurisdicciones establecieron parámetros en función de ciertos incumplimientos formales y materiales, para caracterizar como "fiscalmente riesgosas" algunas conductas de los contribuyentes.

Que, al suscribir el Régimen de Coparticipación Federal, las jurisdicciones provinciales asumieron, por un lado, la obligación de aplicar las normas del Convenio Multilateral y, por el otro, el acatamiento a las Resoluciones que dictaran la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.

**Por lo expuesto,**

## LA COMISIÓN DEL PANEL II
## DE LAS II JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

## RECOMIENDA:

1. El establecimiento de los regímenes de recaudación en la fuente no puede estar desligado del hecho imponible del impuesto, por cuanto las retenciones y percepciones son pagos a cuenta del tributo que efectivamente se deberá ingresar.
2. El respeto y observancia del principio de legalidad en materia tributaria, debe regir en la designación de los agentes de retención y de los sujetos pasibles de las retenciones y percepciones, no siendo una materia en la que sea admisible la delegación legislativa en el poder administrador.
3. En la designación de los agentes de recaudación se debe respetar el principio de territorialidad, para que exista un verdadero nexo en la carga pública impuesta y los sujetos obligados a actuar como agentes.
4. En los procedimientos de determinación de oficio donde se imputa la solidaridad a los agentes de recaudación, debe garantizarse el derecho de defensa con la posibilidad de acreditar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente, siendo responsabilidad de las administraciones la previa verificación del efectivo ingreso de los tributos reclamados, con la información obrante en sus bases de datos.
5. Ratificar la recomendación de las Primeras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal - Panel I, de la AAEF, Julio 2014, en su punto 8º, a saber: *"El establecimiento de un sistema automático de exclusión y simplificado de reintegro o devolución de los recurrentes saldos a favor del contribuyente que se generen a través de los regímenes de recaudación".*
6. El diseño de los regímenes de recaudación deberá evitar la generación de constantes "saldos a favor", pues su mantenimiento en poder del fisco podría configurar el delito de "exacciones ilegales".
7. Los fiscos locales deben garantizar en sede administrativa la devolución de las retenciones y percepciones sufridas en exceso, la que debiera resolverse sin demoras, debiendo fijarse plazos razonables para su resolución y el reconocimiento de un interés que no tenga una desmedida desproporción con los intereses resarcitorios.
8. Las legislaciones locales que aún no lo prevean, deberían reglamentar el instituto de la "compensación" entre los saldos a favor y deudas que registre un mismo contribuyente por los distintos tributos recaudados, e incorporar también el instituto de la "transferencia de saldos a favor" entre los distintos contribuyentes.
9. La inclusión de contribuyentes en padrones de "Alto Riesgo" en base a presunciones, por el mero de hecho de detectar eventuales incumplimientos formales o materiales y/o por aplicación de "sanciones anómalas o impropias", resulta irrazonable y no tiene vinculación con el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos.
10. La mencionada inclusión en dichos padrones de retención genéricos o de "Alto Riesgo", sin permitirle al contribuyente ejercer previamente su derecho de defensa, vulnera derechos y garantías constitucionales.
11. Al establecer regímenes de retención y percepción, las jurisdicciones provinciales deben respetar las pautas fijadas por las resoluciones generales dictadas por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, en particular la resolución general 4/2011 y complementarias.



I y II Jornadas.indb 122 2/5/16 15:43

PANEL I

# *Tributación local y economía digital*

## *Los efectos de las innovaciones tecnológicas en la tributación local*

PRESIDENTE
**Guillermo A. Lalanne**

SECRETARIA
**Silvina E. Coronello**

RELATOR
**Carlos F. Reyes**

### TRABAJOS PRESENTADOS POR PANELISTAS

**Elvira H. BALBO:** *Algunos aspectos referidos al tratamiento de las operaciones concertadas a distancia en el Convenio Multilateral*

**Ricardo E. RIVEIRO:** *Netflix, Ingresos Brutos, Establecimiento Permanente, Convenios Fiscales y BEPS. Los problemas no resueltos del comercio electrónico*

**Rubén H. MALVITANO:** *El impuesto de sellos y la concertación electrónica*

### TRABAJOS PRESENTADOS POR NO PANELISTAS

**Ariel A. ABOUD, Cristian F. SCOPONI y José L. SEVERIN:** *Impuesto de Sellos y documentos digitales: aproximación y alternativa armonizadora*

**Christian CANOVA:** *Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el click como perfeccionamiento del hecho imponible*

**Horacio DI PAOLO:** *El Impuesto de Sellos frente a las liquidaciones de granos*

**Federico PARADA LARROSA:** *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a los servicios intangibles prestados por residentes del exterior vía Internet. Análisis a partir del sustento territorial*

I y II Jornadas.indb 124 2/5/16 15:43

# INFORME DE RELATORÍA

## CARLOS F. REYES

## INTRODUCCIÓN

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales ha decidido organizar las Segundas Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, las que tendrán lugar en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los días 2 y 3 de julio de 2015, en la sede de la Asociación.

Durante la Primera Jornada (2 de julio) se desarrollará el Panel I, cuyo tema convocante es "Tributación local y economía digital. Los efectos de las innovaciones tecnológicas en la tributación local", y el Panel II: "Los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Situación actual y perspectivas".

En la Segunda Jornada (3 de julio) tendrán lugar las reuniones de los Paneles I y II mediante el Trabajo en Comisiones y cerrará con una Mesa Redonda: "Planes Actuales en Materia de Fiscalización".

Como puede observarse, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales nos brinda, en particular con respecto al Panel I, la oportunidad de desarrollar de **forma sistemática, técnica y académica** un análisis integral sobre cuáles son las implicancias tributarias a nivel provincial y municipal, que tienen las nuevas formas de comercialización de bienes y servicios que operan bajo Web. Como es la regla en materia de asesoría en el área de impuestos, un correcto análisis tributario comienza con un cabal conocimiento de los negocios, en este caso, aquellos que operan en Internet.

En consecuencia, a los fines de situarnos sobre cuál será nuestro objeto de estudio, podemos identificar, sólo de manera enunciativa, tres grandes grupos de negocios. Los mismos son:

**Portales de Compra y Venta de Bienes y Servicios**

- Es el más conocido y ya tradicional de los negocios que existen en Internet. Este servicio lo prestan tanto compañías locales como foráneas, desde servidores radicados en el país o en el extranjero. Dado el bajo costo de este medio de comercialización y su simplicidad, cada año se realiza una mayor cantidad de transacciones por medio de la Web, sustituyendo los medios tradicionales de comercialización.

**Transferencia de Datos Streaming**

- Es uno de los negocios con mayor crecimiento en los últimos dos años y básicamente está relacionado con la industria del entretenimiento (películas, televisión, series, música, etc.). Compite directamente con la televisión por cable, aunque a un mejor costo, accesibilidad y con una mejor calidad de imagen y sonido. La principal empresa que presta este servicio está radicada en los Estados Unidos de América, aunque los servidores desde los cuales se opera físicamente, pueden estar en cualquier otra locación (no en nuestro país). También, con menos éxito, hay prestadores locales (en este último caso provocan menores discusiones en cuanto a su fiscalidad).

**Cloud Computing**

- Es un negocio en auge, especialmente en el último año, y consiste en el almacenamiento y procesamiento de datos en la "nube". Bajo la figura de servidores virtuales (que en los hechos están radicados físicamente en distintos puntos del planeta), se prestan servicios relacionados con aplicaciones, programas de gestión y almacenamiento de datos. Es un nuevo modelo de servicio que permite a los usuarios acceder a un catálogo de servicios estandarizados y responder con ellos a las necesidades de su negocio, de forma flexible y adaptativa, en caso de demandas no previsibles o de picos de trabajo, pagando únicamente por el consumo efectuado, o incluso gratuitamente en caso de proveedores que se financian mediante publicidad. Esto provoca en los prestatarios, ahorros en cuanto a la inversión de servidores físicos locales, personal de sistemas, mantenimiento, etc. Los principales prestadores son compañías de los Estados Unidos de América, aunque ya hay compañías locales que se están desarrollando (en este último caso provocan menores discusiones en cuanto a su fiscalidad).

**La economía digital** (que hemos dividido en tres grandes grupos de negocios, pero que es mucho más amplia) es una realidad; concentra año a año un porcentaje cada vez mayor de transacciones que se llevan a cabo en Argentina y en el mundo y, lo más relevante, **ya está incorporada en la cultura de**



I y II Jornadas.indb 125 2/5/16 15:43

**nuestra sociedad**, que, por la generalización en los medios de acceso a la misma, lo intuitivo del manejo de esta tecnología y, lo más importante (como ya he mencionado), los bajos costos asociados que implica– por ejemplo en relación con los métodos tradicionales de comercialización de bienes y servicios– la ha adoptado en forma permanente.

### a) Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Si nos detenemos en el **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, algunos ejemplos prácticos de los negocios digitales antes mencionados nos ayudarán a comprender mejor el estado de situación. Comenzando con el caso más recurrente, hoy desde un local de ventas de bienes situado (por ejemplo) en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por medio de los portales existentes, se puede operar con clientes localizados en cualquier punto del país, sin necesidad de tener vendedores, comisionistas, consignatarios, o distribuidores que recorran la amplia geografía de nuestro territorio, con el costo que eso conlleva. Es decir, en principio, sólo ejerciendo actividad en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, CABA), o desde cualquier otra jurisdicción, independientemente de la ficción creada por la resolución de la Comisión Arbitral 83/2002, se pueden realizar ventas a sujetos que estén ubicados desde Salta a Tierra del Fuego, dada la existencia de este nuevo canal de comercialización. Sin la existencia de la mencionada resolución, y si nos ceñimos en forma estricta al texto del Convenio Multilateral, en el ejemplo planteado, estaríamos en presencia de una operación entre ausentes en la cual no existen gastos, excepto en la CABA, que exterioricen actividad y, por lo tanto, otorguen sustento territorial a los fines de atribuir ingresos a foráneas jurisdicciones, excepto que la condición de entrega de los bienes sea en el domicilio del adquirente. Es más, podríamos pensar que estamos en presencia de un sujeto local y no de convenio.

Por medio de la mencionada resolución de la Comisión Arbitral 83/2002, la cual, en opinión de este relator, violenta los principios fundamentales del Convenio Multilateral en materia de atribución de ingresos que surgen de la combinación de la última parte del inciso b) del artículo 2 y del último párrafo del artículo 1 (operaciones entre ausentes), se está obligando a un sujeto que opera sólo desde un local en la CABA a inscribirse en las 24 jurisdicciones, si es que realiza ventas a sujetos cuyos domicilios están ubicados en todas las provincias, a través de los portales bajo análisis. Esto, que es casi de imposible cumplimiento en la práctica, por lo menos en el caso de pequeñas y medianas empresas y comercios, ha sido advertido desde hace años por varios fiscos provinciales y por la CABA, los cuales vienen aplicando regímenes de percepción a los fines de lograr la fiscalidad de estas operaciones, independientemente de la existencia de base imponible o no en materia de Impuestos sobre los Ingresos Brutos.

Un ejemplo de esto, entre varias jurisdicciones, es la resolución (AGIP) 939/2013, en cuyo Capítulo IX se establece que *"quedan comprendidos para actuar como agentes de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos, los sujetos detallados en el Anexo II por las ventas de cosas muebles, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios realizadas a través de portales de comercio electrónico comúnmente denominados 'portales de subastas online'".* Ahora bien, como los usuarios de tales medios electrónicos (para nuestro análisis, vendedores) pueden ser o no habitualistas (con lo cual, de no serlo, no se configuraría en la realidad el hecho imponible correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos), se establece, en el artículo 111 de la mencionada resolución, presunciones sobre cuándo se considera que las operaciones son "reiteradas" y, por lo tanto, que estarán sujetas a percepción.

En cuanto a la mencionada resolución 83/2002, es importante tener en cuenta que, de acuerdo con el inciso a) del artículo 24 del Convenio Multilateral, una de las funciones de la Comisión Arbitral es *"dictar de oficio o a instancias de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas"*. Con lo cual estamos –reitero según la opinión de este relator– bajo un exceso por parte de la Comisión en el ejercicio de sus funciones interpretativas.

Igualmente, y más allá de la opinión expuesta a los fines de la presente Introducción, en este punto es relevante recordar que la Comisión Arbitral ha ratificado la aplicación de la mencionada resolución general y es más, para convalidar su armonía con las directivas del Convenio Multilateral ha planteado[1] que la existencia de gastos telefónicos, servicios de Internet, gastos bancarios por transferencias y cheques

1 Ej. resolución (CA) 30/2013, "Solvay Indupa S.A.I.C. c/Provincia de Misiones" del 17/07/2013, entre otras. Es más, en este precedente no estamos en presencia de un portal de compras y venta de bienes y servicios sino de una simple página de Internet institucional.



I y II Jornadas.indb 126 2/5/16 15:43

devueltos son indicios indubitables de actividad en la jurisdicción. Entiendo que ese tipo de gastos (ej. un gasto de telefonía con destino a una provincia) no revela "actividad" en una jurisdicción, análisis que dejaremos para las ponencias y trabajos a presentar.

Sí, debemos tener en cuenta que, como ha sucedido con otros cambios en las modalidades de comercialización (ej. en consumo masivo, las entregas centralizadas por equipo completo en los centros de distribución de las cadenas de hipermercados), el convenio quedó desactualizado y, en consecuencia, se provocan modificaciones en la atribución de la base imponible a las distintas jurisdicciones por la simple modificación del canal de comercialización elegido por el contribuyente.

Ante esta situación de la realidad, es comprensible la posición de los distintos fiscos, los cuales ven que por estos medios, legales y que hacen a la economía de opción, se produce un ahuecamiento de la base imponible asignada a la provincia que corresponda y, en consecuencia, responden con regímenes de percepción, los cuales en muchos casos no dejan de ser impuestos en sí mismos porque desnaturalizan el hecho imponible del impuesto (es más, los saldos a favor, crónicos, son un reflejo de tal situación) y las disposiciones del Convenio Multilateral.

Yendo al ejemplo de los negocios de **Transferencias de Datos Streaming**, en la mayoría de los casos estamos en presencia de un prestador radicado en el exterior (ej. Estados Unidos de América), que desde un servidor localizado en otro país (ej. Hong Kong - China) presta el servicio de alquileres de películas/música/datos a un prestatario local, situado, por ejemplo, en la provincia de Buenos Aires. Ante esta situación, nos preguntamos si existe "actividad" dentro del territorio provincial, lo cual constituye un elemento basal del hecho imponible del Impuestos sobre los Ingresos Brutos.

Más allá de la falta de respuesta a este interrogante (el cual no ha sido resuelto y es objeto de análisis), el fisco de la mencionada jurisdicción, a partir del año 2015, incorporó en el Código Fiscal la figura artículo 95 bis en el cual se establece que *"dispónese que el contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos no residente en el territorio nacional, resultará sustituido en el pago del tributo por el contratante, organizador, administrador, usuario, tenedor, pagador; debiendo ingresar dicho sustituto el monto resultante de la aplicación de la alícuota que corresponda en razón de la actividad de que se trate, sobre los ingresos atribuibles al ejercicio de la actividad gravada en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, en la forma, modo y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación"*. Es decir, se busca alcanzar este tipo de operaciones por medio de la figura de un responsable sustituto.

Por su parte, la CABA ha intentado también alcanzar este tipo de operaciones por medio de la vigente (pero prorrogada en su aplicación) resolución (AGIP) 593/2014[2] designando como agentes de percepción a las empresas de tarjetas de crédito por medio de las cuales se canalizan los pagos a los prestadores.

Tengamos en cuenta que un responsable sustituto es un sujeto a quien la ley lo pone en el lugar del sujeto pasivo del impuesto. En consecuencia, si no hay impuesto, porque no se perfeccionó el hecho imponible, no puede haber un responsable sustituto y, por lo tanto, se está creando un nuevo impuesto.

Finalmente, más allá de la creación de estas figuras nos preguntamos: ¿Cuál es el la **actividad** habitual a título oneroso realizada dentro del ámbito de la provincia de Buenos Aires o de la CABA o de la Argentina, de un sujeto radicado en Estados Unidos de América, que desde un servidor en Hong Kong (para seguir con el ejemplo) presta un servicio de alquiler de películas a una persona física argentina? ¿Qué impuesto se pretende crear con las figuras de estos responsables sustitutos si nos vamos alejando cada vez más de la definición del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos? ¿Estamos en presencia de un nuevo tributo? ¿Dentro de los límites de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, mantienen las provincias la posibilidad de ejercer sus potestades tributarias para crear este nuevo tributo autónomo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos?

---

2 La norma estableció una tasa del 3% sobre todo pago que los usuarios realicen a la empresa Netflix o prestadores similares, designando como agentes de recaudación a las entidades financieras radicadas en la Ciudad de Buenos Aires. Recomendamos ver el fallo "Oliveto Lago, Paulina Marina y otros c/GCBA s/Acción de Inconstitucionalidad", Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 26/11/2014. Más allá del rechazo de la acción es relevante rescatar el voto del Dr. Casas, quien plantea que "Por lo demás, para brindar sustento a su pretensión los actores bien pudieron argumentar –lo que, desde ya, no hicieron– en el sentido de que el régimen de retención impugnado importa un apartamiento por la Ciudad del perfil del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tal como se encuentra definido en el artículo 9, inciso b), numeral 1, de la ley 23548 de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, en especial en cuanto allí se establecen pautas relacionadas con el sustento territorial de la respectiva hipótesis de incidencia del gravamen, así como con relación a los momentos de vinculación y atribución de la misma…".



I y II Jornadas.indb 127 2/5/16 15:43

### b) impuesto de sellos

En materia de **sellos**, año a año nos encontramos con normas que le otorgan a ciertas modalidades de concertación de operaciones en la Web el carácter de "instrumentos", cuando desde el punto de vista legal distan de configurar tal situación.

Un ejemplo de esto ha sido la ley 5237 de la CABA del 30/12/2014, por medio de la cual se modificó el texto del artículo 438 incorporando a su primer párrafo que identifica a los actos, contratos, operaciones que pueden resultar alcanzados por el impuesto de sellos, al correo electrónico, con firma electrónica o digital, sin que se detallen con precisión las condiciones que deben reunirse para que proceda el devengamiento del impuesto ante estos medios de contratación.

En este punto resulta pertinente recordar que el artículo 2 de la Ley de Firma Digital (25506) define que *"se entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose esta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma".* De esta forma, un documento digital con forma digital, bajo los términos antes mencionados, es autosuficiente y se estaría en presencia de un instrumento gravado por el tributo. Ahora bien, en el caso de la firma electrónica no es así, puesto que como indica el artículo 5 de la Ley de Firma Digital, se entiende como tal el *"conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez"*.

Es decir, a diferencia de la firma digital, no hace autosuficiente al contrato y, por lo tanto, no estamos en presencia de un instrumento gravado. También asistimos a la existencia de un sinnúmero de contratos, en su mayoría de adhesión, en los portales que prestan servicios ante la Web.

## TEMAS OBJETO DE ESTUDIO. TRIBUTACIÓN LOCAL Y ECONOMÍA DIGITAL

a. **El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Tratamiento a Sujetos no Residentes:** tratamiento de los sujetos no residentes a partir de la reciente normativa de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires. Vinculación con la tributación internacional y la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.
b. **El Convenio Multilateral y la Incidencia de las Nuevas Tecnologías:** incidencia de las nuevas tecnologías en la atribución de ingresos, gastos y en la determinación del sustento territorial.
c. **Impuesto de Sellos y las Nuevas Tecnologías:** las nuevas tecnologías y los efectos de los contratos. Impacto de las modalidades de concertación por vía electrónica: la firma digital, el correo electrónico y las páginas web.
d. **Potestades Tributarias Municipales en Materia de Comercio Electrónico:** Potestad de los fiscos de gravar el comercio electrónico.

## DESARROLLO DE LAS JORNADAS Y ACLARACIÓN DE LA METODOLOGÍA UTILIZADA

En esta oportunidad he sido convocado en carácter de Relator del Panel I, cuyos temas objeto de investigación he expuesto en el apartado anterior y, de forma más conceptual, en la Introducción del presente Informe.

**Mi tarea se limitará, más allá de algún aporte personal que considere pertinente en relación a cada tema analizado, a extractar las principales ideas emanadas de las exposiciones de los panelistas y los trabajos presentados.**

En el documento final, también se reseñarán las inquietudes, los cuestionamientos y los aportes que los asistentes efectúen durante el transcurso de las Jornadas, las que seguramente se reflejarán en conclusiones y recomendaciones.

En cuanto a las exposiciones de los prestigiosos panelistas que han sido convocados para las presentes Jornadas, durante el primer día, hará uso de la palabra el **Dr. Rubén Horacio Malvitano,** quien se referirá al Impuesto de Sellos y la Concertación Electrónica, continuando con el análisis que ya ha efectuado en un trabajo recientemente publicado por el reconocido doctrinario. Luego, el **Dr. Ricardo Enrique Riveiro**



I y II Jornadas.indb 128 2/5/16 15:43

disertará sobre la vinculación existente entre la temática sujeta a estudio con la Tributación Internacional y, también, con los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Por último, la **Dra. Elvira Balbo** expondrá sobre cuáles son los Efectos de las Innovaciones Tecnológicas en la Tributación Local.

Al finalizar las ponencias, se dispondrá de un espacio de tiempo para que los colegas que han aportado trabajos puedan compartir sus conclusiones. A continuación, detallo cuáles han sido los trabajos presentados:

a. **Dr. Christian Canova**: "Impuesto sobre los Ingresos Brutos: El click como Perfeccionamiento del Hecho Imponible".
b. **Dr. Federico Parada Larrosa**: "El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a los Servicios Intangibles Prestados por Residentes del Exterior Vía Internet".
c. **Dres. Ariel Antonio Aboud / Cristian Fernando Scoponi / José Luis Severin:** "Impuesto de Sellos y Documentos Digitales: Aproximación y Alternativa Armonizadora".
d. **Dr. Horacio Di Paolo:** "El Impuesto de Sellos Frente a las Liquidaciones de Granos".

Por último, no obstante el orden en el que disertarán los panelistas, a continuación efectuaré el relato de los temas y subtemas consignados en el programa, conforme al orden en que han sido allí contemplados.

## EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y EL TRATAMIENTO A SUJETOS NO RESIDENTES

Como he comentado en la Introducción, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires, bajo la figura "responsables sustitutos" están intentando lograr la fiscalidad de sujetos radicados en el exterior que realizan "negocios" en nuestro país por medio de la Web, bajo el supuesto que tales situaciones de carácter económico perfeccionan en la realidad el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, descripto en sus respectivos códigos fiscales. Esto acontece en cualquiera de los tres grandes grupos de negocios que describimos al comienzo del presente Informe, pero especialmente en materia Transferencia de Datos Streaming y Cloud Computing, denominados por el **Dr. Ricardo Enrique Riveiro,** en su exposición, como **Comercio Electrónico Directo**.

En su introducción, al hablar del comercio electrónico[3], el prestigioso autor comienza planteando que se genera una creciente contradicción entre un sistema tributario centrado en la soberanía nacional y unos objetos imponibles crecientemente móviles, deslocalizados y con una perspectiva de funcionamiento internacional. Continúa su alocución expresando que el comercio electrónico, como las actividades económicas tangibles, exteriorizan capacidad económica y, por lo tanto, es razonable que los fiscos intenten someterlas a imposición. Pero esto no implica que cualquier Estado, jurisdicción o subdivisión política pueda arrogarse el derecho de su poder de imposición, sin ningún tipo de conexión sobre personas o bienes. Recuerda que la delimitación del poder tributario, o mejor dicho, el alcance del mismo, se puede generar mediante dos preceptos: **a) fuente territorial**, aplicable a bienes, circunstancias o actos y **b)** los personalísimos de nacionalidad, ciudadanía, domicilio o **residencia**.

Luego, ya adentrándose puntualmente en el caso Netflix[4] y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en particular en la **resolución (AGIP) 593/2014 de la CABA**, en primera instancia plantea la contradicción de la norma con la exención prevista en el inciso 2 del artículo 177, del Título II, del Código Fiscal de la mencionada jurisdicción según texto ordenado del año 2015.

Después, yendo al fondo de la cuestión, expresa que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al observar la existencia de "potencial materia imponible", pero no poder determinar su efectiva conexión con la jurisdicción, busca su fiscalidad aplicando el **principio de recaudación**[5] por medio de un régimen de retención en la fuente.

---

3 Expresión que incluye el Comercio Electrónico Directo e Indirecto.

4 El autor utiliza la denominación comercial de la emblemática empresa a los fines de situarnos en todo lo que hace al negocio del **Comercio Electrónico Directo prestado por sujetos no residentes**.

5 El autor lo menciona en forma irónica como un "pseudoprincipio" (absolutamente falso), por medio del cual se dejan de lado los principios fundamentales de la tributación.



I y II Jornadas.indb 129 2/5/16 15:43

Agrega que, de esta forma, se adopta –consciente o inconscientemente– la caracterización de un gravamen al consumo, y como causal de sujeción de impuesto el lugar de pago (al mismo tiempo, causa de sustentabilidad del gasto). Esto, que podría ser admisible en un impuesto a las rentas nacional[6], no lo es en absoluto para un impuesto indirecto, eminentemente territorial que grava actividades económicas en una jurisdicción subnacional. La Ciudad interpreta que si el medio de pago se encuentra emitido en la Ciudad "hay un gasto soportado en la misma" (la comisión percibida por la institución financiera intermediaria). En consecuencia, la actividad del servicio prestado por un residente del exterior se cumple "inexorablemente" en la CABA y, por lo tanto, esa actividad está gravada. Muchas veces del silogismo al sofisma hay un solo paso.

En este punto, en mi rol de Relator, no puedo dejar pasar por alto los antecedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en relación al aspecto espacial del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En la reciente causa ***"Telecom Argentina S.A. c/Provincia de Corrientes s/Acción Declarativa"***, cuyo dictamen de la procuradora Laura Monti es de fecha 14/04/2014, basándose en la jurisprudencia del fallo (también del mismo organismo jurisdiccional) ***"Helicópteros Marinos S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego s/acción declarativa"*** de fecha 8/06/2010, se expresa que **la gabela será *válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales***, concluyendo, para el caso concreto, que la Provincia *intentó gravar una porción de la actividad realizada por el contribuyente a extramuros de sus límites territoriales, incurriendo en un desborde de su poder de imposición*. Bajo mi entendimiento, estos antecedentes[7], evidencian la manifiesta imposibilidad que tiene la CABA (o cualquier otra jurisdicción subnacional), bajo el "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", de gravar actividades prestadas en exterior, teniendo en cuenta, tal cual expresa Riveiro, el carácter territorial del impuesto.

En el caso del tributo bajo análisis, reitero, no estamos en presencia de un impuesto a los consumos sino, como señala la Corte, de uno que grava el ejercicio de actividad dentro de la jurisdicción. Esto no quiere decir que esté bregando por la no fiscalidad de este tipo de actividades por parte de las provincias y la CABA, sino que no es admisible que se lo haga por medio del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Es más, también en opinión de este Relator, si se buscara alcanzar este tipo de actividades por medio de un **Impuesto a los Consumos Subnacional** (definido como tal desde su hecho imponible y sin hablar de *bit tax* o conceptos parecidos), dejando de lado la limitación a la cual voluntariamente se sometieron las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al ejercicio de sus potestades tributarias por medio de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, podría también considerarse razonable la existencia de un régimen de retención en la fuente al momento del pago de los servicios por parte de los prestatarios.

Para este comentario, y recurriendo al derecho comparado, considero pertinente tener en cuenta el **Anexo II de la directiva 2006/112/CE (y sus modificatorias) de la Unión Europea**[8], en donde en materia de Impuesto al Valor Agregado referido a los servicios por vía electrónica se plantea que tanto para los servicios B2B (Business To Business) como para los B2C (Business To Consumer), el criterio a aplicar será el de localización del prestatario. Bajo esta lógica, siendo el prestador un sujeto del exterior un régimen de retención podría ser una herramienta efectiva, razonable y legal. **El problema es como la Ciudad o cualquier provincia salta el cerco impuesto por la ley 23548, problema que hoy parece insoluble, pero que en el futuro amerita un replanteo dado el estrecho margen que tienen las jurisdicciones subnacionales para establecer impuestos**, situación que provoca en la práctica la constante desnaturalización del Impuestos sobre los Ingresos Brutos y del Impuesto de Sellos.

Las directivas de la Unión Europea son aplicables a impuestos nacionales, pero me parece válida su extrapolación a un eventual impuesto a los consumos de carácter subnacional.

Volviendo a la disertación, el Dr. Riveiro, quien posee un acabado conocimiento en materia de tributación internacional, continúa con su análisis, planteándose algunos interrogantes que son centrales a la hora de realizar un cabal análisis del tema objeto de estudio. Ellos son:

---

6 En este punto, el expositor hace referencia al dogma "la fuente origina el pago", que aplica la legislación brasileña a los sujetos del exterior, en el impuesto a las rentas por los servicios prestados a residentes de ese país

7 "Helicópteros Marinos S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego s/acción declarativa" y "Telecom Argentina S.A. c/Provincia de Corrientes s/Acción Declarativa".

8 Diario Oficial de la Unión Europea del 11/12/2006. Fecha de la Norma 28/11/2006. Modificada por la directiva 2008/8/CE. Diario Oficial de la Unión Europea del 20/02/2008. Fecha de la Norma 12/02/2008.



I y II Jornadas.indb 130 2/5/16 15:43

**a. ¿Se hubiese necesitado contar en el territorio argentino, con sustento territorial, por ejemplo, un Establecimiento Permanente de Netflix?**

**b. ¿Se modifican tales hipótesis si existiesen Convenios para evitar la Doble Tributación entre Argentina y el Estado donde reside la empresa oferente del servicio?**

**c. ¿Cómo se define el Establecimiento Permanente en el Comercio Electrónico?**

**d. ¿Basta el simple gasto de la comisión cobrada por la entidad emisora de tarjetas de crédito, débito o compra a Netflix, para que el sustento territorial en la República Argentina, fuese un hecho incuestionable?**

Dada la importancia del **sustento territorial** como elemento fundamental para el perfeccionamiento del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para resolver los interrogantes planteados, el expositor realiza un profundo análisis en cuanto a la fiscalidad de los sujetos no residentes en materia de Impuesto a las Ganancias, donde dicho elemento es trascendente para la generación o no de la obligación tributaria. Para lograr ese objetivo, en primer término recorre la ley local, luego incorpora los conceptos previstos en el **Modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE** a fin de asignar potestades tributarias entre los países que han suscripto dichos acuerdos, haciendo foco especialmente en determinar cuándo existe o no, en materia de Comercio Electrónico, un Establecimiento Permanente, el cual constituye el umbral mínimo para que el país de no residencia se encuentre habilitado a exigir la fiscalidad de quien realiza la prestación. Por último, y finalizando el análisis, también tamiza las prestaciones que realiza Netflix bajo el artículo 12 del mencionado Modelo de Convenio para entender si nos encontramos en presencia de un canon o no.

Como mencionamos, en primer término, el prestigioso doctrinario recorre nuestra **Ley de Impuesto a las Ganancias**, resumiendo que se somete a imposición a los residentes en el exterior, por sus ganancias de fuente argentina, en la medida que el lugar de los actos, hechos u operaciones definidas en la ley se sitúe en el territorio argentino. **Como norma general**, salvo que la ley haya establecido una presunción al respecto (por ejemplo, para la asistencia o asesoramiento técnico), la ley (justamente por carecer de potestad tributaria), **no puede gravar servicios prestados en el exterior por una empresa no residente**.

En cuanto a los **Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDIs)**, en materia de comercio electrónico, se pregunta si el Estado de la fuente y el de residencia se encuentran preparados para someter a imposición estas rentas móviles y deslocalizadas en función de sus normativas internas y, en segundo lugar, intenta corroborar si los CDIs caracterizan la inclusión de tales rentas para que el reparto de potestades pueda lograrse sin mayores conflictos entre ambos Estados.

Agrega que, ante este caso, se necesitará utilizar uno de los institutos jurídicos más complejos del Derecho Internacional Tributario, creado con el fin de que el Estado fuente grave los beneficios obtenidos por una empresa o persona física residente fiscal en otro Estado que opera empresarialmente en su territorio, es decir, el **artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE**, el cual nos introduce en el mundo del **Establecimiento Permanente** (en adelante, EP). Por medio del mencionado artículo, se abre el camino para que tales rentas puedan ser gravadas en el Estado de la fuente por aplicación del artículo 7, que se refiere a beneficios empresariales. **En síntesis, el EP constituye el umbral mínimo para que el Estado de la residencia renuncie a la gravabilidad de las rentas obtenidas a favor del Estado de la fuente**.

De acuerdo con el mencionado artículo 5, un EP significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o una parte de su actividad. Se configura un EP cuando:

a. Una empresa tiene una sede fija de negocios en el país extranjero, de tal forma que sea imposible la actividad sin esa sede.
b. Cláusula de agente. El agente debe actuar en nombre y por cuenta de la empresa del exterior y debe tener poder suficiente para contratar en nombre de ella, para que sea considerado como EP. En caso contrario, el agente, que obliga a la empresa pero es independiente, pues ejercita su actividad en forma autónoma, entonces, no será considerado un EP.
c. Cláusula de construcción. Se utiliza particularmente por los inconvenientes existentes con una obra, construcción, montaje, etc.; si la obra tiene una duración mayor a los doce meses constituye una organización estable, y por tanto, un EP. Argentina adopta en sus CDIs el término de seis meses, que se incluye en el Convenio de Modelo de las Naciones Unidas.



I y II Jornadas.indb 131 2/5/16 15:43

Luego, al momento de expresarse sobre la necesidad de revisar los criterios actuales por los cuales se define un EP a la luz del comercio electrónico, cita de modo crítico los avances realizados por el Comité para Asuntos Fiscales de la OCDE, antes de los BEPS. Como resumen de los Comentarios agregados al artículo 5 Electrónico (Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE) en relación con el Comercio Electrónico, el mencionado Comité expresa que:

a. Una ubicación en donde una empresa opera el equipo automatizado podría constituir un EP dentro del Estado donde se encuentra, pero es necesaria una distinción entre el equipo de computación que puede estar instalado en una ubicación constituyendo un establecimiento permanente bajo ciertas circunstancias y la información y el software que se usa o se almacena en ese equipo.
b. Con respecto al sitio web de Internet, corresponde a una combinación de software e información electrónica en sí y no constituye un bien tangible. Por lo tanto, no existe una ubicación que pueda constituir un "domicilio social" ya que no existen "centros como instalaciones o, bajo ciertas circunstancias, maquinaria o equipo" en lo que concierne al software y a la información que constituyen ese sitio web.
c. En cuanto al servidor, en donde se almacena el sitio web o a través del cual se puede tener acceso a él es una pieza de equipo que tiene una ubicación física y esa ubicación podría por lo tanto constituir el "domicilio social fijo" de la empresa que opera ese servidor.

Sobre estos Comentarios, quien expone plantea que emparentar el "web site" o un "home page" y el servidor, tampoco es factible a ciencia cierta, pues la empresa que opera el servidor puede ser distinta de la que realiza la actividad de comercio electrónico a través de la página web. Y mientras la página web no tiene una localización física, el server en el que está almacenada sí. Es decir, quien provee el servicio puede estar muy distante de quien el Comité pretende designar como EP.

**Destaca que, bajo la existencia de un CDI (donde expresamente se establezcan las condiciones para que se configure un EP) o sin la presencia de un acuerdo de este tipo, siempre debe haber algún tipo de sustento territorial, una conexión efectiva, para que el estado fuente grave actividades empresariales de no residentes.**

**También, en relación con los CDIs, el Dr. Riveiro nos recuerda que no abarcan los impuestos indirectos a las ventas por su carácter eminentemente territorial, puesto que de aplicarse cabalmente estos tributos, no pueden dar lugar a doble o múltiple imposición.**

Dentro de su exposición se pregunta, por vía de hipótesis, si el servicio que presta Netflix no podría constituir, acaso, una cesión de derechos, por cuya contraprestación, el usuario est á pagando regalías. La respuesta tiene vital importancia, pues si el "streaming" no califica como servicio, por ejemplo, en el caso del Impuesto a las Ganancias, se consideraría al derecho cedido, utilizado económicamente en el país, de fuente argentina. Y existiendo un bien (el derecho) que se utiliza territorialmente, no se necesita para el impuesto a las rentas, la configuración de un EP, para someterlo a imposición.

En el artículo 12, del Modelo de Convenio de la OCDE, que se dedica al tratamiento fiscal de las regalías o cánones, se expresa que:

- *"Los cánones procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado"*.
- Seguidamente define el vocablo canon, cuando establece que *"el término «cánones» en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas"*.
- Por último, se aclara que *"Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se paguen las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7"*.

Luego de un análisis sobre la aplicación práctica de estos conceptos con respecto a los convenios firmados por la Argentina y, más específicamente, en materia de medios audiovisuales, llega a la conclusión de que **para el caso de Netflix no es de aplicación el artículo 12**. Haciendo una analogía con el servicio que presta una sala cinematográfica a sus espectadores, expresa que Netflix no cede un derecho, por



I y II Jornadas.indb 132 2/5/16 15:43

el cual se pudiesen pagar regalías, sino que presta, lisa y llanamente, un servicio, que como tal se agota con su entrega. Más aún, el "streaming" no permite guardar copia alguna de la película o serie, para su posterior reproducción o venta a terceros.

**En consecuencia, concluye que la CABA, al estar en presencia de un servicio, sólo podría sujetar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a este tipo de comercio electrónico, si Netflix tuviese el sustento territorial necesario, que le permitiese conectarlo con la jurisdicción, volviendo a las conclusiones de los fallos antes citados de nuestro Tribunal Cimero, los cuales ya hemos comentado anteriormente**.

**Por ultimo, resume su exposición de la siguiente forma:**

- El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto netamente territorial.
- Estas empresas no residentes proveen un servicio desde el exterior. La contraprestación es un precio. No estamos frente a la cesión de derechos de un bien mediante el pago de regalías.
- Si quien ejerce el comercio electrónico (directo), es una empresa extranjera, no residente, sin establecimiento permanente, de acuerdo con algunas de las formas con que puede configurarse el EP y que se han desarrollado en el trabajo o algún tipo de conexión efectiva, no existe sustento territorial en CABA.
- **Sin sustento territorial, el Gobierno de CABA carece de potestad tributaria para gravar los contenidos digitales que llegan a suscriptores en CABA.**
- Aunque la "presencia digital significativa" pueda modificar el concepto de EP en un futuro, la OCDE la configura para impuestos directos e indirectos, en el orden nacional.
- Los Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados por nuestro país, no incluyen en ningún caso, temas de impuestos provinciales, que no fuesen rentas, patrimonios o capitales. Aun si por vía de hipótesis, se los hubiera incluido, el instituto del EP, como umbral de imposición, es un principio rector en el derecho tributario internacional.
- En el ámbito internacional, una página web, "web site" o un "home page", un portal, un "service provider", un computador, o un servidor "per se" no constituyen EP, por consiguiente, salvo caso por caso y en situaciones especiales, no podrían utilizarse para plasmar el sustento territorial.
- **El gasto de la comisión cobrada por la entidad emisora de tarjetas de crédito, débito o compra a Netflix, no implica sustento territorial, a los fines de posibilitar gravar la actividad de la empresa.** La atribución de gastos e ingresos que propone el Convenio Multilateral, para atribuir materia imponible a cada jurisdicción, es un juego de suma cero (0), con el único fin que la misma materia imponible se distribuya entre las provincias concurrentes de la actividad desarrollada por el contribuyente.
- Las inequidades que se producen por utilizar el contenido digital en una jurisdicción y ser gravado en otra, o usufructuarlo en CABA, pero no encontrarse supuestamente gravado –porque el medio de pago corresponde a otra jurisdicción– es el resultado de un imaginario sustento territorial elegido por el Gobierno de CABA, totalmente discrecional.

**Por mi parte, a modo de conclusión, no puedo dejar de reiterar que la resolución (AGIP) 593/2014 de la CABA ha creado, sin una ley, un nuevo impuesto el cual nada tiene que ver con el Impuesto sobre los Ingresos, careciendo de potestades tributarias para hacerlo. Del análisis realizado por el expositor sobre los CDIs y, en especial, de las definiciones vigentes de EP, en nada cambia esta conclusión, la cual también podría ser aplicable para la Provincia de Buenos Aires, según como se reglamente el régimen de recaudación previsto por el artículo 95 bis del Código Fiscal.**

Como ya he mencionado, entiendo que tanto la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como las provincias, por medio de la cesión que han realizado a la Nación, a través de la ley 23548, del ejercicio de sus potestades tributarias, se encuentran absolutamente limitadas para aplicar tributos que no difieran del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y del Impuesto de Sellos, bajo el principio de no aplicar impuestos análogos a los coparticipados. Pero esta limitación (consentida por los fiscos subnacionales) no implica caer en la ilegalidad de gravar, inclusive sin una ley, prestaciones realizadas por sujetos del exterior sin sustento territorial alguno, como es el caso de Netflix, utilizado aquí como ejemplo de los servicios de Internet directos.

El **Dr. Christian Canova**, en su trabajo *"Impuesto sobre los Ingresos Brutos: El click como perfeccionamiento del hecho imponible"*, luego de hacer un profundo análisis de las implicancias técnicas (a nivel de sistemas) y legales (en cuanto a la responsabilidad de los titulares de dominios de Internet y sitios de intercambio), que tienen los negocios bajo análisis, nos agrega otra visión a la hora de determinar si una



I y II Jornadas.indb 133 2/5/16 15:43

operación económica estará sometida o no al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el caso de prestaciones realizadas por sujetos del exterior. Plantea dos posturas doctrinarias:

a. La primera, en –donde cual como Relator me encuentro enrolado–, la mayoría de la doctrina y la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según la cual **el hecho imponible está constituido sólo por la "actividad"**, mientras que los ingresos sólo forman parte de la medición del mismo, la base imponible.

b. La segunda, para la cual cita a Jorge Tejerina[9], sostiene que **los "ingresos brutos", como fenómeno cualitativo, son parte integrante del hecho imponible, pese a no estar contenidos en la definición legal**. Esta última no tiene aplicación práctica y es sólo relevante desde el ámbito doctrinario.

Agrega, el autor del trabajo, que adoptar una u otra postura no tiene sólo efectos teóricos. Como hemos mencionado, uno de los elementos que inciden en el poder de imposición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el elemento espacial. Si entendemos que los ingresos brutos se encuentran ínsitos en la conformación del hecho imponible, sólo podrían gravarse aquellos ingresos que se generen dentro del ámbito jurisdiccional de las provincias.

En cambio, si sostenemos que los ingresos brutos configuran el único objeto de medición o base imponible, bastaría a efectos de la imposición, que la actividad se desarrolle en el territorio de las provincias con independencia del lugar de origen de los ingresos que se generen, inclusive los provenientes del exterior, posición esta última adoptada en la práctica y en la jurisprudencia.

A esta altura del análisis del objeto de estudio, también es relevante y pertinente el aporte que el mismo autor del trabajo antes mencionado nos proporciona al momento de adentrarse definitivamente en la fiscalidad del comercio electrónico (directo o indirecto), en donde los creadores del sitio web pueden estar en un país, el servidor en donde se lo almacena en otro y, finalmente, los usuarios o prestatarios, en otro.

Para resolver este enigma, en primer término, dice el Profesor Sainz de Bujanda, quien plantea que la respuesta a la pregunta sobre ¿cómo es posible concebir la existencia de un hecho imponible que se realiza en el territorio de varios entes públicos impositores? surge de pensar que recién se perfeccionará cuando se han realizado todos sus elementos constitutivos, por más que estén diseminados en diversos Estados.

**En consecuencia, señala Canova, cobra relevancia el territorio en donde se realiza el "click" final aceptando/contratando el servicio. Sin la aceptación, continúa, no hay actividad objeto de gravamen. Sólo cuando en el navegador del ordenador el flujo de información da respuesta a la orden del cliente, el hecho imponible ha quedado integrado con los restantes elementos que los componen, ya sea actividad de venta o prestación de servicio, lo que es precisamente el objeto de gravamen en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.**

Bajo esta lógica, el alquiler de una película o de un tema musical on-line, por parte de un prestatario localizado, por ejemplo, en el territorio de la CABA, a un prestador residente del exterior (ej, Netflix, Estados Unidos de América), provoca que el hecho imponible del impuesto en análisis se perfeccione en la mencionada jurisdicción, otorgándole la potestad tributaria suficiente para gravar dicha operación. El simple "click" de aceptación del servicio –como señala el autor– determina la jurisdicción que tiene la potestad tributaria de someter a imposición a esa operación comercial. Es más, profundizando en esta línea de pensamiento, se justifica la existencia de regímenes de retención en la fuente, puesto que sería materialmente imposible para los prestadores y las administraciones tributarias lograr la efectiva fiscalidad de estas operaciones, de no existir estos medios que facilitan la recaudación del tributo.

Este criterio, según mi interpretación, estaría alineado con el Anexo II de la directiva 2006/112/CE (y sus modificatorias) de la Unión Europea, la cual refiere al Impuesto al Valor Agregado sobre el comercio electrónico, es decir, a un impuesto a los consumos y no a uno que grava el ejercicio de actividad en una determinada jurisdicción. Si volvemos a recordar que la definición del hecho imponible del tributo es *"el ejercicio de una actividad en forma habitual y a título oneroso dentro del ámbito de la Ciu-*

9 Tejerina, Jorge, Nuevas Consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las actividades lucrativas. Derecho Fiscal, XVI - 2097217.



I y II Jornadas.indb 134 2/5/16 15:43

*dad Autónoma de Buenos Aires (por seguir el mismo ejemplo) por parte de cualquier tipo de sujeto"*, es difícil compatibilizar tal manifestación legal con el hecho de que esté alcanzado por el impuesto un servicio prestado en el exterior por parte de una sujeto del exterior (Netflix), por más que el prestatario sea un residente porteño o bonaerense. Recordemos que esta definición no depende del libre albedrío de cada jurisdicción, sino que es armónica con la Constitución Nacional, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Como corolario del tema aquí tratado resulta muy interesante el profundo trabajo realizado por el **Dr. Federico Parada Larrosa**, titulado *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a los Servicios Intangibles Prestados por Residentes del Exterior Vía Internet. Análisis a partir del Sustento Territorial.* Complementando la exposición del Dr. Riveiro, se plantea al momento de comenzar con el análisis del sustento territorial, si los criterios tradicionales de conexión personal y territorial son todavía adecuados en materia de comercio electrónico directo, o si es posible (o necesario) desarrollar nuevos criterios de conexión que se adapten a la nueva realidad. Para esto recorre el **"Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)" de la OCDE**, en la cual, como primera acción, se dirige a identificar los desafíos que presenta la economía digital frente a los principios actuales de la tributación internacional y proponer alternativas para enfrentarlos[10].

Señala el autor del trabajo que, en particular, en materia de impuestos al consumo –especialmente el IVA– las propuestas y recomendaciones se encaminan a solucionar los inconvenientes prácticos y administrativos que plantea su fiscalización e ingresos a las arcas fiscales cuando nos encontramos frente a operaciones "cross-border" celebradas con consumidores finales; muchas de las cuales lo son por montos de menor cuantía (por ejemplo, las ya mencionadas Directivas de la Unión Europea).

Luego, continúa el trabajo con un concienzudo análisis de la Constitución Nacional y de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en donde se otorga una fuerte preeminencia al principio de territorialidad, tal cual surge de la reciente jurisprudencia del máximo tribunal, que hemos expuesto al momento de relatar el trabajo del Dr. Riveiro.

Además, **Parada Larrosa**[11] **realiza un interesante análisis de la evolución histórica de la doctrina relativa a la distinción entre "hecho imponible" y "base imponible", en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Llega a la conclusión de que la jurisprudencia vigente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación obliga a efectuar una tajante desagregación entre ambos conceptos, de forma tal que, más allá de la opinión de algún autor, estamos en presencia de un tributo que sólo grava el ejercicio de actividad (reiteramos, independientemente de su forma de medición) y no el consumo o las ventas**.

En consecuencia –continúa el autor–, no estamos más que reafirmando, ahora para el caso del comercio electrónico directo, que para que exista sustento territorial la **"…actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate"**.

Agrega que, diferente podría considerarse al caso del "server" donde se aloja el sitio web o plataforma digital. En efecto, se trata de ordenadores y como tales, cuentan con una ubicación física. Tanto es así que, aunque no exento de fundadas críticas, se ha reconocido la posibilidad de que bajo determinadas circunstancias dichos "servers" adquieran el carácter de un establecimiento permanente a los efectos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, de la OCDE, tal cual hemos expuesto al momento de tratar el trabajo del Dr. Riveiro.

---

10 Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición. Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a ellos, **la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un "nexo" de acuerdo con las normas internacionales actuales,** la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector.

11 En este punto relacionado con el trabajo del Dr. Canova, más allá de arribar a conclusiones diametralmente diferentes.



I y II Jornadas.indb 135 2/5/16 15:43

Continúa planteando que en las actividades aquí analizadas, a cambio del precio convenido, los sujetos del exterior se comprometen a prestar determinados servicios por medio de Internet ya que dicha prestación ciertamente no se verifica en el ámbito territorial de la jurisdicción donde se sitúa el consumidor. **Sobre la base de tales premisas, y bajo dichas circunstancias, forzoso es concluir que no se verifica el sustento territorial requerido para la procedencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**.

Luego, iterando sobre el mismo tema, al momento de adentrarse en las recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales creado en el ámbito de la OCDE, en el marco del Grupo de Trabajo Nº 9, sobre Impuestos al Consumo, expresa que en las transacciones efectuadas por Internet debe primar el criterio de lugar de consumo. Igualmente, vuelve a resaltar que nuestro Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es un Impuesto a los Consumos, sino al "ejercicio de actividad habitual y a título oneroso dentro del ámbito de la jurisdicción. De esta forma, más allá de lo que pretenda la CABA por medio de la **resolución (AGIP) 593/2014,** no hay hecho imponible.

**Por último, agrega un elemento adicional a los análisis hasta acá efectuados, señalando que quienes encuentran justificado el régimen de retención aplicado por la resolución (AGIP) 593/14, también fundamentan su postura sobre la base de una interpretación analógica de los criterios desarrollados por los órganos encargados de aplicar el Convenio Multilateral. Ello así, de la verificación de gastos de publicidad o comisiones bancarias en la jurisdicción –sólo por dar ejemplos– quedaría configurado el requisito del sustento territorial por cuanto serían las empresas residentes en el exterior las que mediante esfuerzos de comercialización se desplazarían a la jurisdicción involucrada para prestar sus servicios.**

Hoy, tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria sostienen que la existencia de cualquier tipo de gasto, sin importar su significación, configura sustento territorial a los fines de la aplicación del Convenio Multilateral, hasta llegar al extremo de alegar que el cobro de comisiones por parte de entidades bancarias ubicadas en una determinada jurisdicción, en virtud de los depósitos que en ella efectuaren los clientes del contribuyente para su transferencia a la entidad bancaria ubicada en la jurisdicción de este último, configuran sustento territorial; resulta irrelevante la escasa significación de los mismos. También se ha considerado que configura sustento territorial la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad, información e ilustración ordenada para los potenciales clientes que a través de ese medio realizan sus compras. De ese modo, se incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes y capturar ingresos provenientes de la jurisdicción en cuestión.

En su profundo trabajo, agrega que, **de no existir hecho imponible, mal podría el Convenio Multilateral crearlo en forma autónoma por medio de una presunción (el gasto). *Se debe reparar en la aptitud que tiene el gasto incurrido, principalmente desde el punto de vista cualitativo, para permitir tener por desarrollada la actividad con presencia física, material y tangible en el territorio*.** Siempre, claro está, teniendo presente la identificación entre actividad y prestación que ha efectuado la jurisprudencia y que analizamos *ut supra*.

**Un gasto publicitario incurrido en la jurisdicción poco tendrá que ver, cualitativamente, con la actividad que desarrolle en el exterior el prestador de un servicio de, por ejemplo, educación "online". Diferente sería si el gasto en cuestión se refiriese al pago de haberes de parte del "staff" de profesores que prestan el servicio "online" y que se ubican en la jurisdicción en cuestión. En este último supuesto, el gasto tendría aptitud desde el punto de vista cualitativo para tener por ejercida físicamente a la actividad, al menos en parte, en la jurisdicción en cuestión.**

Si por el contrario se admitiera que cualquier gasto incurrido en la jurisdicción del prestatario de un servicio otorga sustento territorial respecto del prestador, arribaríamos a la conclusión de que toda actividad desarrollada en el planeta debe considerarse ejercida, al menos en parte, en la jurisdicción del prestatario en la medida que el pago se efectúe por intermedio de instituciones bancarias y/o de tarjetas de crédito, lo que ocurre en la generalidad de los casos.

Considera que resulta errado pretender invocar, en materia de sustento territorial, los criterios emanados de aquellos órganos o tribunales que se han encargado de aplicar el CM, por la sencilla razón de que se han limitado a comprobar la existencia de un presupuesto fáctico (cualquier gasto vinculado con la actividad) para luego aplicar las consecuencias que la presunción legal "juris et de jure" establece (existencia de sustento territorial). Es decir, dichos criterios no se han adentrado en el concepto de susten-



I y II Jornadas.indb 136 2/5/16 15:43

to territorial ni en los supuestos que efectivamente lo configuran. La presunción legal referida les ha permitido e incluso obligado a ello.

Como comentario de este relator, rescato los últimos párrafos del trabajo de Parada Larrosa, puesto que nos obligan a reflexionar sobre la necesidad de establecer límites a los excesos que venimos advirtiendo por parte de los organismos obligados a interpretar, ante casos concretos, el Convenio Multilateral, a la hora de determinar cuáles son las aptitudes que debe tener un "gasto" a la hora de exteriorizar sustento territorial a una jurisdicción. Se hace difícil de comprender que un simple gasto telefónico o una comisión bancaria sean ilustrativos de tal situación.

Finalmente, como relator no puedo dejar de mencionar que de las ponencias y trabajos presentados no surge cuestionamiento alguno a los regímenes de recaudación creados para lograr la fiscalidad de este tipo de negocios electrónicos indirectos (portales de subastas y compras de bienes y servicios), en los cuales se establecen, como mencionamos en la Introducción, presunciones de habitualidad que exceden cualquier criterio razonable a la hora de aplicar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Es decir, estamos ante una situación en donde se violan dos principios básicos del impuesto de marras: el criterio de "actividad" y la "habitualidad".

## EL CONVENIO MULTILATERAL Y LA INCIDENCIA DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS

Más allá de que este tema tiene implicancias en los tres grandes grupos de negocios que hoy se desarrollan en la Web, **en particular en este apartado nos concentraremos en las operaciones de compra/venta de bienes y servicios realizadas por medio de portales (locales o internacionales)**. Es decir, aquellos definidos como Comercio Electrónico Indirecto. A partir de este tipo de medio de comercialización, que sustituye o en el mejor de los casos complementa los tradicionales (distribución, consignación, representantes, etc.) nos proponemos entender si el Convenio Multilateral contempla alguna solución en cuanto a la asignación de base imponible, más allá de la resolución de la Comisión Arbitral 83/2002, la cual también será sometida a estudio.

Nuestro objeto de estudio ha sido investigar si para el caso de este tipo de negocios, el Convenio Multilateral propone dentro de su articulado, alguna solución razonable para la asignación de base imponible, si no constituye un exceso por parte de la Comisión Arbitral, en el ejercicio de sus funciones de interpretación, el dictado de la resolución 83/2000 y si los regímenes de percepción utilizados por las provincias para lograr la fiscalidad de este tipo de operaciones (realizadas bajo estos medios de comercialización) son armónicos con el impuesto, cuya recaudación se está buscando adelantar, o exceden las potestades de las administraciones fiscales al crear nuevos impuestos por medio de resoluciones, más a la luz de los supuestos de habitualidad que en general presentan estas normas. Además, nuevamente, si los gastos telefónicos, servicios de Internet, gastos bancarios por transferencias y cheques devueltos revelan actividad o si es necesario que exterioricen realmente una "actividad" por parte del sujeto pasivo del impuesto, cuyo análisis ya ha sido iniciado por el Dr. Federico Parada Larrosa en el apartado anterior del presente Informe.

Adelanto –así como lo he hecho en la Introducción– que en mi opinión la mencionada resolución de la Comisión Arbitral 83/2002 violenta los principios fundamentales del Convenio Multilateral en materia de atribución de ingresos que surgen de la combinación de la última parte del inciso b) del artículo 2 y del último párrafo del artículo 1 (operaciones entre ausentes). Por esta norma se está obligando a un sujeto que opera, por ejemplo, sólo desde un local en la CABA (es decir, que realiza "actividad" en una sola jurisdicción) a inscribirse en las 24 jurisdicciones, si es que realiza ventas a sujetos cuyos domicilios están ubicados en todas las provincias, a través de los portales bajo análisis.

Esto, que es casi de imposible cumplimiento en la práctica, por lo menos en el caso de pequeñas y medianas empresas y comercios, ha sido advertido desde hace años por varios fiscos provinciales y por la CABA, los cuales vienen aplicando regímenes de percepción a los fines de lograr la fiscalidad de estas operaciones, independientemente de la existencia de base imponible o no en materia de Impuestos sobre los Ingresos Brutos. Es decir, se vuelve a crear, bajo el velo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, un nuevo tributo, careciendo las distintas jurisdicciones subnacionales de potestades tributarias suficientes para aplicarlo, puesto que han sido cedidas a la Nación por medio de la ley 23548, como ya expuse anteriormente. Es más, no conformes con las presunciones de actividad, en los regímenes de recaudación de este tipo de negocio (comercio electrónico indirecto), y como expusimos en la Introducción al pre-



I y II Jornadas.indb 137 2/5/16 15:43

sente relato, se establecieron presunciones de habitualidad (las cuales carecen en la mayoría de los casos de razonabilidad), segundo requisito esencial para que en la realidad se configure el hecho imponible previsto por los diferentes códigos fiscales.

**A su vez, por medio de la resolución (CA) 8/2015 caratulada "Fiat Auto Argentina S.A. c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires (18/02/2015)", se va un paso más allá y se determina que el domicilio del adquirente no es el lugar de entrega sino el de "destino final de los automóviles"**. De esta forma, llega la aplicación de este criterio a las operaciones previstas en la mencionada resolución de la Comisión Arbitral 83/2002.

Es la **Dra. Elvira Balbo** quien expone sobre el tema. En primer término menciona que el Convenio Multilateral, con sus 35 años de vigencia, no ha podido receptar los cambios que se han operado en la forma de desarrollar las actividades económicas, en particular en materia de comercio electrónico. Plantea que el vacío normativo ha sido tratado de subsanar, por la criticada (por parte de este Relator) resolución de la Comisión Arbitral 83/2002. Reiteramos, por medio de la mencionada norma la Comisión presume –sin admitir prueba en contrario– que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar.

Continúa diciendo, la conocida Doctrinaria, que el arribo de las innovaciones tecnológicas impactó en dos oportunidades en las disposiciones del Convenio Multilateral: **a)** en 1977 para albergar las operaciones concertadas por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera (entonces fueron modificados los artículos 1 y 2 relacionados con operaciones entre ausentes); **b)** En 2002, para receptar la llegada de Internet, cuando se dictó la resolución general 83/2002.

Al igual que los expositores anteriores y lo expuesto por los autores de trabajos, la Dra. Balbo se plantea, entre otras cosas:

- Qué características debe reunir el gasto para exteriorizar desarrollo de actividad.
- Qué jurisdicción soporta el gasto en el caso de avisos publicitarios en medios de alcance nacional.
- Pueden ser tenidos en cuenta los gastos de escasa significación o que no se relacionen con la operación.
- Cuál es el "domicilio del adquirente", si el comprador tiene más de un domicilio.
- Resulta relevante a los efectos de la asignación del ingreso que el proveedor efectúe la entrega del bien o que el comprador lo retire en el establecimiento del vendedor.
- Reviste alguna importancia quien se hace cargo de los gastos de flete: el comprador o el vendedor.
- A qué jurisdicción se le asignan los ingresos en el caso de una prestación de servicios que se efectúa en un lugar diferente al domicilio del adquirente.
- La existencia de sucursales en la jurisdicción invalida la posibilidad de la existencia de operaciones concertadas a distancia.
- Cuáles son los límites para la aplicación del principio de la realidad económica.

Luego, en la ponencia, reflexiona acerca de que cualquier forma de transacción comercial en la que las partes interactúan utilizando Internet se considera enmarcada en el "negocio digital", más allá de que en la actualidad se plantean diversas modalidades para operar: a) obtener datos de una empresa y de sus productos visitando un sitio web, como antes lo hacíamos cuando leíamos un aviso en el diario local; b) enviar un mail solicitando información, evitando el tedioso llamado telefónico; c) hacer un pedido, suscribir un contrato, solicitar una prestación de servicios desde nuestra casilla de correo electrónico. Son todas acciones que realizamos cotidianamente y que tienen efecto al momento de distribuir la base imponible de un impuesto que grava el desarrollo de las actividades económicas. **Disponer de una página web para dar a conocer la empresa y nuestros productos podría interpretarse como la decisión del vendedor de capturar los ingresos de compradores de otras jurisdicciones y, por lo tanto, generar el necesario nexo territorial para la aplicación del Convenio**. Ante esto, la expositora se pregunta ¿qué implicará que el vendedor debe inscribirse en todas las jurisdicciones del país por el solo hecho de disponer de un sitio web institucional?

Según las interpretaciones de la resolución general 83/02 que ha hecho la Comisión Arbitral ante casos concretos, si el vendedor tiene un sitio de Internet ha de suponerse que "este ejercicio del comercio



I y II Jornadas.indb 138 2/5/16 15:43

a través de medios electrónicos configura una actividad extraterritorial del oferente, la que adquiere relevancia sólo en el caso en que se concreten operaciones". Al decir, del Dr. Canova, "el click" termina perfeccionando el hecho imponible y otorgando un nexo territorial, en este caso, para el prestador del servicio o vendedor del bien.

En línea con esto –continúa exponiendo– en los últimos tiempos están en auge los casos de comercialización a través de portales o tiendas "on-line" en las que el comprador realiza las mismas acciones que encararía en el establecimiento "brick"[12] del vendedor, pero en forma virtual. La transacción no se limita a que el comprador envíe al vendedor un mail con su pedido. Es mucho más que eso. El comprador pasea por las estanterías de la tienda, ve los diferentes productos, los aprecia y puede comparar sus características, consulta los precios y la forma de pago. Finalmente, se decide por alguno de ellos, lo sube a su carro de compras y efectúa el pago. Todo ello, sin desplazarse físicamente y utilizando cualquier dispositivo con conexión a la red. Ahora bien, ante esta realidad, la Dra. Balbo se interroga si este proceso de compra virtual podría asimilarse a una venta al mostrador a los efectos de la atribución de los ingresos. Si así fuera, la situación actual de la distribución cambiaría significativamente.

El Convenio Multilateral, en su régimen general, asigna a los gastos y a los ingresos la misma incidencia en la distribución. Todas las jurisdicciones donde se realiza la actividad reciben una porción de la base imponible, relacionada con la magnitud de ella. Sin embargo, en las ventas por Internet utilizando portales, los ingresos se asignan a la jurisdicción del adquirente, y los gastos que soporta la jurisdicción del vendedor son escasos y no son un parámetro real de la actividad desarrollada.

La resolución general 83/2002 vino a subsanar un vacío legal. Criticada ampliamente por la doctrina, dio una solución a un tema no resuelto. No obstante, ya ha cumplido más de 12 años y no pudo contemplar en su texto las innovaciones de la última década, complementa la disertante.

Concluye planteando la necesidad de adecuar el Convenio Multilateral y considerar en su texto aquellas actividades que se desarrollan a través de una "presencia digital relevante".

## EL IMPUESTO DE SELLOS Y LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS

Como he expuesto en la Introducción, por medio de la ley 5237 (31/12/2014), la Ciudad Autónoma de Buenos Aires modificó el texto del artículo 438 incorporando a su primer párrafo que identifica a los actos, contratos, operaciones que pueden resultar alcanzados por el impuesto de sellos, al **correo electrónico, con firma electrónica o digital**, sin que se detalle con precisión las condiciones que deben reunirse para que proceda el devengamiento del impuesto ante estos medios de contratación.

**Por su parte, del análisis de la ley 25506 sólo un documento electrónico con "firma digital" haría las veces de instrumento, dejando afuera de esa condición a los que tienen "firma electrónica**" por no ser autosuficiente. También, en materia de Sellos es relevante comprender cuál es el impacto que tienen los distintos contratos de adhesión que suelen aplicarse en los negocios que operan en la Web.

El objeto de estudio de este apartado es investigar cuáles son las soluciones que en materia de Impuesto de Sellos han establecido las distintas jurisdicciones en relación con los negocios digitales y si dichas soluciones son armónicas con las disposiciones de la Ley de Firma Digital y con la profusa Jurisprudencia, como por ejemplo, el reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, "*Grainco Pampa SA c/Provincia de la Pampa "(25/03/2015)*.

En primer término voy a reseñar la exposición del **Dr. Rubén Horacio Malvitano**. En su ponencia, el prestigioso colega analiza el artículo 438[13] del Código Fiscal vigente de CABA y el artículo 260[14] del Código Fiscal vigente de la Provincia de Buenos Aires, los cuales se refieren a contratos entre ausentes, para

12 Que operan desde establecimientos físicos. De allí surge el término "brick": ladrillo.

13 *"Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, correo electrónico,* ***con firma electrónica o digital****, están sujetos al pago del Impuesto de sellos siempre que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones: a)* ***la correspondencia emitida reproduzca la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato y b) Firma, por sus destinatarios, de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas****. A los fines del inciso a) se entenderá configurado el hecho imponible con la creación del documento que exprese la voluntad de aceptación aunque no haya sido recibida por el oferente".*

14 *"Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, están sujetos al pago del impuesto de sellos desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta, documento que perfecciona la instrumentación del acto. A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior se entenderá que la aceptación se encuentra formalizada cuan-*



I y II Jornadas.indb 139 2/5/16 15:43

lo cual previamente repasa el inciso b) del artículo 9 de la ley 23548 y el principio instrumental que emana de este.

El expositor define al contrato electrónico como la modalidad contractual que se caracteriza porque su formación y perfección se produce de modo electrónico u "on-line", es decir, mediante la transmisión de datos a través de redes telemáticas y lo asimila, tal cual surge de la normativa y jurisprudencia vigente, a un contrato por "correspondencia epistolar" (contrato entre ausentes). Aclara que el carácter electrónico de la contratación es independiente de su objeto y detalla distintas modalidades en las cuales puede realizarse.

Luego, y me detendré en este punto, se refiere al **momento y lugar de la concertación electrónica**. Expresa que a diferencia de la contratación entre presentes en que el consentimiento se manifiesta de modo inmediato, cuando se acuerda a distancia por no existir presencia física conjunta de las partes (como en el caso de la correspondencia epistolar, por telegrama o a través de correo electrónico), son conocidas distintas posturas: el acuerdo se perfecciona al emitirse la voluntad de aceptar, cuando se envía, cuando se pone en el correo la aceptación, cuando llega a la casilla de correo del proponente o cuando este abre su casilla y lee la respuesta.

Continúa su exposición diciendo que esta problemática no es nueva y existen diversas teorías que han tratado de dar una respuesta adecuada, las cuales son:

**a. La teoría de la declaración**, cuando el destinatario de la oferta la acepta exteriorizando su voluntad en tal sentido;

**b. La de la expedición**, cuando la declaración aceptando la oferta es enviada al proponente;

**c. La de la recepción**, que exige que el oferente reciba o esté a su alcance recibir, el documento donde consta la aceptación ya declarada y remitida por el aceptante, y

**d. La de la información**, que exige el efectivo conocimiento de la aceptación por el oferente, con lo cual es el mutuo conocimiento de las declaraciones emitidas por cada parte lo que forma el acuerdo de voluntades.

Como puede observarse, la primera y la última representan los dos supuestos extremos, mientras que las otras dos resultan interpretaciones intermedias. Analiza la legislación de fondo y observa que en nuestro Código Civil se adopta un sistema mixto sobre la base de la teoría de la emisión (art. 1154), aunque moderando su rigor con soluciones de excepción tomadas de la teoría de la información. En cambio, el artículo 971 del nuevo CCCN adoptó la teoría de la recepción.

**En consecuencia –concluye el doctrinario– en la contratación electrónica, con el ingreso a la casilla de correo del proponente, del e-mail de aceptación de la oferta, se consolidará el acuerdo; ello, con prescindencia de que ese correo haya sido abierto y leído por su destinatario**.

Ante lo expuesto, en opinión del Dr. Malvitano, lo expresado torna inválidas las previsiones que en un sentido diferente pudieran estar actualmente contempladas por las normativas jurisdiccionales locales. Por ejemplo, el artículo 438 del ya mencionado Código Fiscal de la CABA, cuyo último párrafo sigue el criterio de la emisión (creación del documento). Y también de lo dispuesto por el artículo 260 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, que fija el perfeccionamiento del hecho imponible en el momento de formulación de la aceptación de la oferta. Por lo tanto, a partir del cambio operado en el CCCN, estas disposiciones deberán modificarse para quedar alineadas a la norma de fondo.

Con respecto al lugar en que deben considerarse perfeccionados los acuerdos celebrados por medios electrónicos, señala que, tal cual surge del derecho comparado, la tendencia mayoritaria en los contratos "business to business" es **fijar el lugar de perfeccionamiento en forma coherente con la teoría de recepción, es decir: si el contrato se perfecciona cuando el oferente recibe la declaración, el lugar de celebración es el domicilio de la empresa oferente**.

Posteriormente se refirió a un tema central que es el de la **firma digital**. De acuerdo con la normativa aplicable[15], esta firma permite identificar al sujeto por la clave que incorpora al documento, el que que-

---

*do se reúnan algunos de los siguientes requisitos: a)* ***Reproducción de la propuesta o sus enunciaciones y b) Firma, por sus destinatarios, de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas****".*

15 El 1er. párrafo del artículo 2 de la ley 25506 indica: "Se entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes,



I y II Jornadas.indb 140 2/5/16 15:43

da encriptado y resulta inalterable si no se emplea la clave pertinente. De modo que la autoría y autenticidad del contenido se presume hasta que se produzca una prueba en contrario (esto es, que se invierte la carga de la prueba).

En tanto se den las circunstancias definidas por la ley 25506[16], el documento digital con firma digital cubre el requisito de autosuficiencia que exige la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos respecto del Impuesto de Sellos, al cumplir la misma función que la firma hológrafa. Esto es diferente del caso de la **firma electrónica**[17] atento a que esta no alcanza a generar la autosuficiencia del instrumento por carecer de valor constitutivo del acto jurídico. En este caso, para exigir el cumplimiento de las obligaciones hacen falta otros documentos.

Por lo tanto, en opinión de este Relator, es cuestionable el nuevo artículo 438 del Código Fiscal de la CABA al considerar como un instrumento gravado los contratos con firma electrónica. Como mencionamos al principio de este apartado, el principio de "autosuficiencia" está plenamente vigente tal cual lo señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el reciente fallo "*Grainco Pampa SA c/Provincia de la Pampa" (25/03/2015)*, con lo cual la norma exterioriza una manifiesta contradicción con la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Complementa su ponencia, el prestigio autor, con una mención al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación Unificado, resaltando que en su artículo 288 se plantea que… "en los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento".

Por último, finaliza haciendo un resumen de cuál es la situación normativa a nivel subnacional. Es la siguiente:

- **CABA:** a partir de 2015 se incorporó al correo electrónico, con firma electrónica o digital (art. 438);
- **Catamarca:** involucra al correo electrónico como forma que puede adoptar la contratación entre ausentes (arts. 197 y 199);
- **Corrientes:** contiene una referencia a las operaciones electrónicas (art. 162);
- **Formosa:** en el elenco de conceptos gravados se menciona al correo electrónico, con firma electrónica o digital (art. 132). Pero al tratar de la contratación por correspondencia, sólo incluye al correo electrónico a secas (art. 139 CF);
- **Jujuy:** incluye como hecho imponible al correo electrónico, con firma electrónica o digital (art. 171), más allá de no considerarlo expresamente entre las formas de contratación entre ausentes (art. 179);
- **Misiones:** incluye al correo electrónico, con firma electrónica o digital (art. 167). No se lo menciona expresamente en la definición de instrumentación (art. 171);
- **Salta:** incluye a la correspondencia electrónica y, en forma correcta, condiciona su imposición a que la firma electrónica o clave equivalente sea asimilable a la firma hológrafa, por disposición expresa de las leyes de fondo, y se cumplan los requisitos señalados, siempre y cuando se encuentren instrumentados en soporte papel (art. 230);
- **Santiago del Estero:** entre las modalidades de la contratación entre ausentes menciona a Internet (art. 240 CF).

---

tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma".

16 Que exista un documento digital a ser firmado; que el procedimiento matemático de firma requiera información de exclusivo conocimiento del firmante; que la firma digital sea susceptible de verificación por terceros; que el proceso de verificación permita la identificación del autor del documento digital posterior a su firma; que la firma se haya creado durante la vigencia del certificado digital del firmante; que sea debidamente verificada con referencia a los datos de la firma digital indicados en dicho certificado; que este haya sido emitido o reconocido según lo normado por la propia ley.

17 El artículo 5 de la ley señala: "Se entiende por firma electrónica al conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez. También resulta importante el artículo 6 que conceptualiza el documento digital como "la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura"".



I y II Jornadas.indb 141 2/5/16 15:43

El Dr. Malvitano cierra su exposición manifestando que **las legislaciones deberán evolucionar (para ser válidas) hacia una definición que incorpore expresa y exclusivamente, los documentos electrónicos con firma digital, y con la ineludible consideración de la teoría de la recepción cuando de definir el nacimiento del hecho imponible se trate.**

En el mismo sentido se expresan los **Dres. Ariel Antonio Aboud, Cristian Fernando Scoponi y José Luis Severin,** en su trabajo titulado *Impuesto de sellos y documentos digitales: aproximación y alternativa armonizadora*.

Al final de su trabajo manifiestan que la realidad demuestra que ante la limitada cantidad de documentos con firma digital que circulan en nuestro medio, los fiscos subnacionales no pueden avanzar con la fiscalidad sobre los instrumentos electrónicos. A su vez, agregan que la firma digital no avanza porque no se ha realizado una comunicación eficiente al ciudadano de su uso, sus beneficios, su practicidad y sobre todo, su seguridad. Además, limita su utilización, la rigidez del esquema de políticas de licenciamiento, establecido en la misma ley 25506, en favor de los sujetos autorizados a otorgar los certificados digitales, provocando que esta valiosa herramienta no pudiera ser aprovechada por todos los usuarios que necesitaban utilizarla.

Agregan que para comenzar a solucionar esto, un primer paso fue el dictado de la decisión administrativa 927/2014 que introduce cambios significativos en el escenario del comercio electrónico y del gobierno electrónico. Entre otras cosas, la normativa dispone que los certificados digitales podrán ser usados para firmar cualquier documento electrónico o transacción electrónica. Además, se incorporan servicios adicionales a la firma digital, como ser, entre otros, sellos de tiempo (indica fecha y hora cierta de un documento digital) y sellos de competencia (acreditan roles, competencias o algún otro atributo además de la identidad del titular). Y por último, se prevé la posibilidad de compartir infraestructura tecnológica, lo que permitirá, bajo ciertas condiciones, que quien quiera ser un certificador licenciado, pueda serlo utilizando la tecnología de otro. Esto permitiría que ciertas asociaciones, como por ejemplo los colegios profesionales, adquieran certificados digitales y los usen con sus asociados.

Por último, el **Dr. Horacio Di Paolo** en su trabajo denominado *El impuesto de sellos frente a las liquidaciones de granos*, revisa los efectos de la resolución general (AFIP) 3690 en materia de sellos (emisión electrónica de la liquidación secundaria de granos), para lo cual también recorre los conceptos de firma electrónica y digital antes mencionados, en línea con lo expuesto con los otros autores.

## POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES EN MATERIA DE COMERCIO ELECTRÓNICO

Independientemente de no haber sido analizado al momento de nuestra Introducción un tema que deriva de la fiscalidad por parte de las provincias y la CABA de los negocios objeto de análisis es cuáles serían las potestades de los municipios a la hora de gravar este tipo de actividades. Si nos planteamos que un sujeto del exterior dedicado al negocio de Cloud Computing realiza actividad en una jurisdicción por considerar que existen gastos en la misma, por qué no pensar que los Municipios que componen esa provincia puedan considerar que efectivamente hay actividad en la misma y, por lo tanto, excediendo sus potestades tributarias, intentar alcanzar a ese sujeto (bajo la modalidad que sea) con alguna cuestionable tasa/impuesto/contribución (por más que la jurisprudencia hoy sea adversa a tales situaciones). Es más, inclusive aplicando el artículo 35 del Convenio Multilateral.

También, en el caso de los portales de compraventa de bienes y servicios, si por medio de la resolución de la Comisión Arbitral 83/2002 el domicilio del comprador es el hecho revelador de actividad de esa jurisdicción, por qué no los Municipios podrían considerar lo mismo.

El objeto de este apartado es investigar cuáles son las potestades tributarias que tienen los municipios a la hora de gravar con impuestos/tasas/contribuciones los negocios bajo análisis, en particular **cuando nos encontramos con que el prestador es un sujeto no residente**.

Sobre esta problemática (que en realidad deriva de los análisis efectuados al momento de revisar la fiscalidad de un no residente por parte de una provincia o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), no se han realizado ponencias ni presentado trabajos.

Igualmente es relevante resaltar que, a la problemática a nivel provincial, en el caso particular de los Municipios se suma la limitación al ejercicio de sus potestades tributarias que emana de la propia Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, la cual restringe a este nivel del Estado sólo al cobro de tasas retributivas de servicios, puesto que no es de aplicación la exclusión a la prohibición de establecer impues-



I y II Jornadas.indb 142 2/5/16 15:43

tos análogos a los coparticipables, de la cual gozan las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en materia de Impuesto sobre los ingresos Brutos e Impuesto de Sellos.

En este punto nos preguntamos: ¿Qué servicio le puede prestar un municipio a un sujeto del exterior? ¿Existe posibilidad fáctica de que ello ocurra, si el prestador del servicio no desarrolla actividades en EP en alguna jurisdicción local?



I y II Jornadas.indb 143 2/5/16 15:43

# ALGUNOS ASPECTOS REFERIDOS AL TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES CONCERTADAS A DISTANCIA EN EL CONVENIO MULTILATERAL

**ELVIRA H. BALBO**

## INTRODUCCIÓN

En los últimos 50 años hemos sido partícipes de profundos cambios tecnológicos que han transformado nuestra vida. El progreso de las TICs[1] –Tecnologías de la Información y la Comunicación– no ha dejado de avanzar y de extenderse mundialmente, planteando modificaciones en todas las ramas de la ciencia. El mundo empresario no ha escapado de los efectos de las innovaciones tecnológicas y ha modificado su forma de operar, en beneficio propio y de los consumidores.

Es interesante destacar que a principios del siglo XX las operaciones de venta se concertaban, en general, con algún tipo de presencia física del vendedor en el domicilio del comprador mediante la participación de "intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia"[2]. Otra forma de acordar compras y ventas era por correspondencia ordinaria. La novedad en aquel momento eran las ventas por catálogo, que comenzaron a utilizarse para capturar clientes a distancia en algunas tiendas de los Estados Unidos, hacia fines del siglo XIX[3].

Con el advenimiento de las TICs se generalizó el comercio electrónico, que consiste en la compra y venta de productos y servicios a través de la utilización de medios electrónicos. La Organización Mundial de Comercio distingue seis instrumentos que viabilizan esta forma de comercializar: el teléfono, el fax, la televisión, los sistemas electrónicos de pagos y de transferencias monetarias, el intercambio electrónico de datos e Internet[4].

Al cambiar la forma de comercializar la economía tradicional se integró con la economía digital o "web". La manera habitual de hacer negocios: "negocios brick"[5] se complementó con los negocios realizados a través de medios electrónicos: "negocios click" y en algunas oportunidades se comenzó a operar exclusivamente en forma electrónica, en las empresas denominadas: "punto com".

Esta nueva forma de hacer negocios traspasa las fronteras geográficas y necesita de un marco jurídico y reglamentario apropiado. Todos los mercados del mundo se abren para todas las empresas, independientemente del tamaño de ellas. Ya no es necesaria la presencia física del vendedor/prestador en la jurisdicción del comprador. Los servidores que intervienen en la operación pueden estar ubicados en cualquier país, se hace difícil rastrear las transacciones y los ingresos se deslocalizan.

El crecimiento del comercio electrónico ha impactado en aspectos sustantivos de los impuestos. Algunos institutos tributarios, internacionalmente reconocidos, ya no se adaptan a la situación actual y deben ser readecuados. Dos son los casos que concitan nuestra atención: a) la definición de establecimiento permanente y los elementos que lo tipifican; b) la jurisdicción que tiene derecho a aspirar a la imposición.

Estamos asistiendo a un nuevo fenómeno tributario, que vino de la mano de la globalización, y que podría considerarse como la "new age fiscal"[6]. En este renovado escenario en el que conceptos utilizados

1 Las TICs son un conjunto de herramientas de infraestructura que colectan, almacenan, procesan y transmiten información utilizando servidores, terminales y redes.

2 Esta forma de comercialización la plasmó, en 1964, el Convenio Multilateral en su artículo 1.

3 Se cita la firma fundada por Aaron Montgomery Ward como la primera tienda de venta por catálogo que comenzó a operar con una lista de unos productos, alrededor de 1872. Luego de dos décadas, su lista de productos de una página creció a un libro ilustrado de 540 páginas que vendía alrededor de 20.000 productos, al que popularmente se lo conocía como "El libro de los deseos". Fuente: www.thefreedictionary.com.

4 Estudios Especiales 2: El Comercio Electrónico y el papel de la OMC –año 1997–. Disponible en: https://www.wto.org/spanish/res_s/publications_s/special_studies2_s.htm.

5 Que operan desde establecimientos físicos. De allí surge el término "brick": ladrillo.

6 L. Hinnekens, "New Age International Taxation in the Digital Economy of the Global Society". Citado por Asorey, Rubén (2005) en "Tributación de los Negocios Efectuados por Medios Electrónicos", Editorial La Ley, Buenos Aires.



I y II Jornadas.indb 145 2/5/16 15:43

habitualmente se desdibujan aparece un novedoso principio que merece ser considerado: "la presencia digital relevante".

Las cuestiones antes expuestas preocupan a las administraciones tributarias de muchos países. Este contexto se replica en Argentina en la determinación y recaudación de los impuestos nacionales y también en la tributación local.

## LAS OPERACIONES CONCERTADAS A DISTANCIA EN EL ÁMBITO DEL CONVENIO MULTILATERAL

El Convenio Multilateral es un acuerdo que han suscripto las provincias y la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires –ex Municipalidad–, en la década de los 50, para distribuirse la base del impuesto sobre los ingresos brutos del contribuyente interjurisdiccional, cuyos ingresos provienen del desarrollo de la actividad que se lleva a cabo en un proceso único y económicamente inseparable.

Con un texto que tiene más de 35 años no ha podido receptar los cambios que se han operado en la forma de desarrollar las actividades económicas. Con el objeto de minimizar los litigios algunas cuestiones, que recurrentemente conmovieron la actuación de sus organismos de aplicación: Comisiones Arbitral y Plenaria han sido subsanadas con el dictado de resoluciones generales interpretativas, en el marco de lo establecido en el inciso a) del artículo 24. Sin embargo, otras permanecen sin una definición precisa. En esos aspectos se torna relevante analizar cómo se expidieron los organismos competentes en cada caso concreto.

Uno de los temas que ha concitado la preocupación de los contribuyentes y las acciones de los fiscos es la forma de atribuir los ingresos. El artículo 2 establece:

> Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma:
>
> a) El cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
>
> b) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia. A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

La interpretación por parte de los contribuyentes, la doctrina y los organismos de aplicación de la expresión: "ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción"[7], no ha sido lineal. Lugar de concertación de la operación, lugar de entrega, destino final, utilización económica del bien, domicilio del adquirente, lugar donde se generan, han sido algunos de los parámetros tenidos en cuenta para asignar el ingreso. En el año 1988 se intentó modificar el texto del Convenio y brindar una solución a este tema. Si bien se aprobó un nuevo texto por mayoría, luego no se lograron las ratificaciones necesarias para su puesta en vigencia.

A las cuestiones ya expuestas se agrega una problemática especial que se define concatenando el último párrafo del artículo 1 con la parte final del inciso b) del artículo 2:

> Artículo 1: …Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).

7 Convenio Multilateral, artículo 2, inciso b).



I y II Jornadas.indb 146 2/5/16 15:43

> Artículo 2, inciso b): …los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

Este tipo de operaciones concertadas a través de la utilización de algunos medios tales como: "correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc." han recibido un tratamiento especial en el Convenio Multilateral.

Nos referimos a operaciones acordadas a distancia, sin la necesidad de que el vendedor o el comprador se desplacen físicamente de su lugar de negocios, al momento de la concertación. Esta forma de contratar es consecuencia del avance de las TICs y planteó un primer desafío al acuerdo inicial suscripto en 1953. A los efectos de receptar esta nueva forma de comercialización, en la reunión plenaria llevada a cabo en Salta el 18/08/1977, se modificó el Convenio Multilateral que quedó redactado con el texto actualmente vigente.

No obstante, las innovaciones tecnológicas no se detuvieron y los avances se generalizaron, tanto en el ámbito de los negocios como en las administraciones públicas.

Un fenómeno de la informática y las comunicaciones conmovió al mundo: la aparición de Internet y la posibilidad de su utilización masiva a partir de los 90. Los efectos que causaron la invención del telégrafo, el teléfono, la radio y la televisión se vieron ampliamente superados por la posibilidad de conectarnos en forma inmediata y a bajo costo con cualquier individuo que se encuentre en cualquier lugar. Las personas y sus computadoras interactúan sin importar la ubicación geográfica. El comercio electrónico se generalizó utilizando la red de redes y sus beneficios hacen que opaque a cualquier otra forma de comercialización.

Mientras tanto, el Convenio Multilateral ha quedado detenido en el tiempo. Según lo adelantamos, el último intento para actualizarlo data de 1988, pero fracasó al no lograrse la unanimidad para su modificación requerida en el artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos[8].

La Comisión Arbitral trató de subsanar este vacío normativo con el dictado de la resolución general 83/2002[9]. Dice que "El notable incremento que han experimentado las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella, la probabilidad de que se expandan en el futuro estas modalidades operativas y teniendo en cuenta que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos configura una actividad extraterritorial del oferente, que adquiere relevancia sólo en el caso en que se concreten operaciones, es necesario interpretar que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral del 18/8/77[10], asignándolas a la jurisdicción del domicilio del adquirente".

A los efectos de asignar los ingresos que se obtengan, la Comisión Arbitral presume, sin admitir prueba en contrario, que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella.

Como conclusión previa hacemos notar que el arribo de las innovaciones tecnológicas, que cambió la forma de desarrollar las actividades económicas, impactó en dos oportunidades en las disposiciones del Convenio Multilateral: a) En 1977, para albergar las operaciones concertadas por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc. Entonces fueron modificados los artículos 1 y 2. b) En 2002, para receptar la llegada de Internet, se dictó la resolución general 83/2002.

Es importante resaltar que en los dos primeros Convenios Multilaterales suscriptos en 1953[11] y 1960, existía una disposición que establecía que: "la compra o venta accidental o por correspondencia o en otra forma que no importe una actividad regular no será considerada como actividad imponible en la jurisdicción que se realice". Esta restricción a la imposición parece estar relacionada con el concepto de habitua-

---

8 Ley 23548.

9 Artículo 24 - Serán funciones de la Comisión Arbitral: a) Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas.

10 Asimilándolas a las operaciones concertadas por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.

11 Artículo 1, inciso c). Disponible en http://www.comarb.gov.ar/comarb/index.html.



I y II Jornadas.indb 147 2/5/16 15:43

lidad, propio de la enunciación del hecho imponible del tributo, por lo que no hubiese sido necesario repetirla en el Convenio.

Lo cierto es que el Convenio distribuye la base imponible cuando: "el asiento principal de las actividades lucrativas esté en una jurisdicción y se efectúen regularmente ventas o compras en otras, por intermedio de sucursales, agencias, representantes, factores u otros auxiliares en relación de dependencia"[12]. Es decir, con desplazamiento físico de vendedores o de compradores.

## OPERACIONES CONCERTADAS A DISTANCIA

### Evolución de su tratamiento: 1953/1977

Comentamos en el punto anterior que el Convenio de 1953 y de 1960 dejaba fuera del ámbito de la imposición las ventas accidentales o por correspondencia.

Esta restricción desaparece en la versión del Convenio de 1964. Se genera entonces la duda sobre si las ventas por correspondencia se encuentran o no alcanzadas. El tema se reaviva en 1968.

Con la intención de detallar los acontecimientos que se suscitaron se acompaña una tabla a modo de resumen[13]:

| Año | Comisión Arbitral | Jurisdicción | Comisión Plenaria |
|---|---|---|---|
| 68 | RG 3/68<br>Las operaciones por correspondencia no están alcanzadas por el Convenio.<br>No hay presencia física del sujeto pasivo en la jurisdicción del adquirente. | Apelada por Santiago del Estero y Jujuy por vicios de forma. | |
| 69 | | | Declara nula la RG 3/68 |
| | RG 5/69, ídem RG 3/68<br>Subsana los vicios de forma. | Santiago del Estero apela por cuestiones de fondo. | Revoca la RG 5/69 |

Finalmente, desde 1969 se plantea un escenario conflictivo[14], que recién tuvo tratamiento con la modificación al Convenio Multilateral de 1977.

**Situación litigiosa**

| CA | CP |
|---|---|
| • Las operaciones por correspondencia NO ESTÁN alcanzadas por el Convenio (RG 3/68).<br>• Sólo tributan en la jurisdicción del vendedor.<br>• No hay presencia del sujeto pasivo en la jurisdicción del comprador. | • Las operaciones por correspondencia ESTÁN alcanzadas por el Convenio.<br>• El vendedor debe también tributar en la jurisdicción del comprador.<br>• Se considera que, en general, hay actividad del vendedor en la jurisdicción del comprador. |

## LA MODIFICACIÓN DE SALTA DE 1977

El 18 de agosto de 1977 se desarrolla un plenario en Salta. A los efectos de dejar debidamente aclarada la problemática de las operaciones por correspondencia se modificaron los artículos 1 y 2 del Convenio Multilateral.

12 También en el caso de que la industrialización se haga en una o varias jurisdicciones y la venta en otra u otras. Asimismo, si la administración se encuentra en otra/s jurisdicciones.

13 Elaboración propia. Fuente: Bulit Goñi, Enrique, Convenio Multilateral, 1992, Editorial Depalma, Buenos Aires.

14 No obstante, es necesario destacar que las decisiones de la Comisión Plenaria prevalecen sobre las de la Comisión Arbitral.



I y II Jornadas.indb 148 2/5/16 15:43

Correlacionando los párrafos agregados concluimos que los ingresos provenientes de las operaciones formalizadas a través de correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc. se encuentran incluidos en el ámbito de aplicación del Convenio Multilateral. Deben ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, si se cumple la condición de que el vendedor/prestador realizó gastos de cualquier naturaleza[15], vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción.

Con el correr de los años y la aplicación reiterada del nuevo Convenio a casos concretos surgieron interpretaciones diversas, emanadas de los organismos de aplicación. Excede el alcance de la presente ponencia analizar en detalle la frondosa jurisprudencia de las Comisiones Arbitral y Plenaria referida al tema.

No obstante, mencionaremos a modo de ejemplo algunos de los puntos principales, que aún hoy suscitan dudas. Sería importante aclarar debidamente:

- Qué características debe reunir el gasto para exteriorizar desarrollo de actividad.
- Qué jurisdicción soporta el gasto en el caso de avisos publicitarios en medios de alcance nacional.
- Pueden ser tenidos en cuenta los gastos de escasa significación o que no se relacionen con la operación.
- Cómo se consideran las operaciones "mixtas": en parte son presenciales y en parte son concertadas utilizando correspondencia, fax, teléfono.
- Cuál es el "domicilio del adquirente" si el comprador tiene más de un domicilio.
- Puede admitirse la existencia de operaciones concertadas por "otros medios", si la relación entre comprador y vendedor habitualmente se desarrolla en forma presencial.
- Resulta relevante a los efectos de la asignación del ingreso que el proveedor efectúe la entrega del bien o que el comprador lo retire en el establecimiento del vendedor.
- Reviste alguna importancia quien se hace cargo de los gastos de flete: el comprador o el vendedor.
- A qué jurisdicción se le asignan los ingresos en el caso de una prestación de servicios que se efectúa en un lugar diferente al domicilio del adquirente.
- La existencia de sucursales en la jurisdicción, invalida la posibilidad de la existencia de operaciones concertadas a distancia.
- Cuáles son los límites para la aplicación del principio de la realidad económica.

## EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL CONVENIO MULTILATERAL

Conforme a lo comentado en los títulos anteriores, el comercio electrónico consiste en la compra y venta de productos y servicios a través de la utilización de medios electrónicos[16]. La Organización Mundial de Comercio distingue seis instrumentos que viabilizan esta forma de comercializar: el teléfono, el fax, la televisión, los sistemas electrónicos de pagos y de transferencias monetarias, el intercambio electrónico de datos e Internet.

Ya nos hemos abocado al análisis del tratamiento en el Convenio Multilateral de las operaciones concertadas por correspondencia, teléfono, fax y teletipo. También hemos comentado algunos aspectos referidos a la resolución general 83/2002 mediante la cual la Comisión Arbitral interpreta cómo deben asignarse los ingresos devengados en "las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar".

No obstante, el tema no se ha agotado. Es que debemos reconocer que desde la generalización de Internet, las formas de llevar a cabo un negocio electrónico han variado al compás de los avances tecnológicos y de las ventajas que conlleva operar en forma virtual. Si bien cualquier forma de transacción comercial en la que las partes interactúan utilizando Internet se considera enmarcada en el "negocio digital", en la actualidad se plantean diversas modalidades para operar.

Obtener datos de una empresa y de sus productos visitando un sitio web, como antes lo hacíamos cuando leíamos un aviso en el diario local. Enviar un mail solicitando información, evitando el tedioso

15 Incluso gastos no computables a los efectos del artículo 3 del Convenio Multilateral.

16 Se pueden comercializar cosas muebles e intangibles distribuidas en formato digital (películas, música, videos, libros, revistas, diarios), prestar servicios, hacer locaciones de obra, etc.



I y II Jornadas.indb 149 2/5/16 15:43

llamado telefónico. Hacer un pedido, suscribir un contrato, solicitar una prestación de servicios desde nuestra casilla de correo electrónico son acciones que realizamos cotidianamente y que tienen efecto al momento de distribuir la base imponible de un impuesto que grava el desarrollo de las actividades económicas.

Disponer de una página web para dar a conocer la empresa y nuestros productos podría interpretarse como la decisión del vendedor de capturar los ingresos de compradores de otras jurisdicciones y por lo tanto, generar el necesario nexo territorial para la aplicación del Convenio. Nos preguntamos: ¿Implicará que el vendedor debe inscribirse en todas las jurisdicciones del país por el sólo hecho de disponer de un sitio web institucional?

La resolución general 83/02 entiende que el vendedor de los bienes o de servicios ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente en el momento en el que el comprador formule su pedido a través de Internet.

La Comisión Arbitral ha dicho que si el vendedor tiene un sitio de Internet ha de suponerse que "este ejercicio del comercio a través de medios electrónicos configura una actividad extraterritorial del oferente, la que adquiere relevancia sólo en el caso en que se concreten operaciones"[17].

En los últimos tiempos están en auge los casos de comercialización a través de portales o tiendas "on line" en las que el comprador realiza las mismas acciones que encararía en el establecimiento "brick" del vendedor, pero en forma virtual. La transacción no se limita a que el comprador envíe al vendedor un mail con su pedido. Es mucho más que eso.

El comprador pasea por las estanterías de la tienda, ve los diferentes productos, los aprecia y puede comparar sus características, consulta los precios y la forma de pago. Finalmente, se decide por alguno de ellos, lo sube a su carro de compras y efectúa el pago. Todo ello, sin desplazarse físicamente y utilizando cualquier dispositivo con conexión a la red.




¿Este proceso de compra virtual podría asimilarse a una venta al mostrador a los efectos de la atribución de los ingresos? Si así fuera, la situación actual de la distribución cambiaría significativamente.

El Convenio Multilateral, en su Régimen General, asigna a los gastos y a los ingresos la misma incidencia en la distribución. Todas las jurisdicciones donde se realiza la actividad reciben una porción de la base imponible, relacionada con la magnitud de ella. Sin embargo, en las ventas por Internet utilizando portales, los ingresos se asignan a la jurisdicción del adquirente y los gastos que soporta la jurisdicción del vendedor son escasos y no un parámetro real de la actividad desarrollada.

Las empresas "Punto Com" sólo deben mantener su portal. Sus gastos de comercialización son sensiblemente menores que los de las empresas de ventas tradicionales. No pagan el alquiler del local, su personal no acomoda las mercaderías en la estantería, no atienden al cliente. Nadie factura ni efectúa la

17 Resolución 35/2011 (CA).



I y II Jornadas.indb 150 2/5/16 15:43

cobranza. No hay personal de seguridad en el local de ventas. No obstante, desarrollan todas esas actividades. En conclusión, el coeficiente de gastos del artículo 2 del Convenio Multilateral será poco significativo y la base migrará sustancialmente a la jurisdicción del adquirente[18].

La resolución general 83/2002 vino a subsanar un vacío legal. Criticada ampliamente por la doctrina, dio una solución a un tema no resuelto[19]. No obstante, ya ha cumplido más de doce años y no pudo contemplar en su texto las innovaciones de la última década.

## PALABRAS FINALES

El destino ha querido que transitemos nuestro paso por la tierra en un momento histórico donde han cambiado los paradigmas. Las innovaciones tecnológicas que se desencadenaron en poco tiempo nos dividieron en dos grupos etarios: los nativos digitales, nacidos después de los 90 y los inmigrantes digitales, nosotros, adultos que hemos tenido que adaptarnos a un mundo nuevo en el que la las TICs nos facilitan la vida.

Como contrapartida debemos construir un marco legal y reglamentario apropiado en todos los órdenes, también en el tributario y readecuar institutos tradicionalmente aceptados a la "new age fiscal".

Los tributos locales no son la excepción. El Convenio Multilateral es noble pero está viejo. Es momento de adecuarlo a los tiempos que corren y considerar en su texto aquellas actividades que se desarrollan a través de una "presencia digital relevante".

18 Tal vez, para esta modalidad de comercialización se podría ensayar un nuevo artículo en los Regímenes Especiales, que dé solución a la novedosa situación.

19 Se le critica que a la hora de justificar la existencia de un gasto en la jurisdicción del comprador ha utilizado una presunción, que no admite prueba en contrario, que no debe establecerse vía resolución.



I y II Jornadas.indb 151 2/5/16 15:43

# NETFLIX, INGRESOS BRUTOS, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, CONVENIOS FISCALES Y BEPS. LOS PROBLEMAS NO RESUELTOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

## RICARDO ENRIQUE RIVEIRO

## OBJETIVO DE ESTE TRABAJO

No se escapa a nuestro conocimiento, que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante IIB) constituye en nuestro país, el principal recurso propio de los gobiernos provinciales[1], impuesto que grava el ejercicio habitual y a título oneroso de la actividad económica en una determinada jurisdicción y tiene como base imponible, en general, los ingresos (ventas) del sujeto pasivo. Es un tributo indirecto (aunque algunos autores[2], en sus inicios, lo habían reconocido como directo), plurifásico y acumulativo, que provoca como tal y en la generalidad de los casos, los efectos conocidos como "piramidación" y "cascada" porque se aplica a todas las actividades y etapas sin que exista crédito por el impuesto pagado en las instancias anteriores de la cadena productiva. Un impuesto, que lleva su impronta, como eminentemente territorial, tal cual lo señalaron, desde antaño, numerosos fallos[3] de nuestro más alto Tribunal.

Sin pretender desarrollar historia, el IIB no es un gravamen nuevo en su concepción, sino más bien, tiene un antecedente histórico de gran importancia en la "alcabala" española, el impuesto más importante del Antiguo Régimen en la Corona de Castilla que gravaba el volumen de las ventas de los comerciantes.

Las necesidades financieras desatadas por la Primera y Segunda Guerras Mundiales implicó su adopción, por varias naciones europeas, incluyendo algunas con ideas primariamente contrarias a la instauración de este tipo de tributo y en nuestro territorio, surge en la época de la colonia.

Luego de la independencia, el impuesto aparece por primera vez en la legislación Argentina el 1 de enero de 1948 en la provincia de Buenos Aires, luego lo adopta la Capital Federal, actualmente Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), y en poco tiempo se difunde por todo el país. Fue sucesivamente denominado "Impuesto a las Actividades Lucrativas", nombre con el cual se conoció durante muchísimos años, luego "Impuesto de Patente por el Ejercicio de Actividades con Fines de Lucro", y finalmente como se lo denomina en la actualidad "Impuesto sobre los Ingresos Brutos".

Más allá de sus propios problemas[4], su carácter regresivo, el incremento constante de alícuotas, las exenciones por actividad, que luego quedan en los hechos distorsionadas, las dificultades que aun hoy plantea, los distintos criterios para la atribución de ingresos de un mismo contribuyente a cada una de las jurisdicciones, en los últimos años se ha incorporado a la vida cotidiana, un método de ventas, desconocido hasta hace algunas décadas, que permite que los clientes accedan de manera simple a los productos y servicios ofrecidos por las empresas, a través de Internet. Método de ventas no previsto hasta hace poco tiempo, extraño a los parámetros conocidos y que provoca, como es de suponer, resquemor que tales actividades pueden encontrarse fuera del ámbito del impuesto[5]. Pero no sólo, ventas de empresas constituidas o radicadas en Argentina, con soluciones fiscales no demasiado complejas, sino provenientes de compañías del exterior diseminadas en cualquier parte del mundo, por lo cual, su sólo enunciado, constituye una hipótesis desafiante, para el tema que nos ocupa: ¿Se encuentran los fiscos provinciales en condiciones de someter a imposición al comercio electrónico directo, de empresas del exterior, no residentes, con las normas imperantes? ¿Se habrá topado el organismo fiscal provincial con probable materia imponible, pero no posible de recaudar ante ausencia del hecho imponible?

---

1 Cuando nos referimos genéricamente a los gobiernos provinciales, incluimos en el IIB, desde ya, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

2 La Rosa, Ricardo: "Impuesto a las actividades lucrativas", pág. 34, Nueva Técnica, Buenos Aires, 1968. También en igual sentido, Dino Jarach: "Curso Superior", Liceo Profesional CIMA, pág. 377, Buenos Aires.

3 Fallos: 134:435; 179:42; 280:176, entre otros.

4 El IIB ha sido fuertemente atacado en procura de su sustitución por otro tributo menos distorsivo. Los sucesivos Pactos Fiscales son un evidente ejemplo.

5 Las dificultades que plantea el comercio electrónico, no sólo es un problema del IIB, sino también de gravámenes tales como rentas y al valor agregado.



I y II Jornadas.indb 153 2/5/16 15:43

Para estos casos y bajo los distintos parámetros que ha utilizado la tributación internacional, para este fenómeno intangible, trataremos de llegar a conclusiones válidas.

## INTRODUCCIÓN

### El comercio electrónico

Desde hace más de tres décadas, la informática en conjunción con las telecomunicaciones, nos sorprende diariamente (sería lógico suponer que fuese de manera pausada y cada cuatro o cinco años, de acuerdo con la evolución lógica y racional del pensamiento creativo) y utilizamos "ex profeso" el término "diariamente", para enmarcar, con algún rasgo, no exento de exageración, el tiempo que nos toca vivir. Hemos sido informados "ayer" de un nuevo servicio "on-line" prestado desde un lugar no fácilmente identificado y mientras nos cuesta aún asimilarlo, hoy nos advierten que tal prestación ya se encuentra superada o comprobar que nuestro último dispositivo, adquirido con esfuerzo, comienza a formar parte de la prehistoria, en un período más que exiguo.

En este sentido, la informática y las telecomunicaciones generan ideas impensadas cuanto más revolucionarias cada una, pero que en conjunto derivan en uno de sus empleos más sorprendentes, el denominado "comercio electrónico", "cibercomercio"[6] o e-commerce, este último, en su acepción inglesa más conocida.

A diferencia del comercio convencional, Internet no tiene ubicación física, los usuarios no lo pueden controlar y en general se desconoce la trayectoria por la que se desplaza la información. En este escenario, el derecho internacional tributario, con estructuras de pensamientos más rígidas, se encuentra ante uno de sus mayores desafíos, resolver los problemas que presenta un nuevo orden extraño, por así decirlo, que altera al histórico natural y cuya vastísima experiencia parece no alcanzar. Y que crece y avanza en todos los sentidos, a pasos agigantados. Y los problemas para los organismos fiscales, como mínimo, son dos. El técnico jurídico: definir en primer lugar, cada una de las vertientes que se derivan del cibercomercio, dándole un marco conceptual y en segundo término, evitar que los hechos imponibles acaecidos puedan no ser observados y controlados.

En este sentido, las tecnologías de la información y las comunicaciones (TICs), al decir de Carbajo Vasco[7], coadyuva y responde a la creciente globalización económica y social[8]. Y no hace más que reflejar y agudizar las contradicciones entre un sistema tributario centrado en la soberanía nacional y unos objetos imponibles crecientemente móviles, deslocalizados y con una perspectiva de funcionamiento internacional.

Hemos mencionado que es el comercio electrónico directo el que realmente presenta inconvenientes. ¿A qué nos estamos refiriendo? A que existen dos clases de comercio electrónico, a saber: indirecto y directo[9].

El indirecto consiste en adquirir "on-line" bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal, servicios de "courier", etc.). Este comercio puede ser utilizado en una misma jurisdicción, como entre naciones, con lo cual, en este último caso, su paso y control por la aduana es previo a la recepción por el destinatario final. En cambio, el direc-

---

6 El término ciberespacio sugiere que el comercio electrónico disuelve el tradicional vínculo territorial entre una actividad productora de renta y un lugar específico (Hinnekens, L.: "e-Challenges", pág. 77).

7 Carbajo Vasco, Domingo: "Fiscalidad y comercio electrónico: Impacto de las TICS y de la Globalización. El estado de la cuestión", Economía Industrial, Nº 338, 2001.

8 Según el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, las actividades realizadas vía Internet más destacadas la constituyen: compraventa y alquileres de bienes, prestación de servicios, de informaciones "on-line", publicidad y comercio global. Y los sectores con facturaciones más elevadas por empresas que operan en el mercado electrónico, son a saber: libros, agencias turísticas de viajes, ventas de pasajes, reservas hoteleras, alquiler de automóviles, transacciones inmobiliarias, productos alimenticios, artesanales, objetos de vestir y servicios financieros. Sin querer hemos repasado una cantidad considerable de transacciones comerciales por valores multimillonarios que hasta hace sólo unas pocas décadas, sólo podían realizarse mediante el acercamiento físico de persona a persona y dentro de un espacio limitado.

9 Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior, Anexo III, Informe del Subgrupo de Asuntos Tributarios, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, página 2, año 1999.



I y II Jornadas.indb 154 2/5/16 15:43

to es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen "on-line" (programas informáticos, servicios de información, contenidos varios, etc.). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.

Los distintos organismos fiscales observan que ciertas nociones que eran poco más que verdades reveladas presentan fisuras en sus definiciones por un hecho tecnológico que modificó la realidad sobre la cual se sustentan las operaciones comerciales regulares[10].

La doctrina y muchos gobiernos empezaron a preocuparse por estos problemas, a mediados de la década de los 90 y reconoce como antecedente tal cual lo ha ilustrado Asorey[11], un primer documento que trata el fenómeno, con origen en un *Treasury Paper* de los Estados Unidos de noviembre de 1996 y continúan con un estudio de la Oficina Australiana de Impuestos, de agosto de 1997, sobre los tributos y la internet, Japón con su documento "Economía digital" en marzo de 1997, la OCDE con una conferencia internacional en Finlandia en noviembre del mismo año y sucesivas reuniones que el organismo nombrado llevó a cargo en Ottawa en octubre de 1998 y en París en octubre de 1999. También trataron el problema de la economía digital el Grupo encargado de la "Caracterización de la Renta y Tratados Fiscales", noviembre de 2000 en Mumbai, India Ya en septiembre de 2013, se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, dentro del contexto BEPS[12], al cual nos referiremos más adelante.

Como ha sostenido el Dr. Díaz "…la irrupción del llamado 'cibercomercio' o comercio electrónico, hace dar vuelta la página concluida, y trae nuevas perspectivas de configuración de potestades tributarias, en contradicción con los modelos clásicos empleados por las administraciones tributarias"[13].

Cabe reiterar que los negocios internacionales mediante alguna aplicación del comercio electrónico, dificultan, diluyen o confunden conceptos básicos de la tributación internacional: como ser, residencia, fuente, establecimiento permanente, precios de transferencia y calificación de la renta. *En definitiva, y dado la trascendencia de los términos involucrados, sabemos en un primer momento que ha existido una transacción comercial con implícitas consecuencias fiscales, pero no mucho más.*

No hay duda de que la tributación –de las empresas que intervienen en la denominada "economía digital"– presenta un problema para los organismos fiscales. Sin embargo, es claro que tanto las actividades comerciales más tangibles como las de comercio electrónico, manifiestan capacidad económica y por consiguiente, los fiscos intentan someterlas a imposición.

Pero que exista una transacción económica y consiguiente capacidad económica, no implica "per se" que cualquier Estado, jurisdicción o subdivisión política pueda arrogarse el derecho de su poder de imposición, sin ningún tipo de conexión sobre personas o bienes.

Es que la delimitación del poder tributario o mejor dicho su alcance, se puede generar mediante dos preceptos.

Preceptos que definimos como:

1. fuente territorial, aplicable a bienes, circunstancias o actos y
2. los personalísimos de nacionalidad, ciudadanía, domicilio o residencia.

La soberanía fiscal a fin de circunscribir su poder y su jurisdicción sobre los distintos hechos imponibles que ha creado, encuadra en estas dos características el ejercicio pleno de su potestad tributaria: la ubicación de los bienes o el lugar de los actos, hechos u operaciones o en particularidades personales del sujeto obligado.

---

10 Riveiro, Ricardo Enrique: "Paraísos Fiscales. Aspectos Tributarios y Societarios", Integra International, 2001.

11 Asorey, Rubén O.: "Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos", Capítulo Primero, Introducción, página 9, La Ley, 2005.

12 Corresponde a las palabras en inglés: *"Base Erosion and Profit Shifting"* (erosión de bases y traslado de beneficios) y representa un plan de trabajo, dividido en 15 planes de acciones, preparado por la OCDE en el año 2013, a solicitud expresa del G20, que tuvo por objetivo identificar y contrarrestar los problemas que presentaba la planificación fiscal agresiva. Posiblemente estamos en presencia del documento de mayor importancia internacional en materia tributaria. Este trabajo fue completándose en 2014 y aunque se ha elaborado un Informe, se encuentra aún en etapa de finalización en el actual 2015.

13 Díaz, Vicente Oscar: Directivas Generales para los Trabajos del Tema I. Introducción, párrafo tercero, Octavo Congreso Tributario, C.P.C.E. de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000.



I y II Jornadas.indb 155 2/5/16 15:43

Determinar un criterio o más de uno –criterios mixtos– conduce al alcance de la potestad tributaria que el sujeto activo impone al sujeto pasivo. Por consiguiente, el término jurisdicción tributaria se encuentra delimitado por las definiciones vinculares establecidas por ley.

## NETFLIX Y EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Una de las aplicaciones del comercio electrónico es el auge de servicios de trasmisión de películas y series por Internet. Como parte continua de la evolución del comercio electrónico, el "archivo contenedor" ya no necesita ser descargado completamente al disco duro del usuario, operación muy lenta por los archivos pesados, ya que mediante *streaming* (también denominado lectura en continuo, difusión en flujo, lectura en tránsito o descarga continua) el usuario consume el producto, generalmente archivo de video o audio, en paralelo mientras se descarga. Estos avances tecnológicos, permitieron que compañías estadounidenses como Netflix, uno de los principales proveedores, alcanzase récord[14] de usuarios en poco tiempo.

Por supuesto que tales actividades no han pasado desapercibidas para el gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; mediante la resolución 593/AGIP/14, estableció una tasa de 3% sobre todo pago que los usuarios realicen a la empresa Netflix[15] o prestadores similares.

Aunque nuestro tema se centra en los aspectos fiscales del comercio electrónico, no se puede soslayar que en la normativa legal del impuesto sobre los ingresos brutos en CABA se encuentra una importante exención (artículo 177, inciso 2)[16] que abarca, entre otros, los ingresos provenientes de edición de libros, videogramas y fonogramas cualquiera que sea su soporte (papel, magnético u óptico, electrónico e Internet u otro que se cree en el futuro), con lo cual es difícil explicar, por qué se aplica este tipo de gravamen sobre los ingresos de libros en forma digital, películas y música.

El cobro con carácter de pago único y definitivo alcanzó también a todas las suscripciones "para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos o similares", eso significa que servicios como Spotify, las tiendas de videojuegos "on-line" de PlayStation, Amazon Instant Video y otros juegos de empresas no residentes, "pueden localizar en CABA", están alcanzados por el impuesto.

Ya la misma resolución citada, del 27 de agosto del 2014, en el segundo párrafo de sus Considerandos, ratifica lo que hemos señalado anteriormente, cuando expresa:

> *Que esta revolución virtual implica redefinir en el ámbito del derecho las nociones tradicionales de jurisdicción, competencia, validez espacial y temporal…*

Todo estas *redefiniciones*, en el ámbito porteño, parecieron zanjarse rápidamente, instruyendo el cobro mediante retención en la fuente, en el momento que se pagase el servicio, con la tarjeta de crédito, débito o compra.

En definitiva, como se observaba potencial materia imponible –pero no conexión efectiva con el país, agregamos nosotros– comienza a prevalecer *el principio de recaudación*[17], sin importar los análisis, investigaciones y discusiones que llevan años en congresos y foros internacionales referidos a los problemas que conlleva el comercio electrónico (por ejemplo, en la actualidad, el plan de acción Nº 1, en la OCDE,

---

14 Netflix terminó el 2014 con 57,39 millones de usuarios en el mundo, una progresión récord de 13 millones en el año, de los cuales 4,33 millones corresponden al cuarto trimestre. Gran parte de estos avances se dieron en el plano internacional, donde el servicio ganó 2,43 millones de usuarios en el último trimestre del año, para alcanzar 18,28 millones, publicado en El Economista, 20/01/2015.

15 De aquí en más, se utilizará y nombrará a la empresa Netflix como ejemplo de todas las demás empresas no residentes que ofrecen este o cualquier tipo de contenidos digitales.

16 Artículo 177 - Están exentos del pago de este gravamen: …2) *"Los ingresos provenientes de la edición de libros, diarios, periódicos, revistas, videogramas y fonogramas, en todo proceso de creación cualquiera sea su soporte (papel, magnético u óptico, electrónico e internet, u otro que se cree en el futuro), ya sea que la actividad la realice el propio editor o terceros por cuenta de éste, con excepción de las previstas en el inciso b) del artículo 6 de la ordenanza fiscal 40.852. Igual tratamiento tiene la distribución, venta y alquiler de los mismos. Están comprendidos en esta exención los ingresos provenientes de la locación de espacios publicitarios en tales medios (avisos, edictos, solicitadas, etc.)."*

17 "El principio de recaudación", irónicamente señalado como un *"pseudo principio"* (absolutamente falso principio), ha sido en estos últimos tiempos, el que ha socavado las bases de los verdaderos principios jurídicos fundamentales en el derecho tributario, a saber, "de legalidad", "de capacidad contributiva", "de igualdad ante la ley", etc.



I y II Jornadas.indb 156 2/5/16 15:43

dentro del marco BEPS) y se evita de este modo, cualquier examen de existencia o no de potestad tributaria.

Se adopta, consciente o inconscientemente, la caracterización de un gravamen al consumo y como causal de sujeción de impuesto el lugar de pago, (al mismo tiempo, causa de sustentabilidad del gasto). Llevándolo a un extremo, no difiere demasiado del dogma "la fuente se origina en el pago", que aplica la legislación brasileña a los sujetos del exterior, en el impuesto a las rentas por los servicios prestados a residentes de ese país. De más está decir que las diferencias son inmensurables. Desde el punto de vista funcional, podrá ser aplicado para un impuesto a las rentas en el orden nacional pero no para un impuesto indirecto, eminentemente territorial que grava actividades económicas en una jurisdicción subnacional.

Es que aquí, en una analogía muy "sui generis" se interpreta que si el medio de pago se encuentra emitido en CABA, "hay un gasto –la comisión percibida por la institución financiera intermediaria– en CABA", la actividad del servicio prestado por un residente del exterior, se cumple "inexorablemente"[18] en CABA y por lo tanto, esa actividad está gravada. Muchas veces, del silogismo al sofisma hay un solo paso.

Caben, entonces, las siguientes preguntas:

1. ¿Se ajustó a derecho este tipo de retención a sujetos no residentes?
2. Es decir, ¿tiene potestad tributaria el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para gravar a una empresa no residente, que mediante contenidos digitales llega a suscriptores en CABA?
3. ¿Se hubiese necesitado contar en el territorio argentino, con sustento territorial, por ejemplo, un establecimiento permanente de Netflix?
4. ¿Se modifican tales hipótesis si existiesen Convenios para evitar la doble tributación entre Argentina y el Estado donde reside la empresa oferente del servicio?
5. ¿Cómo se define el establecimiento permanente en el comercio electrónico?
6. ¿Basta el simple gasto de la comisión cobrada por la entidad emisora de tarjetas de crédito, débito o compra a Netflix, para que el sustento territorial en la República Argentina fuese un hecho incuestionable?
7. Como todo lo que se consume por Internet, son bienes inmateriales y constituyen unos flujos innumerables de datos, cuya territorialidad es absolutamente indeterminada e imprecisa y dado que estamos en presencia de un impuesto territorial y que supuestamente se intenta gravar la actividad de Netflix, sólo en la jurisdicción de CABA, ¿cómo se solucionan las siguientes inequidades?
   a. Usuario consumidor del producto en Provincia de Buenos Aires[19], que cancela sus facturas con un medio de pago emitido por una institución financiera radicada en CABA.
   b. Usuario consumidor del producto en CABA, que cancela sus facturas con un medio de pago emitido por una institución financiera radicada en la Provincia de Buenos Aires.
   c. Usuario consumidor del producto en CABA, que paga con una tarjeta de crédito, débito o compra emitida por un Banco del exterior.
   d. Usuario consumidor del producto en CABA, que abona con otros medios de pago (ej., moneda electrónica, "bitcoins").

Dado que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con respecto a sujetos no residentes en el país, tiene nimios antecedentes, nos referiremos de aquí en más, al comercio electrónico directo, que permite prestar servicios y adquirir y ceder derechos o comprar y vender bienes intangibles por la red informática y su vinculación no resuelta con la tributación internacional, en cuanto se relaciona con el impuesto a las ren-

18 La resolución general 83/2002 de la Comisión Arbitral crea una ficción legal que consiste en considerar que existe un gasto del vendedor –y consecuentemente una actividad extraterritorial del vendedor–, en la jurisdicción del comprador al momento que éste emite el pedido electrónico. La ficción legal así creada permite asignar los ingresos originados en una transacción electrónica a la jurisdicción del comprador. Cabe aclarar que este criterio, es al sólo fin de distribuir materia imponible, entre las provincias, cuyo resultado final, considerando las 23 provincias y CABA es neutro. No crear un nuevo hecho imponible, sujetando a impuesto a una empresa no residente, sin un sustento territorial efectivo en un territorio subnacional específico (la Comisión Arbitral, no podría haber tenido facultades para tal cometido).

19 Se toma como referencia la Provincia de Buenos Aires, por su cercanía, pero es también aplicable a cualquier otra provincia. Un cordobés (o hasta un turista extranjero), de paso por CABA, podría estar utilizando Netflix en su Tablet, sin pagar impuesto, por cancelar el servicio con un medio de pago emitido por una sucursal de un banco de la Provincia de Córdoba.



I y II Jornadas.indb 157 2/5/16 15:43

tas; no sin antes señalar que los problemas y las figuras no reguladas del comercio electrónico alcanzan, como ya estamos viendo, también a los impuestos indirectos y a temas aduaneros.

Con el fin de situarnos primariamente en nuestra propia legislación, antes de abordar el tema internacional, haremos un breve repaso de las normas que se refieren a distintos aspectos del comercio electrónico en el Impuesto a las Ganancias (LIG).

Veremos, luego, si son aplicables, algunos de estos precedentes, al IIB.

## EL IMPUESTO A LAS RENTAS EN LA LEGISLACIÓN ARGENTINA

La ley 20628, del impuesto a las ganancias (LIG) (t.o. 1997) no trata desde el punto de vista fiscal al comercio electrónico como un todo específico en sí. Sería quimérico tal hecho, dado que no estamos en presencia de un solo y único evento generador de rentas. El comercio electrónico es un medio, una forma de hacer negocios, no un tipo de renta.

Pero cuando el artículo 9 reglamentario de la LIG establece expresamente que son ganancias de fuente argentina las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizadas económicamente en la República Argentina en su inciso b) y toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes, que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país en su inciso d) comienza a introducirnos en el mundo de los temas intangibles.

En el mismo sentido, los artículos siguientes de la LIG determinan carácter de la fuente y presunciones para distintos bienes intangibles, a saber:

Artículo 12: considera de fuente argentina los honorarios y otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.

Artículo 13: presume sin admitir prueba en contrario que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de:

- películas cinematográficas extranjeras,
- cintas magnéticas de audio y video, grabadas en el extranjero,
- transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, servicios de télex, telefacsímil o similares transmitidos desde el exterior,
- todo medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

Artículo 91 y siguientes: establecen retenciones con carácter de pago único y definitivo para ciertos pagos a beneficiarios del exterior que considera rentas de fuente argentina y presume las ganancias netas –a las que deberá aplicarse la tasa del impuesto (35%)–, sin admitir prueba en contrario:

- Importes que correspondan a contratos que cumplimenten los requisitos de la ley de transferencia tecnológica por prestaciones de asistencia técnica, ingeniería y consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados.
- Las prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el párrafo anterior.
- Las provenientes de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor, y el impuesto recaiga sobre el autor o sus derechohabientes y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios, formalizada o no contractualmente. Cumplidos los distintos recaudos, se debe observar que en estos casos, la norma aplica la retención efectiva más exigua, equivalente al 12,25%.

El impuesto a las ganancias, como hemos observado, somete a imposición a los residentes en el exterior, por sus ganancias de fuente argentina, en la medida que el lugar de los actos, hechos u operaciones definidas en la ley, se sitúe en el territorio argentino. Como norma general, salvo que la ley haya establecido una presunción al respecto (por ejemplo, para la asistencia o asesoramiento técnico), la ley (justamente por carecer de potestad tributaria) no puede gravar servicios prestados en el exterior por una empresa no residente.

En la idea de abordar a esta altura del análisis el ámbito fiscal internacional, debemos caracterizar los aspectos esenciales de los tratados tributarios y su relación con el mundo intangible.



I y II Jornadas.indb 158 2/5/16 15:43

## CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (CDIS)

Los distintos criterios de vinculación de los sujetos activos (Estados) con los sujetos pasivos (personas físicas o jurídicas residentes en uno o varios Estados) han posibilitado que el mismo sujeto pueda ser gravado por un mismo hecho imponible dos veces.

La utilización del criterio de la fuente o del criterio de la "renta mundial" por las naciones, aun asociado en este último caso con el mismo criterio de "la fuente", implica en los hechos zonas concurrentes y yuxtapuestas de imposición para idéntico sujeto.

La conexión territorial del hecho imponible y el concepto extendido de gravabilidad por residencia o domicilio conviven asiduamente y desarrollan una relación pacífica, excepto cuando un mismo sujeto pasivo y por el mismo acto se encuentra afectado por los dos Estados que pretenden hacer valer su poder soberano fiscal[20].

Nos encontramos, entonces, ante un tema de reparto. La distribución del poder impositivo se instrumenta mediante Convenios entre los dos países que mediante la constitución de mecanismos idóneos permiten eliminar la doble imposición internacional.

Ambos Estados acuerdan concesiones recíprocas y resignan parte de su soberanía fiscal, determinando el alcance de cada uno para gravar las rentas (y los patrimonios) ya fuese no gravando un hecho imponible que de no mediar el convenio se encontraría sujeto a imposición, ya sea reconociendo un crédito fiscal impositivo por tributos que se han pagado en el otro Estado.

En resumen, los Convenios basados en el modelo OCDE[21] (en adelante MCOCDE), especifican que:

- Las rentas pueden ser gravados sin limitación en el estado de la fuente (el estado de residencia debe incorporar medidas para evitar la doble imposición).
- Pueden ser gravados en forma limitada en el Estado de la fuente (ídem anterior).
- Sólo pueden ser gravados en el Estado de residencia.

Sobre la base del MCOCDE, se estructuran la mayoría de los Convenios actuales entre los diferentes países del mundo. No obsta lo dicho: que los países en desarrollo, cuando discuten las cláusulas de sus convenios, tratan de incluir ciertas precisiones propias del modelo de las Naciones Unidas, más afín a sus problemas. Cabe destacar que en nuestro país, los tratados internacionales de acuerdo con el artículo 75, inciso 22 de nuestra Constitución Nacional, tienen jerarquía superior a las leyes, por lo cual una ley en nuestro país no puede derogar un tratado.

En cuanto al comercio electrónico, cabe preguntarse en primer término, si el Estado de la fuente y el de residencia se encuentran preparados para someter a imposición estas rentas móviles y deslocalizadas por su normativa interna y en segundo lugar, corroborar si los CDIs caracterizan la inclusión definida de tales rentas para que el reparto de potestades pueda lograrse sin mayores conflictos entre ambos Estados.

No caben dudas: que se necesitará utilizar uno de los institutos jurídicos más complejos del Derecho internacional tributario, creado con el fin que el Estado fuente grave los beneficios obtenidos por una empresa o persona física residente fiscal en otro Estado que opera empresarialmente en su territorio. Aludimos en primer término al artículo 5 del MCOCDE, que nos introduce en el mundo del establecimiento Permanente (en adelante, E.P.).

Un artículo 5 que abrirá el camino para que tales rentas –entre países signatarios de CDIs– puedan ser gravadas en el Estado de la fuente por aplicación del artículo 7 que se refiere a beneficios empresariales.

## ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El concepto de E.P. manifiesta un concepto básico en la fiscalidad internacional y cumple un papel explícito y preciso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Tal como sostiene Arespacochaga[22] "establece la diferencia entre desarrollar una actividad con un país y desarrollarla en dicho país".

---

20 Obra citada en nota 8, página 87.

21 Existen otros modelos de convenios, además de OCDE; de las Naciones Unidas y de los Estados Unidos de América (utilizado por este país). Argentina estructura sus CDIs sobre la base del modelo OCDE, pero con muchos principios del modelo Naciones Unidas.

22 Arespacochaga, J. de: "Planificación Fiscal Internacional", segunda edición, Edición Marcial Pons, Madrid, 1996.



I y II Jornadas.indb 159 2/5/16 15:43

Como expresan los comentarios de este artículo 5 en el MCOCDE, bastará con recordar que es un principio reconocido en el ámbito de la fiscalidad internacional que hasta que una empresa de un Estado abre un E.P. en otro Estado no puede considerarse que participa efectivamente en la vida económica de ese otro Estado *en la medida suficiente* para que quede sometida a la jurisdicción fiscal de ese otro Estado.

Corabi[23] opina que "En la historia de la fiscalidad internacional, el instituto de la organización estable representa un clamoroso caso de compromiso entre la soberanía impositiva del país de residencia y la soberanía impositiva del país de la fuente", constituyendo el umbral mínimo para que el Estado de la residencia renuncie a la gravabilidad de las rentas obtenidas a favor del Estado de la fuente.

La LIG en los artículos 14 y 69 en su inciso b), como en muchos otros correspondientes a fuente extranjera, entre los que citamos principalmente al 119 y 128[24], mencionan el término establecimiento estable, en ambos sentidos, es decir, para los titulares residentes en el país con E.P. en el exterior como para las empresas del exterior operando en nuestro territorio.

Cabe destacar que ni en la LIG ni en su decreto reglamentario se incluye una definición de E.P. En cambio, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, actualmente es el único que trae una definición y conceptos ejemplificativos, similares a los modelos de convenio de la OCDE y Naciones Unidas, aunque no enumera listas negativas, que se utilizan para distintos supuestos de la inexistencia de un E.P., en los modelos citados.

De acuerdo con el artículo 119 de la LIG, configurado un establecimiento estable, adquiere la calidad de residente y no le será aplicable el régimen general de beneficiarios del exterior, previsto para los sujetos no residentes. La legislación argentina se refiere a establecimiento estable, en vez de permanente, pero no debemos hacer diferencias semánticas pues los términos identifican el mismo concepto.

El concepto de E.P. nos permite desmembrar la renta de fuente argentina de un E.P. situado en la República Argentina con la renta de fuente extranjera obtenida por una empresa del exterior no residente, y por consiguiente *no sujeta a imposición* en el impuesto a las ganancias.

En efecto, cuando precisamos el vocablo "establecimiento estable" estamos delimitando la sujeción plena de una parte de la empresa, que opera en un país diferente de aquel donde tiene la residencia, para aislarla de las actividades realizadas en el resto del mundo, y determinar el beneficio que, a efectos fiscales, debe imputarse a esa parte de la empresa[25].

De acuerdo con el artículo 7 del MCOCDE, cuando una empresa realice su actividad mediante E.P., sus beneficios pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente, "pero sólo en la medida en que sean imputables, a" su establecimiento permanente. Este planteo implica determinar la existencia del EP y atribuirle rentas generadas únicamente por este, pues para evitar la doble imposición en esta materia es necesario no sólo conocer si el Estado de la fuente está en condiciones de poder gravar al (supuesto y aún no definido) E.P., sino que también debe completar la definición de E.P. mediante un conjunto de reglas convenidas que sirvan de referencia para calcular los beneficios realizados por este E.P.

Hasta la fecha y con pensamiento causado, como veremos en el comercio tradicional, se presentan tres formas de configurar un E.P.

- La sede fija de negocios en el país extranjero, de tal forma que sea imposible la actividad sin esa sede.
- Cláusula de agente. El agente debe actuar en nombre y por cuenta de la empresa del exterior y debe tener poder suficiente para contratar en nombre de la misma, para que sea considerado como E.P. En caso contrario, el agente, que obliga a la empresa pero es independiente, pues ejercita su actividad en forma autónoma, entonces, no será considerado un E.P.
- Cláusula de construcción. Se utiliza particularmente por los inconvenientes existentes con una obra, construcción, montaje, etc.; si la obra tiene una duración mayor a los doce meses (de acuerdo con el MCOCDE) constituye una organización estable, y por tanto un E.P. Argentina adopta en sus CDIs el término de seis meses que se incluye en el Convenio de Modelo de las Naciones Unidas.

Cuando se comprueben actividades empresariales y no se configure la existencia de un E.P., el estado de residencia es el único que se encuentra en condiciones de gravar la renta. En cambio, si los países no

23 Corabi, Giampaolo: "Hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales", trabajo presentado en el VIII Congreso Tributario, CPCECABA.

24 También los artículos 129, 130, 132, 133, 135, 137, 146 en su inciso a), 147, 148, 151, 152, 154, 158 y 159.

25 Castello Otero, J.: "El concepto de establecimiento permanente", RDFHP, Nº 112,1974, pág. 1065.



I y II Jornadas.indb 160 2/5/16 15:43

han suscrito un CDI, *el Estado de la fuente puede gravar al no residente con presencia económica en su territorio*, aunque no se haya determinado la existencia de un E.P.

Pero ¿qué significa esta dicotomía? ¿Que un Estado que no ha firmado un CDI con otro Estado, puede gravar actividades empresariales de una compañía del exterior, sin que exista sustento territorial en su jurisdicción? La respuesta es negativa. Los organismos fiscales de Argentina, por ejemplo, no podría someter a imposición a una empresa residente en Canadá, que ha sido contratada en el país, por un período limitado de cuatro (4) meses, para construir una importante estructura metálica (vg., un puente carretero) en la provincia de Mendoza, pues el CDI Argentina-Canadá, establece que el término E.P. comprende de una obra, una construcción, un proyecto de montaje…, pero sólo cuando dichas obras, proyectos o actividades continúen por un período mayor de seis (6) meses. No existiendo para el CDI, un E.P., Argentina como Estado, no puede gravar la actividad de la compañía canadiense, en nuestro país y sólo lo podrá hacer Canadá, Estado de residencia.

¿Qué hubiese pasado si en vez de una empresa canadiense fuera una empresa de México, país con el cual Argentina no tiene un CDI vigente? Argentina podrá someter a impuesto las actividades de la empresa mexicana en nuestro país, aunque sus empleados en representación de dicha empresa, hubiesen venido a trabajar, los mismos o menos días que sus colegas canadienses. México, oportunamente, también podrá someter a imposición a su compañía, pudiendo esta computar como crédito fiscal, el impuesto pagado, en nuestro país, de acuerdo con la normativa mexicana. En ambos casos, para el ejemplo propuesto, la presencia en el país fue necesaria. Concluimos entonces, que con o sin CDI siempre debe haber algún tipo de sustento territorial, una conexión efectiva, para actividades empresariales de empresas no residentes.

Si nos referimos a los convenios para evitar la doble imposición, no se puede soslayar que este tipo de CDIs generalmente se aplica a los impuestos exigibles por un Estado Contratante, *sus subdivisiones políticas o sus autoridades locales*[26], cualquiera que fuese el sistema de percepción, pero siempre referidos a impuestos sobre la renta al que se adiciona, en varios Convenios el impuesto sobre el patrimonio o capitales[27]. Tanto el impuesto al valor agregado, como un impuesto a las ventas o, en nuestro caso, sobre los ingresos brutos son gravámenes esencialmente territoriales y no se encuentran contemplados en los CDIs, pues por la misma esencia de estos impuestos, la doble imposición entre dos Estados, que necesita ser evitada, es inexistente.

Puntualizar que el IIB es "esencialmente territorial" ya nos permite imaginar que el comercio electrónico directo, prestado desde el exterior, no será fácil de resolver, para quien intentase gravar esta transacción comercial.

## ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, CDI Y COMERCIO ELECTRÓNICO

Las rentas originadas mediante la utilización del comercio electrónico entre dos o más Estados firmantes de un CDI, se pueden someter principalmente al análisis de dos artículos, el 12 del MCOCDE específico que trata los cánones o regalías y el 7 que se refiere a los beneficios empresariales. En este último caso, para que el Estado de la fuente pueda someter a impuesto en materia de rentas a determinadas actividades empresariales desarrolladas en "principio por no residentes" que disponen de una significativa presencia económica en este Estado, como ya hemos sustentado, debe conformarse la figura del E.P.

No descartamos que en algunos casos, podría ser aplicable el artículo 13, que trata las ganancias de capital y también el 21, denominado residual, que se ocupa de las "otras rentas".

En el tema que nos ocupa y como sostiene Asorey *"Cuando se confronta la realidad del comercio electrónico con los elementos objetivos y funcionales del establecimiento permanente se concluye en la enorme*

26 EL CDI con Suiza incluye expresamente para la Confederación Helvética, los impuestos cantonales, federales y comunales, pero siempre referidos a los impuestos a las rentas y sobre el patrimonio. Suiza tiene un complejo sistema tributario, en el cual el impuesto a las rentas es percibido no sólo por el Estado Federal, sino también por los Cantones.

27 Renta exclusivamente: Argentina con Australia, Brasil y Suecia. Renta y patrimonio o capitales: Argentina con Alemania, Bélgica, Bolivia, Canadá, Chile (aún no vigente), Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Italia, Noruega, Países Bajos, Rusia y Suiza (aún no vigente).



I y II Jornadas.indb 161 2/5/16 15:43

*dificultad de amoldar situaciones tan dinámicas, cambiantes e imprevistas en conceptos plasmados con las herramientas conceptuales del comercio tradicional"*[28].

El MCOCDE trata básicamente, que el Estado de la fuente sujete a impuesto de manera independiente cada una de las fuentes de los beneficios que la empresa obtiene en ese país, aplicando a cada una de ellas el criterio de E.P.

En síntesis, se limita el derecho de imposición que se reconoce a dicho Estado sobre el E.P. de modo que no se extienda a los beneficios que la empresa pueda obtener en él por otros medios. Demás está decir que en el ámbito del comercio electrónico se presenta el mismo escenario, acrecentándose estas dificultades de criterio.

Un Informe[29] del Ministerio de Hacienda de España ha señalado que "La clave de la cuestión radicaría no en la permanencia física continuada de la actividad en un Estado, sino en que se opera económicamente en ese Estado de forma continuada", y que "hasta ahora prácticamente la única manera de hacerlo era a través de la presencia física continuada pero, sin embargo, con la aparición de Internet y el desarrollo del comercio por Internet, surge un nuevo medio para estar presente de manera estable, regular y continuada en la economía de un Estado, el comercio electrónico".

## LA PRESENCIA HUMANA

Si no profundizáramos demasiado en el contenido del título y su relación con el tema que nos ocupa, posiblemente sostendríamos que la obviedad se encuentra presente. E.P. y presencia humana nos parecen vínculos casi indisolubles. ¿Quiénes si no las personas son las que pueden tener actividad en el referido y solicitado lugar fijo de negocios? No podríamos imaginarnos oficinas, locales, fábricas, con maquinarias, muebles y documentación, sin presencia humana. La presencia del factor humano no es irrelevante.

El comercio electrónico, otra vez más nos sorprende con la posibilidad de que la presencia humana puede no ser indispensable[30]. Imaginemos la adquisición de un libro, descargándolo *("download")* desde un servidor, luego de haber impulsado una tecla de nuestro computador. ¿El servidor se encuentra en el mismo o en un país distinto de la empresa vendedora? ¿Ha intervenido en dicha descarga un ser humano? No lo sabemos. Y sin presencia humana, ¿estamos en presencia de un E.P.?

Existen antecedentes en la materia, en *"The Pipeline Case"* se planteó la circunstancia que un oleoducto, que atravesaba el territorio de Alemania pero pertenecía a una empresa de los Países Bajos, podía ser considerado E.P. en virtud del CDI suscripto entre ambos países con respecto al impuesto sobre el patrimonio neto empresarial.

La Corte Federal Alemana dictaminó que aun sin empleados en Alemania era irrelevante la manera remota en que se operaba el oleoducto, pues un equipamiento automático puede conformar la presencia de un E.P., a los fines de aplicar la legislación fiscal de ese país.

Asimismo, en el fallo de un Tribunal Fiscal Alemán, de setiembre del 2001, se resolvió que un "server" ubicado en Suiza, de una empresa alemana, era un E.P. alemán, de acuerdo con el CDI suscripto entre estas dos naciones. El "server" era propiedad de la empresa alemana y estaba ubicado en un espacio alquilado en Suiza, ofreciendo un servicio de videotexto interactivo, por el cual se brindaba información a clientes suizos, sin intervención de seres humanos.

En ese entorno, el "server" constituía un lugar fijo de negocios a través del cual la empresa desarrollaba su actividad y no se tornaba indispensable la existencia de personal afectado a las operaciones, cuando estos equipos operaban en forma automática.

En ese sentido, el Comentario[31] §42.6 del MCOCDE correspondiente al comercio electrónico, establece que "La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva su negocio total o parcialmente en esa ubicación cuando de hecho, no se requiere personal para efectuar la actividad comercial en esa ubicación. Esta conclusión aplica al comercio electrónico en la misma medida que aplica

28 Asorey, Rubén O.: "Un desafío para el derecho tributario latinoamericano del tercer milenio. El cibercomercio", Periódico Económico Tributario, Nº 167, 1998.

29 Informe sobre el Impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, Ministerio de Hacienda, 2000.

30 De manera general, para ciertas máquinas automatizadas fuera del comercio electrónico, los Comentarios se han expedido en el mismo sentido.

31 Comentarios OCDE al artículo 5.



I y II Jornadas.indb 162 2/5/16 15:43

a otras actividades en donde el equipo opera automáticamente como el equipo de bombeo automático que se utiliza para la explotación de recursos naturales".

## ¿TIEMPO DE REVISAR LOS CRITERIOS?

Como hemos observado y conforme a la teoría de la personalización del establecimiento permanente, calificar de este modo a una "entidad no residente en principio" pero que opera en el Estado de la fuente, sufre una grave crisis con el comercio electrónico.

Tal como sostiene el Informe citado precedentemente, no sólo es complicado ubicar el E.P. en el ámbito espacial, sino que aparecen múltiples operadores posibles o susceptibles de ser identificados como tales, desde el sistema informático hasta el proveedor último del producto o servicio, pasando por la propia red, el servidor original o el espejo[32], la página web, el ordenador desde el cual se recibe la demanda o se envía, el intermediario financiero o de otro tipo que pone en contacto ambas figuras, etc., lo que obliga a redefinir el concepto de establecimiento permanente.

El MCOCDE, en su artículo 5, explícitamente establece:

"A efectos del presente Convenio, la expresión 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad".

Pero los criterios tradicionales no pueden ser utilizados mecánicamente para definir situaciones que escapan a las reglas generales.

Definir como E.P. cualquier elemento que pueda modificar su ubicación territorial, mediante el voluntarismo discrecional del propietario y sin mayores esfuerzos, es un contrasentido, nada puede ser permanente, si bastase un chasquido de los dedos o en la práctica sólo un poco más, para que tal elemento se ubique fuera del control de quien lo consideró durable, estático, asentado y fijo.

Cabe reconocer, sin embargo, nobleza obliga, que los Comentarios del artículo 7 del MCOCDE en sus observaciones generales explican que los artículos no plantean, ni podría esperarse que lo hicieran, una serie de reglas precisas para tratar con todos los tipos de problemas que pueden surgir cuando una empresa de un Estado obtiene utilidades en otro Estado. También reconocen que el comercio moderno se organiza en una variedad infinita de formas y sería imposible, dentro de los estrechos límites de un artículo de un convenio para evitar la doble tributación, especificar un grupo exhaustivo de reglas para tratar todos los tipos de problemas que puedan presentarse.

Realizada la salvedad, no obstante nos preguntamos si no ha llegado el tiempo de segregar el reconocido artículo 5 de los CDIs, pues si los axiomas o las ilustraciones que conforman pautas para establecer el E.P. del comercio tradicional no se ajustan al comercio electrónico, se debería brindar otro tipo de conexidad territorial que se aproxime mucho más a esta nueva forma de emprender actividades, prestar servicios y realizar negocios.

No podemos soslayar que esta idea conlleva una aparente discriminación fiscal, pues habría un concepto de E.P. para transacciones comerciales tradicionales y un concepto diferente para transacciones comerciales (incluyendo aquí las de servicios) mediante sistemas electrónicos.

Aceptamos que se puede debatir la existencia, o no, de discriminación, pero sin ocultar que el comercio electrónico directo es sustancialmente diferente a lo que se conocía hasta hace poco tiempo. Admitamos que las semejanzas son varias, pero las diferencias, son profundas.

Se intenta partir de supuestos desiguales. El medio y el entorno para llevarlas a cabo es tan disímil que procurar buscar paralelismos únicamente en el fin es simplificar en exceso el conflicto y no entenderlo en su total dimensión. El E.P. que conocemos y queremos definir es fijo, asentado, estable, y el comercio electrónico es "móvil" casi por definición implícita.

Podemos encontrar afinidades y sólo medios diferentes cuando se trata únicamente de transacciones –para ambos comercios– con bienes tangibles, pero cuando la intangibilidad prima, la diferencia es demasiado importante.

Seguir profundizando conceptos como "…lugar fijo de negocios, amplias enumeraciones mediante listas positivas, tal como una sede de dirección; una sucursal; una oficina, un taller; una mina, un pozo de

32 Los "servidores espejo" *(mirrors)* pueden realizar las operaciones realizadas desde un equipo informático situado en un país distinto a aquel en que se verifica la transacción.



I y II Jornadas.indb 163 2/5/16 15:43

petróleo o de gas, una cantera o explotación de recursos naturales como una propiedad destinada a la actividad agrícola, ganadera o forestal y hasta una obra, una construcción, un proyecto de instalación o montaje que continúen durante un período superior a seis meses, o listas negativas para fijar los criterios de aquello que no consideraremos un E.P., por cuanto se refiere a actividades secundarias, de exposición, auxiliares o preparatorias, poco tienen que ver con los elementos que conforman el comercio electrónico".

Cuando se continúa buscando la solución, inmerso en las únicas respuestas que se han creado y utilizado para un ámbito distinto, de acuerdo con nuestra opinión, el problema se encara de manera desafortunada.

Veamos los avances en la búsqueda de una definición de E.P. realizados por el Comité para los Asuntos Fiscales de la OCDE, antes de BEPS.

Sabemos que los comentarios del MCOCDE tienen relevancia para los países miembros de esta organización, pero no podemos dejar de tener en cuenta que son guías orientadoras para quienes han firmado estos convenios bajo este modelo.

En este sentido, el Comité citado, luego de un extenso debate que llevó más de dos años, agregó 10 párrafos (del §42.1 al §42.10) a los Comentarios del MCOCDE del artículo 5, dedicados al E.P. en el caso concreto del comercio electrónico. Tengamos presente que estas modificaciones se basaban en un Informe redactado para el Comité, cuyo título ya ponía en duda si las reglas actuales (nos referimos a esos momentos) eran apropiadas para el comercio electrónico[33].

Y los Comentarios del MCOCDE que pretenden auxiliarnos se ven envueltos en ese desorden de ideas. Desde que ejemplifican buena parte de los comentarios en condicional, establecen que un "server" puede ser un E.P., …pero bajo ciertas circunstancias, puede no serlo y en problemas puntuales terminan expresando, por ejemplo, en sus comentarios §42.5[34] y §42.7 (correspondiente a la lista negativa) que se deberá estudiar caso por caso.

Observemos seguidamente, una síntesis de los Comentarios que se refieren a comercio electrónico.

Una ubicación donde una empresa opera el equipo automatizado podría constituir un E.P. dentro del Estado en donde se encuentra, pero es necesaria distinguir entre el equipo de computación que puede estar instalado en una ubicación constituyendo un establecimiento permanente bajo ciertas circunstancias y la información y el software que se usa o se almacena en ese equipo.

Con respecto al sitio web de Internet corresponde a una combinación de software e información electrónica, en sí y no constituyen bienes tangibles. Por lo tanto, no existe una ubicación que pueda constituir un "domicilio social", ya que no existen "centros como instalaciones o, bajo ciertas circunstancias, maquinaria o equipo" en lo que concierne al software y a la información que conforman ese sitio web.

En cuanto al servidor, en donde se almacena el sitio web o a través del cual se puede tener acceso a él es una pieza de equipo que tiene una ubicación física y esa ubicación ***podría*** (el destacado es nuestro) por lo tanto constituir el "domicilio social fijo" de la empresa que opera ese servidor.

¿Nos preguntamos, en este contexto, si el servidor se encontrase en el espacio aéreo, en aguas internacionales, en un satélite?

En cuanto a emparentar la página web, "web site" o un "home page" y el servidor, tampoco es factible a ciencia cierta, pues la empresa que opera el servidor puede ser distinta de la que realiza la actividad de comercio electrónico a través de la página web. Y mientras la página web no tiene una localización física, el "server", en que la página está almacenada es un equipo que tiene una localización física. Pero quizás muy distante del proveedor del servicio o de quién en primer orden identificamos como posible E.P.

Asimismo, desde el punto de vista legal, la relación del proveedor de la actividad comercializada con el *Internet Service Provider* (ISP), es simplemente un contrato de negocio para que los servicios sean proporcionados a la empresa. El ISP no es un agente de negocios del cliente que pueda representarlo. Ni tiene autoridad para firmar contratos en nombre de su cliente. No descartemos que en alguna oportunidad –inusual dicen los Comentarios– podría establecerse como E.P., pero no en la gran mayoría de los casos.

---

33 *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce? Final report, OECD.*

34 Comentario MCOCDE 42.5: "Otro aspecto es, si se puede decir que el negocio de una empresa se efectúa total o parcialmente en la ubicación en donde la empresa tiene un equipo, como un servidor, a su disposición. La cuestión de si el negocio de una empresa se efectúa total o parcialmente a través de ese equipo debe ser estudiada caso por caso teniendo cuidado de si se puede decir que a causa de ese equipo la empresa tiene instalaciones a su disposición en donde se realizan las funciones comerciales de la empresa".



I y II Jornadas.indb 164 2/5/16 15:43

Y aunque lo que se paga al ISP de conformidad con esos acuerdos podría basarse en la cantidad de espacio en disco que se utiliza para almacenar el software y la información necesarios para el sitio web; en general, estos contratos no infieren que el servidor y su ubicación están a disposición de la empresa aun si la empresa ha podido determinar que su sitio web debe ser hospedado en un servidor específico, en una ubicación específica.

Como ya hemos advertido, la presencia humana parece no ser indispensable. Así lo establece el comentario §42.6, ya citado. Pero cabe reiterar que aunque el E.P. es "un lugar", esto es, una instalación de algún tipo, exige presencia física ***sólo en ocasiones precisas***, podría ser suficiente sólo con una maquinaria o equipo.

Asimismo, no se puede considerar que exista un E.P. cuando las operaciones de comercio electrónico que se efectúan a través del equipo de computación en una ubicación dada dentro de un Estado se limitan a actividades preparatorias o auxiliares. La cuestión de si las actividades específicas realizadas en esa ubicación están dentro de estas necesidades deberá examinarse ***caso por caso*** teniendo cuidado con las diferentes funciones realizadas por la empresa a través de ese equipo. Los ejemplos de las actividades que en general serían consideradas como actividades preparatorias o auxiliares son:

- la instalación de un enlace de comunicaciones entre proveedores y clientes;
- la publicidad de bienes o servicios;
- la transmisión de información a través de un servidor espejo, por fines de seguridad y eficiencia;
- la reunión de información de mercado para la empresa;
- la información

Sin embargo, cuando esas funciones constituyen en sí parte esencial e importante de la actividad comercial de la empresa como una unidad, o cuando otras funciones principales de la empresa se efectúan a través del equipo de computación, y estas van más allá de las actividades cubiertas recientemente citadas y si el equipo constituye un lugar fijo de operaciones de la empresa, existiría un E.P.

Concluimos que de la lectura de los comentarios del MCOCDE referidos a E.P. en el comercio electrónico se desprende que quieren brindar ayuda, pero nos sumergen en un mar de dudas e incertidumbres.

Compartimos la opinión de Gotlib y Vaquero[35] cuando expresan que "las circunstancias históricas que produjeron el concepto de E.P. han perdido gran parte de su vigencia. El foco ha girado de la industria a los servicios, de factores fijos a factores móviles, que han sido exacerbados por el desarrollo informático".

Pero cabe advertir –y su explicación en último lugar no procura ser menos importante–, que adecuar, ampliar, o introducir otros nuevos conceptos, aún lejos del término E.P. corriente, para que el Estado de la fuente pueda someter a imposición el comercio electrónico directo arrastra el problema elemental que conspira contra los propios intereses de los países miembros de la OCDE, pues es lógico suponer que el desarrollo tecnológico se sitúa en primer lugar en dichas naciones y por consiguiente, siguiendo los lineamientos del modelo, tratan de privilegiar al Estado de residencia.

## TRATAMIENTO DE LAS REGALÍAS O CÁNONES

Cabe preguntarnos, por vía de hipótesis, si el servicio que presta Netflix acaso no podría constituir una cesión de derechos por cuya contraprestación el usuario está pagando regalías. La respuesta tiene vital importancia, pues si el servicio de "streaming", no califica como servicio, por ejemplo, en el caso del impuesto a las ganancias, se considera al derecho cedido utilizado económicamente en el país, de fuente argentina. Y existiendo un bien –el derecho– que se utiliza territorialmente, no se necesita ***para el impuesto a las rentas*** la configuración de un E.P., para someterlo a imposición.

En efecto, observemos que el artículo 12 del MCOCDE establece que se dedica al tratamiento fiscal de las regalías o cánones.

Este artículo dispone expresamente:

"Los cánones procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado".

35 Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando M.: "Aspectos internacionales de la Tributación Argentina", Estudio Teórico Práctico, 2ª edición, La Ley, 2009, págs. 126 y 127.



I y II Jornadas.indb 165 2/5/16 15:43

Seguidamente define al vocablo canon, cuando establece que "El término «cánones» en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

"Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalía, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se paguen las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7".

No hace falta aclarar que dada la conformación de las naciones que constituyen la OCDE, el modelo establece el principio de la imposición exclusiva de las regalías en el Estado de residencia del beneficiario efectivo. Sin embargo, en la práctica los países se reservan el derecho genérico de gravar las regalías en la fuente. El modelo Naciones Unidas otorga expresamente al Estado de la fuente el derecho de tributación limitada sobre los cánones.

En este sentido, en los CDIs firmados por la República Argentina con respecto a las regalías, se ha optado por establecer el método de la tributación compartida, por cuanto las regalías pueden ser gravadas en el Estado de la fuente de forma limitada al tipo máximo previsto en el propio Convenio, separándose así de la norma general prevista en el MCOCDE.

Nuestro país, en la gran mayoría de los CDIs suscriptos vigentes, incluye asimismo en la definición de regalías a cualquier otro bien o propiedad intangible y los pagos por asistencia técnica (Gran Bretaña e Irlanda del Norte, España, Canadá, Noruega, Dinamarca, Rusia, Suecia). Pero los CDIs firmados por la Argentina, no definen el término "asistencia técnica", por lo cual deberemos remitirnos a la legislación doméstica.

Cabe reconocer que el mayor alcance del término regalías se encuentra en el CDI firmado con Australia, en su artículo 12, mientras que el CDI firmado con Alemania no incluye expresamente en este artículo, el concepto de asistencia técnica, lo cual con seguridad importa un conflicto fiscal que necesitará resolverse en cada caso.

Los CDIs con Finlandia, Bélgica y Países Bajos mencionan expresamente el término software o programas para computadoras; en otros se debe entender incluidos cuando mencionan derechos de autor sobre obras científicas. Esto tiene sentido, si diferenciamos los CDIs firmados antes o después del año 1992, ya que los anteriores fueron estructurados de acuerdo con la cláusula 12 del MCOCDE (según texto del año 1963 o 1977) que no hacían referencia al software.

Una cuestión de gran importancia en relación con el comercio electrónico lo constituye el concepto legítimo por el cual se paga la adquisición de programas informáticos. Los comentarios del MCOCDE señalan que en aquellos casos en que lo que se conceda, sea un derecho de uso exclusivo, no nos encontramos ante un canon o regalía sino ante una venta, mientras que si lo que se concede es una licencia para transmitir a terceros lo adquirido, la retribución de dicha licencia será un canon.

Argentina sostiene que los pagos relacionados con el software configuran regalías[36] cuando los derechos no son transferidos en su totalidad, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación –software– para una explotación comercial, como si los mismos corresponden a una aplicación –software– adquirida para uso empresarial o profesional del comprador.

Y se debe distinguir en qué casos nos encontramos ante una venta o ante un canon –derivadas de la transmisión de derechos o patentes–, por la sencilla razón de que si se tratase de un canon, deberá acudirse a las normas de este artículo 12, mientras que si se tratara de una venta, habrá que acudir a lo previsto en otras normas del Convenio, como puede ser el comentado artículo 7 relativo a las rentas de actividades empresariales, o si fueran ganancias de capital, al artículo 13.

En cuanto al artículo 21 "otras rentas", para analizar los cánones o regalías, aunque no descartamos que se pueda aplicar en algún caso en particular, debemos advertir que su importancia se funda en que garantiza que todas las posibles rentas cuenten con un punto de conexión que permita atribuir la potes-

36 Argentina como país observador y la República Eslovaca fijaron la posición de no adherir a la interpretación contenida en los parágrafos 14 y 15 de los Comentarios del MCOCDE.



I y II Jornadas.indb 166 2/5/16 15:43

tad tributaria sobre las mismas a uno de los Estados contratantes, pero que por ser residual, para el caso que nos ocupa, se deben examinar con posterioridad al análisis de los nombrados artículos 12, 7 y 13.

Vayamos a nuestro tema específico. En los medios audiovisuales el pago de regalías es demasiado frecuente, pues hay muchos derechos de "copyright" en juego, autores de las composiciones musicales, autores del argumento, de la adaptación, de los guiones o diálogos ceden al productor los derechos que éste necesita para llevar a cabo la producción y explotación de la obra audiovisual. También le ceden derechos al distribuidor, quién también paga regalías.

En noviembre de 2000, el grupo encargado de la "Caracterización de la Renta y Tratados Fiscales" en Mumbai, India, en su informe final, la mayoría del grupo consideró que los pagos provenientes de la digitalización de la música, video y cinematografía constituían beneficios empresariales, aunque la minoría por su parte, consideró el pago como una regalía por el uso o derecho a usar propiedad intelectual, de conformidad con la cláusula 12 del Modelo OCDE.

¿Nos estamos refiriendo a esto, en el caso Netflix? Por supuesto que no: la contraprestación para que al espectador le sea exhibida una película en una sala cinematográfica no se corresponde con ningún tipo de regalías. No se le ceden derechos de uso o cesión, paga una entrada para que se le preste un servicio. De manera análoga, el acceso de los usuarios a contenidos a través de medios como el "streaming", salvo la mayor comodidad de poder verlo bajo un dispositivo en su hogar, por ejemplo, no resulta diferente.

En resumen, Netflix no cede un derecho por el cual se pudiesen pagar regalías, sino que presta un servicio, que como tal se agota con su entrega. Más aún, el "streaming" no permite guardar copia alguna de la película o serie, para su posterior reproducción o venta a terceros.

En tales circunstancias, Netflix, suscripción mediante, cobra por el servicio que brinda desde el exterior, un precio. En este orden de ideas, planteada una nueva hipótesis y habiendo descartado que estamos frente a un derecho cedido económicamente en el país[37], AGIP, tratándose de un servicio, sólo podría sujetar con impuesto este tipo de comercio electrónico en el caso de que Netflix tuviese el sustento territorial necesario, que le permitiese conectarlo efectivamente con la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

## IMPUESTO ESPECÍFICO SOBRE LOS "BITS" ("BIT TAX")

¿Qué otras ideas se han desarrollado en el mundo del comercio electrónico, con el propósito de gravar dicha actividad?

El "bit tax" es un ejemplo, pues resulta ser una concepción novedosa de la tributación en el ámbito internacional, basado en el uso de la lógica binaria, que está detrás de todo el proceso de las computadoras. Lo que se ha propuesto es gravar mediante un impuesto específico, aquellos impulsos (número de bits de los ficheros descargados desde la red) que permiten trasladar productos y servicios y de esta forma, se está sujetando a impuesto a las actividades del comercio electrónico.

Asorey[38] ilustra al respecto, señalando la preocupación de la Comisión de la Unión Europea acerca de la evasión del IVA y de los impuestos directos en las ventas por Internet, pero la aplicación de un impuesto como el "bit tax" explica que originaría inconvenientes tales como que los usuarios terminarían pagando un impuesto sobre los mensajes de correo basura, como la publicidad. Se intentaría remediar tal inconveniente no gravando el ingreso de ciertas páginas en la web, pero este impuesto encuentra resistencia tanto en la doctrina más calificada como en los técnicos gubernamentales.

### PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA

Como bien resume la OCDE *"Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales",* no obstante cabe determinar, como

37 Pero sería nuevamente difícil determinar que el derecho se cede específicamente en jurisdicción de CABA, con lo cual se presenta el mismo inconveniente.

38 Asorey, Rubén O.: "El impacto del cibercomercio en los principios fiscales y en libertad de comercio", Capítulo XXXIII, pág. 851, en el libro colectivo "Impuesto sobre el Comercio internacional", Uckmar, Víctor, Altamirano, Alejandro C., Taveira Torres, Heleno (coordinadores), Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.



I y II Jornadas.indb 167 2/5/16 15:43

una nuevo supuesto, si la tributación en el país de destino de los servicios –donde se localiza el consumidor–, se podría realizar modificando la hipótesis de existencia de E.P. en el MCOCDE.

En este sentido, el concepto de "presencia digital significativa" se encuentra desarrollándose, como parte del concepto de E.P. –aunque no cuente con un lugar fijo de negocios– para generar la obligación de registrarse en el país de destino de los servicios. Pero este concepto, está relacionado con el Estado nacional, como un todo, no con subdivisiones políticas. Pues lo intangible, no se detiene en cada frontera interior.

En este sentido, la Unión Europea también ha impulsado reformas –principalmente en IVA– respecto del sometimiento a impuesto de la venta de bienes y servicios digitales a clientes europeos con el propósito de evitar distorsiones en la competitividad entre vendedores locales y vendedores del exterior (en particular en lo que refiere a transacciones a consumidores finales).

La "presencia digital significativa" como un nuevo concepto para definir la configuración de un E.P. en un país permitiría la creación de regímenes de retención aplicables a las transacciones digitales a ser efectuadas por instituciones financieras que intermedien en los pagos; la gravabilidad en IVA a productos digitales de acuerdo con la jurisdicción (Estado nacional) en donde se encuentre localizado el consumidor.

Pero ¿es aplicable tal concepto al impuesto sobre los ingresos brutos, un gravamen provincial al consumo, basado en actividades que se localizan en un territorio específico? ¿No estamos hablando de intangibles? ¿Podemos obviar la deslocalización territorial de una empresa no residente y configurar el hecho imponible en el IIB basado en un ínfimo gasto, para configurar el ejercicio de una actividad en este caso, en un Estado específico –provincial– en Argentina? Tal postura nos parece irreconciliable con el indudable hecho generador del tributo, cuando nos estamos refiriendo al IIB.

## BEPS

Por último, en el tema que nos ocupa y en el marco del programa BEPS, la OCDE encaró, en el año 2013, planes de acciones para determinar los distintos problemas que presentaba la planificación fiscal agresiva, y en ese recorrido, el comercio electrónico ocupó un sitio de privilegio, el plan de acción Nº 1, que tuvo por objetivo: *Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta.* ***Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un "nexo" de acuerdo con las normas internacionales actuales****, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales*. (El destacado es nuestro).

Tal como afirman Calderón Carrero y Martín Jiménez[39] y con cuyas opiniones coincidimos, el problema actual –como demuestran las empresas tecnológicas de EE.UU. y sus estructuras de planificación fiscal y algunos Estados (como Francia) denunciados por su especial agresividad– se encuentra en que puede existir una presencia económica significativa en términos de ventas/prestaciones de servicios en una jurisdicción, sin que el Estado «mercado» pueda gravar a dichas entidades.

Repasemos lo que ha sostenido la OCDE en este campo. En primer lugar, cree necesario abordar los desafíos fiscales de la economía digital, identificar las principales dificultades que plantea para la aplicación de normas fiscales internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estos problemas, teniendo un enfoque integral y considerando tanto los impuestos directos como los indirectos.

La OCDE observa una desconexión entre la ubicación donde el valor de actividades se crean, las inversiones tienen lugar y la ubicación donde las ganancias se informan a efectos fiscales. Una dificultad casi siempre no demasiada compleja de determinar para los bienes tangibles. Pero en los bienes intangibles, todo se puede complicar. Un "server" en Irlanda, una empresa constituida en Suiza con sucursal en

39 Calderón Carrero, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo: "El Plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ('BEPS'): ¿El final, el principio del final o el final del principio?", Quincena Fiscal Aranzadi, págs. 90 y 91; Nº 1-2, enero 2014.



I y II Jornadas.indb 168 2/5/16 15:43

Andorra, quien tiene a cargo el marketing de la compañía, una cuenta bancaria recaudadora en Panamá, el software desarrollado en Uruguay, publicidad en todos los rincones del planeta gracias a Internet, una empresa propietaria de los intangibles en Bermudas y compradores en Argentina. Sólo nos queda preguntar: ¿Qué país sujeta a imposición las distintas rentas, entre estas sociedades, que en la generalidad de los casos, se trata de compañías vinculadas?

Los temas a ser examinados incluyen pero no se limitan a la capacidad de una empresa *para tener presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de nexo bajo las normas internacionales actuales*, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos negociables por el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos derivados del nuevo modelo de negocios, aplicación de normas de origen relacionadas y la forma de garantizar la recaudación efectiva de IVA con respecto al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales.

Un subgrupo del Grupo de Trabajo Nº 6 ("SGT Nº 6") de la OCDE examinó el impacto del desarrollo del comercio electrónico, continuando un estudio preliminar relativo al régimen fiscal de multinacionales con los avances de Internet y revolución de las telecomunicaciones y sus efectos en el área de Precios de Transferencia.

La principal conclusión del estudio preliminar realizado por el SGT Nº 6, en cuanto a las características del comercio electrónico no presentó fundamentalmente algo nuevo o categóricamente diferente a los problemas comunes, ya sabidos, pero tenían el potencial de hacer más complicados estos problemas tan comunes.

Una de las recomendaciones fue –como posible curso de acción– que se continúen los esfuerzos por intentar describir ejemplos fácticos y distinguir entre casos simples y más complejos. Como se observa, la OCDE con su vastísima experiencia se encuentra desarrollando para el comercio electrónico, identificación de los distintos casos, para intentar respuestas tipificadas acordes con cada problema que se presenta.

Aunque las recomendaciones son parte de los distintos planes de acciones y tratan de buscar soluciones concretas, BEPS se presenta como un documento de diagnóstico en materia de tributación directa e indirecta del comercio electrónico y es donde más se exteriorizan las dificultades, manifestándose como en ningún otro plan de acción, los inconvenientes que presenta el comercio basado en la conjunción de las tecnologías de la información y las comunicaciones.

El plan de acción Nº 1 ha intentado describir la multiplicidad de los problemas que acarrea la intangibilidad y la deslocalización de los conceptos, pero aún no se observa una vez más en este tema la fuerza de las soluciones implícitas descriptas, por ejemplo, para los otros planes de acción y señalan más de una vez, la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar, la creación de valor.

El plan de acción Nº 1 finalizará en diciembre de 2015, luego que se evalúen los resultados de las recomendaciones realizadas con un informe complementario.

## CONCLUSIONES FINALES

Aunque hemos repasado sucintamente algunas cuestiones del Impuesto a las Ganancias –impuesto directo, que recauda la Nación (artículo 75, inciso 2, de la CN)– posiblemente sin demasiados puntos de conexión con el IIB, nunca dejamos de apreciar que en la LIG, el sustento territorial con sujetos pasivos no residentes es trascendente.

El IIB es aplicado, en cambio, por todas las provincias, dadas las facultades concurrentes entre Nación y provincias, para los impuestos indirectos, salvo los de tipo aduanero, que son nacionales. Que las provincias tengan facultades para establecer el impuesto no significa que puedan omitir precisamente en un impuesto territorial, "el sustento territorial".

Tal como ha señalado Bulit Goñi[40]: "el sustento territorial, en definitiva, es el requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, para que se configure –o sea para que el fisco respectivo pueda pretender el tributo– la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate.

40 Bulit Goñi, Enrique: "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", 2da. edición actualizada y ampliada, pág. 84, Depalma, 1997.



I y II Jornadas.indb 169 2/5/16 15:43

En último término, cabe señalar el caso al cual denominamos "Netflix", de reciente data, diciembre de 2014, y el voto del Dr. Casás[41], justamente en la acción de amparo presentado ante el Tribunal Superior de Justicia de CABA por legisladores que plantearon la inconstitucionalidad del IIB respecto de la *"contratación de servicios online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual que se transmiten por Internet a televisores, computadoras, y otros dispositivos conectados a Internet, comprendiendo el alquiler de contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos o similares",* pues aunque rechazada la acción de amparo por unanimidad, pone sin embargo, en tela de juicio el lugar de prestación del servicio a la luz del principio de territorialidad defendido por la Corte Suprema de Justicia en diversos fallos, cuando con meridiana claridad expresa: *"Por lo demás, para brindar sustento a su pretensión los actores bien pudieron argumentar –lo que, desde ya, no hicieron– en el sentido de que el régimen de retención impugnado importa un apartamiento por la Ciudad del perfil del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tal como se encuentra definido en el artículo 9, inciso b, numeral 1, de la ley 23548 de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, en especial en cuanto allí se establecen pautas relacionadas con el sustento territorial de la respectiva hipótesis de incidencia del gravamen, así como con relación a los momentos de vinculación y atribución de la misma…".*

De acuerdo con todo lo antedicho y para concluir, resumimos lo siguiente:

I. El IIB grava el ejercicio habitual y a título oneroso de la actividad económica desarrollada en una jurisdicción, en el caso que nos ocupa, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

II. Aunque el IIB pudiese ser definido como un impuesto a los consumos (*contrario sensu*, de un impuesto patrimonial o a las rentas), no grava consumos ni gastos.

III. Tiene como medición de su base imponible los ingresos de la actividad gravada. Pero el hecho imponible no lo constituyen los ingresos.

IV. El IIB es un impuesto netamente territorial.

V. Estas empresas no residentes proveen un servicio desde el exterior. La contraprestación es un precio. No estamos frente a la cesión de derechos de un bien mediante el pago de regalías.

VI. Si quien ejerce el comercio electrónico (directo) es una empresa extranjera, no residente, sin establecimiento permanente, de acuerdo con algunas de las formas que puede configurarse el E.P. y que se han desarrollado en el trabajo o algún tipo de conexión efectiva, no existe sustento territorial en CABA.

VII. Sin sustento territorial, el Gobierno de CABA carece de potestad tributaria para gravar los contenidos digitales que llegan a suscriptores en CABA.

VIII. Aunque la "presencia digital significativa" pueda modificar el concepto de E.P. en un futuro, la OCDE la configura para impuestos directos e indirectos, en el orden nacional.

IX. Los Convenios para evitar la doble imposición firmados por nuestro país no incluyen en ningún caso temas de impuestos provinciales que no fuesen rentas, patrimonios o capitales. Aun si por vía de hipótesis, se los hubiera incluido, el instituto del E.P., como umbral de imposición, es un principio rector en el derecho tributario internacional.

X. En el ámbito internacional, una página *web, web site* o un *home page*, un portal, un *service provider*, un computador, o un servidor *per se* no constituyen E.P., por consiguiente, salvo caso por caso y en situaciones especiales, no podrían utilizarse para plasmar el sustento territorial.

XI. El gasto de la comisión cobrada por la entidad emisora de tarjetas de crédito, débito o compra a Netflix no implica sustento territorial, a los fines de posibilitar gravar la actividad de la empresa. La atribución de gastos e ingresos que propone el Convenio Multilateral para atribuir materia imponible a cada jurisdicción es un juego de suma cero (0), con el único fin de que *la misma materia imponible* se distribuya entre las provincias concurrentes de la actividad desarrollada por el contribuyente.

XII. En efecto, tal cual lo dice claramente Teijeiro[42], el Convenio Multilateral, sólo procura a través de ciertos parámetros (ingresos y gastos) que se adecuan al principio de territorialidad, tratar de so-

41 Casás, José Osvaldo, miembro del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

42 Teijeiro, Guillermo O.: "Estudio sobre la aplicación espacial de la ley tributaria. La jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden provincial y municipal", pág. 141, La Ley, 2002.



I y II Jornadas.indb 170 2/5/16 15:43

lucionar la cuestión de la base imponible en los supuestos de ejercicio de una misma actividad en dos o más jurisdicciones.

XIII. El Convenio Multilateral no ha creado supuestos de imposición. Y mucho menos, basados en el gasto.

XIV. Las inequidades que se producen por utilizar el contenido digital en una jurisdicción y ser gravado en otra, o usufructuarlo en CABA, pero no encontrarse supuestamente gravado, porque el medio de pago corresponde a otra jurisdicción es el resultado de un imaginario sustento territorial elegido por el Gobierno de CABA, totalmente discrecional.

## ADDENDA

Observamos continuamente un desconocido mundo complejo que en el campo tecnológico no parece tener ideas finitas y cuya renovación constante convierte en antiguo lo que ya se consideraba de última generación. La informática y las telecomunicaciones han formado una pareja indisoluble. Mientras tanto, pero en forma rezagada, buscamos soluciones a los nuevos retos y desafíos que se presentan en el área tributaria.

Es nuestro pensamiento que estas investigaciones no advierten, en muchos casos, que los elementos que sirvieron de base para encauzar y regir fiscalmente el comercio tradicional, no son totalmente aptos para enfocar una nueva forma de conducir los negocios que sin dudas, modificará definitivamente nuestra manera de trabajar, operar y vivir, de aquí en más, con el correr de los próximos años.

En este escenario, donde el exceso de los gastos fiscales poco importa, se observa nueva materia imponible y se trata de alcanzarla por cualquier medio: queriendo desplegar el brazo recaudador, donde no está permitido llegar, desconociendo principios fundamentales de la imposición, tornando el axioma "prueba y error" en imperturbable constante de las normas legales y mediante subterfugios tratar de convertir a nuestra Constitución Nacional en el estandarte que se proclama a viva voz pero que realmente poco interesa.



I y II Jornadas.indb 171 2/5/16 15:43

# EL IMPUESTO DE SELLOS Y LA CONCERTACIÓN ELECTRÓNICA

## RUBÉN HORACIO MALVITANO

## LA CONTRATACIÓN POR CORRESPONDENCIA

La correspondencia representa ni más ni menos que una conversación, escrita, con una persona ausente. Como medio de comunicación directa entre personas provee la única fuente de documentación que revela interacciones sociales.

Tal como en el ámbito privado, la correspondencia epistolar en el ámbito de los negocios permite el análisis relacional; es decir, ella resulta la fuente documental de los lazos y de los acuerdos alcanzados.

Para comprender cuáles son las consecuencias de la contratación entre ausentes frente al impuesto de sellos, recordemos en primer término que la ley de Coparticipación Federal de Impuestos (LCFI) admite la gravabilidad de los instrumentos que sean consecuencia de actos entre presentes, pero también de aquellos que, siendo autosuficientes, materialicen la concertación a través de correspondencia (artículo 9, inciso b, ley 23548). Dice esta norma que "…el impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia…".

El análisis del texto referido deja como legítima duda si, en ese contexto, la falta de mención expresa a los documentos digitales resulta argumento suficiente para considerar que en ningún caso aquellos pueden ser sometidos a la imposición.

Adelantamos que en nuestra opinión, esta conclusión no es válida ya que la referencia expresa de la norma a la figura de *correspondencia* a secas, no impide que pueda considerarse allí comprendidos tales documentos digitales en tanto cumplan con los requisitos exigidos por el propio texto legal.

La legislación vigente en CABA contempla esta forma de acordar a través de su artículo 438:

*"Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, correo electrónico, con firma electrónica o digital, están sujetos al pago del impuesto de Sellos siempre que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:*

La correspondencia emitida reproduzca la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato.

Firma, por sus destinatarios, de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas.

*A los fines del inciso a) se entenderá configurado el hecho imponible con la creación del documento que exprese la voluntad de aceptación aunque no haya sido recibida por el oferente".*

En términos parecidos, la provincia de Buenos Aires (PBA) establece el tratamiento por medio del artículo 260 de su CF:

*"Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, están sujetos al pago del impuesto de sellos desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta, documento que perfecciona la instrumentación del acto.*

*A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior se entenderá que la aceptación se encuentra formalizada cuando se reúnan algunos de los siguientes requisitos:*

a. Reproducción de la propuesta o sus enunciaciones.
b. Firma, por sus destinatarios, de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas".

De modo que ambas normas consideran que el perfeccionamiento del hecho generador se concreta con la reproducción de la propuesta o de sus enunciaciones o elementos esenciales o con la firma de la oferta. Más allá de estos dos casos, las normativas vigentes en el resto de jurisdicciones no son uniformes en cuanto a cómo tratar esta forma de contratación.

En algunas legislaciones, el ámbito de aplicación del gravamen se extiende a aquella correspondencia que aunque no cumpla con estas condiciones sea presentada en juicio.



I y II Jornadas.indb 173 2/5/16 15:43

## IRRUPCIÓN DE LA CORRESPONDENCIA ELECTRÓNICA. NUEVA TECNOLOGÍA PARA LA CONCERTACIÓN DE NEGOCIOS

Se ha dicho que "la pluralidad de las dimensiones abiertas a la comprensión no consagra el fracaso del conocimiento, sino la riqueza de la realidad. De una cierta manera, cada fragmento de historia es inagotable".[1]

Mucho tiempo ha pasado desde aquellas cartas escritas sobre láminas de madera encontradas por arqueólogos en el territorio británico que, en algún momento llegó a formar parte del Imperio Romano, hasta la actual práctica cotidiana del correo electrónico.[2]

Se ha abierto un amplio espacio donde ya no resulta posible encontrar el espesor del papel, y donde se permite el desplazamiento rápido para la transmisión de imágenes y de información: ciberespacio e Internet. Tiempo y velocidad adquirieron nuevas dimensiones. Lo no real –es decir, la virtualidad–, pasó a ser parte importante y casi perturbadora de la vida cotidiana.

Son muchas las definiciones ensayadas alrededor de la figura del contrato electrónico. De ellas, rescatamos la que señala que es la modalidad contractual que se caracteriza porque su formación y perfección se produce de modo electrónico u "online", es decir, mediante la transmisión de datos a través de redes telemáticas[3].

Es evidente que la concertación por vía electrónica posee cantidad de ventajas sobre la forma tradicional de acordar, que se vinculan con la disminución de costos, la velocidad derivada del sistema, la posibilidad de generar contactos para relacionarse con proveedores y clientes, el menor espacio físico necesario para el archivo del soporte papel, etc. Entre las desventajas, probablemente la más destacable sea la vinculada con la posibilidad de ejecutar judicialmente los acuerdos.

En este contexto hace ya tiempo que la tendencia jurisprudencial (inclusive en nuestro país) ha sido unívoca en cuanto a la asimilación que a todo efecto ha reconocido al correo electrónico respecto a la correspondencia epistolar.[4] A todo esto, corresponde agregar que el correo electrónico es equiparable a la correspondencia epistolar[5] con respecto a la garantía consagrada por el artículo 18 de la CN, lo que impediría la obtención compulsiva de información almacenada en el equipo del demandado.

Por supuesto, el carácter electrónico de la contratación es independiente de su objeto, el que también podrá estar referido a bienes y servicios digitales. P. ej., a bienes informáticos (*software y hardware*) o a servicios de diseño, análisis y mantenimiento de sistemas informáticos. También pueden destacarse los casos de contratos relativos a Internet; p.ej. de acceso a la *Web,* que facilita un proveedor a su cliente, la conexión a Internet; también aquellos acuerdos para diseño y desarrollo de páginas *web* que posibilitan alojar un sitio en el servidor del proveedor (contratos de diseño, desarrollo, de alojamiento –*web site hosting*–); aquellos otros que se vinculan con publicidad en páginas *web* que permite a un anunciante contratar con el titular de un sitio que en alguna de sus páginas se muestre el logotipo o datos del anunciante. Otros ejemplos pueden ser el de operador de sistema en Internet, de desarrollo de productos multimedia y el contrato de distribución por Internet.[6]

---

1 Raymond Aron, "El opio de los intelectuales", Ediciones Leviatan, Bs. As., 1957, pág. 140.

2 Simón Garfield, "Postdata", Editorial Taurus, crónica de María S. Cristoff en La Nación ADN Cultura, 22/5/2015.

3 María Arias Pou, "Manual práctico de comercio electrónico", LL, Madrid 2006, pág. 171, referido por Luciana B. Scotti "De los contratos celebrados por medios electrónicos, a la luz del Código Civil de Vélez Sarsfield y del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación", diciembre 2014.

4 Ver Gonzalo Iglesias, "Inviolabilidad de la correspondencia y comunicaciones electrónicas en el Derecho Argentino", Revista Iberoamericana El Derecho Informático, Diciembre 2011. Se cita allí –entre otros–, la sentencia recaída en "Lanata, J. s/desestimación", CNA en lo Criminal y Correccional de la CF, Sala VI, 4/3/1999 en la que se afirmara que "… nada se opone para definir al medio de comunicación electrónico como *un verdadero correo en versión actualizada*. En tal sentido, la correspondencia y todo lo que por su conducto pueda ser transmitido o receptado, goza de la misma protección que quiso darle el legislador al incluir los artículos 153 al 155 en la época de redacción del código sustantivo, es decir, cuando aún no existían estos avances tecnológicos". (el destacado nos pertenece).

5 El artículo 33, inciso 3, del Código de Comercio establece la carga (no la obligación, por lo que resulta un imperativo en interés propio del comerciante) de conservar la correspondencia epistolar relacionada con el giro de su negocio por el término de 10 (diez) años. Por su parte el artículo 208 del Código de Comercio señala que esta correspondencia resulta un medio de prueba eficaz de los contratos comerciales.

6 Luciana Scotti, op. cit.



I y II Jornadas.indb 174 2/5/16 15:43

## SOBRE LA FORMA DE ACORDAR EN ALGUNOS NEGOCIOS EN PARTICULAR

Algunos de los negocios identificados anteriormente han mostrado una impactante evolución en los últimos tiempos. Pero los que se vinculan con la comercialización de otros bienes y servicios también han venido siendo concertados, cada vez en mayor proporción, por medios electrónicos.

De modo que la problemática aquí abordada no es exclusiva de aquellos cuyo objeto tiene que ver con lo digital más allá de ser el relacionamiento electrónico el medio empleado para su operatoria habitual.

En otras palabras, todas las actividades económicas pueden resultar objeto de la cuestión aquí encarada.

No obstante, debe aclararse que en ciertas hipótesis pueden generarse hechos imponibles de corte unilateral que ni siquiera requieren consentimiento de la contraparte. Nos referimos a la eventual instrumentación de reconocimientos de deudas expresados electrónicamente con firma digital y que, por estar en poder del receptor, se constituyan en título jurídico autosuficiente para exigir su cumplimiento por parte del emisor.[7]

Distintas son las modalidades que pueden observarse en la realidad respecto a cómo estos negocios se concretan. Así, en primer lugar identificamos lo que podríamos calificar como la forma más tradicional en la que las partes manifiestan su consentimiento por medio de la escritura, aunque dejando constancia de su voluntad por manifestación expresa en un soporte electrónico. Ello supone un proceso comunicacional de distintas etapas en el tiempo y donde podrán ubicarse no sólo la recepción y el envío de mensajes electrónicos, sino también en papel y verbales.

Otra posibilidad se presenta cuando el adquirente del bien o servicio se conecta con el oferente a través de una página *web* que es la que le indica el camino que debe seguir para llegar finalmente a un ícono en el que, clickeando, puede hacer conocer su aceptación. En algunos casos, el cliente adhiere a las condiciones generales ofrecidas por el proveedor del bien o servicio a través del clickeo de su computadora p.ej., sobre un ícono de "Acepto". Se los conoce como *click-wrap agreements*.

En otros escenarios los acuerdos son concertados por medio del intercambio electrónico de datos *(Electronic Data Interchange - EDI)*. Lo que caracteriza a esta alternativa es que dicho intercambio de información se da entre ordenadores conectados a redes generalmente cerradas. Así p.ej. el ordenador de una empresa genera automáticamente un pedido de cierto producto al ordenador de un proveedor, cuando su stock de determinada materia prima llega a un mínimo predeterminado.

Este tipo de arreglos, "*por lo general, está precedido por un acuerdo de intercambio de datos, en el cual se determinan las reglas técnicas y jurídicas que harán vinculantes a las declaraciones*".[8]

Sea cual fuere la modalidad de concertación por vía electrónica, en lo que al impuesto de sellos corresponde deberá estarse a las características particulares de cada caso; en especial, al modo de instrumentación del consentimiento. Asimismo podríamos encontrarnos p.ej., en el supuesto del EDI antes mencionado, con sucesivas etapas que podrían generar documentos gravados o no: el acuerdo marco y los posteriores intercambios de información; lo que podría hacer aplicable eventualmente las ventajas de la figura de interdependencia instrumental.

Uno de los problemas más nítidos de esta forma de concertación tiene que ver con la validación de la autoría de la manifestación de voluntad de las partes. Es que esta podría salir de la computadora de quien desee obligarse pero también de un tercero con acceso a aquella aunque no estuviera autorizado para ello. Lo propio puede decirse de la alternativa de que sea una computadora la que en forma automática pueda manifestar esa voluntad. En estos casos, para evitar inconvenientes, también puede que las partes firmen acuerdos marco que establezcan los requisitos y condiciones como para considerar válidas esas manifestaciones electrónicas. Esto es bastante habitual en vínculos desarrollados en redes cerradas.

---

7 Sobre el reconocimiento de obligaciones, ver artículos 718 y 722 del Código Civil y 733 y 734 del CCCN. Ver Rubén H. Malvitano, "El impuesto de sellos", Editorial ERREPAR, 2013, pág. 121 y ss.

8 José F. Márquez y Luis Moisset de Espanés, "La formación del consentimiento en la contratación electrónica", Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Argentina, http://www.acader.unc.edu.ar, pág. 6, consulta 27/9/2013 (referido por Luciana B. Scotti en op. cit.).



I y II Jornadas.indb 175 2/5/16 15:43

## MOMENTO Y LUGAR DE LA CONCERTACIÓN ELECTRÓNICA

A diferencia de la contratación entre presentes en que el consentimiento se manifiesta de modo inmediato, cuando se acuerda a distancia por no existir presencia física conjunta de las partes (como en el caso de la correspondencia epistolar, por telegrama o a través de correo electrónico), son conocidas distintas posturas: el acuerdo se perfecciona al emitirse la voluntad de aceptar, cuando se envía, cuando se pone en el correo la aceptación, cuando llega a la casilla de correo del proponente o cuando este abre su casilla y lee la respuesta.[9]

Esta problemática no es nueva y existen diversas teorías que han tratado de dar una respuesta adecuada para resolver cuándo es que se perfecciona el consentimiento frente a la contratación entre ausentes en general; muy sintéticamente ellas son la *teoría de la declaración*, cuando el destinatario de la oferta la acepta exteriorizando su voluntad en tal sentido; la *de la expedición*, cuando la declaración aceptando la oferta, es enviada al proponente; la *de la recepción*, que exige que el oferente reciba o esté a su alcance recibir, el documento donde consta la aceptación ya declarada y remitida por el aceptante, y la *de la información*, que exige el efectivo conocimiento de la aceptación por el oferente con lo cual es el mutuo conocimiento de las declaraciones emitidas por cada parte lo que forma el acuerdo de voluntades. Como puede observarse, la primera y la última representan los dos supuestos extremos, mientras que las otras dos resultan interpretaciones intermedias.

Nuestro Código Civil adoptó un sistema mixto sobre la base de la teoría *de la emisión* (artículo 1154), aunque moderando su rigor con soluciones de excepción tomadas de la teoría *de la información*. En cambio, el artículo 971 del nuevo CCCN adoptó la teoría de la recepción.

De ello se colige que en la contratación electrónica, con el ingreso a la casilla de correo del proponente, del e-mail de aceptación de la oferta, se consolidará el acuerdo; ello, con prescindencia de que ese correo haya sido abierto y leído por su destinatario.

La circunstancia apuntada torna inválidas, en nuestra opinión, aquellas previsiones que en un sentido diferente pudieran estar actualmente contempladas por las normativas jurisdiccionales locales. Es el caso p.ej. del artículo 438 del CF CABA antes transcripto, cuyo último párrafo sigue el criterio de la emisión (creación del documento). Y también de lo dispuesto por el artículo 260 del CF PBA, que fija el perfeccionamiento del hecho imponible en el momento de formulación de la aceptación de la oferta. Por lo tanto, a partir del cambio operado en el CCCN estas disposiciones deberán modificarse para quedar alineadas a la norma de fondo.

En cuanto al lugar en que deben considerarse perfeccionados los acuerdos celebrados por medios electrónicos, se ha dicho que "…en el derecho comparado, la tendencia mayoritaria en los contratos *business to business* es fijar el lugar de perfeccionamiento en forma coherente con la teoría de recepción, es decir: si el contrato se perfecciona cuando el oferente recibe la declaración, el lugar de celebración es el domicilio de la empresa oferente".[10]

## LA PRUEBA Y EL INSTRUMENTO: DOS DIMENSIONES DIFERENTES

El impuesto de sellos grava los instrumentos como forma de los actos jurídicos y no como simple prueba de los mismos. De este modo queda claro que no se trata de alcanzar pruebas o documentación escrita indiciaria de la existencia de una contratación comercial.[11] Hace ya tiempo que la jurisprudencia dejó las cosas claras: "La formalización de un contrato y la realización de la operación que constituye el objeto del mismo, son dos cosas distintas, señalan dos etapas diversas. La primera supone la observación de los requisitos extrínsecos necesarios para acreditar el acuerdo de voluntades, y la segunda fija el momento en que las prestaciones previstas alcanzaron su efectivo cumplimiento".[12] Incluso la propia Corte

9 Gerardo Caffera, "Formación del contrato electrónico", en "Comercio electrónico. Análisis jurídico multidisciplinario", Ed. BdeF, Julio César Faira (ed.), Bs. As., 2003, pág. 153 (referido por Scotti en op. cit.).

10 Luciana B. Scotti, op. cit., con cita de Ricardo Lorenzetti: "Comercio electrónico", Ed. Abeledo Perrot, Bs. As., 2001, pág. 200, con referencia a Rosa J. Barceló: "Comercio electrónico entre empresarios. La formación y prueba del contrato electrónico (EDI)", Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 353.

11 Comisión Federal de Impuestos, Dictamen 8/97.

12 Cám. 3ª de Paz Letrada de Córdoba, "Sana, Luis F. y otros c/Conti, Vicente O.", 24/2/1978.



I y II Jornadas.indb 176 2/5/16 15:43

Suprema ha sostenido reiteradamente que "lo que la ley grava es la transferencia de bienes de un patrimonio a otro, con motivo de exteriorizarse en la documentación respectiva. Y es esa documentación que instrumenta el contrato, el hecho generador del gravamen".[13]

Ello no significa que no exista documentación que pueda servir como medio de prueba de una transacción; sin embargo, no necesariamente esa papelería revestirá los caracteres de un instrumento a efectos de hacer aplicable el gravamen[14]. Así, existe jurisprudencia comercial y civil[15] que asignó valor al correo electrónico sin firma digital como principio de prueba por escrito de una transacción comercial; pero aclarando que aquel no alcanza la categoría de documento privado por no estar firmado. En definitiva, sirvió para probar que existió la operación, pero ello no lo convierte en instrumento. Lo propio puede decirse de otras pruebas documentales como podría ser el caso de una grabación magnetofónica de una conversación entre un comprador y un vendedor en el marco de lo que se plantea como un acuerdo comercial; esa grabación no representa un instrumento en los términos referidos. Lo que no significa que no pueda ser presentada como prueba documental. (Los adelantos tecnológicos han ampliado la lista de elementos que pueden tener esta característica; además de los mencionados pueden citarse entre otros: compact discs, radiografías, dibujos, planos, cuadros, códigos de barras, películas cinematográficas, DVD, mensajes de texto de teléfonos celulares, etc.).

Definitivamente, el que un documento posea valor probatorio no lo convierte en un instrumento alcanzado.

Como quedó dicho, a esta altura de la evolución jurisprudencial no quedan dudas en cuanto al valor probatorio del intercambio de e-mails. Recientemente, en un caso se aceptó como acreditada la efectiva entrega del dinero en el marco de un contrato de mutuo. Se hizo notar allí que el valor probatorio de los mails no puede ignorarse en tanto su autenticidad no sea controvertida y su contenido aparezca verosímil dentro del contexto examinado. "Cuando no existe una prueba directa e inconstante de la efectiva entrega del dinero, nada impide que, tratándose de un simple hecho, esa situación bien puede acreditarse mediante presunciones, esto es, con una serie de circunstancias o unidos por simientes lógicas que, dentro del marco de la sana crítica, permitan arribar a determinadas conclusiones o convicciones".[16]

Pero ello, en modo alguno tiene efectos en la configuración del hecho alcanzado por el impuesto de sellos.

## CONSENTIMIENTO Y FIRMA

A partir de lo apuntado, el tema relevante por su extensión en la práctica negocial actual, es el del empleo de documentos electrónicos para contratar; lo que supone, en principio, una modalidad de concertación entre ausentes considerando la ubicación de las partes (el caso p.ej. del correo electrónico).[17]

Es aquí donde corresponde referirse a la noción de *firma digital*. De acuerdo con la normativa aplicable, esta firma permite identificar al sujeto por la clave que incorpora al documento, el que queda encriptado y resulta inalterable si no se emplea la clave pertinente. De modo que la autoría y autenticidad del contenido se presume hasta que se produzca una prueba en contrario (esto es, que se invierte la carga de la prueba).[18]

---

13 CSJN, "Bunge y Born Ltda. SACI c/Provincia de Entre Ríos", 10/7/1972.

14 Sobre los aspectos relativos a la prueba, ver Eduardo Molina Quiroga: "Eficacia probatoria de los correos y comunicaciones electrónicas", en elDial.com (DCIAED, 8/15/2013).

15 CNA en lo Comercial de la Capital Federal, "Bunker Diseños SA c/IBM"; también CNCom., Sala C, "Zachara, Ivone E. y otro c/Banco Itaú Buen Ayre SA", 9/2/2007 y CNCom, Sala E, "Unión del Sur Calzados SA c/Salvarregui, Nicolás J. Roberto y otro s/ordinario", 28/11/2008. En el fuero Civil, CNCiv, Sala I, "Leone, Jorge N. c/Maquieira, Jorge S.", 11/8/2005.

16 CNA en lo Com., Sala D, "González Cantero, Estela Cora s/Quiebra s/incidente de revisión por Montes de Oca, Juan Horacio", 28/4/2015.

17 Seguimos en este punto el trabajo de Carlos Forcada: "El principio instrumental en las contrataciones electrónicas", DTE, XXX, noviembre 2009, pág. 1038.

18 El 1er. párrafo del artículo 2 de la ley 25506 indica: "Se entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma".



I y II Jornadas.indb 177 2/5/16 15:43

En tanto se den las circunstancias definidas por la ley 25.506 (que exista un documento digital a ser firmado; que el procedimiento matemático de firma requiera información de exclusivo conocimiento del firmante; que la firma digital sea susceptible de verificación por terceros; que el proceso de verificación permita la identificación del autor del documento digital posterior a su firma; que la firma se haya creado durante la vigencia del certificado digital del firmante; que sea debidamente verificada con referencia a los datos de la firma digital indicados en dicho certificado; que éste haya sido emitido o reconocido según lo normado por la propia ley), el documento digital con firma digital cubre el requisito de autosuficiencia que exige la LCFI respecto al impuesto de sellos, al cumplir la misma función que la firma hológrafa. En definitiva, la firma digital[19] es una herramienta tecnológica que garantiza la autoría e integridad del documento digital, con características similares a la firma hológrafa.

Es diferente en cambio el caso del uso de la firma electrónica atento a que esta no alcanza a generar la autosuficiencia del instrumento por carecer de valor constitutivo del acto jurídico. En este caso, para exigir el cumplimiento de las obligaciones hacen falta otros documentos.

A diferencia de la firma digital en que, como vimos, se presume que viene del suscriptor, en la firma electrónica su eventual desconocimiento obliga a quien invoca su autenticidad acreditar su validez.[20] De allí que el autor citado afirme que "El documento electrónico con firma digital que carezca de alguno de los recaudos legales exigidos (por ejemplo, si la firma ha sido creada luego de la expiración del período de vigencia del certificado; si el certificado digital es emitido por certificadores no licenciados; si el procedimiento de firma carece de información de exclusivo dominio del firmante; etc.) o bien sea firmado mediante una firma electrónica (cualquier signo distintivo fijado en soporte electrónico como por ejemplo un mail), constituirá un *documento particular* que no resultará alcanzado por el impuesto de sellos al no cumplimentar con el principio instrumental".

En definitiva, con respecto a dichos correos, no existen dudas de que pueden usarse como sustento de la existencia de una operación comercial; más allá de que, por no estar firmados, no alcancen la categoría de documento privado con eficacia legal como elemento constitutivo del acto jurídico. Esto es que no resultan autosuficientes, por lo que no están gravados.

No altera las conclusiones anteriores algún antecedente que sostuvo que no existiendo firma hológrafa, de darse la posibilidad de individualizar al emisor, corresponde considerar que hay instrumento para consecuentemente exigir el impuesto. Esto se planteó en un caso en el que se analizó el tratamiento de órdenes de pago emitidas por télex.[21] La desmaterialización del soporte papel observable en la nueva tecnología (a diferencia del telégrafo, télex o fax); la inexistencia de la posibilidad de que en la oficina de correos quede archivado un documento escrito con firma hológrafa que sea base de una comunicación enviada por telégrafo, télex o fax, entre otros, han sido señalados como argumento –a nuestro entender irrefutable–, para considerar que la sentencia aludida carece de trascendencia respecto a medios electrónicos de contratación.[22]

La realidad cotidiana permite observar que el correo electrónico se emplea de modo informal para comunicarse. No es del caso volver sobre la aptitud jurídica probatoria del mensaje de correo electrónico

---

19 Su titular posee dos claves asociadas, una privada y otra pública generada por un proceso matemático. La primera es secreta y mantenida por su titular bajo su exclusiva responsabilidad. En tanto la segunda es empleada por el receptor para verificar la integridad y autenticidad del documento o mensaje recibido, pudiendo probar así su autoría.

20 El artículo 5 de la ley señala: "Se entiende por firma electrónica al conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital.
En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez." También resulta importante el artículo 6 que conceptualiza el documento digital como "la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. *Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura*" (El destacado nos pertenece).

21 TFN, "Techint Cía. Técnica Internacional SACI", 2/7/1970. Se analizó en este caso el tratamiento de una comunicación efectuada por la casa matriz de un Banco en el extranjero a su sucursal argentina, para que entregue a una empresa de nuestro país el importe de pagarés que ésta había descontado en el exterior. Estas órdenes de transferencia se habían materializado mediante telegramas transmitidos por télex. Al respecto se concluyó que se estaba ante una **orden de pago**, y no de una operación interna de la casa matriz con su sucursal por lo que correspondía aplicar el impuesto.

22 Carlos Forcada, op. cit.



I y II Jornadas.indb 178 2/5/16 15:43

sin firma digital, más allá de que considerado en forma aislada, la posibilidad probatoria que se les otorga sea muy baja. Lo propio ocurre respecto a los mensajes de texto de los teléfonos celulares.[23] Y aunque se les reconociera tal aptitud, como hemos venido sosteniendo ello no alcanzaría para someterlos al tributo.

En lo que concierne a nuestro tema, el problema de fondo respecto a documentos sin firma hológrafa radica en su autenticidad, esto es, a que no puedan haber sido alterados; lo que supone supone involucrar dentro del concepto de autoría otros medios técnicos que extiendan la forma tradicional, es decir, la inserción de firma hológrafa.

Por eso es que para cuando los involucrados pretenden su empleo como modo de celebrar contratos, contraer obligaciones y manifestar su voluntad jurídicamente vinculante, la ley ha puesto a disposición el mecanismo de la firma digital que asegura la autoría, autenticidad, integridad (es decir que el mensaje no haya sido modificado luego de su envío), y el no repudio. Debe admitirse al respecto que, pese al intento del legislador de ampliar la figura de la autoría a otros medios técnicos que extiendan la forma tradicional de insertar firma hológrafa, el resultado no ha sido exitoso ya que el empleo de la firma digital (ley 25506) no tuvo la repercusión esperada pese al tiempo transcurrido desde su creación.

De lo expuesto aquí, surge que la impresión de un mensaje de correo electrónico simple está muy lejos de poder asimilarse a la noción de instrumento en los términos de la LCFI.

Ello no significa en modo alguno suponer que la anterior conclusión es hija de una falta de adecuación de la norma a la realidad tecnológica circundante (por cierto, distinta a la existente en la época de su sanción); por el contrario, la riqueza de la definición de la figura instrumental ha sido tal que le permite seguir siendo útil para establecer el verdadero alcance del objeto de imposición: el instrumento autosuficiente. No es, pues, esta una de esas situaciones en que el Derecho haya ido a la zaga de los adelantos tecnológicos.

En estos casos de supuestos instrumentos enviados a través de medios electrónicos (e-mails) o aparatos especiales (como el fax) debe tenerse presente que lo que puede utilizarse en el marco de un proceso judicial no será más que una copia de un papel de lo que teóricamente fue enviado o recibido. En el caso del fax como prueba documental será no sólo necesario probar su envío y recepción sino también la autenticidad del contenido. Párrafo aparte merece la eventual firma consignada en el fax: para determinar su autenticidad haría falta una prueba pericial caligráfica. Al igual que en el caso de una fotocopia de un instrumento firmado, ello no resulta posible. Y aunque las compañías telefónicas confirmaran el llamado telefónico, no podrían acreditar el contenido.[24]

Es decir que la impresión de los correos implica contar con un documento de valor probatorio equivalente al de un texto redactado utilizando un procesador de texto y luego impreso: dicho valor como probanza es inexistente, desde que resulta imposible sortear la gravísima dificultad de comprobar su autoría y la integridad del mensaje. Si, de todos modos, la contraparte no cuestionara o negara su validez, dicho documento se transformaría en un instrumento particular sin firma.

No cambia el panorama en el supuesto en que un escribano labrara un acta notarial dando fe de lo que ve en la pantalla, atento a que no podrá aseverar quién ha sido el autor del mensaje ni que su contenido sea coincidente con el que se remitiera en origen.

## LA INSTRUMENTACIÓN, FUENTE DE CONTROVERSIAS

Tal como indicamos, el impuesto no intenta alcanzar los negocios entre particulares. Las disputas extendidas sobre este punto hicieron que debiera utilizarse como vía para terminar con los abusos, a la pro-

23 Se discutió en un caso, si correspondía atribuir eficacia probatoria a mensajes de texto vía celular en el marco de una ejecución de un contrato de mutuo, señalándose respecto de aquellos que "no puede admitirse que… demuestren el supuesto pago de intereses sobre el capital del mutuo cuando el medio requerido para ello lo constituye el recibo extendido por el acreedor que aluda, en forma clara y precisa a la obligación que se ejecuta, es decir, consignando la deuda saldada"; por lo que se concluyó que resultaba impropia la prueba aportada, en tanto tales mensajes de texto no conforman un documento apto para acreditar pagos (CNCom., Sala A, "Barcis, Juan Carlos c/Urcelay, Gustavo s/ ejecutivo", 5/6/2012).

24 No nos extenderemos aquí sobre otro requisito que tiene que ver con las complicaciones derivadas de los efectos del simple transcurso del tiempo sobre el elemento soporte de la prueba y que pueden, en extremo, provocar que aquella se extinga por haber desaparecido el soporte material.



I y II Jornadas.indb 179 2/5/16 15:43

pia LCFI para dejar plasmado el sentido con que cada jurisdicción debe dar perfil al impuesto en su ámbito. Esto es, la necesidad del instrumento autosuficiente como fuente del tributo.

Sin embargo, los intentos por convertirlo en un gravamen sobre las operaciones económicas no cejan, y decadentes discusiones siguen repitiéndose.[25] Observamos que periódicamente aparece como novedad jurisprudencial algún caso que debe decidir nuestra Corte Suprema ratificando la vigencia de esa característica fundacional del tributo. Así, recientemente se señaló que "la determinación de la obligación tributaria de una sociedad anónima en concepto de impuesto de sellos, toda vez que los documentos gravados carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellos plasmados, contradice lo dispuesto en el Código Fiscal de la Provincia de La Pampa, como en la LCFI, que exigen que el instrumento revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento sin necesidad de otro documento".[26]

A su turno, la Procuración General de la Nación analizó este caso vinculándolo directamente con dos cuestiones largamente debatidas en el marco conceptual del gravamen; nos referimos a la ineludible necesidad de la instrumentación de las operaciones para que aquel proceda, y a la aplicación del principio interpretativo de la "realidad económica".[27]

Se trataba de la pretensión del Fisco pampeano, de gravar documentación emitida por una empresa relativa a operaciones de *acopio de cereales* (cartas de porte, formularios vinculados con la compraventa de los granos, planillas confeccionadas por la propia empresa, liquidaciones, boletos de compraventa, mandatos, certificados de depósitos intransferibles, etc.).

De acuerdo con el relato del Dictamen analizado, la línea argumental seguida por el STJ provincial para validar el reclamo partía de considerar que todos estos elementos eran "[e]slabones de una cadena que acreditan la existencia de las operaciones y que, por ende, ellas quedan alcanzadas por la gabela, puesto que lo único que hubiera dispensado de su pago es la demostración de su inexistencia"; siendo destacable que previamente la sentencia del Tribunal provincial había admitido que "[e]stá fuera de debate que la empresa no instrumentó el correspondiente contrato…, sin embargo, el carácter formal del tributo no debe obstaculizar la real intención o 'práctica' de las partes, el contenido del negocio o el verdadero alcance del gravamen".

En el análisis del heterogéneo grupo de documentos, la Procuradora pone de relieve el hecho de que carecen de firmas (formularios con la firma del representante legal de la empresa, pero sin firma del corredor o comprador; fotocopias de cartas de porte del corredor sin firma del comprador) y también que en la propia sentencia recurrida se afirmara que "los datos sobre los que la Dirección de Rentas centró su atención fueron extraídos… de legajos que contenían *Facturas de Ventas – Análisis y Cartas de Porte,* ello sirvió para verificar la existencia de operaciones respecto de las cuales la empresa –agente recaudador– **no formalizó, instrumentó o documentó el contrato que correspondía** por el *modus operandi* empresarial traducido en motivos comerciales u operativos atento tratarse de operaciones a distancia o por medio de terceros" (el destacado corresponde al Dictamen de la PGN).

---

25 Uno de los últimos conocidos ha sido el de la pretensión de crear en el ámbito de la CABA un denominado "Impuesto a los Actos Jurídicos Onerosos", con vigencia a partir del 1/1/2013. El gravamen pretendía alcanzar todo acto jurídico u operación de carácter oneroso emitido o con efecto en CABA, en tanto estuviera instrumentado en una forma distinta de aquellos contratos que estarían alcanzados con el actual impuesto de sellos. De modo que la típica oferta que se aceptara de modo no instrumental por algún medio (incluso verbal), resultaría alcanzada por esta nueva forma impositiva. Es evidente que el intento estaba dirigido a neutralizar la jurisprudencia de la CSJN que impidiera reiteradamente a los Fiscos eludir el requisito de instrumentación para la procedencia del impuesto de sellos. Es decir que lo que se pretendió fue crear una nueva forma para recaudar sobre actos no instrumentados formalmente, cuando en realidad no era sino una variante del impuesto de sellos tradicional. Surgía pues evidente, la inconstitucionalidad del proyecto al entrar en pugna con la LCFI. Al no aprobar el proyecto, la Legislatura evitó la generación de conflictos que hubieran terminado en la Justicia. Afortunadamente se trató de una idea que debió echarse al canasto. (La doctrina se pronunció mayoritariamente en contra: ver Osvaldo H. Soler y Enrique Carrica en *Novedades Fiscales de AF* del 30/10 y 6/11/2012. Y de los mismos autores: "Nuevas reflexiones acerca de la inconstitucionalidad del proyectado impuesto a los actos jurídicos onerosos impulsado por el Fisco porteño", en DTE ERREPAR, diciembre/12, pág. 1175; Jorge Carmona en *Novedades Fiscales de AF* del 13/11/2012; Hugo Almoño en *Cronista Comercial* del 2/11/2012). Ver Rubén H. Malvitano: "El impuesto de sellos", Editorial ERREPAR, 2013, pág. 161.

26 CSJN, "Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa s/contencioso administrativo", 25/3/2015.

27 "Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa, DNR s/demanda contencioso-administrativa". Dictamen firmado por la Dra. Laura Monti, 29/9/2014.



I y II Jornadas.indb 180 2/5/16 15:43

Con meridiana claridad, el pronunciamiento se inclina por señalar que los documentos analizados carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas, ya que con su sola exhibición resultaría imposible tener por aceptada la oferta y, por ende, configurado el contrato respectivo.

A partir de lo cual, queda demostrado que no se está en presencia de un instrumento único que resulte gravable en los términos del Código Fiscal local y de la LCFI, lo que motiva la crítica a las conclusiones de la sentencia del STJ en tanto aquella "[s]e ve necesitada de recurrir a otros elementos –ajenos a cada uno de los contratos que se pretenden gravar–, y a aplicar una serie de razones que aluden a la realidad de los hechos para demostrar la existencia de sendas relaciones contractuales cuya existencia nunca formó parte de la controversia…".

En este orden, se hace referencia a un importantísimo antecedente de nuestro Tribunal cimero, que dio el real alcance con el que debe entenderse aplicable el principio de realidad económica en el ámbito del impuesto de sellos[28]: "es preciso puntualizar que en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto. No puede soslayarse que ambos conceptos, impuesto de sellos y realidad económica responden en esencia a dos segmentos distintos en el campo jurídico: el primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia. Si bien el concepto de la realidad económica suministra un criterio interpretativo determinante en el derecho tributario, en el impuesto de sellos cabe reconocerle una muy limitada aplicación. Ello es así pues se trata de un típico tributo de formalización que incide sobre el documento".

A partir de todo ello, la Procuradora concluye que la sentencia del STJ debe revocarse, lo que posteriormente fue avalado por la Corte.

Esta conclusión es la correcta y está alineada con diversos antecedentes históricos que se relacionan con el tema aquí planteado.

En primer lugar, debemos recordar que la denominada teoría del *complejo instrumental* en la que algunas provincias pretendieron ampararse para exigir el tributo a partir de considerar que la reunión de diversos documentos permitía concluir que había existido un acuerdo con trascendencia jurídica.[29] Pero este entendimiento fue superado hace ya mucho tiempo.

Esta pretensión se traducía en la gravabilidad de las operaciones más que de los instrumentos y llevaba a transformar el impuesto de sellos en un gravamen sobre toda transacción económica aunque no estuviera documentada; esto es, se le otorgaba al impuesto un alcance semejante al IVA o al tributo sobre los ingresos brutos.

Ello entraba en contradicción con la jurisprudencia que entendió que no pueden tenerse en cuenta otras circunstancias distintas de las que surgen del propio instrumento[30].

Pero fue finalmente la expresa definición del concepto de instrumento por parte de la LCFI la que puso punto final a la pretensión fiscal de sostener la gravabilidad del complejo instrumental.

No obstante, la ininterrumpida secuencia de sentencias de nuestra Corte analizando situaciones vinculadas con la figura instrumental, da cuenta de que muchas provincias –en la figura de sus administradores (y en algunos casos hasta de sus legisladores)–, mantienen la pretensión de obviar el compromiso asumido por sus Legislaturas al haber adherido a la LCFI, como así también de ignorar la estricta línea de interpretación de esas normas por parte de nuestro Alto Tribunal[31].

---

28 CSJN, "Línea 22 SA c/Provincia de Buenos Aires s/acción declarativa", 27/4/2010.

29 Como antecedentes de dicha postura fiscal pueden citarse las causas de la SCJ PBA: "Vellaz, Esteban D.", 29/2/1972; "Perco, Edgardo E.", 19/2/1974; "Ford Motor Argentina SA", 3/12/1974. En la misma línea se inscribe el caso resuelto por el TSJ de la provincia del Neuquén, "Solba UTE c/Provincia del Neuquén s/acción procesal administrativa", 2/10/1996.

30 CCivil, Sala E, "General Electric", 23/12/1966; CNACAF, Sala II, "Vaira y Del Grosso SRL", 30/12/1997.

31 De esa familia de fallos, la doctrina ha destacado la sentencia recaída en "Esso Petrolera Argentina SRL", 13/6/2006, en cuanto allí se señala en orden a las restricciones de la postestad tributaria de las provincias, que aún cuando exista una mención particular en el respectivo Código Fiscal respecto a la figura de instrumento, lo que importa es si aquel recepta o no las disposiciones de la LCFI; al no existir instrumento en esos términos, la imposición local no corresponde por superponerse con gravámenes nacionales (Horacio Ziccardi y Miguel J. Cucchietti, "Jurisprudencia comentada", DTE, noviembre 2006, 1104).



I y II Jornadas.indb 181 2/5/16 15:43

En el mismo contexto analizado, vale la pena recurrir a un pronunciamiento reciente de las autoridades de ARBA que se refirieron a una situación que en algún punto tiene caracteres similares a la recorrida por el Dictamen comentado de la PGN en la causa "Grainco Pampa" antes referida; concretamente, se analizó el caso de liquidaciones emitidas por un consignatario de hacienda: *de venta* expedida a favor del comprador, y *de cuenta de venta y líquido producto*, a través de la que se *rinde cuentas al productor* de la operación perfeccionada.

Aludiendo a pronunciamientos anteriores, se destacó que para que proceda el gravamen "[e]l acto oneroso debe encontrarse formalizado de forma tal que se exteriorice la voluntad de las partes en un instrumento suscripto por las mismas", y que de acuerdo con las normas vigentes ese instrumento debe "presentar los caracteres de un título jurídico en base al cual pueda ser reclamado el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento".[32]

Sobre esta base, se concluyó que "[n]o corresponde ingresar el Impuesto de Sellos con relación a las facturas de compra y de venta –originadas en remate de hacienda– que entrega el consignatario a la entidad registradora, por cuanto ninguno de tales documentos resulta ser un instrumento gravable…".

Más allá de este último antecedente, hemos advertido hace un tiempo que algunas provincias continúan (y los hechos que aquí comentamos así lo demuestran, incluso avalados por la Justicia local) pretendiendo lo que no corresponde, modificando incluso su legislación en contradicción con lo acordado a través del régimen de CFI[33].

La consecuencia inmediata de esta situación es la necesidad del análisis preciso de la normativa aplicable en cada jurisdicción. Más allá del evidente derecho a no respetarla cuando contradiga a la LCFI, al menos para quedar alerta en cuanto a la certeza de que, identificada que fuera la operación del caso, las autoridades del Fisco de esas jurisdicciones procederán seguramente a concretar su reclamo.

Pareciera ser que en algunas jurisdicciones existe la secreta esperanza de que en algún momento futuro será posible conseguir un cambio de la tendencia jurisprudencial de nuestra Corte; si fuéramos mal pensados, se nos ocurriría que lo que se intenta es lograr recaudación especulando con que los contribuyentes decidan no enfrentar el tortuoso camino de litigar.

Como una de tantas muestras de la extendida anarquía en el tratamiento de ciertas figuras por parte de la normativa local, se identifica también una polémica con respecto a ciertos formularios que debieron ser utilizados como respaldo para el comercio de granos y legumbres hasta no hace mucho tiempo.[34]

El tema fue analizado por la doctrina[35] y se refiere al uso de los formularios C 1116/A (Certificado de Depósito Intransferible) que tiene como objetivo documentar el tipo, volumen y calidad del grano recibido, las tarifas a cobrar por los servicios y su liquidación; C 1116/B (Certificado de Compra-Venta) conteniendo todos los datos de la operación comercial de compraventa (grado de la mercadería, forma de pago de la misma y retenciones y deducciones correspondientes), entre el productor agropecuario y el comprador –acopiador, molino o industria–; C 1116/C (Certificado de Mandato-Consignación / Liquidación) con la información de la consignación por el productor de su mercadería ante el consignatario (acopiador, cooperativa) para su venta, quien percibe la comisión por su gestión comercial.

Además, para todas las operaciones de retiro y transferencia de granos previamente certificadas en un Formulario C 1116/A, que no impliquen un cambio de propiedad, se debía emplear el formulario C 1116/RT (Certificado de Retiro y Transferencia).

Estos formularios eran confeccionados por cooperativas, acopiadores, molinos, etc.

---

32 Dir. Téc. Trib. DPR Bs. As./ARBA, Informe Nº 13/2014, con referencia a los Informes 01/2009 y 222/2006.

33 Rubén H. Malvitano, "El Impuesto de sellos", Editorial ERREPAR, 2013, pág. 177 y ss. Ejemplificamos allí con los casos de Neuquén, Misiones y Tierra del Fuego.

34 La RG AFIP 3419 estableció un régimen especial de facturación electrónica denominado "Liquidación Primaria de Granos" reemplazando a los formularios C 1116/B y C 1116/C, quedando vigente el resto de comprobantes anteriores según ha sido interpretado (Ricardo Ferraro, Rev. Impuestos, Nº 3, marzo 2003, pág. 35). Se derogó así la RG 2205 dejándose sin efecto el expendio de esos dos formularios a partir del 13/3/13 inclusive, aunque aquellos autorizados hasta esa fecha mantendrán temporalmente su validez. A posteriori, la RG AFIP 3691 dispuso dejar sin efecto a partir del 3/12/2014 el expendio de los formularios C-1116 A y C-1116 RT, mientras que la RG AFIP 3690 estableció un régimen especial para la emisión electrónica de la liquidación secundaria de granos.

35 Ver artículo de Pedro Iphais, en PET del 12/5/2011, pág. 6.



I y II Jornadas.indb 182 2/5/16 15:43

Al respecto se observan incongruencias en el tratamiento brindado por las legislaciones jurisdiccionales que han abordado expresamente el asunto; así, consideraron gravados a estos formularios las normativas de Santa Fé (resolución general 11/2003) y Córdoba (resolución normativa 101/2014); mientras que Mendoza, Corrientes (decreto 260/2011) y Entre Ríos (la resolución 369/2005 por haberlas reconocido asimilables a facturas), se inclinaron por la no sujeción o la exención. Las primeras, por calificarlos como equivalentes a contratos de compraventa (salvo en el caso del 1116-RT).

Como si lo descripto no fuera suficiente, recientemente, en Santa Fe la API dictó una resolución que indica que "Las liquidaciones primarias electrónicas de compraventa y consignación de granos instauradas por la RG AFIP 3419/2012, constituyen instrumento exteriorizante de hechos imponibles sujetos al pago del impuesto de Sellos" (resolución individual 90/2014). Por todas las razones expuestas en el presente no estamos de acuerdo con esta conclusión y consideramos que la misma carece de sustentación válida.

Por su parte, la PBA también se inclinó por la procedencia del tributo, sosteniendo que la base imponible (salvo el caso del 1116-RT, al que califica como no gravado) resultaba ser el precio de venta o la comisión[36]. O sea que no se los calificaba como un simple documento de respaldo de la operación, tal como si fueran equivalentes a una factura.[37] Otra jurisdicción donde también se planteó la disputa ha sido Tucumán, donde la Justicia se pronunció en sentido contrario a la calificación de estos formularios como instrumentos gravados ya que a partir de ellos no se puede llegar a reclamar el cumplimiento de una determinada operación, con independencia de cualquier otro documento.[38]

Digamos que la consideración de estos Formularios como documentos equivalentes a facturas ha sido la postura doctrinaria mayoritaria a partir de lo dispuesto por la RG AFIP 1415.[39] La aludida asimilación resulta de gran importancia atento a que muchas jurisdicciones (entre ellas Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe), consagran exenciones para cuentas o facturas con o sin especificación de precio y conforme del deudor. (En el caso de PBA, artículo 297, 10 CF). Y también porque, como tal, la factura no representa un contrato más allá de que tanto el C 1116 A, el B y el C estén firmados por los intervinientes. Un análisis de la información que contienen permite concluir en que faltan los elementos imprescindibles como para que revistan la calidad de títulos jurídicos con los cuales se pueda exigir el cumplimiento de obligaciones sin necesidad de otro documento (p.ej. el B remite al A donde consta el tique de balanza de ingreso a planta del cereal); tampoco la forma de pago (sólo dice "pago según condiciones").

Como argumento adicional para sostener la no imposición, en nuestra opinión no se hace además, el necesario hincapié en que el empleo de estas fórmulas no resulta voluntario: su origen está en normas conjuntas de la ex Secretaría de Agricultura y en la DGI y –más acá en el tiempo–, de la misma Secretaría de Agricultura y de la AFIP (resolución conjunta 456 y 159, del 2003).

Surge de allí que tal disposición regla la confección de estos formularios como "*obligaciones relativas al suministro de información y confección de la documentación a que se encuentran sujetas las personas físicas e ideales que operan en el comercio, la prestación de servicios y la industrialización de granos*". Es decir que se trata de una obligación formal para los operadores del sector ordenada por la autoridad de aplicación, lo que confirma la inexistencia de voluntad como elemento tipificante del acto jurídico, el que a su vez resulta ser la base de sustentación del gravamen.

---

36 Informes ARBA 06/03 y 107/06.

37 Fueron objeto de análisis diversas cuestiones vinculadas a la determinación de la base imponible respecto al Fº C-1116-B en la causa TFA PBA, Sala III, "Dorrego López y Noves SA", 18/3/2014. Sin embargo, es interesante observar que en su voto, la Dra. Silvia E. Hardoy señala que "resulta necesario puntualizar que no se encuentra sometido a debate que los instrumentos conformados en los Formularios C-1116-B se encuentran alcanzados por el impuesto de Sellos, toda vez que la controversia respecto de los mismos se vincula con dos cuestiones diferentes, a saber: la base imponible… y la alícuota que corresponde aplicar…" No obstante entonces que de la sentencia surge implícita la procedencia del gravamen, es claro que esta cuestión no fue planteada por el contribuyente.

38 CCA de la Provincia de Tucumán, "La Salamanca SA c/Provincia de Tucumán –DGR– s/repetición de pago (ordinario)", 18/11/2014, fallo comentado por Héctor Tristán: "El impuesto a los sellos y los Formularios C 1116 B/C", en www.contagro.com.

39 Ver Raúl De Soto: "Venta de cereales mediante consignación: particularidades relativas a la confección de las liquidaa ciones", ERREPAR, PAT, Nº 632, octubre 2008, citado por Horacio Di Paolo: "El impuesto de sellos frente a los documentos electrónicos y digitales en el sector agropecuario. La liquidación primaria de granos", Práctica Integral Santa Fe, noviembre 2014.



I y II Jornadas.indb 183 2/5/16 15:43

Los argumentos desarrollados permiten sostener que estos formularios no debían gravarse, más allá de la normativa e interpretaciones jurisdiccionales mencionadas.[40]

A posteriori, el uso de estos formularios fue reemplazado por un procedimiento de emisión de la denominada *liquidación primaria de granos* a través de la página web de AFIP, que vino a reemplazar a los formularios C 1116-B y C.

Considerando que el citado procedimiento no contempla el empleo de *firma digital* en los términos de la ley 25506, no se verifica el requisito de autosuficiencia imprescindible para su conceptualización como instrumento gravado. De aquí que la Resolución API Santa Fe al respecto antes identificada, también resulte inválida.

## UN NUEVO MARCO JURÍDICO: EL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN (CCCN)

El Código Civil y Comercial Unificado[41] que entró en vigencia el 1/8/2015[42], contempla significativas modificaciones con respecto al régimen jurídico argentino. De hecho el cambio es monumental y es probable que pasen muchos años antes de que los reconozcamos y calibremos totalmente.

Aunque esos cambios no afectan en forma directa a las obligaciones tributarias (estas son parte del Derecho Público y las cuestiones unificadas y reformadas son en su mayoría del ámbito del Derecho Privado), sin duda se producirán consecuencias indirectas sobre aquellos.

Además debemos reparar en que no sólo estaremos obligados a manejar el nuevo texto sino también los de los anteriores Códigos (Civil y Comercial) considerando la existencia de negocios jurídicos en curso y con finalización posterior al 31/7/2015.

Como sucede habitualmente con los impuestos que recaen sobre el tráfico jurídico, el impuesto de sellos descansa fuertemente en las instituciones civiles y comerciales como objeto de tributación. Toma del derecho privado las definiciones conceptuales o directamente no especifica nada con lo cual resulta necesario acudir a la conceptualización de las normas de fondo.

Sin ánimo de pretender identificar todos los cambios que podrían afectar al impuesto de sellos, y circunscribiéndonos a lo que resulta objeto de este estudio, creemos importante resaltar que, además de la ya mencionada en cuanto al momento en que se reconoce la concertación del acuerdo por correspondencia, existen otros puntos de interés.

En primer término, observamos que el artículo 287 del CCCN distingue entre ***"Instrumentos privados y particulares no firmados.*** *Los instrumentos particulares pueden estar firmados o no. Si lo están, se llaman instrumentos privados.*

*Si no lo están, se los denomina instrumentos particulares no firmados; esta categoría comprende todo escrito no firmado, entre otros, los impresos, los registros visuales o auditivos de cosas o hechos y, cualquiera que sea el medio empleado, los registros de la palabra y de información".*

De ese modo se incorporan expresamente dos clases de instrumento: los privados que deben llevar la firma de las partes y los particulares que no exigen ese requisito. En el Código Civil, los primeros estaban contemplados por el artículo 1012 y los segundos en el artículo 1190 que se ocupa de la prueba de los contratos. Por su parte, el artículo 313 del CCCN permite suplir la imposibilidad de alguna de las partes que no sabe o no puede firmar por la impresión dígitopulgar o bien por la denominada *firma a ruego: "**Firma de los instrumentos privados.** Si alguno de los firmantes de un instrumento privado no sabe o no puede firmar, puede dejarse constancia de la impresión digital o mediante la presencia de dos testigos que deben suscribir también el instrumento".*

En el CCCN, el artículo 288 se refiere a la *"**Firma.** La firma prueba la autoría de la declaración de voluntad expresada en el texto al cual corresponde. Debe consistir en el nombre del firmante o en un signo.*

***En los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento"*** (el destacado nos pertenece).

40 Pedro Iphais, op. cit.

41 Ley 26994 (BO: 8/10/2014).

42 Ley 27077 (BO: 19/12/2014).



I y II Jornadas.indb 184 2/5/16 15:43

Surge del texto que se establece con rigidez que el efecto de la firma es determinar la autoría en la declaración de la voluntad, es decir, la pertenencia de dicho acto. En cierto modo contradice al artículo 1014 del Código Civil al establecer que puede consistir en expresar el nombre del firmante o en un signo. Esto receptó la opinión doctrinaria uniforme sobre el tema. Por otro lado, tiene una referencia muy importante de cara a la problemática del impuesto en cuanto a la equivalencia entre la firma gráfica y la denominada *firma digital* que, como se viera, tiene su propia regulación.

## PANORAMA DE LA NORMATIVA LOCAL VIGENTE

Al igual que en tantas otras cuestiones, no se observa uniformidad en los textos normativos jurisdiccionales en lo relativo a lo aquí analizado.

Entre las legislaciones que hacen alguna referencia expresa al tratamiento de los instrumentos electrónicos, identificamos los siguientes casos:

- CABA: a partir de 2015 se incorporó al *correo electrónico, con firma electrónica o digital* (artículo 438 CF);[43]
- Catamarca: involucra al *correo electrónico* como forma que puede adoptar la contratación entre ausentes (artículos 197 y 199 del CF)[44];
- Corrientes: contiene una referencia a las *operaciones electrónicas* (artículo 162 CF);[45]
- Formosa: en el elenco de conceptos gravados se menciona al *correo electrónico, con firma electrónica o digital* (artículo 132 CF). Pero al tratar de la contratación por correspondencia, sólo incluye al correo electrónico a secas (artículo 139 CF);[46]
- Jujuy: incluye como hecho imponible al *correo electrónico, con firma electrónica o digital* (artículo 171 CF), más allá de no considerarlo expresamente entre las formas de contratación entre ausentes (artículo 179 CF)[47];
- Misiones: incluye al *correo electrónico, con firma electrónica o digital* (artículo 167 CF). No se lo menciona expresamente en la definición de instrumentación (artículo 171 CF);[48]
- Salta: incluye a la *correspondencia electrónica* y, en forma correcta, condiciona su imposición a que *la firma electrónica o clave equivalente sea asimilable a la firma hológrafa, por disposición expresa de las leyes de fondo, y se cumplan los requisitos señalados, siempre y cuando se encuentren instrumentados en soporte papel* (artículo 230 CF);[49]
- Santiago del Estero: entre las modalidades de la contratación entre ausentes menciona a *Internet* (artículo 240 CF).[50]

---

43 Ley 5237 (BO: 30/12/2014). Antes, a través de la Resolución AGIP 10/09 se aprobaron en CABA las "Normas de intere pretación general y aplicación del impuesto de sellos". En el correspondiente Anexo se observa la referencia a los artículos 346 y 349 (correspondiente a la numeración del CF 2009) que indican: *"Entiéndese que en la definición de instrumento se encuentra incluido el documento electrónico, en tanto también el mismo reúna la totalidad de los requisitos contenidos en el mencionado artículo para los demás documentos."*

Y que *"Los actos, contratos y operaciones efectuados a través de correspondencia electrónica quedarán alcanzados por el impuesto de sellos, en tanto la firma electrónica o clave equivalente sea asimilable a la firma hológrafa por disposición expresa de las leyes de fondo, y cumplan con los demás requisitos establecidos al efecto en el artículo 349 del Código Fiscal."*

Oportunamente criticamos la poca claridad de este texto, aunque concluyendo que quedaba excluido el correo electrónico ordinario como instrumento gravado (Rubén H. Malvitano, "El impuesto de sellos", pág. 75). Aunque adherimos a la necesidad de que sea el propio texto del Código y no normas de inferior jerarquía el que se refiera al tema, habría sido necesaria una mayor claridad y precisión con respecto a las condiciones que deben reunirse para que proceda la imposición en supuestos de contratación por vía electrónica. Dicha falta de precisión no puede significar que cualquier documento electrónico empleado para contratar resulte gravado.

44 Ley 5022.

45 Ley 3804.

46 Ley 1589.

47 Ley 5791.

48 Ley XXII nº 35.

49 Decreto ley 9/1975.

50 Ley 6792.



I y II Jornadas.indb 185 2/5/16 15:43

Esta aptitud de las normas citadas por no ser claras –salvo el caso de Salta–, es profundamente chocante y por ende criticable y en muchos casos se agrega a importantísimos apartamientos a los lineamientos fijados por la LCFI en cuanto a la figura de instrumento gravado. Más allá de los demás aspectos reprochables, lo cierto es que el tema que nos convoca requiere de definiciones precisas y no de referencias a conceptos y figuras genéricas con algún punto de contacto con lo digital como si con ello alcanzara; salvo que se pretendiera concretar la idea de que "todo está gravado". A la falta de armonía se agrega, como puede apreciarse, una generalizada imprecisión y una falta de rigor extremos.

En este mismo entorno, deben incluirse aquellos casos de legislaciones que al conceptualizar la contratación entre ausentes como figura gravada aluden brumosamente, al empleo de *cualquier otro medio idóneo* (Mendoza, artículo 204)[51], o a *cualquier otro medio de contratación entre ausentes* (Río Negro, artículo 13).[52]

El uso de expresiones de semejante amplitud no resulta criterioso al momento de definir el hecho imponible, al que aleja de la necesaria certidumbre de la que debiera estar munido.

No nos cabe duda: las legislaciones deberán evolucionar –para ser válidas–, hacia una definición que incorpore expresa y exclusivamente, a los documentos electrónicos con firma digital, y con la ineludible consideración de la teoría de la recepción cuando de definir el nacimiento del hecho imponible se trate.

## CONCLUSIONES

Más allá de las particularidades de las diferentes realidades negociales en las que la cuestión de la aplicación electrónica se destaque y que fueron objeto de consideración en las líneas anteriores, lo cierto es que a efectos de su tratamiento ante el gravamen, todo puede reducirse a identificar en cada caso si están presentes o no los elementos que caracterizan al instrumento como gravado en el ámbito de la contratación entre ausentes.

Siendo que en nuestro ordenamiento jurídico el modo empleado para la celebración de los actos jurídicos es la escrita o instrumental, no tenemos dudas acerca de que la única forma de contratación electrónica que puede ser objeto de imposición es aquella que va acompañada por la firma digital, entendida esta en los términos de la legislación vigente en nuestro país que la convierte en equivalente a la hológrafa.

Esta conclusión es la que mejor responde a lo dispuesto por la ley 25506 como así también a lo que surge del CCCN próximo a entrar en vigencia. En nuestra opinión, el nuevo texto del artículo del Código no debe interpretarse como un cambio en la materia por lo que el correo electrónico ordinario se encuentra excluido de la imposición. Lo dicho resulta aplicable a todas las jurisdicciones, aun a aquellas que hayan incorporado a sus legislaciones normas que pretendan un espectro más extendido de gravabilidad para documentos electrónicos. Ello por cuanto tales definiciones se apartarían –inválidamente– del alcance que fijara la LCFI para la figura instrumental como objeto del gravamen.

Quedan así alineados los principios básicos del gravamen con el entorno tecnológico y jurídico de nuestros días. No existe incompatibilidad alguna.

De allí que la existencia de normas jurisdiccionales contrarias a esta idea debe ser objeto de reproche. No olvidemos que la Corte ya ha asentado el principio de que, en tanto incompatible con lo dispuesto (y aceptado explícitamente por las legislaturas provinciales) por la LCFI, las normativas locales resultan no aplicables (ver causa CSJN, "Esso Petrolera" anteriormente citada)

Como quedó dicho, no es esta la única razón que justifica la necesidad de cambios en las legislaciones locales. Lo dispuesto por el CCCN próximo a entrar en vigencia necesita ser considerado porlas normas tributarias de todos los niveles. P. ej., en lo referente –entre otros aspectos–, a los plazos para considerar prescriptas las obligaciones tributarias; y en lo que aquí respecta, en situaciones tales como la de determinar el momento en que nace el hecho imponible en el caso de contratación entre ausentes.

De modo que, si lo que se pretende es alcanzar la concertación electrónica, las legislaciones deberán mutar hacia su expresa consideración al definir el hecho imponible respetando tanto a la LCFI, como al CCCN y a lo dispuesto por la ley 25506.

51 Ley 4362.

52 Ley "I" 2407 sobre Impuesto de Sellos.



I y II Jornadas.indb 186 2/5/16 15:43

Aunque quizás nuestras expectativas sean más altas que las posibilidades reales de que ello efectivamente ocurra, abogamos por una actitud diligente, seria y prudente de los cuerpos legislativos de todos los niveles. Incluso del nacional, para evitar que se multipliquen situaciones lamentables como p.ej., la de no contar con un texto normativo del impuesto a las ganancias adecuado a los cambios introducidos por la ley de matrimonio igualitario[53] hace casi cinco años; ni qué decir del incumplimiento de la cláusula constitucional que fijó hasta 1996 el plazo para que los argentinos contemos con un nuevo régimen de CFI.

Como mayor exponente de la ética republicana de una sociedad, el Estado en todas sus manifestaciones políticas (nacional, provincial y municipal) deberá hacer los esfuerzos necesarios que permitan a los contribuyentes en este caso, contar con la suficiente seguridad jurídica para desarrollar sus negocios con la menor cantidad de interrogantes y mortificaciones posible.

Podremos criticar amargamente la excesiva velocidad con que se introdujeron los cambios en los fundamentos básicos del régimen jurídico argentino. No faltarán sólidos argumentos. Pero ello no solucionaría los problemas que esa circunstancia ha disparado. Sí debemos exigir trabajo de nuestras autoridades considerando que semejantes cambios no parecen haber generado en los Poderes Ejecutivos y Legislativos de las distintas unidades políticas una reacción inmediata que permita vislumbrar que en un plazo razonable se contará con dicha seguridad para evitar que la última palabra la tenga que pronunciar la Justicia. Lo que lamentablemente nos arrastra a un escenario de conflictos interminables con lo que ello supone en términos de costos para administrados y administraciones, con la consecuente pérdida de eficiencia para el país.

Que lo anterior se concrete requiere ineludiblemente un debate político en torno al régimen de coparticipación que evite los enfrentamientos entre los gobiernos locales y el nacional que tiene a los contribuyentes como rehenes de administradores que se ven presionados a resolver los problemas de fondeo de las actividades de gobierno aumentando –en muchos casos ilegítimamente– la presión tributaria a través de la distorsión expresa o implícita del perfil de los impuestos que legislan y aplican.

53 Ley 26618 (BO: 22/7/2010).



I y II Jornadas.indb 187 2/5/16 15:43

I y II Jornadas.indb 188 2/5/16 15:43

# IMPUESTO DE SELLOS Y DOCUMENTOS DIGITALES: APROXIMACIÓN Y ALTERNATIVA ARMONIZADORA

**ARIEL ANTONIO ABOUD, CRISTIAN FERNANDO SCOPONI Y JOSÉ LUIS SEVERIN**

## 1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, atravesamos una era de profundos cambios, originados en los continuos y vertiginosos avances que se vienen produciendo en la esfera de la tecnología. Estas nuevas técnicas, amplificadas con el poder de Internet, han invadido muchos ámbitos de nuestra sociedad imponiendo a su paso nuevas formas de hacer negocios que nunca hubieran sido imaginadas.

Es natural entonces que, siendo el tributo el precio de la civilización, las nuevas formas de operar económicamente hayan repercutido en la órbita impositiva, generando posturas de las más diversas.

Algunos sostienen la inconveniencia de gravar el comercio electrónico (fundamentalmente teóricos y políticos de EE.UU.).

Otros, especialmente las diferentes administraciones tributarias, propugnan lo contrario, en virtud de que tendrán una significante baja en su recaudación impositiva si más transacciones comerciales se realizan bajo este modo y quedan fueran de tributación.

Sin embargo, en el último sector, tampoco las posiciones son uniformes. Sin pretender agotar un abanico de opciones que se podría extender al infinito, encontramos a quienes postulan que ante un fenómeno tan novedoso como el electrónico, lo mejor es crear tributos nuevos específicos (click tax, bit tax, etc.) Otro sector diametralmente opuesto sugiere que se debe mantener el "statu quo" en materia tributaria e imponer regulaciones que supongan el camino inverso, que la tecnología y los operadores en Internet procuren y utilicen mecanismos que permitan una adecuada aplicación de la legislación tributaria vigente. Aunque después de todo, parecería predominar el criterio de no generar otros impuestos que los que, con carácter general, rigen en las transacciones convencionales que tienen lugar sin el empleo de Internet.

En nuestro país, el tema es de reciente aparición y se encuentra en constante evolución. Pese a ello, advertimos que en general se ha optado por un criterio positivo de gravabilidad sobre las operaciones electrónicas y por mantener, con algunas modificaciones, la arquitectura impositiva tradicional.

Esta elección está plagada de obstáculos en casi todos los tributos y el impuesto a los sellos no es la excepción. En cuanto al canon que referimos, vemos una fuerte decisión de ciertas provincias de gravar las operaciones realizadas por medios electrónicos, lo que lleva necesariamente a relegar ciertos principios fundamentales en la materia.

Somos conscientes que una buena comprensión de las tendencias tecnológicas es muy importante para diseñar correctamente las políticas tributarias, tanto a escala nacional como local, pero la fascinación por lo último y el menosprecio por lo anterior, pueden llevarnos por el camino equivocado.

Por ello, en el presente trabajo nos propondremos analizar si nuestra legislación tributaria local en materia de impuesto de sellos, constituye un marco legal acorde para gravar instrumentos digitales. Para ello, comenzaremos por conceptualizar el documento digital y describir aspectos jurídicos y de seguridad en relación al mismo y a la utilización de las firmas electrónica y digital. Pasaremos a una recapitulación acerca del requisito de instrumentalidad autosuficiente, exigido por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, y por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Respecto de la gravabilidad de los instrumentos digitales, primero analizaremos si cumplen o no con el requisito de la autosuficiencia y posteriormente, nos adentraremos en el análisis de nuestra legislación nacional. Allí pondremos en crisis los códigos fiscales que recientemente han decidido aprehender bajo el gravamen de sellos a los instrumentos digitales y marcaremos los problemas que se presentan al momento de aplicar las leyes formuladas para el comercio tradicional al comercio electrónico. Por último nos atreveremos a proponer una alternativa para que prospere la fiscalidad en este tipo de instrumentos.



I y II Jornadas.indb 189 2/5/16 15:43

## 2. EL DOCUMENTO DIGITAL

Una definición de documento escrito dice que es una *"…Expresión en soporte escrito de un acto o hecho con repercusión jurídica, a la cual el Derecho confiere valor probatorio. Así, la prueba documental o prueba de documentos es la constituida por material documental, bien de naturaleza pública o bien de carácter privado…"*[1]. En ese caso, vemos que cuando habla de soporte escrito se está refiriendo al papel.

Pero el documento digital no es un "escrito", sino un cúmulo de información almacenada en un soporte adecuado, representación en forma informática o electrónica de actos, hechos o datos jurídicamente relevantes[2].

Expresado de otra manera, un documento digital es una secuencia informática de datos binarios (unos y ceros) que puede representar cualquier tipo de información (actos, hechos o datos), con independencia del soporte utilizado para almacenar o archivar dicha información.

Por este motivo, el artículo 6 de la LFD lo define como "*la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura*."

Así las cosas, un documento digital puede consistir en texto (v.gr. un archivo *.txt), imágenes fijas (v.gr. un archivo *.jpg), video (v.gr. un archivo *.avi), o audio (v.gr. un archivo *.mp3).

Con relación a este primer concepto, debe agregarse que el artículo 6 de la LFD también establece que un Documento Digital satisface el requerimiento de escritura. Esta equiparación entre los Documentos Digitales y los Documentos Materiales quedó luego ratificada por el artículo 1 de la ley 26.388, de junio de 2008, el cual entre otras cosas dispuso que se incorpore como uno de los últimos párrafos del artículo 77 del Código Penal uno que reza: *El término "documento" comprende toda representación de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento, archivo o transmisión*.[3]

Ahora bien, habiendo expuesto esta asimilación entre documentos materiales y digitales, corresponde manifestar que una consecuencia de ello es que los últimos también podrán ser clasificados dentro del catálogo opciones que al respecto nos presenta la normativa civil. Ergo, el Documento Digital por sí mismo sólo podrá servir como forma de los actos jurídicos para los que la ley no exige forma alguna, y constituirá un principio de prueba por escrito en el caso en que cumpla con los requisitos dispuestos por el segundo párrafo del artículo 1192, Cód. Civil.[4]

## 3. LA FIRMA DIGITAL

Sin embargo, es posible que un documento digital pase a ser un instrumento privado, o incluso algo parecido a un instrumento público[5]. Para que ello ocurra, así como a un documento material se lo suscribe con una firma hológrafa, a un documento digital se lo puede firmar digitalmente. En este sentido, el artículo 3 LFD dice: *"…Cuando la ley requiera una firma manuscrita, esa exigencia también queda satisfecha por una firma digital…".*

Así, la firma digital aparece como una herramienta tecnológica que permite garantizar la autoría e integridad de los documentos digitales, posibilitando que éstos gocen de una característica que únicamente era propia de los documentos en papel. La firma digital es un instrumento con características técnicas y normativas. Esto significa que existen procedimientos técnicos que permiten la creación y verificación de firmas digitales, y existen documentos normativos que respaldan el valor legal que dichas firmas poseen.

De hecho, el artículo 2 LFD define a la firma digital como el "*resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta*

---

1 http://www.enciclonet.com/doc?mode=cons&query=adv|documento|1|0&back=-1

2 Rossi, Jorge Oscar, "Documento y firma digital: para entrar en tema (Versión 4.0, actualizada abril 2011)", http://www.jurisconsultora.com.ar/docyfirmadig.html

3 Mora, Santiago J., Documento digital, firma electrónica y digital, La Ley, 31/12/2013, 1 - La Ley, 2014-A, 502 - Enfoques 2014 (febrero), 01/02/2014, 95, AR/DOC/3995/2013.

4 Cf., e.g., Gini, Santiago Luis: Documentos y documento electrónico (La Ley, Sup. Act., 30/3/2010, Buenos Aires). El segundo párrafo del artículo 1192, Cód. Civ., establece que "Se considerará principio de prueba por escrito, cualquier documento público o privado que emane del adversario, de su causante o de parte interesada en el asunto, o que tendría interés si viviera y que haga verosímil el hecho litigioso". Sobre el particular, ver, e.g., López de Zavalía, Fernando J., Teoría de los Contratos, Tomo I, 468/9, sosteniendo que en la fórmula del artículo 1192, Cód. Civ. queda incluida "cualquier clase de papeles, aún no firmados" y que "Desde que hay tal verosimilitud, la certeza se obtiene a través de los otros medios de prueba (inclusive la testimonial)".

5 Mora, Santiago J., op. cit.



I y II Jornadas.indb 190 2/5/16 15:43

*bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma.*

Ahora bien, cabe destacar que los artículos 7 y 8 LFD contienen presunciones significativas de autoría e integridad, respectivamente. Entonces, vemos allí que la prístina equivalencia entre documento material y digital, se rompe cuando el último goza de la fortaleza que le otorga la firma digital. En esa instancia, el último supera al primero ostentando efectos propios de un instrumento público, pues las presunciones mencionadas le otorgan plena fe hasta que se demuestre lo contrario.

Para finalizar la referencia a la Firma Digital, debe mencionarse también que el artículo 3 de la LFD dispone que cuando la ley requiera una firma manuscrita, esa exigencia también queda satisfecha por una firma digital. Esta equivalencia ha sido ratificada por el Nuevo Código y Comercial de la Nación, aprobado por ley 26994 y que entrará en vigor a a partir del próximo 1 de agosto. Su artículo 288, al regular lo referente a la firma, en su último párrafo reza: "*En los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento*".

La utilización de las normativas en sintonía, permitirán definitivamente la utilización del documento electrónico firmado digitalmente para contratar en forma segura, consolidando el esperado acompañamiento que debe hacer el derecho de los acontecimientos digitales de los últimos tiempos[6].

## 4. LA FIRMA ELECTRÓNICA

La LFD define la firma electrónica como el *"conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez.*"

De esta forma, la Firma Electrónica pasa a ser una categoría residual, considerando como documento digital firmado electrónicamente todo aquel que no reúna los requisitos exigidos por la LFD en materia de Firmas Digitales.

Como lógica consecuencia de ser la firma electrónica una categoría residual, no posee la presunción "iuris tantum" respecto de su autoría y contenido incólume. Por ello, en caso de ser desconocida por su supuesto titular, corresponderá a quien la invoca acreditar su validez mediante las respectivas pericias informáticas.

Llegados a este punto, cabe resaltar que la Ley de Firma Digital fue promulgada el día 11 de diciembre de 2001. Luego, a simple título comparativo, observemos que el principal motor de búsqueda de internet, Google, fue lanzado el 27 de septiembre de 1998, es decir, apenas tres años antes.

Pese a haber transcurrido hasta el presente casi quince años desde la sanción de la LFD, el número de documentos con firma digital que se maneja en la actualidad es muy bajo. No siendo el objeto de este trabajo, omitiremos introducirnos en las razones que incidieron para que el estado de cosas evolucionara con tanta lentitud. Sin embargo, merece destacarse que por el contrario, desde el año 2001 en adelante, el avance tecnológico experimentado resultó estremecedor. En consecuencia, hoy por hoy, siendo que todo lo que no es firma digital es firma electrónica, resulta que la última mantiene un contorno extremadamente amplio, reuniendo una variada gama de supuestos técnicos, y siendo también muy amplio su espectro de supuestos de seguridad y de resultados contra el rechazo de autoría y rechazo de la integridad.

Frente a esta multiplicidad de documentos digitales firmados electrónicamente y ante la escasez de documentos digitales firmados digitalmente, cierta doctrina ha propugnado establecer una clasificación entre los primeros. Así, se distinguiría, por un lado, aquellos que por el mayor desarrollo tecnológico de sus sistemas y procedimientos, ante una pericia informática pueden refutar perfectamente los rechazos de autoría y de integridad. Serían documentos digitales con firma electrónica avanzada. Los demás, que por la menor sofisticación de la tecnología que emplean no puedan refutar por sí solos en ninguna instancia –de manera fehaciente al menos– los rechazos mencionados serían documentos digitales con firma electrónica simple.[7]

---

6 Cabuli, Ezequiel, Las nuevas tecnologías en el Proyecto de Código, La Ley, 2013-A, 893, Cita Online: AR/DOC/6066/2012.

7 Ver, e.g., Molina Quiroga, Eduardo, Documento y firma electrónicos o digitales (La Ley, 10/11/2008); Granero, Horacio R., Nociones y aspectos legales y prácticos de la firma digital (JA, 2005-II-1322, SJA, 25/05/2005).



I y II Jornadas.indb 191 2/5/16 15:43

Luego de hacer esta subclasificación, se podría, a los fines prácticos, equiparar la firma electrónica avanzada con la firma hológrafa, fundamentalmente en razón de la suficiencia técnica y en su caso, en virtud del principio de la autonomía de la voluntad.[8] Sin embargo, como lo veremos oportunamente, no consideramos viable tal interpretación al pretender gravar con el impuesto de sellos a los documentos con firma electrónica, sea avanzada o simple.

## 5. EL IMPUESTO DE SELLOS Y LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL: EL PRINCIPIO INSTRUMENTAL

La Constitución Nacional establece una distribución de potestades tributarias en base a una clasificación de los impuestos en directos o indirectos.

Si bien es cierto que la cláusula transitoria sexta de la Constitución Nacional establece que "*Un régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996…",* el nuevo régimen aún brilla por su ausencia.

La Ley 23.548, publicada en el boletín oficial el 26 de enero de 1988 estableció un régimen "transitorio" de distribución de recursos fiscales entre la nación y las provincias, que tuvo por objetivo evitar la doble imposición interna. Hoy la ley de coparticipación federal, a pesar de su "transitoriedad" se encuentra vigente y es fundamental para la economía del país.

La importancia de dicha ley radica en que es un freno a la voracidad fiscal de los estados, distribuyendo las potestades tributarias en forma clara, instituyendo cuáles tributos podrán ser establecidos por las provincias y bajo qué requisitos.

La mentada ley es una "Ley Convenio", lo que quiere decir esto es que todas las provincias debían adherirse mediante una ley provincial que disponga: a) Que acepta el régimen de la ley sin limitaciones ni reservas y b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.

En materia de impuesto de sellos, la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en su artículo 9, inciso b), establece una suerte de armonización que deben seguir las provincias a los efectos de legislar en materia de este tributo. En efecto, allí se establece que recaerá sobre:

1. Actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados,
2. Contratos a título onerosos formalizados por correspondencia y
3. Operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.

El impuesto de sellos es un gravamen de naturaleza formal y objetiva, pues tiene su origen en el documento o instrumento en el cual se materializan los actos jurídicos de carácter económico. Su objeto de tributación son los contratos, actos u operaciones de carácter oneroso siempre y cuando se encuentren instrumentados, es decir, que exista un documento material que refleje el negocio jurídico.[9]

La ley 22.006 (modificatoria del régimen general de coparticipación de impuestos), define a los fines del impuesto de sellos el concepto de "instrumentación" del siguiente modo: "*Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.*"

La mencionada definición debe considerarse incorporada al derecho positivo, por estar adheridas todas las provincias al régimen de coparticipación federal. En resumen, del régimen vigente podemos concluir que en materia de impuesto de ellos la regla es que "*no hay tributo sin instrumento*".

---

8 Cf., e.g., González Gómez, Pedro Manuel, supra nota 3 en 115/24; Altmark y Molina Quiroga, supra nota 5 en 593. En contra, Farrés, Pablo, Ley de firma digital comentada y concordada (LexisNexis Argentina, Buenos Aires, 2005).

9 Dalmasio, Adalberto R., Tratamiento fiscal de los alquileres comerciales en el impuesto al valor agregado e impuestos de sellos y sobre los ingresos brutos en la CABA, Práctica Profesional, 2012-171, 14/08/2012, 18 - Sup. Act., 28/08/2012, 1, Cita Online: AR/DOC/3886/2012.



I y II Jornadas.indb 192 2/5/16 15:43

## 6. EL CRITERIO DE LA CSJN

El criterio expuesto sobre el principio de instrumentalidad, ha sido ratificado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que en numerosas ocasiones hizo lugar a acciones declarativas promovidas y declaró la improcedencia de las acciones de las administraciones tributaria. Así resolvió en varios precedentes, a saber:

- "Shell Cía. Argentina de Petróleo SA c/Neuquén, Provincia del s/acción de inconstitucionalidad" Fallos: 327-1051;
- "Transportadora de Gas del Sur SA c/Provincia de Santa Cruz", Fallos: 327-1083;
- "Y.P.F. SA c/Provincia de Tierra del Fuego", Fallos: 327-1008;
- "Gas Natural Ban SA y otro c/Provincia del Neuquén", Fallos: 328-3599;
- "Esso Petrolera Argentina SRL c/Provincia de Entre Ríos", Fallos: 329-2231;
- "Petrobras Energía SA c/Provincia de Entre Ríos", Fallos: 330-2617;
- "Y.P.F. c/Provincia de Mendoza", Fallos: 330-4049;
- "Petrolera Pérez Companc SA c/Neuquén, Provincia del", Fallos: 331-719;
- "Shell Cía. Argentina de Petróleo SA c/Provincia de Entre Ríos", Fallos: 332-2120.

Ha señalado nuestro Tribunal Cimero que las ofertas recibidas por un destinatario, no satisfacen los requisitos necesarios para ser sometidas al pago del impuesto de sellos previsto en la propia ley local cuando no han sido aceptadas con su firma en prueba de conformidad; ni cuando tampoco se han reproducido "sus enunciaciones o elementos esenciales" en otra comunicación de respuesta.

Abunda la Corte al respecto, cuando afirma que la pretensión de la administración tributaria local de gravar con sellos un contrato cuya propuesta fue aceptada tácitamente mediante la realización de un acto posterior, contradice la obligación contraída al adherirse a la ley 23548 de coparticipación (Fallos: 321:358), pues su cumplimiento sólo podrá ser reclamado por la oferente si previamente acredita que su co-contratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en tales misivas. Concluye que en tales condiciones, la pretensión fiscal de la provincia no encuentra justificación en su propio texto legal impositivo y contraviene, en el orden federal, lo dispuesto en el artículo 9, acápite II del inciso b) de la ley 23548.

Inclusive la Corte considera que cuando no hay aceptación expresa por parte del destinatario, no nos encontramos siquiera ante un contrato por correspondencia o entre ausentes, sino directamente ante un caso de inexistencia de instrumento contractual susceptible de ser aprehendido por el gravamen.

## 7. EL PRINCIPIO INSTRUMENTAL Y LOS DOCUMENTOS DIGITALES

Habiendo arribado a este punto, corresponde analizar si los documentos digitales cumplen o no el principio de instrumentalidad que abriría la puerta para considerarlos eventualmente gravados por el impuesto de sellos por parte de las administraciones tributarias locales.

Así las cosas, un documento digital suscripto con firma digital en los términos de la LFD cumple con los requisitos exigibles por aplicación del principio instrumental, y por lo tanto, sería pasible de ser aprehendido por el gravamen, en tanto y en cuanto dicho documento exhiba el perfeccionamiento de un acto o contrato alcanzado por el mismo.

Ahora bien, una situación diferente se plantea en relación a los casos de instrumentos firmados electrónicamente. En efecto, conforme señala el artículo 5 de la ley 25506, el documento electrónico con firma electrónica no cumple con todos los requisitos exigidos por la normativa a los efectos de reputarse válido entre las partes. Luego, al no poder identificarse fehacientemente tanto al emisor de la oferta como al aceptante, de manera que la manifestación de voluntad exhibida en los mensajes de oferta y aceptación no pueda dar lugar a exigir el cumplimiento autónomo de las prestaciones establecidas, con prescindencia de otros medios de prueba adicionales, consideramos que no cumple este medio contractual con el requisito instrumental propio del tributo bajo análisis.

En otras palabras, con el documento digital firmado electrónicamente, estamos en presencia del denominado "complejo instrumental", el cual no cumple con el "principio de autosuficiencia" requerido por la Corte Nacional a los efectos de que se produzca el nacimiento del hecho imponible frente al impuesto de sellos. En consecuencia, estas situaciones no podrán ser gravadas con el tributo por los distintos fiscos provinciales.



I y II Jornadas.indb 193 2/5/16 15:43

## 8. LOS CÓDIGOS FISCALES LOCALES Y LOS DOCUMENTOS DIGITALES

### 8.a) Un primer intento frustrado por gravar los instrumentos digitales: el impuesto a los actos jurídicos onerosos de la CABA

Como las pretensiones de extender, en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el impuesto de sellos a ofertas de compra de bienes, o de prestación de servicios, que no satisficieran las exigencias de la ley 23548, no iban a poder sortear con éxito la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires remitió a la Legislatura el proyecto de modificaciones al Código Fiscal para el período 2013, en el que propiciaba la incorporación del Titulo XIV bis, con vistas a crear un impuesto a los actos jurídicos onerosos, a fin de enervar la doctrina judicial sentada por el Alto Tribunal de la República.[10]

El hecho imponible para la propuesta de este impuesto comprendía *toda contratación onerosa entre ausentes, exteriorizada mediante la emisión de una oferta aceptada, expresa o tácitamente, por cualquier medio no instrumental (e.g. correo electrónico), que se realice en forma habitual, por el ejercicio del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, que no se encuentre alcanzada por el impuesto de sellos*.

La finalidad del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires aparecía clara: gravar a través de este nuevo impuesto, actos que el Impuesto de Sellos no podía gravar en virtud de los compromisos asumidos por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires al adherir a la Ley de Coparticipación.

Ahora bien, un impuesto de esta naturaleza resulta claramente inconstitucional por su franca violación a la ley 23548, en su artículo 9, inciso b), que dispone que las provincias adheridas a dicha ley "*se obligan a no aplicar por sí y a que los organismo administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley*."

En el caso del impuesto proyectado, resultaba en primer lugar análogo al mismo impuesto de sellos, por cuanto sólo se diferenciaba del último en que el primero renegaba del principio instrumental.[11] Y luego, en cuanto intentaba gravar toda operación de compraventa de bienes o locación de obras o servicios, también era análogo al impuesto al valor agregado.

Por estas razones, el tributo intentado resultó objeto de un sinnúmero de críticas y ello derivó en que quedara finalmente desechado.

### 8.b) Códigos Fiscales que han pretendido gravar a los documentos digitales con el Impuesto de Sellos

En nuestro país, solamente tres provincias tienen Códigos Fiscales que en materia de impuesto a los sellos mencionan expresamente a los documentos digitales con firma digital. Son los casos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (artículo 438), Misiones (artículo 167) y Jujuy (artículo 171). Los tres casos refieren al correo electrónico con firma digital como un medio apto para la realización del hecho imponible del tributo mencionado. Hasta aquí, no vemos ningún reparo en la decisión del legislador de ampliar el abanico de medios disponibles, por cuanto, como hemos señalado, la firma digital cumple con el principio de instrumentalidad autosuficiente exigido por el Máximo Tribunal.

Ahora bien, no podemos decir lo mismo cuando los mismos artículos que glosamos, también señalan que el correo electrónico con firma electrónica tiene aptitud para dar nacimiento a un hecho gravado con impuesto de sellos. Repetimos, un documento suscripto mediante firma electrónica no reuniría los requisitos de autosuficiencia que para nuestra Corte Suprema son necesarios para adquirir el carácter de instrumentos en los términos de la Ley de Coparticipación Federal y, por ende, poder ser aprehendidos por el hecho imponible del impuesto de sellos. Por ello las normas en comentario, en tanto aclaran que los correos electrónicos estarán alcanzados así sean suscriptos con firma electrónica, serían sobre inclusivas.

A esta última conclusión llegamos también luego de pasar revista a los Códigos Fiscales de las Provincias de Formosa (artículo 139), Santiago del Estero (artículo 240), Corrientes (artículo 162) y Catamarca (artículo 197). Efectivamente, estas legislaciones parten de un concepto errado que consiste en preten-

10 Cfr. Spisso, Rodolfo R., Ingenua pretensión de enervar doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y violar la ley de coparticipación federal de impuestos.

11 Cfr. Soler, Osvaldo H. y Carrica, Enrique D., Nuevas reflexiones acerca de la inconstitucionalidad del proyectado Impuesto a los Actos Jurídicos Onerosos impulsado por el Fisco Porteño, http://www.soler.com.ar/critica_sellos.htm



I y II Jornadas.indb 194 2/5/16 15:43

der erosionar las profundas diferencias existentes entre los documentos firmados electrónicamente, con aquellos suscriptos digitalmente. Así, por ej. Formosa y Catamarca consideran que el "correo electrónico" (a secas) es tan apto como el postal para formalizar contratos entre ausentes gravados con el impuesto de sellos. Santiago del Estero por su parte, hace uso de un vocablo aún más genérico: "internet", pero también le da a tal modalidad el poder suficiente para gestar el tributo. Por último, la legislación de Corrientes emplea la expresión "operaciones electrónicos", que adolece del mismo vicio.

Es dable advertir que todos estos términos: "Internet", "operaciones electrónicas" o "correo electrónico" aluden a situaciones que exceden largamente las estrechas fronteras de la firma digital. Entonces, independientemente del *nomen iuris* elegido por el legislador, cabe concluir que tales supuestos no son más que formas alternativas para referirse a la firma electrónica, que como hemos repetido en numerosas ocasiones, no tiene la autosuficiencia exigida por el impuesto de sellos.

Una mención especial merece el Código Fiscal de Salta. Su artículo 230 dice: *Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, están sujetos al pago del Impuesto de Sellos desde el acto de su perfeccionamiento. A tal efecto, se considerará como perfeccionamiento del acto, contrato u obligación, la correspondencia en la cual se acepta una oferta, transcribiendo sus términos o sus enunciados o elementos esenciales* (párrafo incorporado por ley 7774/13). *Además, quedan alcanzados los actos, contratos y operaciones efectuados a través de correspondencia electrónica, en tanto la firma electrónica o clave equivalente sea asimilable a la firma hológrafa, por disposición expresa de las leyes de fondo, y se cumplan los requisitos señalados, siempre y cuando se encuentren instrumentados en soporte papel.*

Como primera medida, consideramos lúcida la distinción formulada entre los medios electrónicos suscriptos con firma asimilable a hológrafa y los suscritos por simple clave electrónica. En definitiva, el legislador buscar conformar su normativa a las previsiones de la legislación de fondo en cuando a la firma digital.

Sin embargo, nos resulta extraña la última parte del enunciado, en cuanto condiciona la gravabilidad del correo electrónico a su instrumentación en soporte papel. Si bien en teoría es posible imaginar casos de documentos digitales asentados por escrito, lo habitual para los contratantes que recurren a un mecanismo electrónico es que no lo hagan de esa forma. Desde nuestro punto de vista, ese solo enunciado haría inviable en la práctica el deseo de alcanzar con el gravamen a operaciones concluidas entre ausentes mediante documentos digitales. No obstante, aun cuando pudiera darse un supuesto de laboratorio como el planteado, destacamos, so pena de incurrir en reiteraciones, que el soporte del instrumento (sea papel o no), no es fundamental a los fines de la aprehensión tributaria, sino que lo es su carácter de "autosuficiente". De este modo, tanto un instrumento convencional como uno digital podrán o no quedar gravados. Todo dependerá de su "autosuficiencia".

### 8.c) Códigos Fiscales restantes

Finalmente, ninguna de las restantes legislaturas locales ha emprendido hasta el momento, la tarea de extender al impuesto de sellos más allá de la correspondencia postal. Entendemos que este grupo de provincias no podrá exigir el tributo sobre instrumentos digitales. El fundamento de esta afirmación es que los mismos no se encuentran definidos como "gravados" en el aspecto "objetivo" del hecho imponible, detallando los Códigos Fiscales que rigen en sus respectivas jurisdicciones.[12]

## 9. ALTERNATIVA VIABLE PARA LA FISCALIDAD DE IMPUESTO DE SELLOS SOBRE INSTRUMENTOS DIGITALES

Conforme al juego armónico de la Ley de Coparticipación Federal, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los conceptos de la Ley de Firma Digital, consideramos que las posibilidades reales de gravar con el impuesto de sellos a los documentos digitales con firma electrónica son derechamente nulas. Por ende, todo intento por parte de los Códigos Locales que pretenda eludir el valladar impuesto por el tríptico antes mencionado, solamente prosperará en la medida que los contribuyentes gravados lo convaliden mansamente. De lo contrario, damos por descontado que siendo tan franca la violación de la manda constitucional, la respuesta nulificante de parte de la jurisdicción resultará casi obligatoria.

12 Di Paolo, Horacio, El impuesto de sellos frente a los documentos electrónicos y digitales en el sector agropecuario. La liquidación primaria de granos, Trabajo presentado y expuesto en las Decimosegundas Jornadas Nacionales Tributarias, Laboral-Previsional y Agropecuarias, Rosario, 18 y 19/9/2014.



I y II Jornadas.indb 195 2/5/16 15:43

Entonces nos preguntamos si esto representa el fin de la discusión; o en otras palabras, si la suerte del impuesto de sellos en relación a los instrumentos con firma electrónica ya está echada y no sería admisible alternativa alguna. Creemos, en cuanto a los últimos, que la positiva se impone.

Sin embargo, al mismo tiempo vemos viable una opción que permitiría conformar un aumento del poder recaudatorio del impuesto de sellos con el respeto a rajatabla del principio de instrumentalidad.

En efecto, advertimos que hasta el momento hemos limitado nuestra visión a la de ciertas legislaturas locales, que en pro de dotar a sus administraciones tributarias de nuevos recursos han buscado forzar el alcance del tributo, para aprehender conductas que por su entelequia debían permanecer no alcanzadas.

No obstante, si tomamos distancia y somos por un momento capaces de ver el cuadro completo, casi que tropezaremos con el obstáculo que impide el avance de la fiscalidad sobre los instrumentos electrónicos. Tal escollo es la limitada cantidad de documentos con firma digital que circulan en nuestro medio.

Dejemos brevemente de lado el contexto del comercio electrónico, y pensemos en un típico caso convencional, como podría ser el de una locación de un inmueble. Si bien el negocio jurídico podría ser articulado de tal forma que a la postre resulte no alcanzado por el impuesto de sellos, la realidad nos muestra que cotidianamente cientos de contratantes optan por formalizarlo mediante un instrumento gravado. Ello obedece a las razones más diversas: costumbre jurídica, comodidad, seguridad, falta de asesoramiento profesional, etc. No interesa ahora analizar si esas motivos son reales o ficticios, sino simplemente poner de manifiesto una realidad palpable.

Ahora, volviendo al ámbito digital, vemos que firmar digitalmente un documento no resulta tan sencillo. ¿Por qué? Porque la firma digital casi no existe en la práctica. De ahí que mal puede un acto quedar aprehendido por el tributo cuando lejanamente pueda ser realizado.

¿A qué se debe? Consideramos que aún no se logra comunicar de manera eficiente al ciudadano el potencial del uso de la firma digital, sus beneficios, su practicidad y sobre todo, su seguridad.

Pero además, en nuestro país la rigidez del esquema de políticas de licenciamiento ha acotado las posibilidades de aplicabilidad de firma digital, haciendo que esta valiosa herramienta no pudiera ser aprovechada por todos los usuarios que necesitaban utilizarla.

Ello ocurre porque para firmar digitalmente un documento, es necesario contar con un certificado digital que identifique al titular de la firma. Y esos certificados digitales son emitidos por certificadores licenciados.

Si observamos la ley de firma digital, la gran mayoría de sus artículos están relacionados con los extensos y rigurosos requisitos que se deben cumplir para ser entidad certificante de la firma digital. Esas exigencias implican contar con una infraestructura técnica considerable, asumir una responsabilidad superior a la media, contemplar posibles sanciones económicas de consideración, contratar seguros acordes a las obligaciones asumidas, etc.

Tal magnitud de condiciones responde a la necesidad de garantizar mediante severos controles la inviolabilidad del proceso, evitando ataques y fraudes. La seguridad del sistema es la condición misma de su existencia.

Como consecuencia de lo expuesto, constituirse en entidad certificante ha resultado sumamente oneroso, y ello explica que hasta hace poco tiempo solamente hubieran certificadores licenciados del ámbito público: AFIP, ANSES y la ONTI (Oficina Nacional de Tecnología de Información), lo que redujo el número de documentos con firma digital a la mínima expresión.

Entonces se hizo necesario flexibilizar el diseño de la Infraestructura de Firma Digital, con el objeto de no convertirla en un bien en desuso. Un primer paso en ese sentido se dio mediante el dictado de la decisión administrativa 927/2014 que introduce cambios significativos en el escenario del comercio electrónico y del gobierno electrónico. Entre otras cosas, la normativa dispone que los certificados digitales podrán ser usados para firmar cualquier documento electrónico o transacción electrónica. Además, se incorporan servicios adicionales a la firma digital, como ser, entre otros sellos de tiempo (indica fecha y hora cierta de un documento digital) y sellos de competencia (acreditan roles, competencias o algún otro atributo además de la identidad del titular). Y por último, se prevé la posibilidad de compartir infraestructura tecnológica, lo que permitirá, bajo ciertas condiciones, que quien quiera ser un certificador licenciado, pueda serlo utilizando la tecnología de otro. Esto permitiría que ciertas asociaciones, como por ej. colegios profesionales, adquieran certificados digitales y los usen con sus asociados.



I y II Jornadas.indb 196 2/5/16 15:43

Consideramos que este es el camino y que debe ser profundizado, fomentando el surgimiento de nuevos actores en la gestoría tecnológica. En una entrevista realizada por el diario La Nación al matemático Hugo Scolnik[13], el último manifestó que a los fines de comercializar su software de firma digital, había constituido una sociedad comercial, y que antes de haber podido vender nada, recibió una boleta para pagar el adelanto de ingresos brutos.

Este hecho anecdótico es revelador de la falta de apoyo suelen tener aquellos emprendedores que en algún momento pudieron pergeñar incursionar en el mundo del cifrado tecnológico. Entendemos que frente a estas cuestiones, sería de interés emular a países como Estados Unidos, que ha brindado un gigantesco apoyo a la investigación y el desarrollo (I + D). Así, la informática, los semiconductores, la aviación, internet y la biotecnología son sectores que se han desarrollado gracias a las subvenciones, licencias, regulaciones y otras medidas encaminadas a la promoción de determinadas industrias por el gobierno.[14]

Son numerosas las ventajas que trae la firma digital: certeza en la contratación, seguridad jurídica, celeridad en los tiempos insumidos, ausencia de traslación física, reducción de costos, despapelización, transparencia en los procesos, etc. Por tanto, si los distintos niveles de gobierno armonizan sus políticas tributarias y financieras de manera de incentivar a los emprendedores que deseen asumir el rol de gestionar certificados digitales (e.g. alícuotas preferencias, amortizaciones privilegiadas, exenciones temporales, etc.), y si se les permite comercializar su costosa infraestructura, naturalmente crecerá el número de documentos firmados digitalmente. Y con dicha repercusión, las legislaturas locales verían ampliado el número de hechos imponibles del impuesto de sellos, sin violentar el principio de instrumentalidad autosuficiente que lo caracteriza.

## 10. CONCLUSIONES

- El avance de las tecnologías y el poder difusor de internet han impuesto formas de concretar negocios absolutamente originales.
- Las disposiciones de la Ley de Coparticipación Federal reflejan que el impuesto de sellos es un gravamen de naturaleza formal y objetiva, pues tiene su origen en el documento o instrumento en el cual se materializan los actos jurídicos de carácter económico. Su objeto de tributación son los contratos, actos u operaciones de carácter oneroso siempre y cuando se encuentren instrumentados.
- El principio de instrumentalidad, ha sido ratificado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en numerosos precedentes a partir del fallo "Shell Cía. Argentina de Petróleo SA c/Neuquén, Provincia del s/acción de inconstitucionalidad".
- Un documento con firma digital cumple con los requisitos exigibles por aplicación del principio instrumental y puede ser gravado por el impuesto de sellos.
- Un documento firmado electrónicamente, constituye un supuesto de "complejo instrumental", el cual no cumple con el "principio de autosuficiencia" requerido por la Corte Nacional a los efectos de ser alcanzado por el impuesto de sellos.
- Son inconstitucionales las disposiciones de los Códigos Fiscales que pretenden gravar con impuesto de sellos a los documentos con firma electrónica.
- En los casos de los Códigos Fiscales que no contienen previsiones expresas en materia de impuesto de sellos con respecto a documentos digitales, los últimos no se encuentran alcanzados.
- Una alternativa viable para fomentar la fiscalidad del impuesto de sellos sobre los documentos digitales consistiría en el fomento del uso masivo de la firma digital. Ello se lograría articulándose estrategias de incentivos financieros y tributarios que promuevan el surgimiento de nuevos actores en la gestoría tecnológica y difundiendo en la ciudadanía las ventajas comparativas de esta potente herramienta digital.

13 Diario La Nación, edición del 08/12/2014, http://www.lanacion.com.ar/1750126-hugo-scolnik-la-tecnologia-tiene-una-deuda-con-el-usuario-no-especializado-deberia-enchufarse-y-listo.

14 Ha-Hoon Chang, 23 cosas que no te cuentan sobre el capitalismo, 1ª ed., Buenos Aires, Debate, 2013, pág. 157.



I y II Jornadas.indb 197 2/5/16 15:43

I y II Jornadas.indb 198 2/5/16 15:43

# IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: EL CLICK COMO PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

## CHRISTIAN CANOVA

## I. INTRODUCCIÓN

El desarrollo de las tecnologías de información y de las telecomunicaciones han reformulado los negocios jurídicos, tanto de las personas físicas como de empresas, propiciando a las entidades públicas y privadas a replantearse los principios y normas que resultan aplicables a este nuevo fenómeno.

En este sentido, los gobiernos han intervenido a efectos de regular dichas transacciones, especialmente en materia tributaria, generando normatividad a efectos de la obtención y aplicación de recursos para la satisfacción de las necesidades generales.

Sin perjuicio de que exista una holgada doctrina sobre la capacidad de los estados nacionales para regular los aspectos fiscales del comercio electrónico, no sucede lo mismo con las Administraciones Tributarias Subnacionales.

Así pues, en pos de recoger las precisiones que se han brindado sobre la materia, en el presente artículo analizamos el poder de imposición de las Administraciones Tributarias Subnacionales de la República Argentina y la gravabilidad en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los ingresos provenientes del exterior. Se aborda la cuestión constitucional y la competencia tributaria de los fiscos locales para gravar la actividad proveniente del comercio electrónico.

## II. CUESTIONES TÉCNICAS PRELIMINARES[1]

Internet es una gran red de ordenadores a nivel mundial, que pueden intercambiar información entre ellos. Se pueden comunicar porque están unidos a través de conexiones telefónicas, cable o de otro tipo y gracias a que utilizan un lenguaje o protocolo común el TCP/IP, que son unas normas que nos dicen como tienen que viajar los datos por la red. Todos los ordenadores utilizan el mismo protocolo, en caso contrario no podrían comunicarse por que no hablarían el mismo idioma.

Las otras normas o protocolos de Internet son las llamadas TCP. Estas normas indican cómo se envía la información por Internet. La información se envía dividiéndola en pequeños paquetes de información. Estos paquetes, cuando llegan al destino final, tienen que volver a unirse para formar la información inicial total. Cómo se dividen, unen y se envían estos paquetes de información es lo que nos dicen las normas o el protocolo TCP.

**En resumen, IP identifica a los ordenadores dentro de la red y TCP nos dice cómo se envía y recibe la información entre los ordenadores.**

Por otra parte, la información que hay en Internet, por ejemplo los sitios web, se alojan en un servidor web o HOST y el espacio donde se aloja la Web se llama HOSTING. En un mismo Hosting hay alojadas varias páginas diferentes.

Estos servidores(ordenadores conectados en la red al servicio de los usuarios) normalmente en vez de identificarse con su IP se identifican con un nombre de dominio más el del dominio genérico de primer nivel (dos o tres letras) para indicar la información que contiene el servidor o la zona geográfica a la que pertenece y ambos separados por un punto para que sea más fácil llegar a ellos.

Ejemplos: http://www.verpeliculas.com.uy/

http://www.escucharmusica.com.cl/

http://www.jugar-en-linea.com.es/

Para acceder a esa información que proporcionan las páginas web se hace mediante un navegador. El navegador es un programa capaz de ir al ordenador o servidor donde esté la página web alojada y extraer la información que hay en los servidores de Internet escrita en lenguaje HTML (archivos web), para recibirla en nuestro ordenador, interpretarla y poder visualizarla. En definitiva, lo que hace es ir a buscar el archivo de la

1 Página web: http://www.areatecnologia.com/informatica/servidor-y-tipos.html



I y II Jornadas.indb 199 2/5/16 15:43

web al servidor, descargar el archivo escrito en HTML (código fuente de la web), y lo interpreta para que el usuario no tenga necesidad de conocer HTML y lo pueda ver.

Para alojar información en el servidor se utiliza un programa de transferencia de archivos FTP. De este modo, el creador del sitio web envía, por Internet, todos los archivos del sitio web al espacio asignado por el servidor web (Hosting).

En conclusión, el procedimiento es:

**Creador Sitio Web > Transferencia archivos FTP > Almacenamiento en Servidor > Flujo de información mediante Protocolo TPC > Recepción en el Navegador Web del Ordenador (IP) > Acceso de Usuario**

## III. RESPONSABLE LEGAL DE LAS PÁGINAS WEB

### WebMaster o Desarrollador Web

Las operaciones de diseño, creación y puesta en funcionamiento de un sitio web son en sí complejas y requieren la intervención de varios sujetos con funciones y responsabilidades diversas:

Por un lado, encontramos el webmaster (contracción de las palabras inglesas *web* y *master*) o en femenino *webmistress*, que es la persona responsable del mantenimiento o programación de un sitio web. La definición específica de este cargo puede variar según el ámbito en el que se presente a la persona: en ciertos casos es el responsable de los contenidos del sitio, mientras que en otros es el encargado de la operatividad, programación y mantenimiento de la disponibilidad de un sitio web sin que necesariamente intervenga en la creación de contenidos.[2]

Es importante destacar que no debemos confundir al webmaster con el responsable legal del sitio web, aunque en algunos supuestos puede coincidir.

En nuestro país, NIC Argentina, bajo la jurisdicción de la Dirección Nacional de Registro de Dominios de Internet, tiene la responsabilidad de administrar el dominio de nivel superior.ar, además del registro de nombres de dominio de Internet de las personas físicas y jurídicas que lo soliciten. Según surge de la resolución 20/2014 –que reglamenta el procedimiento de registración de sitios web–, **es titular la persona física o jurídica que administra uno o más registros de nombres de dominio.** Se establece, asimismo, la figura del "alias", como aquel a quien se le otorga el acceso para operar los dominios del usuario –usualmente el web master o desarrollador–.

### El titular del dominio[3]

Es quien tiene la responsabilidad legal del contenido del sitio web. El nombre de dominio se identifica como un bien inmaterial que se incorpora al patrimonio de la persona que obtiene su registración, ya sea mediante una solicitud expresa a tal fin (ejemplo nic.ar) o mediante la transferencia por parte de un tercero. De este modo, el registro de un nombre de dominio de Internet hace nacer un derecho exclusivo aunque no perpetuo sobre ese nombre de dominio a favor de su titular, que puede ser una persona física o jurídica.

En cuanto a si se trata de un derecho personal, real o intelectual, se ha concluido que es difícil considerar el nombre de dominio como una creación intelectual. Respecto de ello, la OMPI (Organización Mundial de la Propiedad Intelectual) ha indicado en su Informe de Comercio Electrónico y Propiedad Intelectual de mayo de 2000 que *"Los nombres de dominio son una forma simple de dirección de Internet diseñados para permitir a los usuarios localizar de una manera fácil sitios en Internet".*

Por lo tanto, podríamos concluir que el derecho sobre el nombre de dominio que surge del contrato de registración, no es ni un derecho real ni uno intelectual, sino que es un derecho personal que genera la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación y el derecho de usar ese nombre de dominio que es oponible a terceros y que es exclusivo pero no perpetuo.

Así pues, en Internet rige el principio de "responsabilidad ulterior", en virtud del cual cada uno puede publicar su opinión, comentario, subir archivos de contenidos multimedia; pero si cualquiera de estas acciones resulta ser violatoria de la legislación vigente, será responsable legalmente civilmente por los daños y perjuicios ocasionados y penalmente en su caso.

---

2 Página web: http://www.antoniocalderonch.com/ique-es-un-webmaster.

3 "Informática Jurídica", UB / "Derecho Informático", UBA-FCE, Cátedra Miguel Sumer Elías - Versión 12.



I y II Jornadas.indb 200 2/5/16 15:43

### Sitios web de Intercambio[4]

Un poco más compleja es la situación del "blogger", administrador o titular del foro, en cuanto a la responsabilidad legal por los contenidos que postean o suben los usuarios a su sitio.

Entre las situaciones más comunes que se dan en la web 2.0, encontramos a los usuarios como generador de contenidos.

Hoy, los usuarios se registran en sitios web, blogs, foros, y generan contenidos al realizar comentarios, opiniones, subir archivos, fotografías, videos, etc., es decir, mantienen una relación interactiva con el sitio, otros usuarios y su administrador.

Cabe destacar, asimismo, el desarrollo de portales de comercio electrónico, comúnmente denominados "portales de subastasonline", en el cual se registran ventas de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de obras y servicios, como asimismo, el desarrollo de portales con transferencia de datos streaming (industria del entretenimiento: películas, televisión, series, música, etc.).

En este sentido, es importante abordar la situación de la "moderación de contenidos" y los términos de uso o servicio del sitio web (términos y políticas legales), a fin de determinar las posibles responsabilidades legales del blogger / titular / dueño / administrador del blog, foro o sitio web.

Es aquí donde asume vital importancia lo establecido en las cláusulas de los TOS (Terms of Service), conocidas comúnmente como "Términos de Uso", "Política Legal", "Condiciones Generales de Uso del Sitio", "Condiciones Legales", etc.

Estos términos legales, que generalmente aparecen en forma de links al final de la página, son básicamente el contrato legal al cual se somete el usuario al ingresar al sitio, o bien previo a realizar un post o subir un contenido.

**En conclusión, es responsable legal del contenido del sitio web el titular del dominio registrado mediante el procedimiento establecido en cada país de origen (puede coincidir o no con el desarrollador web). En el caso de sitios con moderación de contenidos, tener en cuenta las cláusulas TOS o términos de uso, a efectos de la eventual responsabilidad por los contenidos subidos por los usuarios directamente a los portales.**

## IV. TRATAMIENTO DE LOS INGRESOS DEL EXTERIOR EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Ante el avance de las operaciones de bienes y servicios "on-line" –especialmente de entretenimiento–, donde en general los administradores y titulares de dominio de sitios web se encuentran en el exterior y el consumo de dichos productos se produce mediante usuarios ubicados en el país, surge la necesidad de indagar la competencia tributaria de las administraciones tributarias subnacionales mediante la aplicación (o no) del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. ¿Puede un Estado Provincial integrar la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con ingresos originados fuera de nuestro territorio?

### El hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Conceptualmente, entendemos al hecho imponible como el conjunto de hechos o situaciones descriptas por la ley como presupuesto generador de la obligación tributaria, de lo que se deriva que, configurado en la realidad ese presupuesto fáctico, y acreditada su vinculación con un sujeto determinado, nace a su respecto la relación tributaria con sus consecuencias jurídicas vinculantes.[5]

En el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el presupuesto generador es el ejercicio habitual de cualquier actividad a título oneroso, realizado por un sujeto determinado, cualquiera sea naturaleza que la preste, con la consecuencia jurídica vinculante que se traduce en la obligación de pagar un impuesto.

Por otra parte, en lo que respecta al ámbito espacial de aplicación, existe un generalizado consenso en la dogmática jurídico tributaria en el sentido que *"…los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben –necesariamente– ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien*

4 Leandro González Frea en "Responsabilidad Legal: Sitios web, Bloggers y Foros por comentarios de usuarios", página Web: http://www.canal-ar.com.ar/posts/posteo.asp?Id=242.

5 Bulit Goñi, Enrique G. (1997), Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2ª edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, pág. 56.



I y II Jornadas.indb 201 2/5/16 15:43

*responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal…".*[6]

Así pues, un tributo territorial –como es el caso del ISIB– por oposición a los de carácter personal o subjetivo, significa que comprende solamente a aquellas actividades ejercidas –en todo o en parte– dentro del ámbito físico de la jurisdicción que lo impone. Las leyes fiscales provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires han circunscrito el poder de imposición local dentro de los límites de sus territorios. Sólo es objeto de gravamen las actividades llevadas a cabo dentro de dichas jurisdicciones, siendo esta es su condición *sine qua non*.

## Base imponible

Otro elemento que en principio es de fácil comprensión teórica pero en la práctica se torna en verdad compleja es mensurar a efectos de la liquidación del ISIB, la realización de las actividades a título oneroso tipificadas por la ley como hecho imponible.

La base imponible surge, entonces, de la necesidad de transformar el hecho imponible en una expresión económica a fin de aplicar sobre esa cantidad las alícuotas correspondientes, y obtener en definitiva el quantum del tributo o monto de la prestación que el sujeto activo puede exigir y el sujeto pasivo debe cumplir.[7]

La principal dificultad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos radica que si bien sólo resultan alcanzadas las actividades desarrolladas en el ámbito espacial de la jurisdicción respectiva, lo cierto es que según el modo en que se determine la "base imponible" del tributo (por ejemplo los ingresos brutos totales), podrá aplicarse dicho gravamen sobre el total de los ingresos del sujeto que actúa en dicha jurisdicción, aun en la parte que provenga de ingresos producidos fuera de ella pero que han sido devengados por la actividad operada.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha precisado que *"…no cabe confundir el 'hecho imponible' con la base o medida de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación…".*[8]

A modo de ejemplo, el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires ha establecido que el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, entendiendo Ingreso Bruto como el valor o monto total en dinero, en especies o en servicios, quedando incluidos –entre otros– venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital (artículos 172 y 173 del Código Fiscal, t.o. 2015 y concordantes de años anteriores).

En conclusión, la territorialidad del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos sólo se aplica sobre el hecho imponible, no así sobre su base imponible. La ley precisa que la actividad se debe desarrollar en las jurisdicciones locales, pero nada establece sobre la territorialidad de los ingresos. Del mismo modo lo señala la Ley de Coparticipación Federal, que sirve de marco normativo para su regulación: "Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal".

## La gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los Ingresos del exterior

Dentro de los límites del territorio de la Nación, el Convenio Multilateral ha coordinado entre todas las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires, la distribución de la base imponible entre todas aquellas jurisdicciones en la que un contribuyente desarrolla una, varias o todas sus etapas de la actividad. De este modo se logra evitar la superposición impositiva toda vez que, tal como se ha mencionado, cada uno de los fiscos tiene potestad para gravar la totalidad de los ingresos producidos en caso de verificarse el ejercicio de actividad en su jurisdicción.

De ello se desprende que en el caso de los contribuyentes puros, si no se verifica sustento territorial en alguna otra de las jurisdicciones, los fiscos locales tienen la potestad para gravar la totalidad de los ingresos brutos.

Pero ¿qué sucede con los ingresos del exterior?

El centro de la cuestión se basa en dilucidar si los fiscos locales tienen potestad tributaria para gravar dichos ingresos.

---

6 Jarach, Dino (1996), Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 386.

7 Bulit Goñi, Enrique G. (1997), Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2ª edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, cit., pág. 57.

8 CSJN, Fallos: 286:301, del 13/09/1973, "SA Indunor C.I.F.I. y F. c/Provincia del Chaco".



I y II Jornadas.indb 202 2/5/16 15:43

Ya hemos mencionado que, según la Ley de Coparticipación Federal, los fiscos locales podrán gravar los ingresos brutos de los contribuyentes, aunque sin mencionar distinción sobre el origen de los mismos. A priori, el elemento condicionante estaría dado con el perfeccionamiento del hecho imponible, y acreditar debidamente su conexión con el ingreso devengado.

Es dable recordar lo dicho por la Corte Suprema, en cuanto a que *"las provincias pueden gravar la riqueza producida en su territorio, aunque una parte de ella transponga sus fronteras, a condición de que el gravamen no sea discriminatorio o de algún modo impida o dificulte actividades interjurisdiccionales"* (Fallos: 306:516, entre otros).

Sin perjuicio de ello, las posturas son ambivalentes.

Por un lado, encontramos la mencionada teoría conceptual, según la cual, el hecho imponible del ISIB estaría constituido sólo por la "actividad", mientras que los "ingresos" sólo constituyen la base de medición del gravamen (base imponible) –esta fue la base del fallo de la Corte Suprema de Justicia en el caso "Indunor"–.

Entre los tributaristas, Enrique Bulit Goñi es partidario de dicha postura, expresando en su obra "Impuesto Sobre los Ingresos Brutos" que: "…los ingresos brutos no integran el hecho imponible, sino que son, solamente, la base imponible, nociones bien diferenciadas".

Otros, en cambio, llegan a la conclusión que la existencia de ingresos es vital para la procedencia del impuesto, mediante la integración de todos los elementos de la relación tributaria.

Así pues, Jorge Tejerina criticó la teoría de considerar la "actividad" como único elemento constitutivo del hecho imponible, sosteniendo que los "ingresos brutos", como fenómeno cualitativo (no como unidad de medida), eran parte integrante del hecho imponible, pese a no estar contenido en la definición legal.

Tejerina apunta: "tal vez, la culpa de la confusión de conceptos reinante en la materia se encuentre en la tendencia a ver al hecho imponible allí donde existe actividad gravada por el tributo. Si nuestro impuesto grava el ejercicio de una actividad lucrativa habitual, no parece irrazonable juzgar que el ejercicio de tal actividad constituya el hecho imponible".

"Pero una cosa es la materia gravada, es decir el fenómeno económico sobre el cual recae la tributación, y otra muy distante es la configuración jurídica del hecho imponible".

"Obviamente que 'ingresos brutos', en su aspecto cuantitativo, es decir el monto total de retribuciones recibidas por la actividad, es una forma de medición de la magnitud que asume el hecho imponible, esto es la base imponible del impuesto. Pero en su aspecto cualitativo, la capacidad de una "actividad" de generar 'ingresos brutos', refleja el carácter muy particular, que es precisamente al que está dirigido el Impuesto que nos ocupa".

"Así el objeto de nuestro impuesto no es cualquier actividad, sino las que producen ingresos, y esa es una nota constitutiva del hecho imponible".[9]

En la misma línea de pensamiento, Giuliani Fonrouge encuentra equivocado sostener que el hecho imponible está constituido por el ejercicio de la actividad lucrativa (hoy onerosa) y que el ingreso sólo proporciona la medida del impuesto. Sobre el particular, dice enfáticamente: "tal tipo de consideraciones constituye un sofisma, pues la naturaleza jurídico-financiera de un impuesto no depende de la palabras de la ley o de la denominación que se le atribuya, sino que, como dijo siempre la Corte Suprema, debe investigarse la forma en que efectivamente incide sobre los casos u operaciones afectadas".[10]

Así pues, según dicha teoría, el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tiene una naturaleza compleja, ya que está constituida por dos elementos, "actividad" e "ingresos brutos", que se relacionan entre sí.[11]

Adoptar una u otra postura no tiene solo efectos teóricos. Como hemos mencionado, uno de los elementos que inciden en el poder de imposición del ISIB, es el elemento espacial. Si entendemos que los ingresos brutos se encuentran ínsitos en la conformación del hecho imponible, sólo podrían gravarse aquellos ingresos que se generen dentro del ámbito jurisdiccional de las provincias.

---

9 Tejerina, Jorge, Nuevas Consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las actividades lucrativas, Derecho Fiscal, XVI, 2097217.

10 Tejerina, Jorge, Nuevas Consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las actividades lucrativas, Derecho Fiscal, XVI, 2097217.

11 Althabe, Mario Enrique ,"El Impuesto sobre los Ingresos Brutos", 3ª edición actualizada, La Ley, pág. 18.



I y II Jornadas.indb 203 2/5/16 15:43

En cambio, si sostenemos que los ingresos brutos configuran sólo el objeto de medición o base imponible, solo bastaría a efectos de la imposición, que la actividad se desarrolle en el territorio de las provincias con independencia del lugar de origen de los ingresos que se generen, inclusive los provenientes del exterior.

Sin perjuicio de lo expuesto, la línea doctrinal según la cual los "ingresos brutos" son parte integrante del hecho imponible (pudiéndose sólo gravar aquellos ingresos que se generen dentro del ámbito jurisdiccional de las provincias), no tiene recepción en la práctica.

Un ejemplo de ello es que la propia Ley del Convenio Multilateral escinde la configuración del hecho imponible con la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones, mediante la determinación de un coeficiente de distribución, el cual no se corresponde muchas veces al total de los ingresos efectivamente obtenidos en cada una de ellas (Régimen General del Convenio Multilateral, salvo lo dispuesto en su artículo 14, "ingreso directo").

## La cuestión constitucional

El comercio exterior está sometido por imperio constitucional a la legislación del Congreso de la Nación (artículo 75, inciso 13, CN), lo cual implica una "inmunidad" respecto de los poderes locales. Ello es una consecuencia lógica del interés que reviste el comercio para la Nación, considerada como una unidad económica.[12] De allí que correlativamente se haya prohibido a las provincias expedir leyes sobre comercio exterior (artículo 126 CN), lo cual se encuentra específicamente vinculado a lo establecido en el artículo 4 CN, "el Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación".

Sin embargo, durante la vigencia del Impuesto a las Actividades Lucrativas –hoy Impuesto sobre los Ingresos Brutos–, se planteó la polémica sobre si el gravamen podía ser aplicado sin vulnerar la "cláusula comercial". Uno de los primeros planteos fue presentado ante la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, la cual consideró irrelevante a los efectos de dicho impuesto, que los productos hubiesen sido destinados total o parcialmente a la exportación.[13]

Dicho argumento fue recogido favorablemente por la CSJN en "Indunor c/Provincia del Chaco" donde el Máximo Tribunal se inclinó definitivamente por tal postura, al señalar que es facultad propia de las provincias elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, siendo válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga con motivo o como requisito para permitir la salida de los productos del ámbito territorial, con prescindencia de que se los destine al consumo o elaboración dentro o fuera de la República. Asimismo, en el citado precedente se expresó que si no puede probarse que la ley local sea entorpecedora, frustratoria o impeditiva de la circulación de productos o de negociaciones con las naciones extranjeras, no puede reputársela en oposición con el artículo 67, incisos 1 y 12 de la Constitución Nacional –hoy artículo 75, inciso 13, denominada "cláusula comercial"–[14].

Luego, en el fallo "Moos, Elías, SA c/Provincia de Buenos Aires" (28/11/78, ED, 82-475) la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con cita de su antecesor "Bovril SA" (30/03/78, ED, 78-158), sostuvo que pretender que la incidencia de un tributo sobre ese destino ulterior pueda ser causa de inconstitucionalidad importaría hacer prácticamente imposible el ejercicio de la autonomía provincial respecto de la riqueza legítimamente gravada y que lo contrario importaría consagrar un desigual tratamiento frente a quienes desarrollando una misma labor productiva de bienes soportarían distinto régimen impositivo basado no ya en la actividad lucrativa, sino en la eventual comercialización en el extranjero de dichos bienes.

Del mismo modo lo sostiene el doctor Rodolfo Spisso, al expresar:

"Tampoco las provincias pueden instituir impuestos a la importación o exportación de mercaderías (artículos 4, 9 y 75, inciso 1, CN), ni sancionar impuestos discriminatorios en razón del comercio interjuridiccional, porque, de hacerlo, el tributo establecido al impedir considerar la mercadería sujeta a ese comercio como formando parte de la masa general de bienes de la jurisdicción local, al no producirse la cesación de la mera circulación territorial, se identifica con un gravamen a la importación o a la exportación, haciendo las veces de una aduana interior. Fuera de estos supuestos, las provincias se hallan constitucionalmente habilitadas para esta-

12 Tejerina, Jorge, Nuevas Consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las actividades lucrativas, Derecho Fiscal, XVI, 2097217, pág. 211.

13 SCJBA, 10/08/1971, "Elías Moos SAIC c/P. Ejecutivo", causa B 45.889.

14 CSJN, 13/09/1973, "Indunor SA".



I y II Jornadas.indb 204 2/5/16 15:43

blecer impuestos directos o indirectos, debiendo respetar, obviamente, los principios constitucionales que delimitan el poder tributario"[15].

Debemos destacar que hasta el día de hoy, no existe óbice constitucional alguno en que prohíba a las provincias integrar la base imponible del impuesto con los ingresos del exterior, por cuanto tal incorporación no es otra cosa que la expresión cuantitativa de un hecho imponible, cuyo sustento material y territorial reside en el ejercicio de una actividad de dichas jurisdicciones.

## V. EL PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO INPONIBLE EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

### Gravabilidad por parte de los fiscos locales

Como señalamos en el primer capítulo, el comercio electrónico, ya sean los portales de compra y venta de bienes y servicios como la transferencia de datos streaming (entretenimiento) tienen ciertas particularidades en torno a la gravabilidad de dichas operaciones por parte de las administraciones tributarias locales: ya sea la competencia tributaria, la identificación del sujeto pasivo del tributo y el lugar de perfeccionamiento del hecho imponible, su fiscalización, como asimismo –y en caso de ser posible– establecer al responsable del pago del pago del gravamen.

En este sentido, las combinaciones que se presentan son diversas: por ejemplo, creadores de sitios web en un país, servidores de almacenamiento en otro, y usuarios o consumidores de los bienes y servicios en un tercer país, que mediante el navegador web del ordenador personal aceptan ofertas "on-line".

Así pues, ¿cómo es posible concebir la existencia de un hecho imponible que se realiza en el territorio de varios entes públicos impositores? La respuesta a esta pregunta es clara en el pensamiento del profesor Sainz de Bujanda: ello es posible si tenemos en cuenta que los distintos elementos que forman el hecho imponible pueden realizarse en territorios diversos, aunque el hecho imponible como tal no se produzca hasta tanto no se han realizado íntegramente todos sus elementos constitutivos.

En este punto, sostenemos que cobra relevancia el lugar de aceptación del usuario: "el click". Sin la aceptación no hay servicio, no hay actividad objeto de gravamen, sólo cuando en el navegador del ordenador el flujo de información da respuesta a la orden del cliente, el hecho imponible ha quedado integrado con los restantes elementos que lo componen –ya sea actividad de venta o prestación de servicio, lo que es precisamente el objeto de gravamen en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos–.

De esta forma cobra vigencia, asimismo, la aplicación del principio de neutralidad en materia fiscal –receptado mundialmente en cuanto a la formación de la política fiscal del comercio electrónico–, el cual propicia el establecimiento de un sistema tributario que aplique la misma carga económica a operaciones análogas realizadas dentro y fuera de Internet. Esta carga deberá ser la misma, sin distinguir si un determinado ingreso proviene de una operación de comercio electrónico o del comercio en formas tradicionales, en la medida en que ambas operaciones sean sustancialmente similares. De esta forma se impide que la compra y venta de bienes y prestación de servicios por Internet eludan carga tributaria en desmedro de las operaciones tradicionales.

### El responsable del pago del gravamen

Ahora bien, si sostenemos que la aceptación en el ordenador configura el hecho imponible, lo cual es objeto de gravamen en el impuesto, dicha actividad deberá imputarse en algunos de los estados provinciales. Sin embargo, la dificultad para el control de las administraciones fiscales radica en que los requisitos de identificación que se requieren para tales fines no representan seguridad alguna a efectos de acreditar el punto de acceso a la red en la jurisdicción.

Por otra parte, encontramos a los verdaderos sujetos pasivos –personas físicas o jurídicas, sean administradores o titulares de dominio no domiciliados en el país– que realizan el hecho imponible mediante una serie de transacciones electrónicas, sin vincularse con las jurisdicciones donde estas operaciones se concretan. Cierto es, y de imposible cumplimiento, que una empresa que coloca un producto o servicio en su página Web para consumidores de todo el mundo, deban inscribirse y ser responsables formales y materiales del cumplimiento de la obligación tributaria en todas las administraciones tributarias donde se realiza actividad.

15 Spisso, Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, 5ª edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011.



I y II Jornadas.indb 205 2/5/16 15:43

Para afrontar estos inconvenientes, los fiscos locales han optado por aplicar una retención en el país de la fuente –en el cual se realiza la operación comercial–, siempre y cuando el ingreso obtenido por el proveedor extranjero califique como uno sujeto a dicha retención. En este caso, el responsable del pago es el sustituto, entendido como el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

En atención a lo expuesto, las jurisdicciones han establecido:

***PROVINCIA DE BUENOS AIRES***

***Ley Impositiva 2015***

*Artículo 95 bis - Dispónese que el contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos no residente en el territorio nacional, resultará sustituido en el pago del tributo por el contratante, organizador, administrador, usuario, tenedor, pagador; debiendo ingresar dicho sustituto el monto resultante de la aplicación de la alícuota que corresponda en razón de la actividad de que se trate, sobre los ingresos atribuibles al ejercicio de la actividad gravada en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, en la forma, modo y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación.*

***CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES***

***Resolución 593/AGIP/14***

*Artículo 1 - Establécese un Régimen de Retención del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos respecto de la contratación de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual ("películas y series") que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a Internet como así también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos, o similares.*

*Artículo 2 - Desígnanse como Agentes de Retención a las Entidades Emisoras de Tarjetas de Crédito, Débito y Compra que intervengan en las operaciones detalladas en el artículo anterior, siempre que los pagos se efectúen a las empresas que brindan los servicios allí consignados.*

*Artículo 3 - La alícuota aplicable para la liquidación de la retención será del 3% (tres por ciento), sobre el precio neto de la operación y se practicará en el momento de la rendición de los fondos para su transferencia al exterior.*

## VI. CONCLUSIONES

1. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos comprende solamente aquellas actividades ejercidas –en todo o en parte– dentro del ámbito físico de la jurisdicción que lo impone, es decir, sólo son objeto de gravamen las actividades llevadas a cabo dentro de dichas jurisdicciones.
2. Otro elemento a tener en cuenta es mensurar, a efectos de la liquidación del ISIB, los hechos imponibles. La base imponible surge, entonces, de la necesidad de transformar el hecho imponible en una expresión económica a fin de aplicar sobre esa cantidad las alícuotas correspondientes, y obtener en definitiva el quantum del tributo o monto de la prestación que el sujeto activo puede exigir y el sujeto pasivo debe cumplir.
3. El principio de territorialidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sólo se aplica sobre el hecho imponible, no así sobre su base imponible. La ley precisa que la actividad se debe desarrollar en las jurisdicciones locales, pero nada establece sobre la territorialidad de los ingresos. Del mismo modo lo señala la Ley de Coparticipación Federal, que sirve de marco normativo para su regulación: "Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal".
4. Sostenemos que los ingresos brutos configuran sólo el objeto de medición o base imponible, por lo que bastaría a efectos de la imposición, que la actividad se desarrolle en el territorio de las provincias con independencia del lugar de origen de los ingresos que se generen. Un ejemplo de ello es que la propia Ley del Convenio Multilateral escinde la configuración del hecho imponible con la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones, mediante la determinación de un coeficiente de distribución, el cual no se corresponde muchas veces al total de los ingresos efectivamente obtenidos en cada una de ellas.



I y II Jornadas.indb 206 2/5/16 15:43

5. Hasta el día de hoy no existe óbice constitucional alguno que prohíba a las provincias integrar la base imponible del impuesto con los ingresos del exterior, por cuanto tal incorporación no es otra cosa que la expresión cuantitativa de un hecho imponible, cuyo sustento material y territorial reside en el ejercicio de una actividad de dichas jurisdicciones. CS, "Indunor SA", 13/9/73 y "Moos, Elías, SA c/Pcia. de Buenos Aires" (28/11/78, ED, 82-475).
6. Sostenemos que con la aceptación del usuario, el hecho imponible ha quedado integrado con los restantes elementos que lo componen –ya sea actividad de venta o prestación de servicio, lo que es precisamente el objeto de gravamen en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos–, por lo que los fiscos tendrían competencia tributaria para gravar dichas actividades.
7. Propiciamos la gravabilidad de las operaciones de comercio electrónico, en cuanto dichas transacciones requieren de un tratamiento tal que resulte neutro y equitativo respecto de las operaciones de comercio tradicionales. En este sentido, creemos en la necesidad de desarrollar dos herramientas para tal fin:
   a) *Emisión de comprobantes de pago correspondiente a las operaciones electrónicas realizadas;*
   b) *Armonización tributaria a efectos de la identificación del cliente dentro del ámbito territorial de las provincias (punto de acceso a la red, domicilio registrado en las entidades emisoras responsables del pago, etc.) a efectos de evitar la doble imposición.*

## VII. BIBLIOGRAFÍA


- Almada, Lorena (2013), Las exportaciones y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a la luz de la ley 23.548 (2ª parte), PET (Periódico Económico Tributario).
- Althabe, Mario Enrique (2008), El Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 3ª edición actualizada, Editorial La Ley, Buenos Aires.
- Álvarez Echagüe, Juan Manuel (2010), Tributación Local Provincial y Municipal, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires.
- Bulit Goñi, Enrique G. (1997), Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2ª edición, Editorial Depalma, Buenos Aires.
- Casas, J. O. (2007), Coparticipación y Tributos Municipales. Las Tasas apócrifas y la prohibición de analogía, Editorial Ad-Hoc.
- Ferullo, Claudio; Grecchi, Ana María y Vitta, José María (2007), Incidencia económica de la legislación impositiva y su vinculación con los principios de la tributación en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, Duodécimas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística, Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad.
- García Vizcaíno, Catalina (1999), Derecho Tributario, 2ª edición, Editorial Depalma, Buenos Aires.
- Jarach, Dino (1982), El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, 3ª edición, Editorial Abeledo-Perrot.
- Jarach, Dino (1996), Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- Spisso, Rodolfo R. (2011), Derecho Constitucional Tributario, 5ª edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- Tejerina, Jorge, Nuevas consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las actividades lucrativas, Derecho Fiscal, XVI, 2097217.
- Velazco Carabajal, Aníbal y Dos Santos, Hugo (2008), Ingresos Brutos a las actividades de las exportaciones. Inconstitucionalidad por violación de una normativa de rango superior. Ley 23.548, Ponencia en el VIII Seminario Internacional de Tributos Locales, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Fernández Origgi, Ítalo (2003), Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana, Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2003.




I y II Jornadas.indb 207 2/5/16 15:43

I y II Jornadas.indb 208 2/5/16 15:43

# EL IMPUESTO DE SELLOS FRENTE A LAS LIQUIDACIONES DE GRANOS

## HORACIO DI PAOLO

## 1. INTRODUCCIÓN

Las nuevas herramientas tecnológicas en materia de informática han cambiado las formas de comercialización de bienes y servicios. El uso del papel como medio de soporte de información y como elemento de prueba de las contrataciones comerciales implica disponer de espacio físico para su archivo, con las consecuencias que ello implica en materia de costo y deterioro del mismo con el transcurso de tiempo. Además, en ocasiones, se torna ineficaz la búsqueda de la documentación, a la hora de consultar datos contenidos en la misma. Numerosas organizaciones tienen políticas de reducción en el consumo de papel, en cumplimiento de objetivos vinculados con la "responsabilidad social empresaria".

Las nuevas herramientas tecnológicas de información nos permiten mudar la información en soporte papel a otros medios, entre ellos los digitales.

En tal sentido, hoy encontramos numerosos actos, contratos y operaciones formalizados mediante la utilización de documentos electrónicos con firma electrónica o documentos electrónicos con firma digital. La AFIP ha establecido la emisión obligatoria de las liquidaciones de granos –primaria y secundaria– a través de su página WEB, para lo cual los contribuyentes o responsables deben utilizar un servicio con clave fiscal.

Nos proponemos conocer si esta nueva forma de emisión de las citadas liquidaciones, y los particulares documentos que se crean, encuadran en el hecho imponible del impuesto de sellos. Para ello reviste importancia conocer la legislación consagrada en la ley de Coparticipación Federal de Impuestos 23548[1], las normas de los código fiscales locales, la opinión de las Administraciones Tributarias y los fallos de la justicia sobre el tema.

Por último, como todos sabemos, el 1 de agosto del corriente año entran en vigencia las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Debemos tener presente que para que tales actos estén sujetos a este impuesto es menester que las partes intervinientes, o alguna de ellas, creen, modifiquen, transfieran o extingan derechos. En tal sentido, deben cumplirse los requisitos previstos por las disposiciones de fondo y ello lo hagan constar en un instrumento debidamente firmado. Así, señala el Código que *"el acto que no se otorga en la forma exigida por la ley no queda concluido como tal mientras no se haya otorgado el instrumento previsto"*[2]. Además, aclara que *"La firma prueba la autoría de la declaración de voluntad expresada en el texto al cual corresponde. Debe consistir en el nombre del firmante o en un signo. En los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento"*[3].

Nos preguntamos, entonces, acerca de la validez de los documentos con firma electrónica y digital en relación al impuesto de sellos, siempre teniendo en cuenta su vinculación con las liquidaciones de granos.

## 2. LAS LIQUIDACIONES PRIMARIAS Y SECUNDARIAS DE GRANOS

En particular, nos proponemos analizar el hecho imponible del impuesto de sellos frente a la emisión de las liquidaciones primarias y secundarias de granos, reguladas por las resolución general (AFIP) 3419[4] y 3690[5].

Haciendo un breve repaso, recordemos que la ex Junta Nacional de Granos había dispuesto el uso obligatorio de los formularios C. 1116 B "Compraventa Liquidación" y C. 1116 C "Mandato - Consignación Liquidación", posteriormente reconocidos y regulados por la resolución conjunta (SAGPyA-AFIP) 456-1593/2003.

---

1 Ley 23548 (BO: 26/07/1988).
2 Código Civil y Comercial, artículo 284.
3 Código Civil y Comercial, artículo 288.
4 Resolución general (AFIP) 3419 (BO: 21/12/2012).
5 Resolución general (AFIP) 3690 (BO: 23/10/2014).



I y II Jornadas.indb 209 2/5/16 15:43

Los formularios C. 1116 B y C. 1116 C se erigieron como los únicos documentos válidos para la formalización de operaciones primarias de granos, es decir, aquellas en las que una de las partes es el productor agrícola.

Esta situación cambió con el dictado de la resolución general (AFIP) 3419. La norma reguló un procedimiento de emisión a través de la página web del Organismo Recaudador de la "liquidación primaria de granos"[6], que sustituyó a la operatoria citada *ut supra*, dejando sin efecto el uso de los formularios C. 1116 B y C. 1116 C[7]. El régimen resulta obligatorio para respaldar las operaciones de compraventa y, en su caso, de consignación de granos no destinados a la siembra –cereales y oleaginosos– y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas–[8].

Vale la pena aclarar que el citado comprobante es emitido por el sujeto que revista la calidad de comprador[9].

Por último, con la aparición de la resolución general (AFIP) 3690 se estableció un régimen especial obligatorio para la emisión electrónica de la "liquidación secundaria de granos" para respaldar las operaciones de compraventa y, en su caso, de consignación de granos no destinados a la siembra –cereales y oleaginosos– y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas–[10]. Se encuentran alcanzados por las disposiciones de la presente, las liquidaciones de compraventa o consignación de granos no destinados a la siembra –cereales y oleaginosos– y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas– que se realicen, entre operadores en el comercio de granos, sean exportadores, acopiadores, cooperativas, consignatarios, demás intermediarios, corredores y los mercados de cereales a término[11].

En ambos casos, es frecuente que luego de la impresión de los comprobantes generados por la página web de AFIP, estos no resulten firmados por los contribuyentes y/o responsables. Ello, a pesar de que los formularios prevén un espacio para la firma.

Es dable cuestionarse si la emisión de dichos comprobantes reúne los requisitos establecidos en la legislación de fondo a los efectos de reputarse válidamente como instrumento gravable frente al impuesto de sellos.

## 3. FIRMA ELECTRÓNICA. FIRMA DIGITAL

A los efectos de poder dar una respuesta al interrogante planteado en el acápite anterior, debemos hacer un breve repaso por la legislación en materia de firma electrónica y forma digital. Entonces, debemos señalar algunos conceptos que revisten suma importancia en materia del tributo, a la luz de las definiciones establecidas por los legisladores en la ley nacional 25506[12] que regula la firma digital, norma que fue reglamentada por el decreto (PEN) 2628/2002[13].

Indica el artículo 2 de la ley 25506 que "se entiende por *firma digital* al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma. Los procedimientos de firma y verificación a ser utilizados para tales fines serán los determinados por la Autoridad de Aplicación en consonancia con estándares tecnológicos internacionales vigentes"[14].

---

6 A los efectos de ahondar en este procedimiento ver: Iribarne, Arnaud: Liquidación Primaria de Granos, Ed. Errepar, PAT, 03/2013.

7 Iribarne, Arnaud: Liquidación Primaria de Granos, Ed. Errepar, PAT, 03/2013.

8 Resolución general (AFIP) 3419, artículo 1.

9 Señala el artículo 4 de la resolución general (AFIP) 3419 que *"se encuentran comprendidos en el presente régimen los contribuyentes y/o responsables que intervengan en la emisión de las liquidaciones indicadas en el artículo 2 y se encuentren incluidos y habilitados en el Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria creado por la resolución 302 del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, del 15 de mayo de 2012, de acuerdo con el procedimiento establecido por la autoridad de aplicación o en el registro comercial y/o fiscal que en el futuro lo reemplace, modifique o complemente".*

10 Resolución general (AFIP) 3690, artículo 1.

11 Resolución general (AFIP) 3690, artículo 2.

12 Ley 25506 (BO: 14/12/2001).

13 Decreto (PEN) 2628/2002 (BO: 20/12/2002)

14 Ley 25506, artículo 2.



I y II Jornadas.indb 210 2/5/16 15:43

El artículo 5 marca la diferencia entre firma digital y firma electrónica. Expresa la norma que "se entiende por firma electrónica al conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez"[15].

Por último, el artículo 6 señala un concepto de documento digital en los siguientes términos: "se entiende por documento digital a la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura"[16].

## 4. LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS Y EL IMPUESTO DE SELLOS

La ley 23548 de Coparticipación Federal de Impuestos, en su artículo 9, inciso b) establece una suerte de armonización que deben seguir las jurisdicciones locales –provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires– a los efectos de legislar en materia de este tributo.

Señala la norma que *"en lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21526. Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes. La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimiento, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad. Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna".*

Esta disposición consagra el "principio instrumental" del tributo. La regla podemos enunciarla de la siguiente forma: "no hay tributo sin instrumento"[17].

El nuevo Código Civil y Comercial, en el artículo 289, efectúa una enumeración de los "instrumentos públicos"[18].

Señalamos *ut supra* que el artículo 282 del mismo cuerpo legal dispone que la *firma* de las partes es una condición esencial para la existencia de todo acto bajo forma privada. Tal requisito esencial de firma denota la intención del otorgante de tener autoría en la creación del instrumento[19].

---

15 Ley 25506, artículo 5.

16 Ley 25506, artículo 6.

17 Resulta importante resaltar que no todas las jurisdicciones cumplen con este principio en sus legislaciones. Por citar un ejemplo, el Código Fiscal de la Provincia de San Juan, en materia de impuesto de sellos y en relación al sector primario, contiene una clara violación a esta regla. Indica el artículo: *"Todos los contratos de compra-venta de uvas, vinos, aceitunas, cebollas, ajos, tomates y productos análogos, deberán realizarse por escrito y conservarse por el término de cinco (5) años. En caso de inspecciones y que no se pudiere determinar el cumplimiento del presente impuesto por falta de los contratos, el mismo se determinará en base a la cantidad del producto objeto de la operación y al precio fijado por las partes; y en ausencia de éste se tomará el precio mayorista, oficial o corriente en plaza, a la fecha de celebración. Asimismo, se considerarán las constancias existentes en el Consejo de Protección de la Producción Agrícola, según el caso".*

18 *Enunciación. Son instrumentos públicos: a) las escrituras públicas y sus copias o testimonios; b) los instrumentos que extienden los escribanos o los funcionarios públicos con los requisitos que establecen las leyes; c) los títulos emitidos por el Estado nacional, provincial o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conforme a las leyes que autorizan su emisión.*

19 Conf. Martín, Julián, Impuesto de sellos. Análisis del hecho imponible instrumental. En particular la condición de efectos. El caso de la Ciudad de Buenos Aires, Ed. Errepar, DTE, 09/2009.



I y II Jornadas.indb 211 2/5/16 15:43

Volviendo al párrafo citado de la Ley de Coparticipación Federal, advertimos en la lectura de la normativa que en ningún momento esta hace referencia a los instrumentos digitales, sólo exige que los actos, contratos y operaciones se encuentren instrumentados.

Entonces, cabe preguntarse si los documentos digitales pueden resultar alcanzados por el gravamen.

## 5. EL INSTRUMENTO AUTOSUFICIENTE

Señalan la doctrina y la jurisprudencia que, para resultar alcanzados por el impuesto de sellos, los instrumentos deben ser "autosuficientes".

Desde hace un tiempo, se ha abandonado el criterio creado por la Corte Suprema de la provincia de Buenos Aires, que sostuvo que si existían ciertos elementos que permitían presuponer que se había celebrado una compraventa, se gravaba la operación por aplicación de principio negocial, o bien, "complejo instrumental"[20].

Esta línea jurisprudencial fue desechada por la Corte Nacional, la cual lo definió como un impuesto que deben pagar las partes si desean acceder posteriormente a la justicia para hacer valer las estipulaciones que ellos mismos previeron, sin necesidad de buscar terceros elementos de prueba.

En la causa "Shell Cía. Argentina de Petróleo c/Neuquén SA", la Corte declaró improcedente la pretensión fiscal de la Provincia del Neuquén –que había considerado gravada frente al impuesto de sellos, la compra de petróleo realizada por la contribuyente– debido a que el gravamen se aplicaría sobre una oferta de compra que no puede considerarse instrumento, de acuerdo con lo previsto en la ley de Coparticipación Federal. Ello es así porque dicha ley define como instrumento "toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos (…) por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes" y, en el caso, la oferta de compra en cuestión carece de **autosuficiencia** para hacer cumplir las obligaciones en ella estipuladas[21]. Cabe destacar que la contribuyente nunca recibió respuesta ni documento alguno que instrumentase la aceptación, sino que esta surgió tácitamente de la conducta de la vendedora.

## 6. EL PRINCIPIO INSTRUMENTAL FRENTE A LOS DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

Conforme señala la ley nacional 25506, podemos encontrarnos frente a documentos electrónicos con firma electrónica, por un lado, y documentos electrónicos con firma digital, por el otro. Veamos entonces la posibilidad de que resulten gravados con el tributo en estudio.

### 6.1. Documento electrónico con firma electrónica

Conforme señala el artículo 5 de la ley 25506, el documento electrónico con firma electrónica no cumple con todos los requisitos exigidos por la normativa, a los efectos de reputarse válido entre las partes. Carece de alguno de los recaudos legales contemplados en la normativa federal.

Entonces, esta subespecie de documentos deberá valerse de otros elementos, a los efectos de ser utilizados como medio de prueba.

Por lo tanto, en este caso, estamos en presencia del denominado "complejo instrumental", es decir, frente a documentos que no cumplen con el "principio de autosuficiencia" requerido por la Corte Nacional –en distintos precedentes–, a los efectos de que se produzca el nacimiento del hecho imponible frente al impuesto de sellos. Estas situaciones no podrán ser gravadas con el tributo por los distintos fiscos provinciales.

---

20 Ver: Soler, Osvaldo: Impuesto de sellos. En la Provincia de Santa Fe se distorsiona el alcance del gravamen, Ed. Errepar, PSF, 11/2009. También ver: "Banco Río de la Plata SA c/Prov. de La Pampa", 09/06/2006; "Esso Petrolera SA c/Prov. de Entre Ríos", 09/06/2006; "Shell Cía. Argentina de Petróleo SA c/Neuquén", 15/04/2004; entre otros.

21 Parte de la doctrina señala que no debe recurrirse a la "comprobación indirecta" utilizando un conjunto de hechos que hagan presumir el nacimiento del aspecto objetivo del tributo. Ver: Díaz, Vicente Oscar: Impuesto de Sellos, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2000, pág. 18.



I y II Jornadas.indb 212 2/5/16 15:43

### 6.2. Documento electrónico con firma digital

De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 6 de la ley 25506, el documento electrónico con firma digital satisface los requisitos de escritura y firma, es decir que cumplidos todos los procedimientos establecidos por la normativa federal, estaremos frente a un documento válido para las partes intervinientes en la operatoria comercial desde el punto de vista de las "formas".

En nuestra opinión, se trata de un documento que reúne los elementos necesarios, señalados en las normas de fondo, a los efectos de ser utilizado como medio de prueba. Podemos decir que se encuentra dotado del mismo valor legal que un documento en papel con firma hológrafa[22].

Concluyendo, el documento electrónico con firma digital cumple con el "principio de autosuficiencia" requerido por la Corte Nacional. Estas operaciones podrán ser gravadas por los fiscos locales frente al impuesto de sellos.

## 7. LOS INSTRUMENTOS ELECTRÓNICOS EN LAS LEGISLACIONES PROVINCIALES EN MATERIA DE IMPUESTO DE SELLOS

Vimos *ut supra* que la ley de Coparticipación Federal de Impuestos, que intenta armonizar el tributo, no refiere a los instrumentos digitales. Veamos ahora la situación de los distintos Códigos Fiscales locales.

A tal efecto, procederemos a efectuar una clasificación de las legislaciones en materia de impuesto de sellos, de la siguiente manera: a) Códigos Fiscales que hacen referencia a los instrumentos electrónicos y/o contratación electrónica, b) Códigos Fiscales que no hacen referencia a los instrumentos electrónicos y/o contratación electrónica.

### 7.1. Códigos fiscales que hacen referencia a los instrumentos electrónicos

Los Códigos Fiscales de las siguientes jurisdicciones locales hacen referencia a la gravabilidad de la contratación efectuada en forma electrónica: Catamarca (artículo 199, CF[23]); Ciudad Autónoma de Buenos Aires (artículo 421, CF[24]); Corrientes (artículo 162, CF[25]); Misiones (artículo 163, CF[26]) y Santiago del Estero (artículo 240, CF[27]). Vale la pena recordar que antes de la modificación dispuesta al Código Fiscal

---

22 Artículo 10, ley 25506: *"Cuando un documento digital sea enviado en forma automática por un dispositivo programado y lleve la firma digital del remitente se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento firmado proviene del remitente".*

23 *"Será considerado acto o contrato sujeto al impuesto que este Código determina, aquel que se verifique en forma epistolar, por carta, cable, telegrama, teléfono,* ***correo electrónico o cualquier otro método similar*** *de contratación entre ausentes, siempre que su perfeccionamiento se verifique por hechos, actos, registraciones o documentación".*

24 *"Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, correo electrónico, con firma electrónica o digital, están sujetos al pago del impuesto de Sellos siempre que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones: a) La correspondencia emitida reproduzca la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato; b) Firma, por sus destinatarios, de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas. A los fines del inciso a) se entenderá configurado el hecho imponible con la creación del documento que exprese la voluntad de aceptación aunque no haya sido recibido por el oferente".*

25 *"Los actos, contratos, instrumentos y operaciones gravados realizados entre ausentes por correspondencia epistolar, cable, telegrama,* ***operaciones electrónicas*** *o cualquier otro medio, siempre que se verifique cualesquiera de las siguientes condiciones:*

*a) se acepte la propuesta o el pedido formulado por carta, cable, telegrama o cualquier otro medio, reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato;*

*b) las propuestas o pedidos, o los presupuestos aceptados con su firma por sus destinatarios.*

*La carta, cable, telegrama o cualquier otro medio mediante el cual se acepte la propuesta o el pedido, sin reunir las condiciones establecidas en el primer párrafo de este artículo, estarán gravados en el caso de ser presentados en juicio para hacer valer las obligaciones convenidas, su modificación o resolución. En este caso, solo deberá abonarse el tributo por toda la correspondencia que se refiere a un mismo acto".*

26 *"Por los actos jurídicos, instrumentos públicos o privados, documentos, contratos, operaciones y registraciones de carácter oneroso que se realicen en el territorio de la Provincia, formalizados entre presentes o ausentes, sea mediante correspondencia,* ***correo electrónico, con firma electrónica o digital*** *y/o cualquier otro medio, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados, se deberá pagar un impuesto con arreglo a las disposiciones de este título y de acuerdo con las alícuotas o cuotas fijas que establezca la ley respectiva".*

27 "Los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso realizadas en forma epistolar, por carta, cable, telegrama, internet o cualquier otra modalidad de contratación entre ausentes, inclusive la adhesión, están sujetos al pago del im-



I y II Jornadas.indb 213 2/5/16 15:43

de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Administración Tributaria local había dictado una disposición señalando que el documento electrónico encuadraba en el concepto de "instrumento" definido por los Legisladores en el Código Fiscal. En relación con este tema, señaló oportunamente Vicente Díaz[28] que la interpretación administrativa de la resolución (AGIP) 10/2009[29] entiende que en la definición de instrumento se encuentra incluso el documento electrónico en tanto reúna la totalidad de los requisitos contenidos en el artículo 367 para los demás documentos. Concluyó diciendo que si se analiza el artículo 367 puede verificarse que la documentación efectuada a través de correspondencia electrónica queda alcanzada por el impuesto siempre y cuando la firma electrónica o clave equivalente sea asimilable a firma ológrafa, por disposición expresa de las leyes de fondo, debiendo en todos los casos cumplir con los demás requisitos establecidos en el mencionado artículo 367[30].

Todos estos ordenamientos fiscales hacen mención a situaciones totalmente distintas: correo electrónico (Catamarca, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Misiones), operaciones electrónicas (Corrientes) e Internet (Santiago del Estero). Ahora bien, sólo los Códigos Fiscales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de Misiones hacen referencia a la firma digital. Nos preguntamos entonces si ello implica que sólo estas jurisdicciones están en condiciones de gravar documentos con firma digital.

### 7.2. Códigos fiscales que no hacen referencia a los instrumentos electrónicos

Los restantes Códigos Fiscales no contienen mención alguna en referencia a la gravabilidad de las operaciones llevadas a cabo por medios electrónicos. En nuestra opinión, no resulta factible asimilarlas a "contrataciones entre ausentes", ello, debido a que la ley de Coparticipación Federal indica que las jurisdicciones podrán gravar, en relación a esta modalidad "*contratos a título oneroso formalizados por correspondencia*".

Entendemos que este grupo de Provincias no podrá exigir el tributo sobre instrumentos digitales. El fundamento de esta afirmación es que los mismos no se encuentran definidos como "gravados" en el aspecto "objetivo" del hecho imponible detallado en los Códigos Fiscales que rigen en sus respectivas jurisdicciones.

## 8. LA GRAVABILIDAD DE LAS LIQUIDACIONES DE GRANOS EMITIDAS POR EL SECTOR AGROPECUARIO

### 8.1. Emisión de la liquidación: ¿firma digital o firma electrónica?

La resolución general (AFIP) 88/2008[31] aprobó la Política de Certificación para la Autoridad Certificante de la Administración Federal de Ingresos Públicos –AFIP–, con ajuste a las prescripciones de la ley nacional 25506 de "firma digital".

Por otro lado, la resolución general (AFIP) 2651/2009[32] dispuso el procedimiento relacionado con la emisión y administración de los certificados digitales, aplicable a las relaciones entre el Organismo Recaudador, los solicitantes y suscriptores de los certificados emitidos por la Autoridad Certificante de la Administración Federal de Ingresos Públicos y los terceros usuarios de dichos certificados. La norma aprueba el "Manual de Procedimientos para Certificados Digitales".

---

puesto que esta ley determine, siempre que se verifique por hechos, actos o documentación, el perfeccionamiento de los mismos.

El mismo criterio se adoptará con respecto a las propuestas o presupuestos firmados por el aceptante.

Las disposiciones precedentes no regirán cuando se probare que los mismos actos, contratos y operaciones, se hallaren consignadas en instrumentos debidamente repuestos".

28 Díaz, Vicente Oscar: Impuesto de Sellos, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2000, pág. 8.

29 Resolución general (AGIP) 10/2009, 12/01/2009.

30 Díaz se refiere al artículo 349, posteriormente renumerado como 367.

31 Resolución general (AFIP) 88/2008 (BO: 11/03/2009).

32 Resolución general (AFIP) 2651/2009 (BO: 10/12/2009).



I y II Jornadas.indb 214 2/5/16 15:43

Estas disposiciones no resultan de aplicación para la emisión de las "liquidaciones de granos"; hoy sólo se encuentran operativas para informar "Precios de Transferencia"[33] y para el régimen "Registro de ACE y UTE"[34].

Concluyendo, señalamos que la confección WEB de las liquidaciones primarias y secundarias de granos responde a los lineamientos señalados por la ley nacional 25506 para la categoría señalada como "firma electrónica". Por tal motivo, la emisión de estos comprobantes no podrá ser gravada con el impuesto de sellos, por no cumplir los mismos con el requisito de "autosuficiencia" del documento.

## 8.2. La situación en algunas jurisdicciones locales

Algunas provincias han dispuesto gravar con impuesto de sellos la operatoria instrumentada con los formularios C. 1116 A, C. 1116 B y C. 1116 C, o los que en el futuro los reemplacen. En ocasiones, designando un Agente de Retención y otro de Información. Tal es el caso –por ejemplo– de las Provincias de Santa Fe y Córdoba. Otras, por el contrario, establecieron que los citados formularios se encuentran exentos de tributar el impuesto de sellos, entre ellas la Provincia de Corrientes. El Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires consideró que los formularios 1116 son "instrumentos" frente al impuesto de sellos. Por último, la justicia de la Provincia de Tucumán recientemente se ha expedido en relación a la no gravabilidad de estos formularios y en forma opuesta a la opinión de la justicia de la Provincia de La Pampa. Veamos entonces a continuación estos casos.

### *a) Santa Fe*

Mediante el dictado de la resolución general (API) 11/2003[35], la Provincia de Santa Fe dispuso:

a) designar como agente de retención a los acopiadores, sobre la operatoria instrumentada con los formularios C. 1116 B y C. 1116 C (artículo 1);
b) designar con carácter de agentes de información a las Bolsas de Comercio con sede en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe, quienes deberán actuar en tal carácter por aquellas operaciones que sean registradas en las mismas. También deberán informar quincenalmente, con carácter de declaración jurada, los números de formularios C. 1116 B y C. 1116 C, o los formularios que en el futuro puedan sustituirlos, por acopiador, con identificación del monto de la operación y el impuesto retenido (artículo 13).

La Dirección General Técnica y Jurídica de la Administración Provincial de Impuestos ha interpretado, por medio de la emisión del dictamen (API) 183/2014[36], que la liquidación primaria de granos constituye un "instrumento" frente al impuesto de sellos. Además, expresó que su *"generación –por así haberlo dispuesto el Estado– es exclusivamente electrónica y que prevé, al pie, lugar para que las partes inserten sus firmas ológrafas. Más si estas no las estampan, igualmente la autoría de las mismas es incuestionable"*. Desde ya, no compartimos esta interpretación.

### *b) Córdoba*

Por su parte, la Provincia de Córdoba, mediante el dictado de la resolución general (DGR) 101/2014[37], dispuso que "*Las bolsas, mercados, cámaras o asociaciones con personería jurídica, constituidos en la Provincia o que tengan en ella filiales, agencias, oficinas o representaciones permanentes, que sean nominados por la Secretaría de Ingresos Públicos y/o los autorizados en función del artículo 514 de la presente, deberán recaudar el impuesto de sellos sobre las operaciones de granos instrumentadas a través de contratos de depósitos (C. 1116 A nuevo modelo), de "liquidación primaria de granos" (ex formularios C. 1116 B y C. 1116 C nuevo modelo), de contratos, liquidaciones, facturas y/o documentos equivalentes de compra– venta y los instrumentos*

33 Resolución general (AFIP) 3476 (BO: 10/04/2013). Aprueba el formulario 4501, en formato "pdf", su firma digital y su transmisión electrónica.

34 Resolución general (AFIP) 3573 (19/12/2013). Aprueba el formulario 2663, en formato "pdf", su firma digital y su transmisión electrónica.

35 Resolución general (API) 11/2003 (BO: 27/10/2003).

36 Dictamen (API) 183/2014, Dirección General Técnica y Jurídica, 12/05/2014.

37 Resolución general (DGR Cba.) 101/2014 (BO: 04/02/2014).



I y II Jornadas.indb 215 2/5/16 15:43

*utilizados para respaldar las transferencias de granos (C. 1116 RT)"*[38]. La ley impositiva anual de esta provincia fija las correspondientes alícuotas, a los efectos de gravar con el tributo estas operaciones[39].

***c) Corrientes***

La Provincia de Corrientes, por medio de la sanción del decreto (Corrientes) 260/2011[40], dispuso eximir del impuesto de sellos a los formularios C. 1116, tipos "A", "B", "C" reglados por las disposiciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos y la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, utilizados para el respaldo de las operaciones primarias de depósito o compraventa de granos (cereales, oleaginosas y leguminosas).

***d) Tucumán***

Por su lado, la Provincia de Tucumán mediante respuesta a una consulta presentada por un contribuyente, interpretó que la emisión de los formularios C. 1116 se encontraba gravados con el impuesto de sellos. Sin embargo, la justicia tucumana en la sentencia recaída en la causa "La Salamanca SA c/Provincia de Tucumán - DGR"[41], se expresó en forma contraria al Fisco. Allí señaló la Cámara que *"de los formularios acompañados por la firma accionante y que fueron objeto de determinación por parte del Fisco, podemos observar que si bien los formularios C. 1116 B y C se encuentran asentados en un papel o documento y por escrito, no todos ellos se encuentran suscriptos por las dos partes…asimismo, del documento debe surgir el perfeccionamiento de un acto alcanzado por el impuesto: por ejemplo del formulario C. 1116 B puede surgir información en relación a los distintos elementos de la compraventa, pero no el perfeccionamiento, pues existen elementos esenciales del acto tales como las modalidades de pago, no mencionadas en el formulario. Estas circunstancias significan, sin duda, que los formularios C. 1116 no son en definitiva instrumentos a partir de los cuales se pueda llegar a reclamar el cumplimiento de una determinada operación, con independencia de todo otro documento"*.

***e) Provincia de Buenos Aires***

El Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, en las causas que han llegado para su resolución se ha expresado a favor de la gravabilidad de los formularios C. 1116 frente al impuesto de sellos. Podemos citar a título de ejemplo las sentencias recaídas en las causas Dorrego, López y Noves SA[42] y Molinos Arrecifes SA[43].

***f) La Pampa***

Por último, vale la pena repasar la sentencia dictada en la causa "Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa"[44] por el Superior Tribunal de Justicia de esa provincia. La Dirección General de Rentas provincial consideró en relación al principio instrumental que detallado en el Código local tiene un criterio más amplio que el consagrado por la ley de coparticipación federal[45]. Así, señaló que *no se viola el principio de ins-*

---

38 Resolución general (DGR Cba.) 101/2014, artículo 515.

39 Ley (Cba.) 10178 (BO: 20/12/2013). Señala el artículo 32, punto 8.1.: "En las operaciones primarias de consignación cuya instrumentación sea efectuada mediante los formularios "Liquidaciones Primarias de Granos" (ex formulario C. 1116 C –nuevo modelo–) la base imponible para el cálculo del Impuesto de Sellos es el valor total de la retribución que le corresponde al intermediario, comisionista y/o consignatario por la operación en la que actúan, incluyendo las deducciones por servicios adicionales que se le descuenten al productor. El impuesto así determinado no podrá ser inferior a la cuota fija prevista en el punto 3 del artículo 33 de esta ley por cada formulario de "Liquidación Primaria de Granos" en operaciones de consignación (ex formulario C. 1116 C –nuevo modelo–). De verificarse con los referidos formularios de "Liquidación Primaria de Granos" en operaciones de consignación, la celebración de otros instrumentos, no se aplicarán entre éstos, las disposiciones de unidad o concurrencia prevista precedentemente, debiéndose tributar en forma independiente sobre los mismos".

40 Decreto (Corrientes) 260/2011 (BO: 11/03/2011).

41 "La Salamanca SA c/Provincia de Tucumán D.G.R", Cámara Contencioso Administrativo Tucumán, Sala III, 18/11/2014.

42 "Dorrego, López y Noves SA", Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, 18/03/2014.

43 "Molinos Arrecifes SA", Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Sala I, 16/10/2014.

44 "Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa", Superior Tribunal de Justicia, 02/08/2013.

45 Surge de la causa que "De las actuaciones administrativas y judiciales compulsadas, resulta incontrovertido que el rubro inspeccionado y sobre el cual recayó la determinación impositiva fue 'Acopio de Cereales' y que la documenta-



I y II Jornadas.indb 216 2/5/16 15:43

*trumentalidad o de autosuficiencia en la forma consagrada en la Ley de Coparticipación federal, por cuanto si bien el legislador provincial incorporó en la ley tributaria dicho principio con la acepción allí dada, al mismo tiempo y en uso de sus facultades reservadas y no delegadas al gobierno nacional,… mantuvo una normativa específica en relación a las operaciones de comercialización primaria y secundaria de productos agropecuarios, en virtud de la cual se encuentran gravados específicamente bajo un criterio de instrumentalidad, más amplio, que el consagrado en la Ley Nacional y en los artículos 225 del Código Fiscal…el legislador provincial, teniendo en cuenta el tipo de actividad con características propias de contratación, en la cual juega un papel preponderante en los negocios tanto la confianza como la buena fe entre las partes, tanto por la celeridad y dinámica de las operaciones en el ámbito agropecuario, legisló a los efectos de proceder a gravarlo con el impuesto de sellos de la manera indicada en la norma específica mencionada".* Concluyó el Tribunal provincial señalado que "*el principio de instrumentación que impone la ley, no fue vulnerado por el fisco provincial, no se trató de operaciones inexistentes, sino por el contrario, de operaciones respecto de las cuales Grainco no engarzó el último eslabón, empero que no quedan al margen de la obligación legal".*

### 8.3. La sentencia de la Corte Suprema recaída en la causa "Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa"

La sentencia recaída en la causa "Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa" fue llevada por el contribuyente a la Corte Nacional.

Como bien señala la Corte al analizar la causa, el Fisco provincial consideró que *los documentos en cuestión constituían un heterogéneo grupo, que, en síntesis, se conformaba por: a) el detalle de algunas operaciones de Grainco Pampa SA en las que no hubo boleto alguno; b) formularios fotocopiados con la firma del representante legal de Grainco Pampa SA pero que carecían de la firma del corredor o del comprador; y, c) fotocopias simples de cartas con membrete del corredor pero sin firma del comprador. En concordancia con esa apreciación de los hechos, la sentencia recurrida expresa que "los datos sobre los que la Dirección de Rentas centró su atención fueron extraídos… de legajos que contenían '…facturas de ventas, análisis y cartas de porte…', lo cual, en su concepto, sirvió para verificar la existencia de operaciones respecto de las cuales la empresa agente recaudador no formalizó, instrumentó o documentó el contrato que correspondía, por el modo de operar traducido en motivos comerciales u operativos atento tratarse de operaciones a distancia o por medio de terceros".*

Por tales motivos, el Máximo Tribunal concluyó *"que los documentos de que se trata en el sub examine carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas".* Por otro lado, con remisión al dictamen de la procuradora expresó que *"la determinación impositiva practicada por el Fisco local se halla en contradicción tanto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia, como en la ley de coparticipación federal de impuestos, que exigen que el instrumento gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento"*[46].

## 9. NATURALEZA DE LAS LIQUIDACIONES DE GRANOS

Conforme señala la resolución general (API) 1415 en su artículo 9, inciso d), los formularios C. 1116 A (nuevo modelo), C. 1116 B (nuevo modelo) y C. 1116 C (nuevo modelo), utilizados en las operaciones de compraventa de granos (cereales, oleaginosos y legumbres) son documentos equivalentes a las facturas[47].

Compartimos la opinión mayoritaria de la doctrina en cuanto a que la "liquidación primaria de granos" es una "factura"[48].

---

ción que los funcionarios de la Dirección General de Rentas inspeccionó fue… la totalidad de las liquidaciones de cereales formularios C. 1116 B, formularios C. 1116 C y formularios C. 1116 A de Compraventas, Mandatos y Certificados de depósito intransferibles, respectivamente y los Boletos de Compraventa de Cereales, oleaginosas y demás granos, celebrados con exportadores, Molinos y Malterías (Operaciones secundarias), documentación constitutiva de la forma de instrumentación de las operaciones en el comercio de granos…".

46 Considerando quinto del fallo.

47 La normativa aún no ha sido "aggiornada" a las disposiciones de las resoluciones generales (AFIP) 3419 y 3690.

48 La doctrina también así lo ha señalado. Ver: Venta de cereales mediante consignación. Particularidades relativas a la confección de las liquidaciones. De Soto, Raúl A., Ed. Errepar, PAT, 10/2008. El autor expresa: "Recordemos que esta forma especial de facturar se encuentra prevista ya en la resolución general (AFIP) 1415 –y anteriores–, puesto que se



I y II Jornadas.indb 217 2/5/16 15:43

Señalamos entonces que las legislaciones provinciales que han decidido su gravabilidad, lo han hecho aplicando el principio del "complejo instrumental" y apartándose del "principio de autosuficiencia" señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por lo tanto, los contribuyentes podrán atacar la legislación dictada en consecuencia tachándola de inconstitucional.

Por otro lado, debemos tener presente que numerosas jurisdicciones locales eximen del tributo la emisión de facturas. La doctrina comparte esta situación de excepción[49]. Por nuestro lado, no compartimos que la emisión de las facturas se encuentre exenta de tributar impuesto de sellos. En nuestra opinión, tal operación comercial no encuadra en el aspecto objetivo del hecho imponible. La emisión de facturas o documentos equivalentes responde a normas dictadas por AFIP que no hacen nacer la obligación de tributar el impuesto de sellos.

Teniendo en cuenta esta afirmación, no resulta posible gravar con impuesto de sellos la emisión de las "liquidaciones de granos".

Veamos a continuación la legislación de algunas jurisdicciones, en materia de exenciones frente al tributo.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires consagra una exención frente al impuesto de sellos para "las **liquidaciones** o **facturas** suscriptas por las partes, como así también los documentos que instrumenten la factura de crédito en los términos de la ley nacional 24760 y todo otro acto vinculado con su transmisión"[50].

La Provincia de Santa Fe, conforme señala su Código Fiscal, ha eximido del gravamen los siguientes hechos económicos:

a) "Vales que no consignen la obligación de pagar suma de dinero y simples constancias de remisión o entrega de mercaderías, o notas de pedidos de las mismas, y las **boletas** que expidan los comerciantes como consecuencia de ventas al contado realizadas en el negocio"[51].
b) "Las cuentas y **facturas** con el conforme del deudor o sin el mismo, excepto las que se presenten en juicio, salvo lo dispuesto en la ley impositiva anual para los reconocimientos de deudas; las facturas conformadas, emitidas de acuerdo con el régimen del decreto-ley nacional 661/1963 y sus modificaciones; la cuenta corriente mercantil, y las facturas de crédito regidas por la ley nacional 24760, sus modificaciones y disposiciones complementarias, y sus endosos"[52].

La Provincia de Córdoba tiene disposiciones a las similares en su Código Fiscal. En tal sentido exime a "las cuentas o **facturas** con o sin especificación de precios y conforme del deudor, el título valor denominado 'Factura de Crédito' o el que los sustituya y el Recibo-Factura establecidos por la ley 24760 y normas complementarias, los vales que no consignen la obligación de pagar sumas de dinero y la simple constancia de remisión o entrega de mercaderías, consigne o no valores… Quedan excluidas de la exención prevista en el presente inciso las facturas y/o liquidaciones y/o documentos equivalentes que, bajo cualquier condición y/o circunstancias, se emitan y/o entreguen en operaciones de comercialización de granos (cereales, oleaginosas y legumbres) no destinados a la siembra"[53].

Vemos que la exención de esta jurisdicción tiene alcances más reducidos que la consagrada en el Código Fiscal santafesino: no alcanza a las facturas, liquidaciones y documentos similares que se emitan en el sector de granos.

En igual sentido, se expresa el Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos. Sus normas eximen a "los vales que no consignen la obligación de pagar sumas de dinero, los remitos y demás constancias de remisión o entrega de mercaderías, las notas de pedido y las **facturas o boletas**, con o sin especificación de precios o conforme del deudor"[54].

---

basa en antiguos usos y costumbres. Por ello, en su artículo 9, inciso d), prevé documentos especiales para este tipo de operatoria –los F. 1116–, a los que califica como equivalentes a las facturas".

49 Ver: Torres, Laura: Impuesto de Sellos. Documentos comerciales. Análisis de gravabilidad, Ed. Errepar, DTE, 05/2010.

50 Artículo 297, inciso 10, Código Fiscal.

51 Artículo 236, inciso 22, Código Fiscal. Si bien la normativa refiere a "boletas", lo hace en relación a su acepción como documentos equivalentes a las "facturas" emitidas conforme a las normas dictadas por AFIP.

52 Artículo 236, inciso 24, Código Fiscal.

53 Artículo 251, inciso 10, Código Fiscal.

54 Artículo 238, inciso c, Código Fiscal.



I y II Jornadas.indb 218 2/5/16 15:43

La Provincia de Misiones, que conforme vimos *ut supra* grava los instrumentos con firma digital, exime del impuesto de sellos a "las cuentas o **facturas** con o sin especificación de precios y conforme del deudor, el recibo-factura establecido por la Ley de Factura de Crédito (ley nacional 24760) y normas complementarias, los vales que no consignen la obligación de pagar sumas de dinero y la simple constancia de remisión de mercaderías, consignen o no valores"[55].

Por último, la Provincia de Mendoza exime del tributo a "los vales, remitos, cartas de porte, **facturas** de venta, recibos –excepto cuando se refieran a la locación de bien inmueble en las condiciones que se puntualizan en el segundo párrafo del presente–, cartas de pago y similares que acrediten únicamente la entrega de dinero o efectos"[56].

Concluimos que los Códigos de las Provincias de Buenos Aires, Santa Fe, Córdoba, Entre Ríos, Mendoza y Misiones exoneran sin distinciones "las cuentas o facturas con o sin especificación de precio y conforme del deudor", y las "cuentas y facturas con el conforme del deudor o sin el mismo".

Vimos *ut supra* que la legislación nacional otorga a las "liquidaciones primarias y secundarias de granos" el carácter de "factura", por tal motivo, para estas jurisdicciones la emisión de este comprobante, por medio de la página web de AFIP se encuentra exenta del impuesto de sellos.

## 10. REFLEXIONES FINALES

En nuestra opinión, sólo los instrumentos digitales con firma digital podrán resultar alcanzados por el impuesto de sellos. Ellos cumplen con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en relación a la **autosuficiencia** del instrumento.

En relación a las "liquidaciones primarias y secundarias de granos", señalamos que su emisión no responde a los lineamientos consagrados por la ley federal 25506 para reputarla como instrumento con firma digital. Concluimos que no se trata de un instrumento autosuficiente, tal como ha señalado la Corte Nacional en la causa Grainco Pampa SA en relación a los formularios F. 1116 –hoy sustituidos por las liquidaciones de granos–.

Por otro lado, las "liquidaciones primarias y secundaria de granos" son documentos equivalentes a las "facturas", conforme lo señala la resolución general (AFIP) 1415. Entonces, aquellas jurisdicciones que han eximido del tributo a las "facturas" no podrán exigir a los contribuyentes que en la citada operatoria se reponga el tributo como contribuyente directo o vía agentes de retención.

55 Artículo 205, inciso c, punto 13, Código Fiscal.

56 Artículo 240, inciso 9, Código Fiscal.



I y II Jornadas.indb 219 2/5/16 15:43

# EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS FRENTE A LOS SERVICIOS INTANGIBLES PRESTADOS POR RESIDENTES DEL EXTERIOR VÍA INTERNET. ANÁLISIS A PARTIR DEL SUSTENTO TERRITORIAL

## FEDERICO PARADA LARROSA

## INTRODUCCIÓN

En un sentido amplio se entiende por "comercio electrónico" cualquier forma de negociación en la que las partes interactúan electrónicamente (*e.g.* vía Internet), en lugar –o además– de hacerlo físicamente.[1]

Desde una perspectiva económica, el desarrollo del comercio electrónico conlleva una progresiva pérdida de relevancia de la ubicación física y territorial de las empresas proveedoras de bienes y servicios creando un mercado global que posibilita la libre circulación del capital y la generalización del comercio internacional, acercando a los productores y consumidores sin importar donde se encuentren y siendo habitual, por ejemplo, que una empresa efectúe un gran número de operaciones en un determinado país sin evidenciar presencia física alguna en este.

Entre las clasificaciones más difundidas que ha recibido esta nueva modalidad de comercialización se encuentra aquella que diferencia el comercio electrónico indirecto del comercio electrónico directo. En este sentido, clasifican en el primer grupo aquellas operaciones que involucran servicios o bienes "tangibles" y donde la concreción de la operación se efectúa vía Internet mientras que el servicio es prestado, o el producto enviado, por medios tradicionales. En cambio, el comercio electrónico directo involucra a bienes o servicios intangibles que permiten que tanto el pedido, el pago y el envío de dichos bienes o servicios se produzca "online".[2]

Es este segundo grupo el que genera mayores interrogantes y el que cada día adquiere mayor relevancia. Asimismo, el surgimiento de nuevas formas de pago, como ser el Bitcoin,[3] que en pocas palabras es una moneda netamente digital, permiten prescindir incluso de las entidades financieras en las operaciones efectuadas por Internet desligándolas casi totalmente de ubicación geográfica alguna.

Desde la perspectiva impositiva, los cambios comentados han trastocado las bases sobre las cuales se han pensado y legislado la mayoría de los impuestos existentes tanto a nivel internacional como en nuestro país en sus múltiples niveles de imposición.[4] En el caso de las jurisdicciones locales, surge el interrogante respecto a si tributos eminentemente territoriales pueden o no alcanzar aquella actividad desplegada digitalmente.[5]

Precisamente dicho interrogante es el que pretenderemos dilucidar en el presente trabajo, no obstante, corresponde efectuar ciertas delimitaciones.

En primer lugar, el análisis se circunscribirá al impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB), tomando por modelo el legislado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), aunque por las peculiaridades de la materia las conclusiones que alcancemos resulten de aplicación para el resto de las jurisdicciones. Pres-

1 Cfr. Gabriel Gotlib, "Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología. Parte I. Los distintos tipos de ingresos", Checkpoint, La Ley Online.

2 Cfr. Norberto P. Campagnale, Silvia G. Catinot y Alfredo J. Parrondo, "Comercio Electrónico y caracterización de las rentas en el modelo de convenio de la OCDE", Checkpoint, La Ley Online.

3 Bitcoin es una red consensuada que permite un nuevo sistema de pago y una moneda completamente digital. Es una red entre pares, de pago descentralizado impulsado por sus usuarios sin una autoridad central. Funciona como dinero para Internet. Desde la perspectiva del usuario, Bitcoin no es más que una aplicación móvil o de escritorio que provee un monedero personal y permite al usuario enviar y recibir Bitcoins con él. Fuente: https://bitcoin.org (disponible el 03/1/2014).

4 Para un mayor desarrollo, ver al respecto Norberto P. Campagnale, Silvia G. Catinot y Alfredo J. Parrondo, "Comercio Electrónico y caracterización de las rentas en el modelo de convenio de la OCDE", Checkpoint, La Ley Online.

5 Cfr. Guillermo O. Teijeiro, Estudios sobre la aplicación espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden Provincial y Municipal, La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 153 y su nota nº 436.



I y II Jornadas.indb 221 2/5/16 15:43

cindiremos entonces de todo análisis a nivel de tributos nacionales, municipales y provinciales que no fueren el impuesto mencionado.

En segundo lugar, el análisis se circunscribirá al caso del comercio electrónico directo, específicamente las prestaciones de servicios intangibles efectuadas por medio de Internet por parte de sujetos residentes en el exterior y en beneficio de consumidores locales.

En este sentido, pretendemos abordar aquellas prestaciones de servicios como el asesoramiento profesional, servicios de educación (*e.g.* cursos online, idiomas), servicios de *broker* que operan sobre bolsas y mercados de valores ubicados en el exterior, servicios de suscripción a plataformas digitales que permiten el acceso a contenido musical (*e.g.* Spotify®), video (*e.g.* Netflix®), noticias (*e.g.* periódicos online del exterior), bases de datos (*e.g.* enciclopedias online), servicios bancarios (*e.g.* el servicio de *home-banking* ofrecido por los bancos a sus usuarios), servicios de atención a clientes y servicios relacionados con la propia Internet como ser publicidad (*e.g. banners* en *web sites*, *mailings*), ubicación preferencial en los resultados que arrojan los motores de búsqueda (*e.g.* Google®), almacenamiento de archivos (*e.g.* Dropbox®), *hosting,* etc.

Cabe aclarar que el comercio electrónico ha acentuado la dificultad de distinguir entre bienes y servicios.[6] No obstante, si bien la correcta delimitación entre ambos reviste interés y relevancia desde la perspectiva de los principales tributos nacionales, y podría serlo también para ciertos aspectos del ISIB, a los fines del presente, donde lo que pretendemos es determinar el alcance territorial de la actividad desplegada, no cabe efectuar mayores consideraciones al respecto.

Entonces, sin perjuicio de que en adelante sólo haremos referencia al caso de prestaciones de *servicios* intangibles, lo cierto es que las conclusiones que alcancemos también resultarían aplicables a la comercialización de *bienes* intangibles por la red. Ello, por cuanto ambas actividades comparten una característica fundamental resumida en que ya no resulta una condición necesaria la presencia física del vendedor del bien digital o prestador del servicio intangible a los efectos de llevar adelante el negocio en el país donde se ubica el consumidor de los mismos.[7]

Desde otro ángulo, y a pesar del tiempo que el ISIB existe entre nosotros, lo cierto es que aun hoy existe disenso en la doctrina, y en ocasiones en la jurisprudencia, respecto de interrogantes tan elementales como: ¿Qué es lo que grava el hecho imponible del ISIB? ¿Es un impuesto directo o indirecto? ¿Grava la actividad o grava el consumo?, si grava la actividad ¿cuándo se encuentra legitimada una provincia para exigir su cobro a sujetos que no residen en ella?, etc. Lo expuesto no sería más que una cuestión anecdótica si no fuera que la respuesta que se dé a cada uno de los interrogantes planteados seguramente defina muchos otros, entre los que se encuentran los que el presente trabajo pretende abordar.

En ese marco, dilucidaremos si los servicios descriptos se encuentran alcanzados por el ISIB. A tales efectos, analizaremos las limitaciones constitucionales e infraconstitucionales que pesan sobre las jurisdicciones locales. Abordaremos luego el análisis del impuesto conforme su formulación normativa para determinar bajo qué condiciones los servicios objeto de análisis quedarían alcanzados por el mismo. Finalmente, sobre la base de lo expuesto, extraeremos las conclusiones del caso y las confrontaremos con las posturas que se han esbozado en sentido discordante.

Cabe finalmente aclarar que el análisis será efectuado con prescindencia de aquellos tratados internacionales celebrados por el Congreso de la Nación aun cuando su existencia podría tener incidencia al momento de responder los interrogantes planteados.

---

6 Cfr. Gotlib, Gabriel, "Impuestos en el comercio electrónico…". Como ejemplo, el autor cita el caso del software comercializado en la red como un bien, lo cual constituiría una compraventa, pero que además permite la actualización periódica del mismo, la que dependiendo de su importancia podrá atribuir la naturaleza de un servicio a la operación. Por nuestra parte, agregamos que iguales consideraciones caben efectuar respecto de aquellas plataformas digitales como Spotiffy® que, además de permitir la reproducción en *streaming* de un determinado contenido musical, lo que podríamos calificar como un servicio, permiten que el usuario descargue el mismo para su eventual reproducción *off-line,* lo cual se asemejaría a la venta de un bien.

7 Cfr. Pablo Campagnale, "La imposición Indirecta (Primera Parte)", en Rubén O. Asorey (Coordinador), *Tributación de los Negocios Efectuados por Medios Electrónicos*, La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 178.



I y II Jornadas.indb 222 2/5/16 15:43

## CAPÍTULO PRIMERO

## PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA. COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO FRENTE AL FEDERALISMO FISCAL EN LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL CARÁCTER TERRITORIAL DE LAS POTESTADES IMPOSITIVAS DE LAS PROVINCIAS

### 1. El principio de territorialidad y el comercio electrónico directo

El principio de territorialidad ha sido tradicionalmente reconocido como un criterio racional de legitimación de la potestad impositiva de los Estados que conforman el ámbito internacional.[8]

Sin pretender adentrarnos en un profundo análisis al respecto, diremos que se debe diferenciar la territorialidad en sentido formal (*jurisdiction to enforce*) referida al ámbito de eficacia o ejecución coercitiva de la norma tributaria, de la territorialidad en sentido material (*jurisdiction to prescribe* o *jurisdiction to tax)* referida al ámbito de incidencia de aquella.[9]

Respecto del ámbito de incidencia de la norma, bien se sostiene que los Estados nacionales, al legislar como entes soberanos no reconocen otros límites que aquellos de orden fáctico o los que pudieren surgir del Derecho Internacional Público, de autolimitaciones internas de naturaleza constitucional o compromisos autoasumidos.[10]

En cuanto al Derecho Internacional Público, entre otras limitaciones,[11] se sostiene que sólo se reconoce a los Estados la legitimidad para ejercer su poder de imposición hasta los límites donde se extiende su soberanía.[12] Ello resulta consecuente con el hecho de que el poder de imposición constituye un ejercicio de la jurisdicción, la cual es un atributo de la soberanía de cada Estado.[13]

La jurisdicción consiste en el ejercicio del poder soberano por medio de los órganos de gobierno (sea legislativo, ejecutivo o judicial) y como tal, se ejerce sobre los propios nacionales, sin importar donde se encuentren (soberanía personal) o dentro del territorio del Estado (soberanía territorial) sobre: i) las personas que en él habitan, sean nacionales o extranjeros; ii) los bienes, hechos o consecuencias que en él se producen[14]. De ahí que "…las conexiones que el Estado establezca con los contribuyentes estarán siempre supeditadas a la existencia de jurisdicción. Tradicionalmente, dicha conexión fiscal existe sobre la base de los ya mencionados principios de territorialidad (jurisdicción espacial) y de nacionalidad (jurisdicción personal)".[15]

Entonces, el principio de territorialidad en sentido material procura proveer criterios de conexión que atribuyan la materia imponible a un determinado Estado a partir de la verificación dentro de su territorio de algún elemento del hecho imponible.[16]

De lo expuesto surge que si un Estado gravara tributariamente a un extranjero (inexistencia de soberanía personal) en función de situaciones que no tuvieran conexión alguna con su territorio (inexistencia de soberanía territorial), estaría violando el Derecho Internacional Público,[17] el cual exigiría, en estos casos, "…al menos alguna conexión territorial, por mínima que sea".[18]

No obstante, también surge de lo expuesto que en el ámbito internacional la extraterritorialidad en sentido material no necesariamente ofende la soberanía de otro Estado con el cual el hecho imponible

---

8 Cfr. Claudio Sacchetto, "El Principio de Territorialidad", en Victor Uckmar, Alejandro Altamirano y Heleno Taveira Torres (Coordinadores), *Impuestos sobre el Comercio internacional*, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pág. 44.

9 Cfr. Alberto Xavier, *Derecho Tributario Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, pág. 49.

10 Cfr. Claudio Sacchetto, *op. cit.*, pág. 48.

11 Para un mayor desarrollo de la temática y otras limitaciones que surgen del Derecho Internacional Público ver al respecto: Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 9 y sgtes.

12 Cfr. Alberto Xavier, *op. cit.*, pág. 38.

13 Cfr. Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 16.

14 Cfr. Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 10.

15 Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 26.

16 Cfr. Claudio Sacchetto, *op. cit.*, pág. 48.

17 Cfr. Alberto Xavier, *op. cit.*, pág. 38.

18 Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 22.



I y II Jornadas.indb 223 2/5/16 15:43

también comparta algún elemento de vinculación.[19] Ello posiblemente daría lugar a un supuesto de doble imposición que, aunque existe consenso respecto de lo pernicioso de su ocurrencia, en la medida que surja del ejercicio legitimo de las facultades de imposición, conforme los parámetros explicados, no resultaría jurídicamente reprochable a ninguno de los Estados involucrados.[20]

Con lo hasta aquí desarrollado surge patente la problemática que plantea el comercio electrónico directo frente al principio de territorialidad. En efecto, de lo que se trata es de gravar aquella actividad que se caracteriza justamente por su falta de ubicación geográfica precisa, ante lo cual la doctrina se pregunta "…si los criterios tradicionales de conexión personal y territorial son todavía adecuados, o si es posible (o necesario) desarrollar nuevos criterios de conexión que se adapten a la nueva realidad".[21]

En este sentido, la OCDE ha abordado la presente problemática en su flamante *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*[22], mejor conocido como "BEPS". En pocas palabras, se trata de un plan de acción encaminado a dar una respuesta conjunta por parte del ámbito internacional a los desafíos que presentan la globalización y las crecientes prácticas empresariales dirigidas, supuestamente, a erosionar la base imponible y trasladar beneficios entre jurisdicciones soberanas aprovechando lagunas normativas y estructuras que disociarían artificiosamente la base imponible de las actividades que las generaron.

En efecto, el plan BEPS cuenta con quince "Acciones". La primera de ellas es la que se dirige a identificar los desafíos que presenta la economía digital frente a los principios actuales de la tributación internacional y proponer alternativas para enfrentarlos.[23] Expresamente, el plan BEPS dispone:

> Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición. Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un "nexo" de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector. [24]

Luego de recibir los comentarios de múltiples instituciones públicas y privadas de diversas partes del mundo,[25]el grupo de trabajo asignado ha elaborado un informe final con una serie de potenciales propuestas al respecto.[26]

Así, por ejemplo, en materia de impuestos directos se evalúa, entre otras, la posibilidad de crear un nuevo nexo o criterio de vinculación para aquellas actividades puramente digitales basado, precisamente, en la "presencia digital" que una compañía pueda evidenciar en un mercado determinado y estableciendo, a tales efectos, ciertos parámetros objetivos como la cantidad de contratos suscriptos en la jurisdicción, la cantidad de usuarios o consumidores, ventas, pagos como así también la existencia de sucursales o subsidiarias que realicen actividades secundarias (*e.g.* marketing) pero fuertemente relaciona-

19 Cfr. Alberto Xavier, *op. cit.*, pág. 50.

20 Cfr. Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 71.

21 Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 102.

22 OECD, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris, publicado en: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es (disponible el 15/02/2015).

23 Cockfield, Arthur J., "BEPS and Global Digital Taxation", Tax Notes International, Vol. 75, No. 11, Septiembre de 2014. Disponible en Social Science Research Network: http://ssrn.com/abstract=2507872 (acceso el 05/04/2015).

24 OECD, "Plan de acción", en OECD, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris, publicado en: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-4-es (acceso el 15/02/2015).

25 Ver al respecto: OECD, "Comments Received on Public Discussion Draft Beps Action 1: Address The Tax Challenges of the Digital Economy", publicado en http://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf (acceso el 05/04/2015).

26 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy,* Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, publicado en: http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en (acceso el 05/04/2015).



I y II Jornadas.indb 224 2/5/16 15:43

das con la principal. Se evalúan también otras alternativas como la imposición de retenciones en el caso de pagos efectuados en virtud de servicios digitales designando como agentes a las entidades financieras involucradas en las operaciones o, directamente, la creación de un impuesto específico (denominado "Bit Tax"), basado, por ejemplo, en el numero de bytes utilizado por un determinado *web site*.[27]

En materia de impuestos al consumo, especialmente el IVA, las propuestas y recomendaciones se encaminan a solucionar los inconvenientes prácticos y administrativos que plantea su fiscalización e ingresos a las arcas fiscales cuando nos encontramos frente a operaciones *cross-border* celebradas con consumidores finales y muchas de las cuales lo son por montos de menor cuantía.[28]

En definitiva, queda claro que la evolución del comercio electrónico directo plantea complejos desafíos para los principios tradicionales de la tributación internacional como es el caso de la territorialidad. No obstante, adelantamos que muchos interrogantes y soluciones propuestas en el ámbito internacional parten de la base de dirigirse a Estados soberanos por lo que, conforme analizaremos, no necesariamente resultan aplicables a la realidad jurídica de las jurisdicciones subnacionales de nuestro país.

Precisamente ello es lo que pretenderemos desentrañar a continuación.

## 2. La forma federal de estado y la limitación territorial de las potestades locales de conformidad con la Constitución Nacional

En su artículo primero, la Constitución Nacional establece que "[l]a nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal según lo establece la presente Constitución". De las tres notas señaladas, reviste especial importancia para el presente análisis aquella referida a la adopción de la forma de estado *federal*.

Al respecto, enseña Bidart Campos que debe diferenciarse entre forma de "gobierno" y forma de "estado". Mientras que la primera se ocupa de los titulares del poder y las relaciones entre ellos, la forma de estado relaciona los diversos elementos que hacen al Estado, es decir, el elemento "poder" con los elementos "población" y "territorio". El poder en relación con la población da lugar a tres formas de estado: totalitarismo, autoritarismo y democracia.[29] Por su parte, "…el poder en relación con el territorio origina dos formas de estado posibles: unitarismo y federalismo. La una centraliza territorialmente al poder; la segunda lo descentraliza territorialmente".[30] Concluye el autor sosteniendo que "…federalismo y democracia son, en la constitución argentina, contenidos pétreos que identifican visceralmente nuestro estilo político".[31]

Alberdi, en su célebre obra *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina* –y en vísperas del eminente dictado de nuestra Constitución Nacional– señalaba que se encontraba destinado al fracaso cualquier intento de aplicar a nuestra realidad un modelo unitario o federal *puro*, conforme podían existir por aquel entonces en otras regiones del planeta, razón por la cual, sería "nuestra forma normal un gobierno mixto, consolidable en la unidad de un régimen nacional; pero no indivisible como quería el Congreso de 1826, sino divisible y dividido en gobiernos provinciales limitados, como el gobierno central, por la ley federal de la República."[32] En esa inteligencia, el citado pensador sostenía que "[l]a creación de un gobierno general supone la renuncia o abandono de cierta porción de facultades por parte de los gobiernos provinciales. Dar una parte del gobierno local, y pretender conservarlo íntegro, es como restar de cinco dos, y pretender que queden siempre cinco".[33]

Dichas premisas se plasmaron finalmente en la Constitución Nacional de la cual surgen: (i) un orden supremo de gobierno conformado por la propia Constitución, las leyes federales que en su consecuencia se dicten y los tratados con las naciones extranjeras; (ii) las facultades y potestades de ese orden supre-

---

27 Ver al respecto: OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy,* Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, publicado en: http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en, págs. 143 a 147 (acceso el 05/04/2015).

28 Ver al respecto: OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy,* Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, publicado en: http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en, págs. 147 a 148 (acceso el 05/04/2015).

29 Cfr. Germán J. Bidart Campos, *Manual de la Constitución Reformada*, EDIAR, Buenos Aires, 1996, T. I, pág. 431.

30 *Ibid.,* pág. 432.

31 *Ibid.*

32 Juan Bautista Alberdi, *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*, Editorial Losada, Buenos Aires, 2003, pág. 147.

33 *Ibid.*, pág. 154.



I y II Jornadas.indb 225 2/5/16 15:43

mo de gobierno se circunscriben a las que expresa e implícitamente le han sido delegadas por las propias provincias; (iii) las provincias conservan, por contrapartida, todo aquel poder no delegado mediante la Constitución, y (iv) las provincias se comprometen a no ejercer aquel poder que ha sido delegado.

En virtud de lo expuesto, Bidart Campos bien destaca que las provincias de Argentina son entidades autónomas pero no soberanas.[34]

Entre otras facultades delegadas a la Nación por medio de la Constitución, resulta especialmente relevante la denominada "Cláusula Comercial" (artículo 75, inciso 13, CN), por la cual se delega al Congreso Nacional la facultad exclusiva de reglar el comercio interjurisdiccional y con las naciones extranjeras.[35]

Desde sus inicios, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha tenido oportunidad de interpretar el núcleo normativo referido en los párrafos precedentes y en base a ello ha sostenido la existencia de un doble orden de gobierno. Por un lado, el gobierno Nacional que ejerce sus facultades delegadas sobre todo el territorio de la República, incluso el de las provincias, y en un segundo orden los gobiernos provinciales que ejercen sus facultades no delegadas dentro de los límites de sus propios territorios y absteniéndose de extenderse más allá de ellos.

Expresamente, la CSJN ha sostenido que "de acuerdo con el sistema político adoptado por nuestra Constitución, los poderes de la soberanía se encuentran divididos entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales: los del primero revisten la calidad de supremos y absolutos y se aplican en todo el territorio de la República, es decir, aún dentro del perteneciente a las propias provincias; los de los segundos presentan los mismos caracteres, pero únicamente pueden ser ejercitados dentro de los límites territoriales de la provincia. Ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción."[36]

En esa inteligencia, desde la perspectiva impositiva, la Corte ha resuelto que resulta incuestionable la facultad de las provincias para legislar sus impuestos locales siendo la creación de los mismo, la elección de la materia imponible, formas de percepción, etc. cuestiones propias de cada jurisdicción y que hacen a su autonomía sin que deban tolerar la intervención de una autoridad extraña en ello.[37] No obstante, lo expuesto debió admitirlo "…con la salvedad de que aquellas leyes impositivas no graven bienes existentes fuera de sus límites políticos, o actos con efectos en extraña jurisdicción; o que sean por otras razones contrarias a la Constitución".[38]

Así entonces, tratándose de impuestos que gravan las operaciones de ventas,[39] la CSJN sostuvo reiteradamente que las provincias sólo pueden alcanzar aquellas transacciones que se celebraban como acto de comercio interno, es decir, celebradas dentro del territorio de sus respectivas jurisdicciones. Bajo tal premisa, la CSJN invalidó tanto aquellos tributos que gravaban operaciones celebradas extramuros y que recaían sobre productos también ubicados fuera de la jurisdicción provincial,[40] como aquellos otros que pretendían aplicarse sobre productos que si bien se encontraban dentro de una provincia, habían sido objeto de transacciones celebradas fuera de sus límites territoriales.[41]

---

34 Cfr. Germán J. Bidart Campos, *op. cit.*, pág. 445.

35 Asimismo, resumidamente, entre otras facultades delegadas encontramos: (i) potestad exclusiva para establecer aduanas exteriores y prohibición para las provincias de establecerlas interiores (artículos 9, 10 y 11 de la CN); (ii) la "Cláusula de los Códigos" (artículo 75 inciso 12 de la CN) que otorga al Congreso de la Nación la atribución de dictar la legislación de fondo; (iii) la "Cláusula del Progreso" (artículo 75 inciso 18 y 19 de la CN) que faculta al Congreso Nacional a dictar leyes de diverso género a los efectos de propender al bienestar y desarrollo general de la Nación, y (iv) los "Establecimientos de Utilidad Nacional" (artículo 75, inciso 30, CN) donde la Nación ejerce jurisdicción exclusiva aun cuando se encontraren dentro del territorio provincial.

36 Fallos: 147:239; 119:304; 235:571, entre muchos otros. Conceptos que fueron recientemente reiterados por la CSJN *in re* "Asociación de Bancos de la Argentina c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", Expte.: A.2107.XLII, sentencia del 15/07/2014, publicada en: www.csjn.gov.ar (disponible el 01/02/2015).

37 Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 150:419; 235:571, entre muchos otros.

38 Fallos: 235:571 y CSJN *in re* "Asociación de Bancos de la Argentina c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", Expte.: A.2107.XLII, sentencia del 15/07/2014, publicada en: www.csjn.gov.ar (disponible el 01/02/2015).

39 Abarcando ello tanto los casos en que expresamente el hecho imponible del gravamen en cuestión alcanzaba las transacciones como cuando la CSJN concluía que, no obstante las palabras empleadas por la ley, ese era el verdadero objeto de aquel.

40 Fallos: 166:109.

41 Fallos: 100:367; 127:384; 149:260; 151:92; 174:435, entre muchos otros.



I y II Jornadas.indb 226 2/5/16 15:43

De igual modo, expidiéndose respecto de tributos que gravan el ejercicio de actividad económica, la CSJN ha sostenido que las "…facultades de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias y sus municipios sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se produce dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados (Fallos: 307:360, cons. 15) pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones (Fallos: 149:260; 151:92; 163:285; 166:109; 174:435; 182:170, entre muchos otros)".[42]

Ello así, conforme la jurisprudencia del máximo tribunal, las provincias pueden alcanzar las actividades desarrolladas dentro de sus territorio con prescindencia de que el producido de aquella se destine al consumo en otra jurisdicción o en el exterior;[43] pero sólo en la medida que no se graven específicamente actividades extraterritoriales,[44] habiéndose declarado inválido el gravamen que pretendió alcanzar aquella porción de actividad desarrollada extramuros.[45]

En definitiva, cuando una provincia grava operaciones o actividades verificadas fuera de sus límites territoriales, indefectiblemente incurre en un exceso de jurisdicción, un desborde de su poder de imposición que termina por afectar la jurisdicción de otra provincia y/o aquellas facultades que ha delegado en la Nación, entre otras, la de reglar el comercio interprovincial y con las naciones extranjeras (artículo 75 inciso 13 CN).[46]

Y en referencia a esto último, no debe pasarse por alto que la propia CSJN ha diferenciado ambas facultades atribuyendo a la de reglar el comercio con las potencias extranjeras un mayor alcance y exclusividad que aquella referida al comercio interjurisdiccional. En este sentido, ha sostenido que "…el poder de la autoridad nacional para regular el comercio con las naciones extranjeras ha sido considerado distinto del de reglar el comercio que se desenvuelve entre dos estados, porque mientras éste fue concebido para asegurar la igualdad y libertad del intercambio comercial entre los estados, es decir para evitar la creación de impedimentos en ese intercambio, el primero es el que pertenece a una nación soberana en su relación con otras naciones, no subordinado como principio a ningún poder reservado de los estados (disidencia de los jueces Fuller, Brewer, Shiras y Peckham, en 188 U.S. 312, página 373), y en varios aspectos más amplios que el que atañe al comercio interno (286 U.S. 427), bien que 'tan extenso como el arbitrio y la inteligencia del Congreso crea necesario comprenderla para realizar su propósito' (González, Joaquín V., *Obras Completas*, t. V, página 39)".[47]

Por cuanto la propia CSJN ha efectuado la diferenciación, mayor será la exigencia de evitar desbordes de jurisdicción cuando se encuentren en juego, precisamente, actividades desarrolladas internacionalmente. En otras palabras, mayor será la exigencia de que las facultades de imposición se atengan rigu-

---

42 Del dictamen de la Procuración General de la Nación al que remitió el voto mayoritario de la CSJN *in re,* "Helicóptero Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa", Expte.: H.340.XXXIX, del 27/04/2006, publicado en www.mpf.gov.ar (disponible el 01/02/2015). Sentencia de la CSJN del 08/06/2010, publicada en www.csjn.gov.ar (disponible el 01/02/2015).

43 Lo expuesto, sin perjuicio de las limitaciones que pudieren surgir por normas infra constitucionales como es el caso de la ley 23.548, cuestión que excede largamente el objeto de la presente.

44 Fallos: 286:301; 300:310; 300:1232; 307:360; 307:379; 319:2211, entre muchos otros.

45 CSJN *in re,* "Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa", Expte.: H.340.XXXIX, sentencia del 08/06/2010, publicada en http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do?method=verDocumentos&id=685436 (disponible el 01/02/2015). En igual sentido el dictamen de la PGN *in re* "Telecom Argentina SA c/Corrientes, Provincia de s/acción declarativa", Expte.: S.C., T. 4, L. XLVII, de fecha 14/04/2014, publicado en http://www.mpf.gob.ar/dictamenes /2014/LMonti/abril/Telecom_T_4_L_XLVII.pdf (disponible el 01/02/2015).

46 En el precedente "Mataldi" (Fallos: 149:260) la CSJN expresamente sostuvo que "Es en efecto, de consideración elemental que al legislar la Provincia en los términos de la clausula referida, gravando operaciones realizadas fuera de su territorio, actúa más allá de su potestad jurisdiccional, invade otras jurisdicciones, afecta la circulación territorial de sus productos, dicta reglas a su comercio interprovincial… y la jurisprudencia de esta Corte ha consagrado en numerosos fallos que el impuesto establecido por una provincia sobre productos que son objeto de venta o negocio fuera de la jurisdicción de la misma, es violatorio de la Constitución, agregando que el mismo impuesto establecido para gravar la venta o negociación como acto de comercio interno que solo afecta a la circulación económica, es perfectamente legítimo (Fallos, tomo 134, págs. 259 y 267 y los allí citados, entre otros)".

47 Fallos: 307:360; 307:374 y CSJN *in re,* "Dinel SA c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", Expte.: D.192.XXIII, RH, sentencia del 07/04/1992, publicado en http://www.csjn.gov.ar/jurisp/jsp/fallos.do?usecase=mostrarHjFallos&falloId=62333 (disponible el 02/02/2015), entre otros.



I y II Jornadas.indb 227 2/5/16 15:43

rosamente al principio de territorialidad conforme la interpretación estricta que del mismo ha efectuado la CSJN y que, habiéndose repasado en los párrafos anteriores, puede resumirse sosteniendo que "el poder normativo tributario de las jurisdicciones locales debe estar vinculado con su territorio, a través de puntos o criterios de vinculación (generalmente económicos) afines a la naturaleza del tributo de que se trate y la formulación legal del hecho imponible".[48]

## 3. Ley de Coparticipación. Directivas en materia del ISIB

Finalmente, el federalismo admite, además, otra perspectiva de análisis que se relaciona con el deslinde de tributos que tanto la Nación (en todo el territorio de la República) como las provincias (en sus respectivos territorios) se encuentran legitimados a imponer y que, conforme veremos, tiene incidencia directa en la materia aquí tratada.

Sin adentrarnos en un mayor análisis, baste con remarcar que del deslinde de potestades impositivas surge la existencia de un amplio espectro de facultades concurrentes entre la Nación y las provincias, que inevitablemente puede derivar en una superposición de tributos.[49]

A los efectos de armonizar dichas potestades es que se han concertado una serie de "Leyes Convenio" entre la Nación y las provincias, y estas entre sí, que se ha dado en llamar el "Federalismo de Concertación", cuyo régimen más relevante a los efectos del presente es el estatuido por la ley 23548 de Coparticipación Federal de Impuestos.[50]

Precisamente, los sistemas de coparticipación de impuestos constituyen una herramienta fundamental del denominado Federalismo de Concertación y reconocen sus primeras manifestaciones positivas a partir de la década de 1930, con la sanción de la ley 12139 de unificación de impuestos internos a la que le siguieron diversas normas de igual naturaleza para abarcar el resto de los tributos directos e indirectos que por aquel entonces imponían tanto la Nación como las provincias.[51]

Los distintos regímenes de coparticipación fueron luego unificados por la ley 20221. En líneas generales, mediante la ley 20221 la Nación se obligaba a coparticipar el producido de los tributos abarcados y las provincias se comprometían a no aplicar tributos análogos a los coparticipados, exceptuándose de dicha limitación a aquellos que recaían sobre la propiedad inmueble, automotores, transmisión gratuitas de bienes, sellos y el impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente directo del actual ISIB).[52]

Si bien dicha ley fue objeto de diversas modificaciones, corresponde remarcar, por su relevancia, la introducida por la ley 22006. En efecto, conforme lo ha destacado la propia CSJN, mediante la referida ley y con la intención de profundizar el objetivo de lograr una política tributaria uniforme se establecieron pautas técnicas a las cuales deberían adecuarse los tributos reservados a las provincias, en especial en materia de ISIB y Sellos.[53]

Conforme el perfil delineado por la ley 22006, el aspecto material del hecho imponible del ISIB debe circunscribirse a gravar "…los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos".[54]

Las modificaciones propuestas por la ley 22006, luego de su adhesión por las provincias, se plasmaron en el inciso "b" del artículo noveno de la ley 20221 y se mantuvieron inalteradas en la actualmente vigente ley 23548.

---

48 Guillermo O. Teijeiro, *op. cit*., pág. 136.

49 Para un mayor desarrollo véase al respecto: Enrique Bulit Goñi, *Constitución Nacional y Tributación Local*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009, T. II, pág. 1097 y sgtes.

50 La Corte Suprema ha reconocido la particular relevancia de aquellos acuerdos y leyes tendientes a resolver los conflictos de concurrencia de potestades tributarias como manifestaciones positivas de lo que ha dado en llamar el Federalismo de Concertación (Fallos: 327:1051).

51 Cfr. Enrique Bulit Goñi, *Constitución Nacional*…, T. II, pág. 967 y sgtes.

52 *Ibid.,* pág. 907.

53 Fallos: 327:1051

54 Artículo 9, inciso b, punto 1. El propio mensaje de elevación de la mentada ley precisaba que debía asegurarse una homogeneidad mínima en cuanto al hecho imponible y base imponible del ISIB, que permitiera el correcto funcionamiento de los regímenes de concertación federal.



I y II Jornadas.indb 228 2/5/16 15:43

Entonces, para concluir, conforme el régimen actual de coparticipación la Nación y las Provincias acordaron: i) atribuir a la Nación el deber de recaudar la mayor parte de impuestos directos e indirectos debiendo coparticipar su producido con las jurisdicciones locales conforme los lineamientos fijados por la propia ley; ii) como contrapartida, las provincias se comprometen por sí y por sus municipalidades a no establecer tributos análogos a los coparticipados, y iii) se excluye de ese compromiso de no analogía a determinados tributos locales entre los que se encuentra el ISIB pero siempre que grave "…los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro…".

En definitiva, lo hasta aquí desarrollado debiera permitirnos extraer unas primeras conclusiones: (i) las provincias sólo pueden gravar las personas, bienes, operaciones o actividades ocurridas dentro de los limites de sus territorios, y (ii) de las pautas fijadas en la Ley de Coparticipación, surge que el hecho imponible del ISIB legislado por las provincias debe circunscribirse al ejercicio de actividades habituales.

## CAPÍTULO SEGUNDO

## EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. EL HECHO IMPONIBLE Y LA INEXISTENCIA DE SUSTENTO TERRITORIAL EN LAS ACTIVIDADES ANALIZADAS

### 1. Antecedentes del tributo en Argentina, sobre la distinción entre hecho y base imponible. La postura vigente de la CSJN

Dijimos en la introducción que, a pesar del tiempo que el tributo rige entre nosotros, aún existen discrepancias respecto de cuestiones tan elementales como aquellas referidas a la correcta delimitación del hecho imponible, la determinación acerca de si se grava la actividad o el consumo o las condiciones que tornan procedente al gravamen cuando la actividad es ejercida por sujetos que no residen en la jurisdicción involucrada.

A los efectos de dar respuesta a tales cuestiones, consideramos imprescindible repasar los antecedentes históricos del tributo y junto con ello las circunstancias fácticas y jurídicas que gravitaron en la conformación normativa del hecho imponible marcando su origen y evolución hasta el día de hoy. El análisis no sería completo si no se abordara, también, la evolución de la jurisprudencia de la CSJN sobre la materia destacando aquella que se encuentra vigente al presente y sobre la base de la cual se fundamentarán las conclusiones del presente trabajo.

Adentrándonos en estos aspectos, señala Jarach, a quien se le suele atribuir la creación del impuesto, que desde los tiempos de la colonia existían en los estados provinciales los denominados "derechos de patentes" que consistían en la autorización otorgada por la autoridad para el ejercicio de diversos oficios o profesiones, previo pago del gravamen.[55]

Existía entonces una larga clasificación de actividades u oficios y cada una debía pagar el derecho de patente fijo que le correspondía. Además de lo engorroso del sistema, existían injusticias derivadas de la falta de adecuación de la patente respecto de la capacidad contributiva demostrada por quienes ejercían una misma actividad.[56]

Lo expuesto habría llevado a la Provincia de Buenos Aires a la creación del impuesto al comercio y la industria que, si bien se legisló sobre la base de los derechos de patentes, mejoró su medición fijándola según el volumen de los negocios. A tales efectos, se adoptaron diversas bases imponibles, como ser el monto de las ventas, compras, costo de los productos, comisiones, utilidades, etc.[57]

No obstante el nuevo impuesto, los derechos de patentes siguieron rigiendo, lo que produjo una constante superposición de tributos. En dicho contexto habría nacido la idea de crear el impuesto a las

55 Cfr. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1958, pág. 355 y sgtes. Aclara el autor que, con el advenimiento del Estado Constitucional, en realidad la autorización otorgada mediante el documento (patente) representaba sólo el comprobante de pago del gravamen, el que revestía la naturaleza de un verdadero impuesto.

56 Cfr. Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1990, pág. 699.

57 Cfr. Dino Jarach, "El impuesto provincial a los Ingresos Brutos sobre exportaciones. El caso 'Bovril'. Glosa a un comentario", La Información, T. XXXVIII, pág. 169.



I y II Jornadas.indb 229 2/5/16 15:43

actividades lucrativas, "…que fue como tal un típico impuesto provincial, heredero de las antiguas patentes a través del impuesto al comercio e industria".[58]

Así que, en el año 1948, la Provincia de Buenos Aires sanciona su Código Fiscal, incorporando el mencionado impuesto a las actividades lucrativas, cuyas características principales fueron las de unificar los diversos oficios en un solo hecho imponible circunscripto al "ejercicio de una actividad lucrativa" y con una base imponible también unitaria, definida por los ingresos brutos obtenidos en el año fiscal anterior como precio por las mercaderías vendidas o los servicios prestados.[59]

Bajo tales parámetros, en especial la determinación de la base imponible conforme los ingresos brutos obtenidos en el año anterior, es que importantes autores clasificaron al gravamen como un impuesto directo.[60]

El tributo rápidamente se expandió al resto de las jurisdicciones manteniendo sus características esenciales. Ello se debió tanto a su eficiencia recaudatoria como al hecho de que, al no identificarse con ninguno de los impuestos por entonces coparticipados (principalmente el impuesto nacional a las ventas y el impuesto nacional a los réditos), podía ser legislado por los estados locales sin violentar los compromisos asumidos mediante el régimen de coparticipación que por entonces regía.[61]

No obstante, todo ello cambió en el año 1975, cuando se sancionó a nivel nacional el impuesto al valor agregado, que suplantaría no sólo al impuesto nacional a las ventas por entonces vigente, sino también al impuesto a las actividades lucrativas.

En reemplazo, y ante la necesidad de seguir contando con los recursos que el antiguo impuesto les proporcionaba, las provincias implantaron un tributo que denominaron "derechos de patentes por el ejercicio de actividades con fines de lucro", manifiestamente similar al anterior. En 1976 volvió a llamarse "impuesto por el ejercicio de actividades con fines de lucro" y se lo declaró expresamente compatible con la por entonces vigente ley de coparticipación 20221.

A partir del año 1977, el tributo pasó a denominarse "impuesto sobre los ingresos brutos", sustancialmente análogo al antiguo impuesto a las actividades lucrativas y que en su esencia subsiste hasta hoy, con la particularidad de que se toman como base imponible los ingresos brutos de cada ejercicio fiscal y no los del ejercicio anterior.

Esta última característica, cuya consecuencia sería la de facilitar la traslación del gravamen, repercutió en la opinión de los autores que anteriormente lo consideraban un impuesto "directo", admitiendo a partir de ello la posibilidad de que se trate de un impuesto "indirecto".[62]

Desde su implantación en 1948, existieron divergencias respecto de la naturaleza jurídica del gravamen.

Jarach siempre sostuvo que existe una tajante diferencia entre el hecho imponible del tributo (ejercicio de actividad con fines de lucro) y su base imponible (ingresos brutos).[63] Por su parte, Giuliani Fonrouge califica tal distinción como un "sofisma".[64] Comentando un relevante precedente jurisprudencial,[65] y en clara referencia a Jarach, el citado autor sostenía que "…cuando los técnicos que importaron el impuesto a los ingresos brutos en forma de cascada (actividades lucrativas), por su gran rendimiento fiscal, necesitaron dar una explicación para que el nuevo gravamen no se confundiera con el impuesto a las ventas de la ley 12143, pues, de no ser así, la provincias estarían impedidas de aplicarlo por la ley de coparticipación federal, que condiciona su adhesión a la prohibición de establecer impuestos de análoga naturaleza, entonces idearon la doctrina que ahora toma la Corte, según la cual el hecho imponible es la actividad, y la venta, la medida del tributo. Pero esto es un simple juego de palabras…" para luego con-

58 Dino Jarach, *Curso Superior…*, pág. 358.

59 *Ibid*.

60 Cfr. Dino Jarach, *Curso Superior…*, pág. 377. En igual sentido, Ricardo La Rosa, *Impuesto a las actividades lucrativas,* Nueva Técnica, Buenos Aires, 1968, pág. 34.

61 Cfr. Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas*…, pág. 700.

62 Cfr. Dino Jarach, "El impuesto provincial a los Ingresos Brutos sobre exportaciones. El caso 'Bovril'. Glosa a un comentario", La Información, T. XXXVIII, pág. 169. Igual sentido, Ricardo La Rosa, *Impuesto a las actividades*…, pág. 172.

63 Cfr. Dino Jarach, *Curso Superior…*, pág. 355 a 386. Ver también: Dino Jarach, "El impuesto provincial a los Ingresos Bru" tos sobre exportaciones. El caso 'Bovril'. Glosa a un comentario", La Información, T. XXXVIII, pág. 161 a 172.

64 Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *Impuesto a los ingresos brutos,* Ed. Depalma, Buenos Aires, 1982, pág. 21.

65 Nos referimos al precedente de Fallos: 286:301, analizado *ut infra*.



I y II Jornadas.indb 230 2/5/16 15:43

cluir que "…el impuesto a las actividades lucrativas es una forma o modalidad de la imposición a las ventas (o a las transacciones), falla por su base la argumentación que pretende hacer el distingo entre hecho imponible (actividad) y medida (ventas). El impuesto es, lisa y llanamente, un gravamen indirecto al consumo y particularmente un impuesto a las ventas, de índole omnifase o plurifase acumulativo".[66]

En tiempos más recientes, Althabe sostiene que en virtud de los cambios implementados a partir del "proyecto uniforme" elaborado por la Secretaría de Hacienda de la Nación en 1979, por el cual se suplanta el concepto subjetivo referido al "ánimo de lucro" por otro objetivo "onerosidad", el hecho imponible del gravamen sería complejo y estaría constituido por el elemento "actividad" y el elemento "ingresos brutos" valorado éste último en su aspecto cualitativo y no sólo cuantitativo, como unidad de medida.[67]

Por su parte, en consonancia con los conceptos vertidos por Jarach, sostiene Bulit Goñi que los ingresos brutos no integran el hecho imponible del gravamen sino que sólo constituyen la base imponible del mismo, nociones que deben diferenciarse.[68]

Debe tenerse presente que la cuestión no se limita a una mera divergencia teórica sino que, según la postura que se adopte, se derivan consecuencias jurídicas y prácticas de relevancia como, por ejemplo, la referida al ámbito de aplicación del gravamen y los posibles desbordes de imposición en que pudieren incurrir las jurisdicciones locales. Y es que no es lo mismo, a los efectos de determinar la verificación del hecho imponible dentro de un determinado territorio, sostener que el impuesto grava el ejercicio de actividad medido según las ventas que sostener que en realidad son estas últimas, como acto de comercio, las operaciones objeto de imposición. El aspecto material del hecho imponible en uno y otro caso difiere, y con ello, muy probablemente, su ubicación territorial.

Cabe también destacar que la distinción entre hecho y base imponible fue la postura siempre sostenida por las jurisdicciones locales, permitiéndose de ese modo salvar los escollos que imponía la ley de coparticipación como así también gravar, sin vulnerar el principio de territorialidad, aquellas actividades desarrolladas en sus jurisdicciones, como la producción de bienes, con independencia del lugar donde finalmente se comercializaba el producido de la misma (*e.g.* otras jurisdicciones o el exterior). Por su parte, sistemáticamente, los contribuyentes impugnaron el gravamen desconociendo la mentada distinción y dando lugar a una prolífera jurisprudencia de la CSJN sobre la materia.

En este sentido, en una primera etapa y en referencia al impuesto sobre el comercio y la industria, la CSJN sostuvo que la denominación dada al gravamen no resultaba suficiente para definir su naturaleza jurídica siendo necesario indagar respecto de su mecanismo de aplicación, a partir de lo cual concluyó que, en realidad, al tomar como medida el volumen de ventas se trataba de un impuesto cuyo objeto eran las operaciones de ventas, a punto tal que "…si estas fueran nulas, no habría materia imponible…"[69] Sobre tal postura, la CSJN invalidó todas aquellas pretensiones provinciales dirigidas a incluir en la base imponible del tributo las operaciones de ventas concertadas fuera de sus límites territoriales, con prescindencia de que parte de la actividad (*e.g.* la producción) se desarrollara en la provincia.

Una segunda etapa se inicia a partir de los precedentes "Michelin"[70] y "Firestone"[71] del año 1947 donde, también en referencia al impuesto sobre el comercio y la industria, la CSJN recepta el planteo de las jurisdicciones locales y efectúa una clara distinción entre el hecho imponible del gravamen (*i.e.* ejercicio de comercio e industria) y su base imponible (*i.e.* volumen de ventas). De este modo, la CSJN declara válidas las pretensiones impositivas de las provincias sobre aquellas actividades desarrolladas efectivamente en sus territorios y medidas según las ventas con prescindencia del lugar donde estas últimas se celebren y en tanto constituyen sólo un índice razonable para medir la riqueza generada en su jurisdicción.[72]

Con el dictado del precedente "Quebrachales Fusionados"[73] del año 1971, la CSJN vuelve a identificar al ahora impuesto sobre las actividades lucrativas con un impuesto a las ventas por cuanto que "al tomar

66 Carlos M. Giuliani Fonrouge, "Imposición del comercio interjurisdiccional", La Ley, T. 152, pág. 313 y pág. 314.
67 Cfr. Mario Enrique Althabe, *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, La Ley, Buenos Aires, 2008, Ed. III, pág. 19.
68 Cfr. Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre…*, pág. 58.
69 Fallos: 151:92. En igual sentido, Fallos: 149:260; 157:62; 163:285; 166:109; 174:435, entre otros.
70 Fallos: 208:521.
71 LL, T. 50, p. 922. No publicado en Fallos.
72 En igual sentido, Fallos: 210:791; 211:1254; 251:180; 253:74, entre otros.
73 Fallos: 280:176.



I y II Jornadas.indb 231 2/5/16 15:43

como base imponible el monto de las ventas hechas al exterior, se están gravando indudablemente esas ventas, tal como si hubieran sido efectuadas dentro del ámbito provincial".[74]

Finalmente, una última etapa se inicia con el fallo "Indunor"[75] del año 1973. A partir del referido precedente, la CSJN expresamente abandona la postura adoptada en "Quebrachales Fusionados" y retoma aquella del precedente "Michelin" y en virtud de la cual "no cabe confundir el 'hecho imponible' con la base o medida de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación. El primero se dirige al mero desarrollo de una actividad con fin de lucro; la segunda atiende al precio de venta de los productos únicamente como índice razonable para medir la riqueza producida".[76]

Vale destacar que desde entonces, la CSJN no ha mostrado signos que permitan suponer un nuevo vuelco en su postura, sino todo lo contrario.[77] En efecto, la CSJN se ha remitido al precedente "Indunor" en fallos relativamente actuales,[78] dando cuenta de ello el reciente dictamen emitido en el marco de la causa "Telecom" al que ya se hiciera referencia *ut supra* y donde se sostuvo que "… lo decisivo para permitir a cada provincia el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos es el ejercicio –total o parcial– de la 'actividad' habitual y con el fin de lucro dentro de su territorio, siendo irrelevante que los 'ingresos' de esa actividad provengan de clientes ubicados en su propio territorio o fuera de él… La primera constituye el 'hecho imponible', que determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que los segundos sólo son su 'base' o medida de imposición, lo que no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación…".[79]

Entonces, y sin perjuicio de las divergencias que pudieren existir en el orden doctrinario, lo cierto es que la jurisprudencia vigente de la CSJN obliga a efectuar una tajante distinción entre el hecho imponible del ISIB y su base de medición. Sobre la base de lo que consideramos la doctrina vigente del referido tribunal continuaremos el presente análisis haciendo referencia, cuando fuere necesario, a las demás posturas ya referidas.

Para concluir, tanto si se analizan los antecedentes que dieron origen al impuesto;[80] las limitaciones constitucionales e infraconstitucionales que rodearon su creación;[81] como la jurisprudencia actual de la CSJN sobre la materia, cabe concluir que el ISIB no grava el consumo, no es un impuesto transaccional a las ventas sino que, por el contrario, grava el ejercicio de actividad, es decir, la contracara del consumo, aunque medida según dichas ventas.

## 2. El hecho imponible del ISIB: el sustento territorial

### *2.1. El sustento territorial como momento de vinculación activa y requisito de validez constitucional*

El ISIB se encuentra legislado en la totalidad de las provincias argentinas bajo un hecho imponible sustancialmente idéntico, a causa, en parte, de las directivas impartidas por intermedio de la Ley de Coparticipación a las que hiciéramos referencia *ut supra*.

---

74 Fallos: 280:176. En igual sentido, Fallos: 280:203; 280:404: 280:195; 283:118, entre otros.

75 Fallos: 286:301.

76 Fallos: 286:301. En igual sentido, Fallos: 300:310; 300:1232; 307:360; 307:374; 305:1672, entre otros.

77 No se nos escapa el reciente precedente de la CSJN *in re,* "Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA c/Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad", sentencia del 29/04/2015. Por el contrario, consideramos que el fallo no resulta aplicable al tributo aquí analizado y menos aún podría caracterizarse como un apartamiento del máximo tribunal de la doctrina fijada a partir del precedente "Indunor" ya referido.

78 CSJN *in re,* "Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa, Expte.: H.340.XXXIX, sentencia del 08/06/2010, publicada en http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do?method=verDocumentos&id=685436 (disponible el 01/02/2015).

79 Dictamen de la PGN *in re,* "Telecom Argentina SA c/Corrientes, Provincia de s/acción declarativa", Expte.: S.C., T. 4, L. XLVII, de fecha 14/04/2014, publicado en http://www.mpf.gob.ar/dictamenes/2014/LMonti/abril/Telecom_T_4_L_XLVII.pdf (disponible el 01/02/2015).

80 Es decir, derechos de patentes, impuesto al comercio y la industria e impuesto a las actividades lucrativas.

81 Como es el caso de la ley de coparticipación y la prohibición de legislar impuestos análogos a los por entonces coparticipados, impuesto nacional a las ventas (conf. ley 12.143) e impuesto nacional a los réditos (conf. ley 11.682).



I y II Jornadas.indb 232 2/5/16 15:43

Los elementos que integran la hipótesis de incidencia del tributo son: (i) el ejercicio de actividad; (ii) habitualidad; (iii) onerosidad, y (iv) sustento territorial.

Bien destaca Bulit Goñi que el "ejercicio de actividad" es la noción central del hecho imponible a la que el resto de los elementos complementa.[82] No obstante, "…hay que remarcar que el objeto del hecho imponible no es la simple actividad, sino en cuanto ella resulta calificada por la forma que asume su ejercicio".[83]

Atento el objeto del presente trabajo, daremos por sentado que las prestaciones de servicios por medio de Internet aquí analizadas configuran una "actividad" ejercida efectivamente con "habitualidad" y "onerosidad" restando determinar si se configura el elemento "sustento territorial" para expedirse respecto de su gravabilidad.

En este sentido, el análisis del sustento territorial del ISIB nos adentra en el estudio del aspecto espacial de su hecho imponible y los "problemas que plantea la relación funcional entre el presupuesto fáctico (definición legal del hecho imponible) y el ámbito jurisdiccional del poder impositivo ('territorio')".[84]

Concluimos en capítulos anteriores que las facultades de imposición de las jurisdicciones locales se encuentran estrictamente limitadas conforme el principio de territorialidad, según la interpretación que de la Constitución Nacional ha efectuado la CSJN. El apego a dicho principio se torna aun más estricto cuando se encuentran en juego operaciones internacionales donde el actuar de las jurisdicciones locales pudieren interferir con las facultades que al respecto, y de forma amplia y exclusiva, ostenta el Congreso de la Nación.

Concluimos también, conforme la jurisprudencia de la CSJN, que el ISIB no es un impuesto transaccional a las ventas, sino que el aspecto material de su hecho imponible grava el ejercicio de actividad, conforme las notas señaladas en el epígrafe precedente, siendo que los ingresos brutos que aquella produce sólo constituyen su base imponible.

Refiriéndonos ahora al sustento territorial, diremos que es el criterio o momento de vinculación que permite dar cumplimiento a las pautas y limitaciones señaladas. En otras palabras, es el criterio de vinculación que legitima el ejercicio de los poderes de imposición de una determinada jurisdicción a partir de situar el aspecto material del hecho imponible (ejercicio de actividad) dentro de su ámbito territorial.

En efecto, sostiene Teijeiro que la "conexión fiscal" es la relación legal entablada entre un Estado y el sujeto fiscal en virtud de la que surge el derecho a imponer tributos y, por ende, presupone la existencia de jurisdicción.[85] Los momentos de vinculación podrán basarse en la jurisdicción personal (criterio de la nacionalidad) o podrán basarse en la jurisdicción espacial comprendiendo a los residentes que habitan en él (criterio de la residencia o domicilio) o los bienes, hechos o consecuencias producidas en él (criterio económico territorial).[86]

Por su parte, Jarach sostiene que los criterios o momentos de vinculación en realidad ligan directamente al hecho imponible con el sujeto activo de la obligación tributaria tratándose de un elemento consustancial de aquel y sin el cual directamente no se verifica.[87] Con su reconocida claridad, el autor explica que: "…los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo deben –necesariamente– ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal. Como alternativa de este criterio territorial, la ley puede adoptar otro criterio limitador: el ámbito social formado por la sociedad humana sobre la cual el legislador extiende la potestad tributaria".[88]

La aplicación de un determinado criterio o momento de vinculación se encuentra condicionada por múltiples factores tanto jurídicos como prácticos. Entre otras cuestiones, resultan determinantes la na-

82 Cfr. Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre*…, pág. 62.

83 Mario Enrique Althabe, *El Impuesto sobre*…, pág. 5.

84 Mario Enrique Althabe, *El Impuesto sobre*…, pág. 38.

85 Cfr. Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 26.

86 Cfr. Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 135.

87 Cfr. Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, 3ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, pág. 206.

88 Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pág. 386.



I y II Jornadas.indb 233 2/5/16 15:43

turaleza del gravamen involucrado y las limitaciones que pudieren provenir del orden internacional y/o, principalmente, de la propia Constitución Nacional en el caso de las jurisdicciones locales.

Respecto de la naturaleza del gravamen, bien se sostiene que el domicilio, la residencia y la nacionalidad son momentos de vinculación que se adecuan mejor a los tributos subjetivos o personales en la medida que, en dichos gravámenes, el aspecto subjetivo del hecho imponible se encuentra debidamente precisado. Por el contrario, el criterio territorial económico es el único viable en el caso de los tributos objetivos o reales (*e.g.* el ISIB), donde la ley directamente no precisa al sujeto pasivo el cual se define por la mera realización del elemento objetivo del hecho imponible. En estos casos, "…siendo directa la vinculación entre hecho imponible y sujeto activo, sin tener en cuenta el sujeto pasivo y sus cualidades personales, evidentemente queda como único criterio de vinculación al sujeto activo la pertenencia económica del hecho imponible".[89]

Desde otra perspectiva, conforme explicamos en el capítulo precedente, las jurisdicciones locales de la República Argentina, en virtud de las delegaciones efectuadas en el marco de la Constitución Nacional, sólo pueden establecer gravámenes que incidan sobre las personas, bienes o hechos que se encuentren o verifiquen dentro del ámbito de su territorio.

De ahí entonces que el sustento territorial constituya el momento de vinculación económico territorial que delimita el ámbito de imposición del tributo y cuya configuración resulta imprescindible para el acaecimiento del hecho imponible. En este sentido se expiden unánimemente la doctrina.

En efecto, La Rosa, refiriéndose al impuesto sobre las actividades lucrativas, destacaba que todas las jurisdicciones locales habían adoptado el sistema de la territorialidad lo cual significa "que la actividad debe desarrollarse o cumplirse dentro de la jurisdicción respectiva…";[90] opinión también compartida por Giuliani Fonrouge y Navarrine.[91]

Althabe, por su parte, en similares términos, sostiene que "para que el poder local pueda imponer una actividad, no sólo es necesario que esta se realice en la forma que la caracteriza el hecho imponible, sino que además se haya desarrollado total o parcialmente dentro de su jurisdicción, es decir que tenga 'sustento territorial'".[92]

Bulit Goñi, adentrándose en el contenido del sustento territorial, sostiene que se trata del "requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, para que él se configure, o sea, para que el fisco respectivo pueda pretender el tributo, la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate".[93] Volveremos sobre esta definición.

Finalmente, Teijeiro agrega que "…las provincias no pueden gravar actividades que se desarrollan en otras jurisdicciones pues tal actitud implicaría una ilegítima extralimitación de su potestad tributaria; no existiría en tal caso un vínculo jurisdiccional o territorial entre el hecho imponible que se pretende gravar (ejercicio de una actividad) y la provincia".[94]

Concluimos entonces que el sustento territorial del ISIB es, ni más ni menos, que el momento de vinculación del impuesto con el sujeto activo de la obligación tributaria. Es decir, el criterio de vinculación económico territorial que deviene de la naturaleza objetiva y real del gravamen y mediante el cual se cumplimenta con el principio de territorialidad estrictamente exigible de todo tributo local.

### *2.2. Supuestos en que se configura el sustento territorial*

De lo hasta aquí expuesto queda claro que discutir sobre la configuración o no del sustento territorial es, lisa y llanamente, discutir sobre el acaecimiento o no del hecho imponible del gravamen y, con ello, discutir sobre el nacimiento o no de la obligación tributaria. De ahí la relevancia de determinar con precisión cuando una actividad se ha ejercido efectivamente, y con las notas ya señaladas, dentro del ámbito territorial de una jurisdicción.

89 Dino Jarach, *El Hecho*…, pág. 210.

90 Ricardo La Rosa, *Impuesto a las actividades*…, pág. 79.

91 Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *Impuesto a los ingresos*…, pág. 147.

92 Mario Enrique Althabe, *El Impuesto sobre*…, pág. 39.

93 Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre*…, pág. 84.

94 Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 140.



I y II Jornadas.indb 234 2/5/16 15:43

A tales fines, Bulit Goñi nos da una primera aproximación y sostiene que para que se verifique el sustento territorial la "actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate".[95]

No obstante, debemos advertir que aquello que en teoría parecería sencillo –al fin y al cabo todos tenemos una idea de lo que significa desarrollar actividad en un determinado lugar– lo cierto es que en no pocas ocasiones el concepto se torna vago y de difícil delimitación dando lugar a opiniones doctrinarias y jurisprudenciales encontradas.

A partir del análisis de diversos pronunciamientos administrativos y judiciales, procuraremos identificar cómo es interpretado y aplicado el principio en la jurisprudencia y a partir de allí, determinar si las actividades aquí analizadas pueden o no configurar el sustento territorial requerido.

***El caso Compañía de Servicios Aéreos Cruzeiro Sul Limitada***

El caso se refiere a una empresa extranjera dedicada al transporte aéreo internacional de pasajeros, carga y correspondencia que decidió impugnar el impuesto a las actividades lucrativas que le exigiera la por entonces Municipalidad de Buenos Aires.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil sostuvo que la facultad de reglar el comercio exterior que recae exclusivamente sobre el Congreso Nacional no invalidaba las potestades de imposición de la Municipalidad en la medida que el tributo no resulte una carga específica al comercio exterior. Sobre la base de ello, consideró que en el caso concreto, el impuesto resultaba improcedente por cuanto no gravaba una actividad local de la empresa sino que recaía sobre el giro general de su negocio consistente en el transporte aéreo internacional.

En este sentido, el tribunal sostuvo que "el texto legal en que se funda el gravamen… declara imponible el 'ejercicio de cualquier comercio, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual en la Capital Federal…', lo cual confirma formalmente el carácter local del impuesto, si tal confirmación fuere menester. 'Ejercicio de actividad lucrativa'… 'en la Capital Federal' alude al carácter de algún modo local del giro del negocio, no a la sede de la caja donde se perciben utilidades de una actividad lucrativa internacional, ganadas en razón de los vuelos y no de algún trabajo u operación realizada aquí. El hecho de que todas o parte de ellas se perciban en esta ciudad, no quita al negocio su carácter exclusivo de comercio exterior, porque en alguna parte deben percibirse, del mismo modo que en algún lugar deben recibirse las cargas y ascender los pasajeros… Sintetizando… las personas (físicas o de existencia ideal) que se dediquen al comercio exterior están sujetas a imposición de la Municipalidad en tanto el hecho imponible cae bajo su órbita fiscal. Pero el volumen bruto de operaciones de la empresa actora a las que no puede asignarse principal ni concurrentemente otro carácter que el de comercio exterior, no deben ser gravadas a título de «actividades lucrativas» en la «Capital Federal»…".[96]

Parecería surgir con claridad que, en el razonamiento del tribunal, la actividad habitual desarrollada por la contribuyente, identificada como el giro de su negocio, debía calificarse como transporte aéreo internacional, el cual no ocurría en el ámbito territorial de la Municipalidad de Buenos Aires, con independencia de que en ella se percibiera el precio de tal servicio. Ello así, la aplicación del gravamen irremediablemente contrariaba las facultades exclusivas del Congreso Nacional de reglar el comercio exterior en tanto no incidía sobre actividades desarrolladas localmente.

***El caso Red Star SACI***

El caso versa sobre una empresa que se dedicaba a la fabricación de confecciones textiles en la Ciudad de Buenos Aires que luego vendía en calidad de mayorista a diversas jurisdicciones del país. Entre dichas jurisdicciones se encontraba la Provincia de Entre Ríos donde la empresa efectuaba ventas ya sea de modo directo por corredores, por consignatarios o por correspondencia.

Habiendo ingresado el impuesto a las actividades lucrativas por las mencionadas ventas, solicitó luego su repetición arguyendo que su operatoria involucraba comercio interprovincial cuya regulación exclusiva correspondía a la Nación y por lo tanto, la gabela resultaba inconstitucional.

---

95 Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre…*, pág. 84.

96 Cámara Nacional de Apelación en lo Civil, Sala A, *in re,* "Compañía de Servicios Aéreos Cruzeiro do Sul Limitada c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", sentencia del 11/08/1952, citado por Dino Jarach, "El impuesto a las actividades lucrativas y el comercio internacional e interprovincial", La información, marzo de 1969, págs. 195 y 196.



I y II Jornadas.indb 235 2/5/16 15:43

En lo que al presente análisis se circunscribe, sólo cabe destacar que la CSJN rechazó la repetición sobre la base del pretendido agravio constitucional pero hizo lugar a la misma exclusivamente en lo que a las operaciones por correspondencia se refería.

En este sentido, la CSJN sostuvo que: "…en su escrito de demanda la sociedad actora afirmó que las ventas que efectúa en la Provincia de Entre Ríos las realiza en forma directa por corredores, por consignatarios o por correo. Descartadas las dos primeras a los fines de la repetición intentada, dado que las actividades lucrativas materia de la imposición se cumplen en jurisdicción local, distinta en cambio debe ser la solución respecto de las ventas por correo, las que no estarían alcanzadas por las normas del Convenio Multilateral, como lo destaca oportunamente el Señor Procurador General. En efecto, la propia autoridad de aplicación del referido Convenio estimó que 'las operaciones por correspondencia no pueden estar alcanzadas por las normas del Convenio Multilateral, ya que ellas no significan el desarrollo de una actividad extendida territorialmente de una jurisdicción a otra con sustento territorial y, por ende, resultan extrañas a los fines de aplicación del mismo'…".[97]

Bulit Goñi ha criticado reiteradamente el fallo en cuestión, sosteniendo que se apoya en una resolución de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (Comisión Arbitral o CA) que, al momento del dictado del fallo se encontraba revocada por la Comisión Plenaria de dicho organismo (Comisión Plenaria o CP) y que, a su entender, del expediente surgía que la empresa desarrollaba efectivamente actividad en la jurisdicción por lo que se verificaba el requisito del sustento territorial sin perjuicio de que algunas ventas se hicieran por correo.[98]

Si bien compartimos lo discutible del modo en que la CSJN fundó su sentencia, ello no obsta a la clara posición doctrinaria adoptada y tendiente a imposibilitar el cobro del gravamen cuando las ventas se efectuaren por correspondencia.[99]

Respecto del sustento territorial, siendo que la CSJN hace expresa referencia a las actividades desarrolladas por la empresa, ya sea directamente como mediante corredores o consignatarios, cabría entonces la posibilidad de que la exigencia del mentado requisito, en la inteligencia del tribunal, hubiere resultado incluso más restrictiva que la sostenida por el autor citado debiéndose analizar su verificación en cada operación.

***El caso Imagen Satelital***

El caso versa sobre Imagen Satelital SA,[100] un contribuyente de la Provincia de Buenos Aires cuya actividad principal consistía en la explotación de derechos de exhibición de señales para televisión paga. Cuando dichos derechos se cedían a operadores del exterior, para ser explotados en el exterior, la empresa consideraba que se trataba de una cesión de derechos y como tal asimilable a una operación de exportación exenta del gravamen por expresa disposición legal.

Por el contrario, el Fisco consideraba que la actividad debía calificarse como una exportación de servicios. De ahí que, sobre la base de la normativa imperante en aquel momento que sólo eximía las operaciones de exportación que cumplían con los mecanismos aduaneros, y en virtud de que las exportaciones de servicios no se rigen por tales mecanismos, el Fisco concluía que la actividad en cuestión se encontraba fuera del ámbito de la exención.

Apelada la determinación ante el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, el voto mayoritario sostuvo que si bien el fisco calificaba a la operación como exportación de servicios, y como tal fuera del alcance de la exención, había omitido vincular dichos "servicios" con el ámbito territorial de la jurisdicción involucrada. Lo expuesto "…no resulta un hecho menor a la hora de analizar la cuestión traída a debate, toda vez que aun acogiendo su criterio en cuanto a que la actividad del apelante respondería a una prestación de servicios, no es posible omitir en el análisis a fin de concluir si la misma resulta gravada por el Impuesto Provincial, el lugar donde fue ejercida efectivamente la prestación de dicho servicio…", cues-

97 Fallos: 280:203.

98 Cfr. Enrique Bulit Goñi, *Convenio Multilateral*, Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 41, en especial nota nº 26 a pie de página.

99 Cfr. Dino Jarach, "Definición de la Corte Suprema acerca de la constitucionalidad del impuesto a las actividades lucrativas en los casos de comercio internacional e interprovincial", La información, septiembre de 1971, pág. 816.

100 TFABA, Sala III, "Imagen Satelital SA", sentencia del 11/05/2010, publicada en Errepar on-line.



I y II Jornadas.indb 236 2/5/16 15:43

tión esta última que no había sido debidamente fundamentada por el fisco al momento de dictar la determinación y sobre la base de la cual se revocó la misma.

Si bien el Tribunal Fiscal no se adentró en la valoración de cuestiones probatorias, queda claro que en su apreciación la prueba de la existencia del sustento territorial debía necesariamente encaminarse a determinar el lugar de prestación del servicio en cuestión, aun cuando se encontraba fuera de discusión que el contribuyente tenía asiento en la jurisdicción.

***El informe ARBA 19/2012***

En el informe 19/2012,[101] la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) debió expedirse sobre la consulta de un contribuyente que tenía su sede de negocios en la CABA y que se dedicaba a diversas actividades por las que tributaba el ISIB conforme el Régimen del Convenio Multilateral (CM).

No obstante, la consulta se circunscribía a otras operaciones, independientes de las primeras, que consistían en la venta de bienes a clientes situados en el exterior que se adquirían a proveedores también del exterior, efectuándose la entrega en el extranjero. Las operaciones se perfeccionaban por Internet desde las oficinas que la consultante disponía en la CABA y mediante *servers* situados en diversos países.

Entre otras cuestiones, y atento a la modalidad de la operatoria, la consultante alegaba que no existía sustento territorial en la CABA ni en ninguna otra jurisdicción local.

Luego de analizar la situación planteada, y en lo que estrictamente al sustento territorial se refiere,[102] la ARBA concluye que "…la operatoria comercial llevada a cabo por el consultante desde sus oficinas con asiento en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, consistente en la compra de bienes en el exterior para su venta también en el extranjero, constituye ejercicio de una actividad gravada por el impuesto sobre los ingresos brutos, al verificarse el sustento territorial legalmente requerido". A partir de allí, pero sobre la base de interpretar que el Convenio Multilateral se aplica a cada sujeto y no en virtud de cada actividad, concluye que también corresponde que se asignen ingresos a la Provincia de Buenos Aires.[103]

En definitiva, en la interpretación de la ARBA, el hecho de que un determinado servicio se preste por medio de Internet no obsta a que se configure el sustento territorial requerido por el gravamen en la medida que la operatoria se lleve adelante desde oficinas ubicadas territorialmente en una jurisdicción local, resultando indiferente, entre otras cuestiones, el lugar donde se sitúan los *servers.*

***El caso Telecom Argentina***

Se trata de un reciente dictamen emitido por la Procuración General de la Nación, al que ya se hizo referencia *ut supra* y respecto del cual aún se ha expedido la CSJN.[104]

Conforme surge del dictamen, los hechos controvertidos se reducen a llamadas internacionales donde Telecom Argentina SA debe prestar un tramo del servicio en el exterior para lo cual recurre al empleo de redes propias y ajenas. Por la utilización de la red del operador extranjero en el país de destino de la llamada, Telecom Argentina SA debe abonarle a aquel una *"tasa de distribución"* fijada en convenciones internacionales.

---

101 Informe Dirección Técnica Tributaria de la Dirección Provincial de Rentas Bs. As. - ARBA 19/2012 de fecha 06/06/2012, publicado en Errepar Online.

102 Para un análisis completo de la resolución, sus fundamentos y críticas véase al respecto: Jorge Gehbardt y Rubén H. Malvitano, "Actividades sin nexo territorial frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos", Doctrina Tributaria Errepar, T. XXXV, marzo 2014.

103 Es decir, dicha asignación no parte de la verificación del sustento territorial en la Provincia sino del hecho de que el contribuyente tributa, aunque por otras actividades, conforme la normativa del Convenio Multilateral. A iguales conclusiones arribó el mentado organismo en el informe ARBA 02/2014 (de fecha 12/02/2014, publicado en Errepar Online) donde tratándose de una empresa con sede en la CABA, dedicada a la compraventa de productos mediante Internet a clientes domiciliados en la misma pero con sus proveedores localizados en el extranjero y pactándose la entrega de los bienes también en el extranjero, se arribó a la conclusión de que el caso resultaba sustancialmente análogo al resuelto en el informe 19/2012, sosteniéndose que "…la operatoria de compraventa de productos ubicados en el exterior, llevada a cabo en el país, se encuentra alcanzada por el Impuesto sobre los ingresos brutos".

104 Dictamen de la PGN *in re,* "Telecom Argentina SA c/Corrientes, Provincia de s/acción declarativa", Expte.: S.C., T. 4, L. XLVII, de fecha 14/04/2014, publicado en http://www.mpf.gob.ar/dictamenes/2014/LMonti/abril/Telecom_T_4_L_XLVII.pdf (disponible el 01/02/2015).



I y II Jornadas.indb 237 2/5/16 15:43

Del importe facturado al cliente de la Provincia de Corrientes, Telecom Argentina SA separa la parte equivalente a la "tasa de distribución" que debe abonar al operador extranjero, en el entendimiento de que ello representa una forma objetiva y razonable de determinar la porción del servicio que se ha realizado fuera del país y, por ende, fuera del ámbito de la jurisdicción de Corrientes. De ahí que al interponer la acción declarativa de certeza en instancia originaria ante la CSJN, la actora aclaró que no perseguía la declaración de improcedencia del gravamen local sobre la totalidad de las llamadas internacionales sino, únicamente, sobre el tramo prestado en el exterior, toda vez que este se encontraba fuera del alcance de las potestades tributarias provinciales.

Al dictaminar, la Procuradora empieza por dejar en claro que se encuentra fuera de discusión la equivalencia efectuada por la empresa, en el sentido que "…la retribución que recibe de sus clientes por esa parte de su actividad realizada en el exterior equivale a la 'tasa de distribución'…" que abona al operador del extranjero.

De ahí que, sostiene, "la disputa se ciñe a dilucidar si el tramo de la actividad que Telecom Argentina SA realiza en el exterior puede ser alcanzado por el impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Corrientes".

Luego de analizar los diversos precedentes de la CSJN respecto de la estricta territorialidad de las facultades impositivas de las jurisdicciones locales, los cuales fueron abordados *ut supra,* la Procuradora concluye que "…la posición de la demandada es inaceptable, pues –bajo el argumento de que el cliente de Telecom Argentina SA está domiciliado en la Provincia– intenta gravar una porción de la actividad realizada por el contribuyente a extramuros de sus límites territoriales incurriendo en un desborde de su poder de imposición… Es que lo decisivo para permitir a cada provincia el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos es el ejercicio –total o parcial– de la 'actividad' habitual y con el fin de lucro dentro de su territorio, siendo irrelevante que los 'ingresos' de esa actividad provengan de clientes ubicados en su propio territorio o fuera de él… La primera constituye el 'hecho imponible', que determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que los segundos sólo son su 'base' o medida de imposición, lo que no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación…".

Está claro que el caso bajo análisis parte de un supuesto fáctico opuesto al de las actividades objeto del presente estudio. No obstante, consideramos relevante el dictamen en cuanto concluye por la inexistencia del sustento territorial por el tramo del servicio prestado extramuros aun cuando: (i) no se encontraba en discusión la presencia de la empresa referida en el ámbito de la jurisdicción involucrada, y (ii) tampoco se discutía la localización en ella de los consumidores de dicho servicio.

Nuevamente, tratándose de servicios, parecería que a los efectos de determinar la existencia del sustento territorial el análisis debe circunscribirse al lugar físico donde se cumple la prestación que hace a la esencia de la actividad desarrollada.

***El caso Buquebus***

Se trata de un precedente de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que resolvió el caso de una sociedad constituida en la República Oriental del Uruguay cuya actividad consistía en el transporte internacional de personas y vehículos entre la CABA y diversas ciudades de su país de origen.[105]

En resumen, el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires reclamó el ISIB sobre los pasajes que eran objeto de venta en dicha ciudad, ante lo cual la sociedad uruguaya interpuso una acción declarativa de certeza alegando, entre otras cuestiones y en lo que al sustento territorial se refiere, que su actividad se desarrollaba en el Río de la Plata, es decir, fuera del ámbito territorial de la CABA.

Por su parte, el Fisco sostuvo que no se encontraba en discusión su falta de potestad tributaria sobre las aguas del Río de la Plata, sino que se pretendía ejercer aquella respecto de una actividad que consideraba realizada en su territorio por cuanto que en él se efectuaban los esfuerzos de comercialización y la

105 CNACAF, Sala III *in re,* "Los Cipreses SA c/GCBA –DGR– resolución 875/02 y 971/05 s/proceso de conocimiento", sentencia del 09/05/2013 publicado en www.pjn.gov.ar (disponible el 05/02/2015). Fallo confirmado (artículo 280 CPCCN) por la CSJN *in re,* "Los Cipreses SA c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/acción declarativa", Expte.: L. 690. XLIX - RHE, sentencia del 15/07/2014, publicada en http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do?method=verDocumentos&id =712975 (disponible el 05/02/2015).



I y II Jornadas.indb 238 2/5/16 15:43

venta de los pasajes que generaban el ingreso que se pretendía gravar; si después el cliente viajaba o no en el buque no lo consideraba relevante a los efectos del gravamen.

El tribunal sentenciante remarcó que el fisco de la Ciudad de Buenos Aires insistía "…en manifestar que la actividad de venta de pasajes se desarrolla en jurisdicción de la ciudad para luego, arrogarse jurisdicción sobre el Puerto de Buenos Aires y las aguas del Río…" a lo que resolvió que "…resulta evidente que, atento la naturaleza del servicio que la empresa transportista presta (cruzar el río en buque), el lugar del cumplimiento del contrato de transporte –es decir, en el que Buquebus desarrolla la actividad– se ubica en el Río de la Plata. El criterio de la atribución tributaria no puede estar divorciado de aquella ineludible circunstancia. En el plano hipotético –al que acude la Procuración de la Ciudad en su expresión de agravios– debe dejarse sentado que así como es cierto que la compraventa quedó perfeccionada de todos modos si un pasajero compra su pasaje en la Ciudad y luego no viaja, también lo es que ningún cliente de la empresa Buquebus/Los Cipreses SA adquiere su pasaje para gozar de un servicio distinto al de cruzar, con o sin vehículo, el Río de la Plata y esto último ciertamente no acontece en jurisdicción local. En consecuencia, no habiendo demostrado la demandada que la actora desarrolle sus actividades en el ámbito de su potestad tributaria no cabe en este momento sino declarar que el transporte internacional de pasajeros y cargas que presta Los Cipreses SA/Buquebus por el Río de la Plata no se encuentra gravado por el impuesto sobre los ingresos brutos…".

Vale remarcar cómo el tribunal indaga sobre la naturaleza de la actividad desarrollada identificándose, nuevamente, el lugar físico donde aquella se ejerce con el lugar donde se cumple la prestación a la que se obliga por medio del contrato de transporte.

Parecería claro que en la lógica resolutiva del tribunal, el lugar de cumplimiento de la prestación acordada hace a la esencia de la "actividad" de la empresa. Sobre esa base se sostiene que dicha actividad no es otra que la de transportar pasajeros y carga a través del Río de la Plata, con prescindencia de las actividades de comercialización que se pudieren desarrollar en la CABA.

***El caso Netflix***

Conforme se analizará *ut infra*, mediante el dictado de la resolución general 593/2014, publicada en el Boletín Oficial el 02/09/2014, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires (AGIP) estatuyó un régimen de retención del ISIB respecto de "…la contratación de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual ('películas y series') que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a Internet como así también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos, o similares".

Rápidamente los medios de comunicación identificaron dicha resolución como el "Impuesto Netflix," razón que da título al subepígrafe, por cuanto resultaba el principal operador del exterior al que se encontraba dirigida la norma.

No es la intención analizar los pormenores del régimen de retención, baste con decir que ante la acción declarativa de inconstitucionalidad presentada por un grupo de legisladores contra la norma, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA debió expedirse al respecto.

Adelantamos que el Tribunal Superior rechazó la demanda interpuesta pero sobre la base de considerar que el planteo esbozado se encontraba gravemente viciado en cuanto a su fundamentación; circunstancia que obstaba siquiera adentrarse en el fondo del asunto. No obstante, y en lo que al sustento territorial se refiere, resulta relevante rescatar el voto del Dr. Casas quien, luego de rechazar la acción por los vicios alegados, expresamente sostuvo que: "Por lo demás, para brindar sustento a su pretensión los actores bien pudieron argumentar –lo que, desde ya, no hicieron– en el sentido de que el régimen de retención impugnado importa un apartamiento por la Ciudad del perfil del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tal como se encuentra definido en el artículo 9º, inciso b, numeral 1, de la ley nº 23.548 de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, en especial en cuanto allí se establecen pautas relacionadas con el sustento territorial de la respectiva hipótesis de incidencia del gravamen, así como con relación a los momentos de vinculación y atribución de la misma…".

Entonces, y no obstante el rechazo de la acción, quedaría claro que en una eventual resolución de fondo del máximo tribunal local, el planteo referido al sustento territorial jugará un papel determinante al momento de evaluar la legitimidad del régimen.



I y II Jornadas.indb 239 2/5/16 15:43

### 3. Prestaciones de servicios mediante Internet. Inexistencia de sustento territorial

Conforme lo desarrollado en el capítulo, entendemos que podemos sacar algunas conclusiones tendientes a clarificar cuándo debe considerarse que una actividad se ha desarrollado con sustento territorial en una jurisdicción y a partir de allí, determinar si las actividades aquí analizadas lo configuran.

En primer lugar, en tanto criterio o momento de vinculación y en virtud de la estricta territorialidad de las facultades de imposición de las jurisdicciones locales, el sustento territorial es un concepto cuya configuración debe analizarse de modo estricto a los efectos de evitar desbordes de jurisdicción contrarios a las limitaciones impuestas por el orden constitucional.

En segundo lugar, aunque parezca una obviedad, el análisis no debe perder de vista que de lo que se trata es de vincular al aspecto objetivo del hecho imponible, tal y como se encuentra legislado en su formulación normativa, con el territorio de una determinada jurisdicción. De ahí que toda circunstancia fáctica precedente o posterior de aquella que ha sido específicamente tomada como hipótesis de incidencia en nada contribuye a la configuración del sustento territorial.

En otras palabras, si concluimos que el aspecto material del ISIB grava el ejercicio de actividad de forma habitual y a título oneroso, entonces la cuestión se circunscribirá a determinar cuándo debe considerarse que se ha ejercido actividad de forma habitual y a título oneroso dentro del territorio local. Luego, el lugar de donde provienen los ingresos o donde se considera consumido el servicio, sólo por dar unos ejemplos, resulta irrelevante.

El ejercicio de toda actividad económica requiere, cuanto menos, de una estructura encaminada a posibilitar el negocio de que se trate, ya sea para la fabricación de bienes, su comercialización, la prestación de servicios, todas ellas juntas, etc. Dependerá de la complejidad y volumen de la operatoria la importancia de dicha estructura pero se trata de una cuestión propia de toda actividad.

No obstante, evidentemente no es lo mismo que el objeto de la actividad sea el transporte aéreo de pasajeros que la fabricación de automóviles, la perforación de pozos petroleros en la plataforma submarina, la prestación de servicios publicitarios, la prestación de servicios intangibles, etc. Es decir, toda actividad tiene una esencia, un verbo propio que la identifica y permite diferenciarla del resto.

Asimismo, dijimos que la actividad debía efectuarse de forma habitual y a título oneroso lo que implica que al ingreso que se obtiene le corresponde una prestación como contrapartida. Es de esperar que dicha prestación haga a la esencia de la actividad, es decir, se corresponda con las particulares características que implica su ejercicio y la identifican y diferencian de otras. Será entonces dicha prestación la que debe ejercerse de "…manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate".[106]

En definitiva, el ámbito físico donde se desarrolla la prestación señalada debería resultar, cuanto menos, el punto de partida al momento de determinar la existencia del sustento territorial. O como se dijera en los precedentes analizados, el momento de vinculación tributaria no puede estar disociado de aquella ineludible realidad. En la medida que ello ocurra, muy probablemente se estará gravando actividad desarrollada fuera de los alcances de la jurisdicción.

De lo expuesto hasta aquí surge patente la dificultad de vincular territorialmente los servicios prestados totalmente por Internet.

Antes de continuar, debemos dejar en claro nuestra postura dirigida a rechazar la aplicación automática –a las cuestiones aquí planteadas– de muchos de los criterios y presunciones elaborados, precisamente a partir de la dificultad señalada en el párrafo anterior, en el ámbito del Derecho Internacional Tributario para su aplicación a impuestos directos e indirectos.

Y es que si bien aquellos criterios y presunciones, aunque apartados del principio de territorialidad material, podrían resultar momentos de vinculación razonables y válidos en el ámbito internacional tributario, ello no obsta a que en el caso de las jurisdicciones locales el referido apartamiento se encuentre en pugna con la Constitución Nacional y las facultades delegadas al orden superior de gobierno conforme lo ha interpretado la CSJN. Repetimos, "…mientras que la Nación, en ejercicio de su soberanía, puede aprehender en sus hipótesis de incidencia hechos imponibles que acaezcan o índices o indicios de capacidad contributiva que se localicen fuera de sus fronteras –v.gr. en el impuesto a las ganancias adoptando el criterio de vinculación de la renta mundial para las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en

106 Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre…*, pág. 84.



I y II Jornadas.indb 240 2/5/16 15:43

el país– los niveles subnacionales deben, en todos los gravámenes que establezcan y apliquen, dar satisfacción al requisito de sustento territorial…".[107]

Entonces, no resultarían de aplicación al presente aquellos criterios formulados en el ámbito de impuestos directos (*e.g.* impuesto a las ganancias) tendientes a sustituir o complementar la territorialidad como momento de vinculación,[108] o las presunciones respecto del lugar de prestación y/o consumo de los servicios internacionales en los impuestos indirectos al consumo (principalmente del IVA).[109]

Dichos criterios y presunciones no sólo parten de la base de referirse a Estados soberanos sino que además se refieren a impuestos de naturaleza jurídica diversa al ISIB.

Por iguales motivos deben analizarse con precaución los precedentes de tribunales extranjeros que se hayan expedido sobre la cuestión, aun cuando se refiriesen a impuestos de carácter territorial. No queremos con ello decir que las apreciaciones que surjan de los mismos resulten irrelevantes sino, simplemente, que deberán adecuarse a la realidad constitucional de nuestro país y a las particulares características del ISIB –y en especial en lo que a su hipótesis de incidencia se refiere– conforme lo ha interpretado la CSJN.[110]

Dicho ello, compartimos lo sostenido por Teijeiro, quien concluye que en el caso de las jurisdicciones locales de la Argentina, "…a los efectos de considerar alcanzada por el IIB la actividad desarrollada a través de un sitio de la red, podría considerarse adecuado atender al lugar donde el sujeto tributario tenga presencia física y desarrolle la actividad. Este criterio podría condecirse con las leyes provinciales del IIB en cuanto requieren sustento territorial".[111]

En efecto, no estamos más que reafirmando, ahora para el caso del comercio electrónico directo, que para que exista sustento territorial la "…actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate."[112]

Claramente no podría constituir dicha presencia física un sitio *web* o plataforma digital desde el momento que se trata de un intangible, información almacenada en un ordenador a la que se puede acceder desde cualquier parte del planeta sin que exista traslado alguno.[113]

Diferente podría considerarse al caso del *server* donde se aloja el sitio *web* o plataforma digital. En efecto, se trata de ordenadores y como tales cuentan con una ubicación física. Tanto es así que, aunque no exento de fundadas críticas,[114] se ha reconocido la posibilidad de que bajo determinadas circunstan-

---

107 Osvaldo Casás, *Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la Ley de Coparticipación Tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, pág. 32.

108 Cfr. Ángel Schindel, "La territorialidad en los impuestos directos", en Rubén O. Asorey, Fernando D. García (Directores) y Cristian Billardi (Coordinador), *Tratado Internacional de Derecho Tributario,* La Ley, Buenos Aires, 2013, T. I, pág. 182. En similar sentido Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 104 y Alberto Xavier, *op. cit.*, pág. 51.

109 Cfr. Hugo E. Kaplan, "La territorialidad en los impuestos indirectos y en el IVA en particular", en Rubén O. Asorey, Fernando D. García (Directores) y Cristian Billardi (Coordinador), *Tratado Internacional de Derecho Tributario,* La Ley, Buenos Aires, 2013, T. I, pág. 217.

110 En este sentido, Teijeiro cita precedentes internacionales de los que cabe destacar el caso donde la *Canada Custom and Revenue Agency* (CCRA) debió expedirse respecto de la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de Canadá de un servicio en línea de soporte lógico informático prestado desde el exterior: "…la CCRA llegó a la conclusión de que no debía aplicarse la retención cuando el proveedor no residente no se hallaba físicamente ubicado en el Canadá, observando que parece razonablemente claro que los servicios son prestados en donde el individuo que los realiza está situado, incluso en el caso de que los servicios puedan 'disfrutarse' en el Canadá. En este caso parece haber existido la participación humana en la prestación del servicio. Suponiendo que estos principios se apliquen a un servicio totalmente automatizado, el ponente del Canadá llega a la conclusión de que el impuesto de retención, conforme a la Regla 105, no debe aplicarse si el equipo y cualquier otra aportación necesaria para realizar el servicio se hallan emplazados fuera del Canadá" (G.D. Sprague y M.P. Boyle, *General Report. Taxation of Income Derived from Electronic Commerce*, Kluwer, 2001, citado en Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 152).

111 Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 153. No obstante lo expuesto, debe destacarse que el autor remarca las dificultades que la aplicación del criterio territorial acarrea en relación con el comercio electrónico.

112 Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre*…, pág. 84.

113 Para un mayor desarrollo del funcionamiento de internet y sus aristas impositivas ver al respecto: Juan P. McEwan, "Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el impuesto a las ganancias argentino", Checkpoint, La Ley Online y Gabriel Gotlib, "Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología. Parte I. Los distintos tipos de ingresos", Checkpoint, La Ley Online.

114 Ver: Mónica Gianni, "The OECD'S Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments", 17 Vand. J. Ent. & Tech. L. 1, 26/4/2014, disponible en SSRN: http://ssrn.com/abstract=2430024 (acceso el 05/04/2015).



I y II Jornadas.indb 241 2/5/16 15:43

cias dichos *servers* adquieran el carácter de un establecimiento permanente a los efectos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición de la OCDE.[115]

No obstante, lo cierto es que resulta poco probable que una plataforma digital de un residente del exterior opere desde un *server* ubicado físicamente en alguna jurisdicción de la República Argentina. Asimismo, de ser así se podría fácilmente mudar de *server* a los solos efectos de evitar el gravamen sin consecuencia alguna para la operatoria comercial. Lo expuesto, y el consecuente hecho de haber dado por sentado para el presente análisis que los *servers* desde donde operan los residentes del exterior no se ubican en la Argentina, nos obliga a concluir por la total inexistencia de presencia física de aquel en la jurisdicción donde los servicios son consumidos.

En las actividades aquí analizadas, a cambio del precio convenido los sujetos del exterior se comprometen a prestar determinados servicios por medio de Internet y dicha prestación ciertamente no se verifica en el ámbito territorial de la jurisdicción donde se sitúa el consumidor. Sobre la base de tales premisas, y bajo dichas circunstancias, forzoso es concluir que no se verifica el sustento territorial requerido para la procedencia del ISIB.

No obstante, resulta legítimo interrogarse respecto de cuál es el sitio donde debe considerarse desarrollada aquella actividad. Siempre, claro está, desde la perspectiva del ISIB.

En este sentido, bien se ha señalado que "…en el siglo XXI cada negocio tradicional es digital –al menos en alguna parte– y cada negocio digital es tradicional –al menos en alguna parte–, entonces no hay una línea clara que separe la economía digital".[116]

Consideramos importante remarcar la apreciación transcripta, por cuanto muchas veces se analiza la actividad desplegada por Internet como si fuera producida por entes extraños que habitan en una especie de éter digital omitiendo que, en realidad, en la mayoría de los casos, existe una empresa estructurada como cualquier otra empresa tradicional.

Y es que a los efectos de prestar los servicios aquí analizados, seguramente será necesario el despliegue de actividad en un determinado territorio. Así por ejemplo, los servicios de educación prestados por OpenEnglish®, o la asesoría profesional prestada por cualquier consultora serán producidos por un cuerpo de profesionales que se ubica en uno o varios lugares determinados.

Lo mismo cabe decir incluso de aquellos servicios que cuentan con un alto grado de automatización como es el caso de las plataformas digitales como Netflix®, Spotiffy®, etc. donde las empresas cuentan con un amplio personal de técnicos especializados y dedicados exclusivamente a producir el contenido digital y mantener el servicio *online* en condiciones de ser consumido por los clientes. En efecto, una visita a localidades como Silicon Valley en los Estados Unidos de América bastaría para dar cuenta que todas aquellas empresas que parecieran existir sólo en Internet en realidad tienen un despliegue físico, material y tangible similar, cualitativa y cuantitativamente, al de cualquier empresa que opera por vías tradicionales.

El punto, sencillamente, es que dicho despliegue físico no se produce necesariamente en las jurisdicciones donde el servicio se consume. Pero lo expuesto resulta una circunstancia fáctica contingente. Nada impediría que razones operativas o las que fueren impulsen a una determinada empresa que opera vía Internet a extender físicamente su actividad a las jurisdicciones donde se encuentran sus consumidores.

De ahí que, a la inversa y conforme las opiniones oficiales vertidas en los Informes ARBA 19/2012 y 02/2014 citados *ut supra,* cabría concluir que existiría sustento territorial en la medida que el servicio prestado por Internet lo sea a partir de la operatoria desplegada en oficinas situadas dentro del ámbito territorial de una determinada jurisdicción.

Lo expuesto, claro está, desde la perspectiva exclusiva del sustento territorial y sin perjuicio de las limitaciones que pudieren surgir de la Ley de Coparticipación y demás normativa federal en materia de ex-

115 Para un mayor desarrollo véase al respecto: Pablo Campagnale, "La imposición directa (Segunda Parte). El concepto de establecimiento permanente ante el fenómeno de las deslocalización de las operaciones", en Rubén O. Asorey (Coordinador), *Tributación de los Negocios Efectuados por Medios Electrónicos*, La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 115 y sgtes., en especial pág. 138 a 140.

116 Pablo Campagnale, "Directivas de Relatoría, Tema 1: Tributación Internacional del Comercio Electrónico, III Jornadas de Tributación Internacional de la AAEF", publicado en www.aaef.com.ar (disponible el 12/12/2014).



I y II Jornadas.indb 242 2/5/16 15:43

portaciones[117] o la exigencia de proporcionar la base imponible del gravamen excluyendo los ingresos correspondientes a la porción de actividad desarrollada extramuros,[118] entre otras cuestiones.

Por el contrario, en la medida que la actividad, como es el caso de las aquí analizadas, se despliegue en un ciento por ciento fuera de los límites territoriales de las jurisdicciones locales, entonces forzoso resulta concluir que no se configura el requisito del sustento territorial. Sólo cuando exista presencia física, es decir, un efectivo traslado del residente del exterior a la jurisdicción involucrada podría plantearse la posibilidad de que se configure el sustento territorial necesario a los efectos del gravamen, mientras tanto ello no ocurra, el requisito no se configura y por ende, el hecho imponible no se verifica.

## CAPÍTULO TERCERO

## ANÁLISIS CRÍTICO DE POSTURAS DISCORDANTES

### 1. El impuesto Netflix. Cuando se grava base imponible sin hecho imponible

Hemos elegido como título del epígrafe la expresión que utilizara el Dr. García Cozzi en un artículo que guarda analogía con la materia aquí tratada[119] y al que haremos referencia *ut infra* por considerar que grafica claramente la confusión en la que muchas veces incurren las jurisdicciones locales y que las lleva a procurar aplicar el gravamen en todos aquellos supuestos donde aprecian la existencia de base imponible, es decir, ingresos provenientes de su jurisdicción, sin reparar en la verificación concreta del hecho imponible del tributo, es decir, el ejercicio de actividad habitual y a título oneroso en su territorio.

En este sentido encontramos la resolución 593/2014[120] ya referida *ut supra* y mediante la cual la AGIP estatuyó un régimen de retención del ISIB respecto de la contratación de servicios de suscripción *online* para acceder a contenido multimedia vía Internet. En pocas palabras, el régimen fija una retención en carácter de pago único y definitivo del tres por ciento (3%) sobre el precio neto de las operaciones y designa como agentes de retención a las entidades Emisoras de Tarjetas de Crédito, Débito y Compra involucradas en los pagos que efectuaren los consumidores a los prestadores del exterior.

Si bien al momento de efectuar el presente análisis, y en virtud de sucesivas prórrogas, la resolución en cuestión no entró en vigencia, es de esperar que eventualmente ello suceda como así también que el resto de las jurisdicciones locales sigan igual camino. Asimismo, y si bien la resolución admite múltiples perspectivas de análisis, nos limitaremos en el presente a determinar la existencia o no de sustento territorial en las operaciones abarcadas como condicionante previo de todo régimen de retención.

De los considerandos de la resolución 593/14, como así también de sus sucesivas prórrogas, queda en evidencia la lógica preocupación del Fisco de la Ciudad de Buenos Aires por la revolución que produce el auge del comercio electrónico a nivel local e internacional y la posibilidad de que dicha actividad quede al margen de imposición a pesar de que el consumo ocurra en su jurisdicción.

Si bien volveremos sobre estas cuestiones, queremos ahora ahondar en los argumentos jurídicos que sustentarían la posición adoptada y ellos surgirían de las intimaciones que con motivo de la resolución 593/14 el Fisco de la Ciudad de Buenos cursó a las diversas empresas prestadoras de los servicios referi-

---

117 Para un mayor desarrollo véase al respecto: Martín R. Caranta, "El impuesto sobre los ingresos brutos. El comercio exa terior y el transporte internacional", Práctica Integral Buenos Aires (PIBA), mayo de 2013 y Jorge Gehbardt y Rubén H. Malvitano, "Actividades sin nexo territorial frente al impuesto sobre los ingresos brutos", Doctrina Tributaria Errepar, T. XXXV, marzo 2014.

118 El desarrollo de la mentada limitación excedería largamente el objeto del presente. No obstante, y si bien no exento de controversia, consideramos que la proporcionalidad de la base imponible del gravamen en el caso de servicios prestados parcialmente fuera de los límites jurisdiccionales es un requisito que emana de la jurisprudencia de la CSJN conforme Fallos: 286:301; 306:516; 307:360; 319:2211; CSJN *in re,* "Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa, Expte.: H.340.XXXIX, sentencia del 08/06/2010, publicada en http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallo s.do?method =verDocumentos&id=685436 (disponible el 01/02/2015). Implícitaо mente, en igual sentido, el dictamen de la PGN en autos "Telecom Argentina SA c/Corrientes, Provincia de s/acción declarativa", Expte.: S.C., T. 4, L. XLVII, de fecha 14/04/2014, publicado en http://www.mpf.gob.ar/dictamenes/2014/LMonti/abril/Telecom_T_4_L_XLVII.pdf (disponible el 01/02/2015).

119 Ver al respecto: José María García Cozzi, "El impuesto sobre los ingresos brutos. Cuando se grava base imponible sin hecho imponible", El Derecho, Buenos Aires, volumen 204, págs. 932 a 937.

120 B.O.: 02/09/2014.



I y II Jornadas.indb 243 2/5/16 15:43

dos para que tramiten su inscripción en la jurisdicción bajo apercibimiento de proceder al alta de oficio en el impuesto.

En este sentido, y luego de aclarar que a los efectos del gravamen son sujetos obligados tanto nacionales como extranjeros en la medida que se verifique a su respecto el hecho imponible, lo cual se encuentra fuera de discusión, el fundamento de las intimaciones fue el siguiente:

> "Dado que para los impuestos al consumo, el lugar donde está establecido el cliente es el lugar del suministro del servicio, y por lo tanto de la imposición, su empresa debe inscribirse como contribuyente del citado gravamen ante esta autoridad fiscal y tributar por los ingresos que correspondieren".

En apoyo de la resolución comentada se ha sostenido que se encuentra en consonancia con las recomendaciones internacionales en materia de tributos sobre el consumo que establecerían, precisamente, que los servicios internacionales intangibles deben ser gravados en la jurisdicción donde se verifica el consumo, agregando que en el caso de los servicios prestados vía Internet en la modalidad B2C, se entiende que el consumo se verifica en el lugar donde tenga su residencia el prestatario.[121]

En similares términos, haciendo aplicación de diversos criterios interpretativos surgidos de los órganos responsables de aplicar el Convenio Multilateral, se ha sostenido que si bien es cierto que debe verificarse actividad en el ámbito territorial de la jurisdicción involucrada, no resultaría necesario que dicha actividad se verifique con presencia física.[122] De ese modo, se verificaría el requisito de sustento territorial en la medida que las empresas residentes en el exterior incurrieran en diversos gastos en el ámbito de la CABA que denotaren esfuerzos comprobables para comercializar el servicio en la jurisdicción. Ejemplo de dichos esfuerzos serían la contratación de publicidad o agentes de cobranza como las entidades emisoras de tarjetas de crédito quienes cobrarían una comisión por cada uno de los pagos que efectuaren los clientes domiciliados en la CABA.[123]

A continuación analizaremos las recomendaciones internacionales en materia de impuestos al consumo y determinaremos si aquellas, como así también el hecho de dar por cierto que el consumo se verifica en la jurisdicción involucrada, resultan fundamento suficiente para la procedencia del gravamen.

En segundo término, analizaremos si resultan de aplicación al caso los criterios interpretativos surgidos a partir de la aplicación del Convenio Multilateral y si sobre la base de ellos debe considerarse verificado el sustento territorial por la existencia de gastos bancarios, de publicidad o, en general, esfuerzos de comercialización de los servicios analizados dentro de una jurisdicción aun cuando no existiere presencia física en ella.

## 2. Impuestos al consumo. Presunciones y criterios de vinculación en el orden internacional tributario

Respecto de los impuestos al consumo, bien se sostiene que el legislador pretende gravar, precisamente, al consumidor de determinados bienes y servicios. No obstante, generalmente no es este el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino otra persona que tiene algún grado de vinculación inmediato con el bien o servicio consumido.[124]

En este sentido, el legislador generalmente determina como hipótesis de incidencia actos transaccionales sucedidos en las diversas etapas de la cadena económica. Es decir, los "…hechos imponibles suelen ser prestaciones tales como ventas o prestaciones de servicios y las bases imponibles los montos que la retribuyen".[125]

Por ejemplo, se grava la "venta de bienes" o "prestaciones de servicios" (*i.e.* transacciones a título oneroso) en los impuestos a las ventas e impuesto al valor agregado o el "expendio" (*i.e.* transacción a cualquier titulo) en el caso de los impuestos denominados internos o al consumo.[126]

---

121 Cfr. Daniel A. Calzetta, "Nuevo Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en CABA", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXV, Noviembre de 2014.

122 Cfr. Daniel Borrego, "La Globalización de la tributación local", Checkpoint, La Ley Online.

123 Cfr. Daniel A. Calzetta, "Nuevo Régimen…".

124 Cfr. Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas*…, pág. 665.

125 José María García Cozzi, "El impuesto sobre…", pág. 934.

126 Cfr. Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas*…, pág. 727.



I y II Jornadas.indb 244 2/5/16 15:43

Por sus propias características de impuestos objetivos o reales, los países en general adoptan el principio de territorialidad alcanzando sólo las transacciones verificadas en sus jurisdicciones. No es común que se aplique un criterio personal conforme ocurre con otros impuestos como los que gravan la renta o el patrimonio.[127]

No obstante, en el marco de operaciones transnacionales, una misma operación podría quedar sujeta a una doble imposición económica por cuanto podría gravarse tanto por el país donde el bien se exporta o el servicio se presta y luego por el país donde el bien o servicio se consumen. Desde la perspectiva internacional, ambos criterios o momentos de vinculación serían igualmente válidos para ser aplicados por los Estados intervinientes.

Precisamente, a tales efectos, el Derecho Internacional Tributario se plantea cual es el país que debería ejercer la potestad de aplicar los impuestos al consumo, particularmente respecto del IVA. La cuestión se circunscribe a determinar si la imposición debe ejercerse en el "país de origen", donde se exportan los bienes o servicios, o en el "país de destino", donde finalmente se consumen.[128] En otras palabras, y con la particularidad de lidiar con entes soberanos, se trata de determinar los criterios o momentos de vinculación que se presentan como más razonables y adecuados a los efectos de legitimar las facultades de imposición de los Estados y al mismo tiempo evitar o minimizar supuestos de doble imposición o de no imposición.

El criterio de país de destino es el adoptado por todos aquellos países que forman parte del Acuerdo Internacional del GATT (ex OMC), incluso la Argentina,[129] y en general, por la mayoría de países que aplican el IVA.[130]

Bajo el criterio del "país de destino", la potestad tributaria debe ser ejercida exclusivamente por el país en el cual los bienes o servicios son *consumidos.* Ello así, por ejemplo, los servicios provistos por un sujeto domiciliado en un Estado a favor de un sujeto domiciliado en otro Estado sólo resultarían gravables en este último por cuanto es el Estado de "destino", es decir, donde tiene lugar el *consumo* del servicio.[131]

Lo expuesto se verifica claramente en nuestra ley del IVA.[132] Así, por ejemplo, en el caso de las prestaciones de servicios gravadas, mientras que por regla se declara alcanzadas las desarrolladas materialmente en el territorio de la Nación, se excluye del objeto del gravamen aquellas "…prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior".[133] De igual modo, se declara alcanzadas aquellas prestaciones "…realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país…".[134]

Entonces, a los fines de la correcta aplicación del criterio de destino, resulta relevante definir con precisión tanto el lugar donde los servicios son prestados como aquél donde son consumidos.

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre con los bienes (tangibles), los servicios no atraviesan fronteras aduaneras, por lo que se torna necesario "…definir la jurisdicción en que los servicios son prestados, entendiéndose que ese será el lugar donde son consumidos."[135] Por el contrario, tratándose de servicios intangibles, generalmente se torna incierto y dificultoso determinar también el lugar donde son prestados. De ahí que, se sostiene, y aunque tampoco resulte tarea sencilla, debe identificarse directamente el lugar donde son *consumidos* más que el lugar donde son prestados.[136]

Lo expuesto se verifica claramente en el caso de Internet y las prestaciones de servicios intangibles que operan *online*. Precisamente, para contribuir a resolver estas cuestiones es que se efectuaron una serie de recomendaciones en el marco del Grupo de Trabajo Nº 9 sobre Impuestos al Consumo del Comité de Asuntos Fiscales creado en el ámbito de la OCDE.[137] Las conclusiones emanadas de dicho informe re-

127 Cfr. Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 114.

128 Cfr. Hugo E. Kaplan, *op. cit.*, pág. 209.

129 Cfr. Pablo Campagnale, "La imposición indirecta…", pág. 180.

130 Cfr. Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 115.

131 Cfr. Gabriel Gotlib y Fernando Vaquero, *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2009, 2ª ed. ampliada y actualizada, pág. 491.

132 Ley de Impuesto al Valor Agregado 23.349 (t.o. decreto 280/97).

133 Artículo 1, inciso "b", Ley del IVA.

134 Artículo 1, inciso "c", Ley del IVA.

135 Hugo E. Kaplan, *op. cit.*, pág. 217.

136 *Ibid*.

137 Cfr. Pablo Campagnale, "La imposición Indirecta…", pág. 207.



I y II Jornadas.indb 245 2/5/16 15:43

comiendan que en las transacciones efectuadas por Internet debe primar el criterio de lugar de *consumo*. Además, tratándose de servicios intangibles en operaciones B2C (*i.e. business to consumer*), se recomienda considerar que los mismos se consumen en el lugar en que el prestatario tiene su domicilio permanente, su residencia, centro vital de actividades o nacionalidad.[138]

Entonces, retomando el argumento vertido en las intimaciones que cursó el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires y al que hicimos referencia *ut supra,* carece de todo sustento afirmar que en el caso de los impuestos al consumo el lugar donde se produce esto último deba considerarse el lugar donde se suministra el servicio. Queda claro que de ese modo, cuanto menos por el uso de presunciones, se pretende situar la prestación del servicio dentro del ámbito territorial de la jurisdicción donde se verifica el consumo. No obstante, conforme lo desarrollado en el epígrafe, no es esa la presunción compartida respecto de los servicios *tangibles*, donde se presume que el consumo se produce donde se presta, es decir a la inversa. Tampoco sería la presunción compartida en el caso de los servicios *intangibles*, pues la doctrina y las recomendaciones internacionales directamente focalizan el lugar donde los servicios son consumidos, con prescindencia del lugar donde se prestan.

Descartada la postura referida, cabe ahora preguntarse si el hecho de que los servicios aquí analizados se consuman en la jurisdicción de la CABA podría justificar su imposición en ella y si lo expuesto implicaría una supuesta adecuación de dicho proceder con las recomendaciones internacionales sobre la materia, conforme se ha sostenido.[139]

Adelantamos nuestra respuesta negativa. Consideramos que existe una confusión derivada, quizás, de clasificaciones económicas a las que se les asignan sin mayores reparos consecuencias jurídicas que les resultan impropias. Los servicios intangibles prestados mediante Internet pueden considerarse válidamente consumidos en la CABA; ello, en nada modifica el hecho de que los mismos no se prestan físicamente en dicha jurisdicción, resultando improcedente el ISIB.

## 3. La traslación de impuestos. El ISIB grava la actividad y no el consumo

Enseña García Vizcaíno que una de las clasificaciones económicas que admiten los impuestos es aquella que distingue entre impuestos a la *renta*, al *consumo* y al *patrimonio*. Con cita de otros autores, explica que los impuestos sobre la renta recaen sobre la riqueza en período de formación, los impuestos sobre el capital recaen sobre la riqueza conseguida y los impuestos al gasto, tomado este en sentido lato, comprenden los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo, y los impuestos sobre los volúmenes de negocios.[140]

Por su parte, relacionada con la anterior, otra de las clasificaciones admitidas y quizás de las de mayor relevancia –atento su utilización por el Derecho positivo[141] o su aplicación por la jurisprudencia–[142] es aquella que distingue entre impuestos directos o indirectos.

Varios son los parámetros que se han propuesto a lo largo del tiempo a los efectos de la mentada clasificación.[143] De todos ellos, dos son los criterios que gozan de mayor seguimiento y resultan especialmente aplicables al caso del tributo bajo análisis; nos referimos precisamente a los que se basan en el fenómeno económico de la traslación o a la capacidad contributiva como puntos de distinción.

---

138 *Ibid.*, pág. 208.

139 Cfr. Daniel A. Calzetta, "Nuevo Régimen…".

140 Lucien Mehl, "Elementos de ciencia fiscal", Bosch, Barcelona, 1964, pág. 106 y 107, citado en García Vizcaíno, *Derecho Tributario,* LexisNexis, Buenos Aires, 2007, Tomo I, pág. 83.

141 La Constitución Nacional de la República hace uso de este criterio para distribuir las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno en el marco de la forma federal de Estado.

142 Especialmente la CSJN se hizo eco de este criterio en diversos precedentes: Fallos: 297:500; 308:2153; Expte.: 134/1998 (34-E), "El Puente Sociedad Anónima de Transportes c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa" y Expte.: 243/1998 (34-L) "Línea 22 SA c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", sentencias del 19 de mayo de 2010; en Expte.: 535/2007 (43-T) "Transportes Automotores La Estrella SA c/Mendoza, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad", sentencia. del 6 de marzo de 2012; Expte.: 678/2007 (43-D) "Derudder Hnos. SRL c/Catamarca, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 27 de diciembre de 2012 y más recientemente en Expte.: 256/2010 (46-E)/CS1, "Empresa Argentina de Servicios Públicos SATA c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad", sentencia del 19 de febrero de 2015, todos publicados en www.csjn.gob.ar.

143 Cfr. Dino Jarach, *Finanzas Públicas*…, pág. 260 y sgtes.



I y II Jornadas.indb 246 2/5/16 15:43

Según el primero, serían directos aquellos impuestos que no resultan trasladables, motivo por el cual el contribuyente *de jure* (*i.e.* respecto de quien se configura el hecho imponible y resulta obligado al pago según la normativa) es quien soporta el peso económico del tributo. Por el contrario, son indirectos aquellos otros que sí resultan trasladables, lo que produce una distinción entre el contribuyente *de jure* (*i.e.* obligado al pago) y el contribuyente *de facto* (*i.e.* quien soporta el peso económico del impuesto).[144] Generalmente, desde esta perspectiva económica y aunque sumamente discutible,[145] se identifica a los impuestos directos con el impuesto sobre la renta o el patrimonio y a los impuestos indirectos con aquellos que pesan sobre el consumo.

Conforme el segundo de los criterios esbozados, serían directos aquellos tributos que gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva (*e.g.* el patrimonio o la renta) mientras que serían indirectos aquellos otros que gravan manifestaciones mediatas de capacidad contributiva (*e.g.* el consumo o el desarrollo de actividad económica).[146]

Ambos criterios son objeto de críticas, por cuanto se sostiene que la traslación de los impuestos no responde sólo a la naturaleza de los mismos sino que influyen, principalmente, cuestiones referidas al mercado donde operan (*e.g.* elasticidad de la demanda de los bienes o servicios objeto del gravamen, fuerzas de los operadores del mercado, etc.) lo que conlleva a que impuestos donde existe cierto consenso sobre su naturaleza de directos (*e.g.* impuestos sobre la renta), igualmente sean objeto de traslación.[147] Por iguales motivos se critica al segundo de los criterios mencionados por cuanto que en la medida que el contribuyente logre trasladar el gravamen considerado directo, el mismo no afectaría su capacidad contributiva y, a la inversa, en el caso de los gravámenes considerados indirectos.[148]

Las particularidades que hicieron al nacimiento y desarrollo del ISIB, ya señaladas *ut supra*, especialmente en lo que hace a su base imponible, ha llevado a cierta discrepancia en los autores,[149] aunque actualmente existe cierto consenso en que bajo los mencionados parámetros el ISIB revestiría la naturaleza de impuesto indirecto. Ello así por cuanto: i) resultaría trasladable, característica acentuada a partir de tomar como base imponible los ingresos brutos del ejercicio corriente[150], y ii) grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva, cual es, el ejercicio de actividad económica.[151]

Desde la perspectiva de este último criterio, y no obstante considerarse un tributo indirecto, quedaría claro que el ISIB no debería clasificarse como un impuesto al consumo en la medida que la manifestación de capacidad contributiva tomada por el legislador no sería, precisamente, el acto de consumo sino el ejercicio de actividad económica, aunque ambos resulten manifestaciones mediatas de capacidad contributiva.

No obstante, corresponde centrarse en el fenómeno de la traslación por cuanto ese ha sido el criterio de distinción utilizado por la CSJN a los efectos de considerar "indirecto" al gravamen.[152] En este sentido, y sin perjuicio que desde una perspectiva económica pueda sostenerse que el ISIB incide sobre el consumo, desde la perspectiva estrictamente jurídica corresponde reiterar que el aspecto objetivo o material del hecho imponible del impuesto grava exclusivamente el ejercicio de actividad, es decir, la contracara del consumo.

Nuevamente, y conforme la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia vigente de la CSJN al respecto, existe una tajante diferencia entre el hecho imponible del impuesto y su base imponible. El hecho econó-

144 Cfr. Dino Jarach, *Finanzas Públicas*…, pág. 261.

145 Prácticamente en unanimidad, los autores han criticado la pretendida distinción, por su imprecisión. Al respecto ver: Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas*…, pág. 75 y sgtes.; Enrique Bulit Goñi, *Constitución Nacional*…, T. II, pág. 1327 y sgtes.; Ángel Shindel, "Concepto y especies de tributos", en Horacio A. García Belsunce (Director), *Tratado de Tributación,* Astrea, 2003, V. I, T. I, pág. 578 y sgtes., entre otros.

146 Cfr. Dino Jarach, *Finanzas Públicas*…, pág. 263.

147 Para un mayor desarrollo véase al respecto: Enrique Bulit Goñi, *Constitución Nacional*…, T. II, pág. 1327 y sgtes.

148 Cfr. Dino Jarach, *Finanzas Públicas*…, pág. 263.

149 Cfr. Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre*…, pág. 48 y en especial su nota Nº 9.

150 Cfr. Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre*…, pág. 48.

151 Cfr. Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas*…, pág. 701. En efecto, señala el autor, puede suceder que en determinado período el ejercicio de actividad económica arroje pérdidas, y por ende, no denote efectivamente capacidad contributiva, no obstante lo cual deberá ingresarse el gravamen en la medida que dicha actividad produzca ingresos brutos.

152 Ver precedentes citados en nota nº 117.



I y II Jornadas.indb 247 2/5/16 15:43

mico o circunstancia fáctica contemplada por la hipótesis de incidencia es el ejercicio de actividad. Los ingresos producidos por el consumo de tal actividad (*i.e.* ventas brutas) sólo constituyen la base imponible del mismo y como tal, el lugar donde se verifica carece de relevancia a los efectos de determinar la existencia o no de sustento territorial.

Asimismo, dijimos que entre las limitaciones impartidas por la Ley de Coparticipación se encuentra, precisamente, aquella tendiente a unificar el aspecto material del ISIB que legislan las jurisdicciones locales y el que debe circunscribirse a recaer "…sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro…".[153] En otras palabras, el gravamen debe necesariamente recaer sobre el ejercicio de actividades.

Es el hecho imponible del ISIB (*i.e.* ejercicio de actividad económica) el que debe verificarse dentro del ámbito jurisdiccional y no su base imponible (*i.e.* el consumo). Toda circunstancia fáctica precedente o posterior de aquella que ha sido específicamente tomada como hipótesis de incidencia (*i.e.* ejercicio de actividad económica), en nada contribuye a la configuración del sustento territorial. El lugar de donde provienen los ingresos o donde se considera consumido el bien o servicio, reiteramos, resulta irrelevante.

Finalmente, y aun cuando nos posicionáramos en la postura que considera que tanto la "actividad" como los "ingresos" forman parte del hecho imponible del gravamen, lo cierto es que también en ella se ha concluido que "…la actividad sólo resultará imponible en cuanto se desarrolle en el territorio abarcado por ese poder local, y los ingresos que genera correspondan a la retribución de ella. Los ingresos no provenientes de la retribución por actividades efectivamente cumplidas en la jurisdicción, no pueden, entonces, ser objeto del hecho imponible y tampoco pueden integrar la base imponible".[154] Es decir, aun cuando se considerare que el consumo ocurre en la CABA y que de ella provienen los ingresos que se pretenden gravar, lo cierto es que la falta de ejercicio efectivo de la actividad que los produce, en la jurisdicción, obsta a la procedencia del gravamen, también para esta postura minoritaria.

En definitiva, el hecho de que un impuesto puede clasificarse como indirecto desde una perspectiva económica y sobre la base de su posible traslación, tal y como ocurre con el ISIB, no implica necesariamente que estemos en presencia de un impuesto que grave el consumo, evaluado este desde una perspectiva netamente jurídica.

Lo expuesto obliga a rechazar la aplicación sin más de pautas y recomendaciones internacionales pensadas sobre la base de impuestos diversos (es decir, con hipótesis de incidencia diferentes) y legislados por Estados soberanos.

Conforme lo desarrollado, en el ámbito de las jurisdicciones locales no encontramos Estados soberanos sino autónomos y limitados por el orden superior de gobierno que han reconocido mediante la Constitución Nacional y al que le delegaron parte de sus facultades. Conforme la interpretación de la CSJN sobre la materia, lo expuesto implica que las provincias deben atenerse a legislar exclusivamente sobre los bienes, personas y actos que se verifican dentro de los límites territoriales de su jurisdicción. Es decir, deben atenerse estrictamente al principio de territorialidad.

Ello así, siendo el ISIB un impuesto que grava el ejercicio de actividad económica, es decir, un impuesto objetivo o real, pues solo cabe su aplicación cuando dicha actividad se verifica total o parcialmente dentro del ámbito de la jurisdicción en cuestión. No ocurriendo ello, tal y como hemos concluido en capítulos precedentes, no corresponde la aplicación del impuesto aun cuando el consumo de dicha actividad, y por ende los ingresos brutos que genera, pueda considerarse verificado en la jurisdicción.[155]

---

153 Artículo 9, inciso b, punto 1.

154 Mario Enrique Althabe, "El Convenio Multilateral, su necesidad jurídica para circunscribir la imposición local sobre actividades interjurisdiccionales", Derecho Fiscal, Tomo XXX, pág. 1203.

155 Cabe nuevamente, por su claridad, citar al dictamen recientemente emitido por la PGN *in re,* "Telecom Argentina SA c/ Corrientes, Provincia de s/acción declarativa", Expte.: S.C., T. 4, L. XLVII, de fecha 14/04/2014, publicado en http://www.mpf.gob.ar/dictamenes/2014/LMonti/abril/Telecom_T_4_L_XLVII.pdf (disponible el 01/02/2015), en cuanto sostuvo que "…lo decisivo para permitir a cada provincia el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos es el ejercicio –total o parcial– de la 'actividad' habitual y con el fin de lucro dentro de su territorio, siendo irrelevante que los 'ingresos' de esa actividad provengan de clientes ubicados en su propio territorio o fuera de él… La primera constituye el 'hecho imponible', que determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que los segundos sólo son su 'base' o medida de imposición, lo que no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación…".



I y II Jornadas.indb 248 2/5/16 15:43

## 4. Inaplicabilidad de las presunciones establecidas por el convenio multilateral y los criterios interpretativos surgidos de sus órganos de aplicación

Bien se dice que el Convenio Multilateral es el "…instrumento por el cual se distribuye la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando el contribuyente ejerce su actividad en más de una jurisdicción local o provincial".[156]

Una cuestión que no puede pasarse por alto es que el Convenio Multilateral no puede servir de fundamento para la imposición porque opera en un momento posterior a ella: primero debe verificarse que se produce el "hecho imponible" y luego entra a jugar el mismo para repartir la "base imponible". En palabras simples, el Convenio Multilateral, por definición, no crea hechos imponibles donde ellos no existen.

No obstante, quienes encuentran justificado el régimen de retención aplicado por la resolución 593/14, también fundamentan su postura sobre la base de una interpretación analógica de los criterios desarrollados por los órganos encargados de aplicar el referido convenio. Ello así, de la verificación de gastos de publicidad o comisiones bancarias en la jurisdicción, sólo por dar ejemplos, quedaría configurado el requisito del sustento territorial por cuanto serían las empresas residentes en el exterior las que mediante esfuerzos de comercialización se desplazarían a la jurisdicción involucrada para prestar sus servicios.[157]

En sentido similar, se citan diversas resoluciones de los mentados órganos que en numerosas oportunidades reconocieron la existencia de actividad en una determinada jurisdicción sin que exista un desplazamiento territorial del sujeto pasivo. Ello así, "…si se admite potestad de imposición a las diferentes jurisdicciones sobre operaciones efectuadas en ella desde otras por sujetos que operan por medios electrónicos y/o informáticos, luego el hecho que la actividad del sujeto se origine en el extranjero, no altera la conclusión".[158]

En primer lugar, cabe afirmar que efectivamente tanto en el caso de la Comisión Arbitral como de la Comisión Plenaria, si bien resultó por demás cambiante a lo largo del tiempo, su criterio ha evolucionado hasta sostener que la existencia de cualquier tipo de gasto, sin importar su significación, configura sustento territorial a los fines de la aplicación del Convenio Multilateral.[159]

En este sentido, se ha sostenido que el cobro de comisiones por parte de entidades bancarias ubicadas en una determinada jurisdicción, en virtud de los depósitos que en ella efectuaren los clientes del contribuyente para su transferencia a la entidad bancaria ubicada en la jurisdicción de este último, configuran sustento territorial resultando irrelevante la escasa significación de los mismos.[160] También, se ha considerado que configura sustento territorial la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad, información e ilustración ordenada para los potenciales clientes que a través de ese medio realizan sus compras. De ese modo, se incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes y capturar ingresos provenientes de la jurisdicción en cuestión.[161]

Ahora bien, sin perjuicio de las serias críticas que nos merezcan los referidos criterios, lo importante para el presente análisis es que estos no resultan traspolables a los casos aquí planteados. Y no es que estemos atribuyendo la intención de aplicar analógicamente normas extrañas en violación del principio de legalidad. En efecto, según lo dicho, nos resulta claro que cuando se hace referencia a las resoluciones de los órganos mencionados, lo que se pretende es identificar cómo se ha interpretado el requisito del sus-

156 Mario Enrique Althabe y Alejandra P. Sanelli, *El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica*, 2ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 1.

157 Cfr. Daniel A. Calzetta, "Nuevo Régimen…".

158 Daniel Borrego, "La Globalización…".

159 Cfr. Sebastián M. Domínguez, "Convenio Multilateral. Una nueva luz roja para los contribuyentes", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXIV, Noviembre de 2013.

160 Comisión Arbitral, "Syphon SA c/Provincia de Misiones", resolución CA 38/2012 del 15/08/2012 ratificada por la Comisión Plenaria mediante resolución CP 20/2013 del 18/06/2013. En igual sentido precedente "Carne Hereford SA c/Provincia de Misiones", resolución CA 18/2012 del 16/05/2012 confirmada por la Comisión Plenaria mediante resolución CP 2/2013 del 14/03/2013. Todos publicados en www.ca.gob.ar (disponible el 10/02/2015).

161 Comisión Arbitral, "Syphon SA c/Provincia de Misiones", resolución CA 38/2012 del 15/08/2012 ratificada por la Comisión Plenaria mediante resolución CP 20/2013 del 18/06/2013. Es de hacer notar que en el caso en cuestión, ni la Comisión Arbitral ni la Comisión Plenaria basaron su postura en la resolución general CA 83/2002. Todos publicados en www.ca.gob.ar (disponible el 10/02/2015).



I y II Jornadas.indb 249 2/5/16 15:43

tento territorial y sobre cuáles supuestos se ha considerado configurado el mismo. Luego, no habría inconvenientes en aplicar dichas conclusiones a los casos aquí analizados.

No obstante, y si bien no exento de controversia, entendemos que dicho razonamiento olvida que la normativa específica del Convenio Multilateral impide tal proceder por cuanto que, aquellos criterios, parten de la interpretación de presunciones y/o ficciones inexistentes en el caso de los servicios aquí analizados y todo lo cual deriva en una incorrecta aplicación del gravamen sobre situaciones fácticas, como ser el consumo o la "utilización económica" de un servicio, que les son completamente ajenas.

Resulta necesario retrotraerse en el tiempo y analizar cómo ha evolucionado el texto del Convenio Multilateral hasta su formulación actual para así comprender los verdaderos alcances que cabe otorgar a los criterios interpretativos en cuestión.

### *4.1. El Convenio Multilateral. Contratos entre ausentes y sustento territorial. Presunción juris et de jure*

Un presupuesto básico y elemental para la aplicación del Convenio Multilateral es que la actividad desarrollada por un mismo contribuyente se verifique con sustento territorial en dos o más jurisdicciones. Así lo consagra el primer párrafo del artículo primero del CM que delimita su ámbito de aplicación:

> **Artículo 1 -** Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia.

No obstante, conforme señala Bulit Goñi, a quien seguiremos en esta exposición,[162] una de las cuestiones que trajo mayores polémicas fue la referida a aquellos contribuyentes que se encontraban asentados en una determinada jurisdicción y desde ella concertaban operaciones con clientes en otras jurisdicciones por medio de teléfonos, fax, correspondencia, etc. (calificadas desde la perspectiva del Derecho Civil como contratos entre ausentes) pero sin desplazarse físicamente a estas últimas.

El Convenio Bilateral celebrado entre la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires en el año 1953 y los dos primeros Convenios Multilaterales firmados uno ese mismo año y el otro en 1960, expresamente disponían que la compra o venta accidental o por correspondencia que no importara una actividad regular no sería considerada actividad gravada en la jurisdicción donde dicha operaciones se verificaba. La mentada cláusula fue suprimida en el texto del Convenio Multilateral del año 1964 lo que dio nacimiento a una larga disputa que sólo concluyó con la sanción del nuevo texto, en el año 1977, y que nos rige al día de hoy.

En esa disputa, por un lado se encontraban aquellas provincias del interior, en clara desventaja respecto de la cantidad de fábricas y empresas si se las compara con los grandes polos productivos del país y que pretendían que se les permitiera gravar las ventas concertadas a sujetos domiciliados en su jurisdicciones aun cuando el vendedor no tuviera un efectivo sustento territorial en ella.[163] En la vereda opuesta se encontraban aquellos que sostenían que sólo podrían alcanzarse dichas ventas en la medida que el vendedor desarrollara actividad en la jurisdicción con sustento territorial.

La Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria tuvieron oportunidad de expedirse en la disputa. Mediante resolución general interpretativa 3 del año 1968, la Comisión Arbitral sostuvo que las operaciones por correspondencia no estaban alcanzadas por el Convenio Multilateral por cuanto ellas no implicaban el desarrollo de una actividad extendida territorialmente de una a otra jurisdicción con sustento territorial.

---

162 Para un mayor desarrollo véase al respecto: Enrique Bulit Goñi, *Convenio Multilateral*, Depalma, Buenos Aires, 1992, págs. 38 y sgtes.; Enrique Bulit Goñi, *Constitución Nacional y Tributación Local*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009, 1ª ed., T. II, Capítulo II, #1 "Las ventas por correspondencia, el Impuesto a las actividades lucrativas y el Convenio Multilateral", pág. 1639 a 1649; #2 "El sustento territorial en el impuesto sobre los ingresos brutos y el nuevo Convenio Multilateral", págs. 1649 a 1653; #1 "Las reformas del Convenio Multilateral: breve análisis del régimen aplicable", págs. 1653 a 1665, #28 "Aspectos controvertidos del Convenio Multilateral", págs. 1693 a 1703.

163 Cfr. Enrique Bulit Goñi, *Constitución Nacional*…, T. II, pág. 1696.



I y II Jornadas.indb 250 2/5/16 15:43

Dicha resolución resultó luego revocada por la Comisión Plenaria con fecha 07/03/1969, en virtud de vicios formales.

Mediante resolución general interpretativa 5 la Comisión Arbitral insistió con su postura. Nuevamente, con fecha 19/12/1969, la Comisión Plenaria revocó la resolución de la Comisión Arbitral, ahora por cuestiones de fondo. No obstante, advierte el autor al cual seguimos, en realidad la Comisión Plenaria nunca pretendió prescindir absolutamente del requisito de sustento territorial sino que consideró que en la mayoría de los casos, y aunque no quedara reflejada en la instrumentación de cada operación, existía efectiva actividad del vendedor en la jurisdicción del adquirente.[164]

Con fecha 21/07/1971 la CSJN se expidió en el precedente "Red Star SAIC", comentado *ut supra,* resolviendo que en el caso de ventas por correspondencia, atento la inexistencia de sustento territorial, no correspondía que se graven las operaciones en la jurisdicción del adquirente.

Conforme expusiéramos, Bulit Goñi critica el fallo referido por cuanto toma por fundamento la resolución 5 de la Comisión Arbitral que a la fecha de su dictado se encontraba revocada por la Comisión Plenaria. Asimismo, y lo que considera más importante, sostiene que la CSJN no habría valorado correctamente las circunstancias fácticas que envolvieron al caso por cuanto se encontraba probado que la firma Red Star SAIC tenía, en la jurisdicción de sus adquirentes, un efectivo sustento territorial por cuanto contaba con corredores, sucursales, viajantes y realizaba una profusa actividad.[165]

Precisamente por esta última cuestión, "…al salir este fallo de la Corte, las jurisdicciones interesadas en que las ventas pudieran ser gravadas se alarmaron muchísimo y pretendieron obtener que se consagrara un sistema que, específicamente y fuera de toda duda, les permitiera gravar las ventas por correspondencia".[166]

La mentada consagración normativa vino de la mano de las modificaciones introducidas al Convenio Multilateral en el año 1977, vigente en la actualidad. En efecto, entre otras cuestiones, se introdujo un último párrafo al artículo 1 del CM, que dispone:

> "Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.)".

Bien señala Bulit Goñi que la incorporación del párrafo transcripto evitó colocar como núcleo del párrafo a las ventas por correspondencia como así también "…hacer alusión al sustento territorial, que no es noción pacífica".[167] Por el contrario, se adoptó un criterio diferente y se "…consagró la presunción *juris et de jure* de que cuando se soporta algún gasto en la jurisdicción del comprador o prestatario hay en ella una actividad efectiva y, por tanto, hay sustento territorial suficiente";[168] posición compartida por Giuliani Fonrouge y Navarrine.[169]

Igual carácter, de presunción *juris et de jure*, le asignan al párrafo analizado Althabe y Sanelli, agregando que "…si bien ello puede conducir a algunas soluciones arbitrarias, tiene la gran ventaja de constituir un criterio simple y de fácil aplicación".[170]

Por su parte, Jarach, luego de remarcar lo conflictivo que resultó la delimitación del concepto sustento territorial en las etapas previas al Convenio Multilateral de 1977, sostiene que este directamente vino a introducir "…un nuevo criterio como nexo entre hecho imponible y el territorio de la provincia de cuyo

---

164 Cfr. Enrique Bulit Goñi, *Convenio…*, pág. 40.

165 Cfr. Enrique Bulit Goñi, *Constitución Nacional…*, T. II, pág. 1698.

166 *Ibid*.

167 Enrique Bulit Goñi, *Convenio…*, pág. 42.

168 *Ibid*.

169 Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *Impuesto sobre…*, pág. 68.

170 Mario Enrique Althabe y Alejandra P. Sanelli, *El Convenio…*, pág. 17. En igual sentido: M. J. Bavera y C. F. Vanney, "Conv venio Multilateral", Errepar, pág. 28.



I y II Jornadas.indb 251 2/5/16 15:43

poder se trata. Es este la realización de gastos de cualquier naturaleza…",[171] posición compartida por Jáuregui.[172]

En definitiva, y en lo que resulta relevante para el presente análisis, en su artículo primero, último párrafo, el Convenio Multilateral consagra una presunción en virtud de la cual probada la existencia de un gasto en la jurisdicción, con la única limitación que debe tratarse de un gasto vinculado con la actividad, se presume *juris et de jure* la existencia de sustento territorial en la misma y por ende la aplicación de la normativa del CM.

Precisamente, conforme el relato de los acontecimientos efectuado en los párrafos precedentes, la consagración normativa de la presunción tuvo por finalidad evitar que los encargados de aplicar el CM tuvieran que indagar sobre la configuración o no de sustento territorial en determinada jurisdicción, noción que en ocasiones resulta por demás complicada de precisar y que, por si no fuera suficiente, la interpretación que surgía del precedente Red Star SACI de la CSJN conspiraba contra los intereses de quienes abogaban por la necesidad de considerar alcanzadas dichas operaciones en la jurisdicción del adquirente.

No obstante, antes de continuar, debemos remarcar dos cuestiones íntimamente relacionadas. Por un lado, consideramos que la presunción/ficción pudo establecerse porque se encontraba fuera de duda que el sujeto debía desarrollar actividad con sustento territorial en una provincia argentina y, en definitiva, el Convenio Multilateral no hace más que ordenar a esa provincia que comparta base imponible con otra en que –si bien no se desarrolla actividad– se produce el consumo, es decir, reside el comprador.

Pero más importante, consideramos que a pesar de su dudosa constitucionalidad, la presunción/ficción se sostiene porque en la generalidad de los casos resulta "neutra" para el contribuyente, quien debe abonar el impuesto sobre el ciento por ciento (100%) de su base imponible, sea a una provincia (la de su sede), a otra (la del domicilio del adquirente), o repartirlo entre ambas.[173]

### *4.2. Los criterios de la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria no resultan aplicables a los servicios analizados*

Una presunción es el acto de tener por probado un determinado hecho desconocido a partir de la verificación de otro hecho conocido que, normalmente, depende de aquel. Mientras que ciertas presunciones permiten su anulación por la prueba de otros hechos que se le contraponen (presunciones *juris tantum*) otras no permiten prueba alguna en contrario (presunciones *juris et de juri*).[174]

Por su parte, una ficción constituye una valoración jurídica dispuesta por la ley en virtud de la cual se atribuye a determinado hecho efectos o consecuencias jurídicas que no necesariamente se le corresponden. Es decir, a partir de un determinado hecho se crea una nueva verdad jurídica distinta de la real.[175] Precisamente, de la imposibilidad de demostrar en contrario es que muchos autores consideran que las presunciones *juris et de jure* en realidad configuran una modalidad de las ficciones jurídicas.[176]

No pretendemos adentrarnos en el análisis del tratamiento legal de las presunciones y ficciones; baste con lo hasta aquí expuesto para comprender que cuando los órganos encargados de aplicar el Convenio Multilateral, como así todo tribunal con igual propósito, concluyen por la existencia de sustento territorial en un determinado supuesto, lo hacen sobre la base de interpretar la presunción legal *juris et de jure* dispuesta por el último párrafo del artículo primero del CM.

---

171 Dino Jarach, *Finanzas Públicas*…, pág. 835.

172 Cfr. Román Guillermo Jáuregui, *Comisión Arbitral*, La Ley, Buenos Aires, 2008, pág. 56, con cita de Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pág. 835.

173 Con ello no desconocemos que en ocasiones dicha neutralidad puede no verificarse en tanto una de las jurisdicciones puede aplicar alícuotas menores o eximir del gravamen a la actividad en cuestión, circunstancia donde la diferente asignación de la base imponible podría conllevar efectos económicos de relevancia. No obstante, lo cierto es que en la generalidad de los casos ello no sucede y la incidencia económica para el contribuyente derivada de la diferente asignación de la base imponible resulta menor.

174 Cfr. Susana Camila Navarrine y Rubén O. Asorey, *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 2.

175 *Ibid.,* pág. 3.

176 *Ibid.,* pág. 4.



I y II Jornadas.indb 252 2/5/16 15:43

En otras palabras, sus valoraciones sobre las circunstancias fácticas se limitan a determinar la existencia de un "gasto vinculado con la actividad" para, a partir de ello, presumir *juris et de jure* la existencia de sustento territorial en la jurisdicción donde tal gasto se verificó.

De ahí entonces que no resulten traspolables a los casos aquí analizados, los criterios esgrimidos por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria a los que hicimos referencia en los párrafos precedentes. Y es que cuando dichos órganos concluyen que un determinado gasto de publicidad, comisiones bancarias, gastos telefónicos, etc., configura sustento territorial suficiente para la aplicación del CM, aun cuando no se verifique presencia física del vendedor o prestador situado en extraña jurisdicción, no están haciendo otra cosa que aplicar la presunción *juris et de jure* normada en el CM.

Con lo expuesto no estamos negando que el ejercicio de actividad económica implica incurrir en gastos los cuales, en consecuencia, tienen "…una estrecha relación con el elemento sustento territorial requerido por el IIB".[177] No obstante, ello no implica sostener que cualquier gasto incurrido en una jurisdicción permita tener por configurado al mentado requisito. No nos referimos solamente a que debe tratarse de gastos vinculados con la actividad, lo cual es evidente, sino que, además, creemos que el análisis debe necesariamente reparar en la naturaleza de la actividad y la modalidad de su ejercicio.[178]

En efecto, la sola existencia de la presunción da cuenta de que en realidad no cualquier gasto otorga sustento territorial, de lo contrario, la presunción resultaría innecesaria.

En otras palabras, consideramos que se debe reparar en la aptitud que tiene el gasto incurrido, principalmente desde el punto de vista cualitativo, para permitir tener por desarrollada la actividad con presencia física, material y tangible en el territorio. Siempre claro está, teniendo presente la identificación entre actividad y prestación que ha efectuado la jurisprudencia y que analizamos *ut supra*.

Un gasto publicitario incurrido en la jurisdicción poco tendrá que ver, cualitativamente, con la actividad que desarrolle en el exterior el prestador de un servicio de, por ejemplo, educación *online*. Diferente sería si el gasto en cuestión se refiriese al pago de haberes de parte del *staff* de profesores que prestan el servicio *online* y que se ubican en la jurisdicción en cuestión. En este último supuesto el gasto tendría aptitud desde el punto de vista cualitativo para tener por ejercida físicamente a la actividad, al menos en parte, en la jurisdicción en cuestión.

Si por el contrario se admitiera que cualquier gasto incurrido en la jurisdicción del prestatario de un servicio otorga sustento territorial respecto del prestador, arribaríamos a la conclusión de que toda actividad desarrollada en el planeta debe considerarse ejercida, al menos en parte, en la jurisdicción del prestatario en la medida que el pago se efectúe por intermedio de instituciones bancarias y/o de tarjetas de crédito, lo que ocurre en la generalidad de los casos.

Argumentando al absurdo, y ya ni siquiera limitado al campo del comercio electrónico, un hotel ubicado en Dubai habrá realizado actividad con sustento territorial en la CABA en virtud del cliente que contrató sus servicios y abonó mediante transferencia bancaria. Lo mismo ocurrirá con el vuelo contratado entre dos destinos del exterior, el automóvil rentado para efectuar un paseo en una ciudad extranjera, el ticket para ingresar a un teatro, cine, evento deportivo, museo, etc. Todos esos servicios habrán de desarrollarse, en parte, en la jurisdicción del adquirente en virtud de las comisiones bancarias percibidas al momento del pago de los mismos.

Iguales consideraciones caben efectuar respecto de los pretendidos gastos de publicidad donde generalmente los prestadores de servicios se limitan a contratar agencias internacionales que luego publicitan en los países donde se ubican potenciales consumidores o, directamente, dichos gastos son soportados por quienes comercializan los servicios del prestador mediante comisiones, cuestión que abordamos en el siguiente punto.

En todo caso, tanto el pago de comisiones bancarias como la existencia de publicidad en la jurisdicción podrán denotar la realización en la misma de otras actividades que, aunque se relacionen o complementen con los servicios prestados por el residente del exterior, le resultan ajenas e independientes.

En definitiva, consideramos que resulta errado pretender invocar, en materia de sustento territorial, los criterios emanados de aquellos órganos o tribunales que se han encargado de aplicar el CM por la sencilla razón de que los mismos se han limitado a comprobar la existencia de un presupuesto fáctico

177 Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, pág. 142.

178 Cfr. Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre…*, pág. 84.



I y II Jornadas.indb 253 2/5/16 15:43

(cualquier gasto vinculado con la actividad) para luego aplicar las consecuencias que la presunción legal *juris et de jure* establece (existencia de sustento territorial).

En otras palabras, dichos criterios no se han adentrado en el concepto de sustento territorial ni los supuestos que efectivamente lo configuran. La presunción legal referida les ha permitido e incluso obligado a ello. La inexistencia de la misma en el ámbito que aquí nos compete obsta definitivamente a la pretendida traspolación.

## 5. La supuesta configuración del sustento territorial a partir de la comercialización de los servicios analizados. Su improcedencia

Finalmente, cabe analizar el caso del residente del exterior que decidiera comercializar efectivamente sus servicios en una jurisdicción local.

Conforme surge del artículo 118 de la ley 19.550 de Sociedades Comerciales, toda sociedad constituida en el exterior sólo se halla habilitada para efectuar actos aislados en el país. Por el contrario, para el ejercicio habitual de actividades que hacen a su objeto debe proceder a su inscripción en el país, ya sea designando un representante o fijando una agencia o sucursal. También podría, a los efectos de la comercialización, crear una sociedad en el país (subsidiaria) o contratar los servicios de un tercero.

Lo importante para el presente análisis es que tanto si se trata de una sucursal, cuanto más si estamos frente a una subsidiaria o un tercero, desde la perspectiva del ISIB nos encontramos frente a "unidades económicas" diversas que, además, desarrollan actividades diversas de aquellas ejercidas por el residente del exterior.

En este sentido, reiteramos, el ISIB es un impuesto objetivo y real donde el aspecto subjetivo del hecho imponible se define sólo a través de la realización por el contribuyente de la actividad delimitada en el aspecto material del mismo.[179] De ahí que las legislaciones que contemplan el gravamen, es decir todas, "…siguen siempre el criterio de definir al contribuyente a través de la realización del hecho imponible".[180]

Asimismo, el concepto de "contribuyente" no se identifica ni se agota en el concepto jurídico de "persona" sino que la tributación opera sobre unidades económicas.[181] Por ejemplo, si el hecho imponible debe atribuirse a una sociedad de hecho (ente sin personería jurídica) es este quien asume la calidad de contribuyente,[182] puesto que se trata, en definitiva, de la unidad económica que ha verificado el aspecto material del hecho imponible con independencia de la persona de sus socios, quienes podrán verificar individualmente otros hechos imponibles.

Lo mismo ocurre con las actividades aquí analizadas. Si el prestador del exterior decidiera comercializar sus servicios en el país, ello seguramente se materializaría con las constitución en el mismo de: i) una sucursal; ii) una sociedad subsidiaria o; iii) un tercero. En todos esos casos nos encontraríamos ante "unidades económicas" diferentes que, además, verificarían en el ámbito de la jurisdicción involucrada una actividad también diferente, y secundaria, de aquella desarrollada por el residente del exterior.

Y es que no puede pasarse por alto que la comercialización de un servicio es una actividad claramente diferenciable de la prestación de dicho servicio (es decir, el objeto de la comercialización) por lo que, obviamente, tiene sus gastos, riesgos y ganancias propias, generalmente fijada en comisiones. En efecto, en el precedente "Michelin" al que hiciéramos referencia *ut supra,* y sobre la base de una clara distinción entre hecho y base imponible, la CSJN sostuvo que resultaba válido el impuesto al comercio e industria exigido a un contribuyente por la fabricación de determinados productos que luego se comercializaban en una jurisdicción diversa, aceptando al mismo tiempo que esa segunda jurisdicción también grave la actividad desplegada en ella por cuanto "[a]unque en última instancia la subsistencia de la producción industrial dependa, como es natural, de la colocación de lo producido, no por ello la elaboración de esto

179 En general, los Códigos Fiscales definen al contribuyente del impuesto como toda persona física, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas.

180 Mario Enrique Althabe, *El Impuesto sobre*…, pág. 45.

181 Cfr. Mario Enrique Althabe y Alejandra P. Sanelli, *El Convenio*…, pág. 15.

182 Cfr. Mario Enrique Althabe, *El Impuesto sobre*…, pág. 46.



I y II Jornadas.indb 254 2/5/16 15:43

último y su comercialización dejan de ser episodios económica y jurídicamente distintos, susceptibles de ser objeto de distintos gravámenes".[183]

Similar deslinde ha efectuado la CSJN en ocasión de legitimar las facultades de imposición de las jurisdicciones locales sobre las actividades de intermediación efectuadas en sus territorios cuyo objeto constituían servicios prestados en el exterior. Así, en el precedente "Dodero Viajes", y en lo que estrictamente al presente se refiere, la CSJN sostuvo que "…tampoco puede considerarse inconstitucional la aplicación de tributos, como los que se pretende repetir [impuesto a las actividades lucrativas, ingresos brutos y derechos de patentes], a las comisiones que la accionante percibe en la intermediación que realiza entre quienes fuera de la Capital Federal prestan servicios genéricamente comprendidos en el concepto de turismo, y los usuarios que los contratan en el ámbito de aquella, toda vez que, como se advirtió en el considerando 9, no recaen sobre tales servicios o sobre personas no residentes en el territorio de la comuna…".[184]

Si bien la reunión de ambas actividades en un mismo contribuyente podría traer inconvenientes en el deslinde de la base imponible e incluso una doble imposición, lo cierto es que cuando nos encontramos frente a unidades económicas claramente diferenciables, es decir, frente a contribuyentes diversos sobre los que se verifica cada una de las actividades, la cuestión se reduce a aplicar correctamente el gravamen de conformidad con esa incontrastable realidad.

En los casos bajo análisis debería necesariamente distinguirse: por un lado la actividad de "comercialización" desarrollada en el ámbito de la jurisdicción en cuestión por alguna de las unidades económicas descriptas (*i.e.* sucursal; subsidiaria o tercero), por ende, gravada y cuya base imponible estará dada por las comisiones propias de su actividad de intermediación; y por otro lado la actividad que constituye el objeto de dicha comercialización y que no es otra que la "prestación de servicios intangibles mediante Internet" desarrollada fuera de los límites jurisdiccionales locales y por ende fuera de su ámbito de imposición, por una unidad económica (*i.e.* residente en el exterior) diversa de las primeras.

En otras palabras, conforme sostuviera García Cozzi al analizar actividades que guardan analogía con las aquí abordadas atento a su innegable ejercicio en el extranjero, "…lo que importa a los efectos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es que la actividad localizada en el país es la de comercialización, completamente distinta de la localizada fuera de la República (la prestación de los servicios turísticos). Importa también que esa comercialización vía intermediación retribuida con comisiones, ya que no se trata de bienes físicos ni de reventa de los mismos, constituye un hecho imponible autónomo al que se le aplica una alícuota proporcionalmente más gravosa que la que corresponde a los comerciantes que revenden".[185]

Entonces, si resulta contribuyente del gravamen toda persona física o jurídica (con o sin personería) y demás entes que realicen la actividad gravada, forzoso es concluir que tanto en el caso de la sucursal, cuanto más en el caso de la subsidiaria o un tercero (en todos los casos unidades económicas claramente diferenciables), en la medida que realicen una determinada actividad con las notas requeridas por el gravamen, corresponderá atribuirles el carácter de contribuyentes. Ello se verifica claramente en casos como los aquí analizados donde existiendo dos actividades diversas, son ejecutadas por sujetos (*i.e.* unidades económicas) también diferentes, correspondiendo que cada uno tribute, o no, el gravamen por la actividad que desarrolla.

Cabe finalmente resaltar que en el caso particular de la CABA, el artículo 173 del Código Fiscal dispone que "…se consideran alcanzadas por el gravamen las transacciones efectuadas entre entidades jurídicamente independientes aunque integren un mismo conjunto económico". Ergo, si aun cuando las unidades económicas o personas jurídicas independientes que conforman con otras un conjunto económico deben igualmente tributar el gravamen por cada una de las actividades desarrolladas, "…no puede, el fisco, cuando se trata de capturar ingresos derivados de actividades realizadas en el exterior, proceder a la operación contraria y entonces en tal caso sí, refundir ambas actividades, la externa y la interna y con ello provocar la confusión entre hecho imponible y base imponible".[186]

---

183 Fallos: 208:521.

184 Fallos: 305:327. Hacemos referencia al precedente de la CSJN sólo en cuanto establece el deslinde de de actividades, no así respecto de las restantes cuestiones que involucró.

185 José María García Cozzi, "El impuesto…", pág. 936.

186 *Ibid.,* pág. 937.



I y II Jornadas.indb 255 2/5/16 15:43

En definitiva, ni los "esfuerzos de comercialización" ni la comercialización propiamente dicha de un determinado servicio desarrollado en el exterior permiten tener por verificado dicho servicio en el ámbito territorial de la jurisdicción donde se comercializa. A riesgo de resultar reiterativo, claramente existen dos actividades diversas: i) una principal y consistente en el servicio prestado en el extranjero por un determinado sujeto (*i.e.* residente en el exterior) fuera de los alcances de imposición de las jurisdicciones locales, y ii) otra secundaria consistente en la comercialización de dicho servicio y desarrollada en la jurisdicción por un sujeto diferente (*i.e.* sucursal, subsidiaria o tercero). Cada actividad debe tributar, de resultar procedente, conforme su propia naturaleza y modalidad.

## CONCLUSIONES FINALES

Al inicio del presente trabajo nos hemos planteado si los servicios intangibles prestados por residentes del exterior vía Internet y consumidos en las jurisdicciones locales se encuentran alcanzados por el ISIB.

A los fines de dar una respuesta, hemos concluido que, según la interpretación que de la Constitución Nacional ha efectuado la CSJN, las facultades de imposición de las jurisdicciones locales se encuentran estrictamente limitadas por el principio de territorialidad. El apego a dicho principio se torna aun más estricto cuando, como en el presente, se encuentran en juego operaciones internacionales donde el actuar de las jurisdicciones locales pudiera interferir con las facultades que al respecto, y de forma amplia y exclusiva, ostenta el Congreso de la Nación.

En dicho marco, rechazamos la aplicación sin más de pautas y recomendaciones internacionales pensadas sobre la base de impuestos diversos y legislados por Estados soberanos. Y es que si bien aquellas recomendaciones aunque apartadas del principio de territorialidad material podrían resultar momentos de vinculación razonables y válidos en el ámbito internacional, ello no obsta a que en el caso de las jurisdicciones locales, entes autónomos, el referido apartamiento se encuentre en pugna con la Constitución Nacional y las facultades delegadas al orden superior de gobierno conforme lo ha interpretado la CSJN.

En lo que respecta al ISIB, y luego de repasar sus antecedentes históricos y aquellas circunstancias que influyeron en su origen y evolución, dijimos que conforme la jurisprudencia vigente de la CSJN el gravamen no es un impuesto transaccional a las ventas sino que grava el ejercicio de actividad siendo los ingresos brutos sólo su base imponible. El reconocimiento de la mentada diferenciación es, además, un logro de las jurisdicciones que legislan el impuesto.

En cuanto al sustento territorial, concluimos que constituye el criterio de vinculación que deviene de la naturaleza objetiva y real del gravamen y mediante el cual se cumplimenta con el principio de territorialidad estrictamente exigible de todo tributo local. En el caso particular del comercio electrónico directo, sostuvimos que sólo en la medida de que exista presencia física, es decir, un efectivo traslado del residente del exterior a la jurisdicción involucrada podría plantearse la posibilidad de que se configure el sustento territorial necesario a los efectos del gravamen. Mientras tanto ello no ocurra, dicho requisito no se configura y por ende, el hecho imponible no se verifica.

Sobre la base de lo expuesto, concluimos que en las prestaciones de servicios por medio de Internet analizadas no se encuentra configurado el sustento territorial por no prestarse dichos servicios de manera física, material y tangible dentro del ámbito territorial de las jurisdicciones donde opera el consumo. En otras palabras, los supuestos analizados no se encuentran gravados por el impuesto.

Finalmente, abordamos con análisis crítico las posturas discordantes a la aquí desarrollada, por entender que: (i) derivan de una confusión respecto de clasificaciones económicas a las que se les asignan, sin mayores reparos, consecuencias jurídicas que les resultan impropias, y (ii) pretenden erróneamente importar criterios surgidos de los órganos encargados de aplicar el Convenio Multilateral sin reparar que los mismos parten de la interpretación de un marco jurídico sustancialmente diverso de aquel que se verifica en el caso de los servicios aquí analizados.

A modo de apreciación final, resta sólo agregar que siempre estuvo presente la posibilidad de que una actividad desarrollada fuera de los límites jurisdiccionales resultare consumida dentro de estos. Es decir, que de esta última jurisdicción provengan los ingresos que retribuyen aquella actividad extraña a la misma. Ello fue lo que sucedió con el caso de las ventas por correspondencia en el marco de operaciones interjurisdiccionales y, desde tal perspectiva, lo que ocurre hoy con el comercio electrónico directo es una cuestión cuantitativa pero no cualitativamente diferente.



I y II Jornadas.indb 256 2/5/16 15:43

En efecto, una de las principales características del comercio electrónico directo es, precisamente, la posibilidad de que exista una total escisión entre el lugar donde se desarrolla la actividad de aquel donde se produce el consumo. No desconocemos que lo expuesto conlleve una gran preocupación para los fiscos locales que deberían tolerar que sujetos extraños a su jurisdicción coloquen en ella el producido de su actividad sin quedar alcanzados por el gravamen. Pero lo cierto es que la propia historia del tributo, las causas de su aparición, las limitaciones constitucionales e infraconstitucionales y, con todo ello, la conformación normativa del hecho imponible impiden su aplicación al ámbito de la realidad fáctica aquí abordado.

Cabe preguntarse: si el impuesto, desde su nacimiento, siempre estuvo dirigido a incidir sobre el ejercicio de actividad en la jurisdicción ¿qué ha cambiado para que ahora se sostenga que grava actividades cuya característica es, precisamente, que no se desarrollan en la jurisdicción?

Ya vimos que el consumo en ella no resulta respuesta suficiente. Tampoco podría alegarse una supuesta violación al principio de igualdad respecto de aquellos contribuyentes que realizan similares actividades por medios tradicionales. Sucede que separa a ambos supuestos una irremediable diferencia y ella no es otra que la existencia o no de ejercicio de actividad en la jurisdicción. Iguales motivos obligan a descartar alegaciones de índole económicas como sería el desaliento de la actividad local en beneficio de aquella extranjera. En todo caso se trata de una cuestión de política financiera que debe evaluarse debidamente con anterioridad a la legislación de un impuesto.

Por el contrario, consideramos que debería replantearse seriamente la posibilidad de sustituir el ISIB o crear uno nuevo que incida sobre el episodio económico que en última instancia pueda considerarse válidamente verificado en la jurisdicción, es decir, el consumo. Ello, claro está, sobre la base de una discusión franca entre las diversas jurisdicciones y el gobierno nacional, no sólo jurídica sino principalmente política, que contemple las limitaciones impuestas por el orden constitucional y autoimpuestas por el orden infraconstitucional.

Sólo de ese modo se dará una respuesta coherente y adecuada a la problemática que plantea el desarrollo y evolución del comercio electrónico directo frente a las jurisdicciones locales. Lo que no resulta aceptable es que se diga que el mismo impuesto, es decir, la misma hipótesis de incidencia grava el mero ejercicio de actividad cuando esta se verifica en la jurisdicción y sin importar dónde se produce el consumo y, al mismo tiempo, se diga que grava el consumo sin importar dónde se produce la actividad cuando ocurre lo contrario.



I y II Jornadas.indb 257 2/5/16 15:43

PANEL II

# *Los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos*

## *Situación actual y perspectivas*

PRESIDENTE
**Miguel A. F. Di Mascio**

SECRETARIO
**Víctor D. Romero**

RELATOR
**Gastón F. Vidal Quera**

### TRABAJOS PRESENTADOS POR PANELISTAS

**José María SFERCO:** *Sobre agentes de recaudación en sede local. Citas jurisprudenciales que ponen límites al caos*

**Enrique L. CONDORELLI:** *Las vías administrativas y judiciales para paliar el flagelo de los saldos a favor en la Provincia de Buenos Aires. Situación actual en la jurisprudencia*

### TRABAJOS PRESENTADOS POR NO PANELISTAS

**Francisco J. DE ROSA:** *La distorsión de los regímenes recaudatorios por parte de la Provincia de Tucumán. El Convenio Multilateral en riesgo*

**Mariano Abel EZEYZA:** *Recaudación en base a criterios de riesgo fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

**Marcelo A. GRECO y Analía P. MAGNO:** *Saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: análisis y perspectivas*

**Anabella KACENELSON y Tomás ALDERETE KEHOE:** *Desnaturalización de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*

I y II Jornadas.indb 259 2/5/16 15:43

# INFORME DE RELATORÍA

## GASTÓN VIDAL QUERA

## I. INTRODUCCIÓN

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales ha organizado las Segundas Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, que tendrán lugar en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires los días 2 y 3 de julio de 2015, las que seguramente estarán destinadas a repetirse en el tiempo y convertirse en un ámbito de discusión, análisis y reflexión de una temática que se ha desarrollado mucho a lo largo de los años, como es la "tributación local". Dicha temática ha generado conflictos y puntos de vistas diferentes entre los Fiscos locales y los contribuyentes, bastando destacar que en la República Argentina hay veintitrés (23) provincias, más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y unos dos mil doscientos (2200) municipios, comunas, etc.

El Panel II tiene como objetivo principal desarrollar un tema de absoluta actualidad e importancia como son los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en donde con una amplia visión se analizará su situación actual y las perspectivas del tema.

El Panel se nutrirá del aporte de todos sus participantes, de los trabajos presentados y será abordado por un grupo de expertos en la materia que realizarán sus correspondientes exposiciones.

En tal sentido y en lo que respecta a los disertantes, el Dr. Enrique Luis Condorelli desarrollará el tema *"Las vías administrativas y judiciales para paliar el flagelo de los saldos a favor en la Provincia de Buenos Aires. Situación actual en la jurisprudencia"*.

Por su parte, el Dr. Leandro Stok abordará los siguientes temas: *"1) Los regímenes de recaudación y la relación Fisco/Agente. La responsabilidad solidaria. El alcance y los efectos de la solidaridad. ¿Se trata de una solidaridad? La ubicación de la relación jurídica derivada de los regímenes de recaudación a partir de la vigencia del Código Civil y Comercial. 2) El estado actual de la jurisprudencia en la Provincia de Tucumán. La responsabilidad solidaria de los agentes y la prueba frente al ajuste. La responsabilidad solidaria y la prueba para la eximición del solve et repete"*.

A su turno el Dr. José María Sferco analizará la aplicación del principio de legalidad en la designación de agentes de recaudación y la responsabilidad solidaria que se les imputa a tales sujetos por la omisión de actuar como tales. Ofrecerá una visión amplia del tema y de los distintos puntos de vista y controversias que se presentan, haciendo referencia a la jurisprudencia.

En lo que respecta a los trabajos, se presentaron un total de cuatro, los que se referenciarán a lo largo de este Informe. El detalle es el siguiente: *"Los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Situación actual y perspectivas",* por el Dr. Mariano Abel Ezeyza; *"La distorsión de los Regímenes Recaudatorios por parte de la Provincia de Tucumán. El Convenio Multilateral en Riesgo",* por el Dr. Francisco J. De Rosa; *"Desnaturalización de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos",* por la Dra. Anabella Kacenelson y el Dr. Tomás Alderete Kehoe y *"Saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: Análisis y perspectivas",* por el Dr. Marcelo Ariel Greco y la Dra. Analía Paula Magno.

A continuación se desarrollará sucintamente la temática que analizará el Panel.

## II. ANÁLISIS DE LOS TEMAS QUE SERÁN ABORDADOS EN EL PANEL II

En este capítulo del Informe del Relator se efectuará una descripción del cuadro jurisprudencial y doctrinario que atañe a cada uno de los temas comprendidos en el Panel II.

Se analizarán las posturas, comentarios y aportes expuestos por los autores de trabajos, así como también por los expositores, quienes han adelantado los ejes sobre los cuales transitarán sus respectivas disertaciones.

Finalmente y con relación a cada tema, se realizará una breve reflexión de cada punto que puede servir como guía a las conclusiones a las que deberá oportunamente arribar el Panel.

Como aproximación a los temas que se analizarán, como objetivo en primer lugar se tratará la proliferación de los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la finalidad que



I y II Jornadas.indb 261 2/5/16 15:43

cumplen los mismos. Se analizarán en particular la inclusión en regímenes o padrones de "Riesgo Fiscal" o "Alto Riesgo" y sus consecuencias para los contribuyentes.

Adicionalmente, se analizarán los mecanismos para designar los agentes de recaudación y de los sujetos pasivos, con especial referencia al principio de legalidad, el procedimiento administrativo y el derecho de defensa.

A su turno se relevarán las vías procesales, tanto administrativa como jurisprudenciales, para cuestionar tanto la designación como agentes de recaudación, como las retenciones y percepciones sufridas cuando exceden con creces la obligación tributaria. Se reseñará y hará referencia a la jurisprudencia más relevante conocida en la materia a nivel provincial.

Adicionalmente se explorarán las alternativas para la exclusión, reducción de alícuotas y la devolución de los saldos a favor que se generan como consecuencia de estos regímenes de recaudación en la fuente.

Efectuada esta breve descripción de los temas centrales que estudiará el Panel II, cabe hacer un desarrollo, sin pretender en este Informe agotar las múltiples y variadas aristas que cada tema presenta.

## 1. La proliferación de los regímenes de riesgo fiscal. Finalidad y requisitos de los regímenes de recaudación

En forma preliminar cabe hacer referencia a que las Provincias –y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires– han establecido en los últimos años múltiples regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la fuente, consistiendo estos, por citar algunos, en los regímenes generales de retención sobre pagos a proveedores y prestaciones de servicios, de percepción por ventas de bienes o pagos a proveedores y prestadores de servicios, de retención sobre acreditaciones bancarias, de retención sobre operaciones realizadas mediante sistemas de tarjetas de compras o de crédito, de percepciones en Aduana, entre muchos otros.

La aplicación conjunta de estos sistemas de recaudación –muchos de ellos sobre un mismo ingreso u operación–, con sistemas y exigencias locales para atenuar alícuotas o producir la exclusión que no son fáciles de cumplir por parte de los contribuyentes, generan en casos concretos acumulación de saldos a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que no pueden ser absorbidos ni trasladados, en casos en años, ya que exceden ampliamente la obligación tributaria que liquida el contribuyente por estricta aplicación al principio de legalidad.

Los sistemas de retención en la fuente presentan un conjunto de ventajas y desventajas.

Dentro de las primeras se señala que hacen que el impuesto sea menos visible para el contribuyente, que se lo priva de una suma respecto de la cual nunca tuvo disposición real y que es un instrumento que ayuda a incrementar la recaudación tributaria, siendo, en rigor de verdad, una de las maneras en las que actualmente se financian los Fiscos provinciales.

Por su parte, en cuanto a las desventajas, se destaca el hecho de que los montos retenidos superen los que realmente deben ser ingresados por el contribuyente en los términos de la ley del tributo. Se trata de la generación de saldos a favor que superan el impuesto a ingresar y que son motivo de análisis y debate por parte de este Panel.

Respecto de los regímenes de recaudación se ha dicho que la designación como agentes es una verdadera "carga pública" *"…puesto que se trata de una prestación impuesta unilateralmente por el Estado sin requerir consentimiento, debiéndose prestar este importante servicio en forma gratuita"*[1].

Como ya se adelantó, la aplicación automática de los regímenes de recaudación en la fuente en casos concretos, en donde se excede la obligación tributaria, y sin contar con mecanismos rápidos para lograr frenar las detracciones patrimoniales causa importantes perjuicios a los contribuyentes. Es más, incluso se los ha encuadrado como verdaderos *"empréstitos forzosos"*[2] y se ha dicho que si esas retenciones

1 *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, Héctor Villegas, Editorial Depalma, 1976, página 85.

2 Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/ amparo", sentencia del 12 de noviembre de 2008.



I y II Jornadas.indb 262 2/5/16 15:43

generan en forma automática abultados y permanentes saldos a favor se produce una *"apropiación ilegal por parte del fisco del capital de trabajo del los sujetos pasivos"*[3].

En el último tiempo adicionalmente han proliferado padrones o regímenes de "Riesgo Fiscal", situación que tiene lugar frente a la detección de ciertos parámetros objetivos, con las consecuencias que ello acarrea para los sujetos pasivos, como ser el agravamiento de alícuotas para las retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos[4]. En particular la manera de inclusión en tales padrones o regímenes, y si se respeta tanto el procedimiento administrativo como el basamento legal para su establecimiento, es un tema que será analizado en estas Jornadas.

### *1.1. Las cuestiones abordadas. Referencia a la doctrina y jurisprudencia*

La inclusión de un sujeto dentro de los padrones o regímenes de "Riesgo Fiscal" o "Alto Riesgo" tiene como directa consecuencia el agravamiento de las alícuotas de retención o percepción.

Para ello se toman en cuenta ciertos parámetros o índices objetivos como el incumplimiento de deberes materiales (falta de pago de declaraciones juradas o incumplimiento de planes de pago a los que se hubiera acogido el contribuyente) o formales (como la falta de presentación de declaraciones juradas o la no localización del contribuyente en el domicilio fiscal declarado). Se ha dicho que *"la declaración discrecional de la categoría de contribuyentes de 'Alto Riesgo Fiscal', a través de parámetros o indicios unilaterales del Fisco no susceptibles de contradicción se exhibe como irrazonable, tornándose en arbitraria, al irrogar consecuencias patrimoniales severas en cabeza de los contribuyentes afectados, las cuales en ciertos supuestos pueden llegar a tener carácter irreversible"*[5].

En tal sentido, el uso de una presunción para incluir a un sujeto en esta clase de padrones puede generarle perjuicios patrimoniales de muy difícil reparación ulterior. Cabe recordar las palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha sostenido: *"que no resulta admisible que a la hora de establecer procedimiento destinados a garantizar la norma y expedita precepción de la renta publica se recurra a instrumentos que quebranten e el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno –por más loable que este sea– en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional"*[6].

La inclusión de los contribuyentes en esta clase de padrones, incluso en los regímenes generales de retención y percepción sobre la base de alguna presunción, sin darles la oportunidad de desvirtuar la situación ni ofrecer prueba produce la vulneración del derecho de defensa receptado en el artículo 18 de la Constitución Nacional y en todas las Constituciones provinciales. Repárese en que el sujeto se empieza a defender cuando el perjuicio –en el caso la retención o percepción habitualmente sobre sus acreditaciones bancarias con una alícuota incrementada– ya tuvo lugar, lo que resulta una verdadera "vía de hecho", por una inclusión de oficio sin acto administrativo previo con todos los elementos esenciales del mismo. En muchos casos no existe un mecanismo idóneo para cuestionar la inclusión en los padrones y sin efecto suspensivo ya que las retenciones siguen teniendo lugar, con plazos trimestrales o semestrales de inclusión que deben ser soportados, aunque efectivamente el sujeto no realice actividad gravada o se trate de conceptos que no deberían haber sido pasibles de retención en la fuente.

Cabe recordar que en el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el artículo 9 de la ley 1510/97 dispone: *"La Administración se abstendrá: a) De comportamientos materiales que importen vías de hechos administrativas lesivas de un derecho o garantías constitucionales"*, norma similar es receptada en el resto de las legislaciones locales en las cuales los procedimientos administrativos contemplan que la Administración no puede transitar vías de hecho traducidas en comportamientos que lesionen derechos y garantías constitucionales.

---

3 Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, "Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/amparo" (voto del Dr. José Osvaldo Casás), 12 de diciembre de 2014.

4 Tal los casos de la resolución 918/2014 de la AGIP; resolución general 23/13 ATM (Mendoza) y resolución general API 11/12 (Santa Fe).

5 "Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires. Parte Especial", Osvaldo H. Soler (coordinador), Tomo II, La Ley, Buenos Aires, 2013, pág. 238 y siguientes.

6 Corte Suprema de Justicia de la Nación, "Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp SRL s/ejecución fiss cal", del 15 de junio de 2010.



I y II Jornadas.indb 263 2/5/16 15:43

La situación descripta ha sido advertida por la jurisprudencia y en fecha reciente se ha sostenido al conceder una medida cautelar para que ARBA se abstenga de continuar efectuando retenciones de ingresos brutos sobre las acreditaciones bancarias que *"…no se advierte –ni tampoco ha sido invocado ni acreditado por la demandada en el informe oportunamente producido en estos autos– la existencia de un procedimiento administrativo que hubiera sido tramitado en forma previa a la concreción de las retenciones impugnadas, en el que pudiera el actor tomar debida intervención a fin de poder hacer valer las defensas que estimare oportunas y convenientes, y del que surgiera –con motivo del dictado del pertinente acto administrativo– un detalle en el que se especifiquen los montos y conceptos a que corresponden las sumas retenidas, impidiendo tal circunstancia a la parte afectada controlar de modo oportuno la exactitud de la deuda pretendida y su monto, lo que se advierte –prima facie– como conculcatorio del derecho de defensa del demandante"*[7].

La inclusión de los contribuyentes en padrones de Alto Riesgo Fiscal, frente a la detección de ciertos incumplimientos formales y materiales, está siendo establecida por varios Fiscos, además del ya citado caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En tal sentido, en fecha reciente la Dirección General de Rentas de la Provincia de Mendoza, por citar otro caso, al establecer un régimen de fiscalización electrónica, dispuso como una verdadera "sanción impropia" que frente a la falta de cumplimiento de un requerimiento cursado por vías informáticas se incrementa la alícuota de retención del impuesto sobre los ingresos brutos sobre las acreditaciones bancarias al ser incluido el contribuyente en la categoría de "Alto Riesgo Fiscal"[8].

### *1.2. Los trabajos presentados y aspectos destacados de los autores de trabajos*

El Dr. Mariano Abel Ezeyza en su trabajo *Los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Situación actual y perspectivas* abordó los indicios que considera la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para la inclusión en el Padrón de Riesgo Fiscal establecido por la resolución 918/AGIP/2013 y normas complementarias. Allí destacó los inconvenientes que se plantean cuando se utilizan presunciones o indicios para determinar el grado de "Riesgo Fiscal". En particular, si los indicios tienen cercanía o vinculación con la actividad ejercida en la jurisdicción para concluir que *"…el mayor o menor grado de cumplimiento de los deberes puestos en cabeza de un contribuyente, ya sean materiales o formales, no reflejan una manifestación de capacidad contributiva que justifique el incremento de la carga tributaria que genera la presunción de 'riesgo fiscal'"* y que las presunciones resultan irrazonables por carecer de un grado de vinculación directa con el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. Destacó que la ausencia de un mecanismo de exclusión automático genera en muchos casos retenciones y percepciones improcedentes que vulneran el derecho de propiedad.

### *1.3. Comentarios finales. Conclusiones*

Se desprende de lo señalado a lo largo de este punto que:

1) Los regímenes de recaudación en la fuente no pueden estar desligados del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos por cuanto las retenciones y percepciones por principio general son pagos a cuenta del tributo que el contribuyente que las sufre deberá efectivamente ingresar.
2) La inclusión de contribuyentes en padrones de "Alto Riesgo" sobre la base de presunciones por el mero de hecho de detectar ciertos incumplimientos formales o materiales, resulta irrazonable y no tienen vinculación con el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos.
3) Las Administraciones fiscales, al incluir a sujetos en padrones de retención genéricos o de alto riesgo, sin permitir ejercer previamente su derecho de defensa, incurren en una vía de hecho no amparada por la legislación vigente, por cuanto se vulneran derechos y garantías constitucionales.

7 "Piombo, Horacio Daniel c/ARBA s/pretensión cesación de vía de hecho administrativa", 9 de marzo de 2015, Juzgado Contencioso Administrativo Nº 3 de La Plata.

8 Resolución general Administración Tributaria Mendoza 27/2015, del 27 de marzo de 2015.



I y II Jornadas.indb 264 2/5/16 15:43

## 2. Los mecanismos de designación de agentes de recaudación y de los sujetos pasivos frente al principio de legalidad, de territorialidad, al procedimiento administrativo y al derecho de defensa

En este punto, como ya se adelantó, debe considerarse que la designación de agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos es una carga pública. Tal designación acarrea una serie de obligaciones y deberes a los sujetos, que van desde el establecimiento de multas y recargos hasta la atribución de responsabilidad solidaria por los importes no retenidos o percibidos.

Debe remarcarse que la designación de los sujetos pasivos, pasibles de sufrir las retenciones y percepciones, conforman un aspecto esencial de la relación jurídico–tributaria. En líneas generales, tanto el establecimiento de los sujetos que deben retener, como la determinación de los que las deben soportar, son designados por el Organismo Fiscal Provincial, integrantes del Poder Ejecutivo Provincial, por delegación que establecen los respectivos Códigos Fiscales. De tal forma, debe debatirse si el establecimiento de una carga pública puede ser impuesto por resolución de los Directores de Rentas Provinciales, y si ello vulnera el principio de legalidad que rige en materia tributaria, como uno de sus principios rectores.

Autorizada doctrina, que es motivo de homenaje de las presentes Jornadas, ha dicho con meridiana claridad: *"las figuras de los agentes de retención y de percepción se extienden cada vez más, multiplicándose los casos de recaudación en la fuente de los impuestos nacionales, provinciales y municipales, cómo técnica recaudatoria adoptada por el legislador, por la administración, cuando la ley lo faculta para esa adopción"*[9].

También con meridiana claridad se ha dicho frente a la inobservancia de los agentes por ley: *"Tal génesis legal de los agentes de retención (o al menos, delimitación al respecto del Poder Administrador) no es respetada por algunas legislaciones que han otorgado facultades discrecionales para la creación administrativa de los agentes de retención"*[10].

Otro punto que debe desarrollarse está dado por el hecho de que en muchas jurisdicciones locales, por imperio de su normativa, los agentes de recaudación son solidariamente responsables, con el contribuyente directo, por los importes no recaudados.

Sobre el punto se destaca la necesidad de que en los procedimientos determinativos se dé intervención a los contribuyentes directos, para acreditar la liberación de la solidaridad en la responsabilidad del ingreso por parte del agente. Debe garantizarse la producción de prueba con la finalidad de desvirtuar esa solidaridad imputada al agente.

Un aspecto adicional está dado por el hecho de la designación de agentes de recaudación para aquellos sujetos que carezcan de asiento territorial de cualquier tipo en la Provincia que lo designa. Se analizará en este Panel la exigencia del principio de territorialidad para ser designado particularmente como agente de retención.

Un punto también está dado por las Resoluciones Generales de la Comisión Arbitral sobre la designación de agentes de retención y percepción, incluyendo el apartamiento de ciertas jurisdicciones locales respecto a tales lineamientos[11].

### *2.1. Las cuestiones abordadas. Referencia a la doctrina y jurisprudencia*

Respecto de la fuente de creación de los agentes de recaudación autorizada doctrina ha sostenido que *"…no cabe duda de que los agentes de retención solamente pueden ser creados por disposición expresa de la ley, o por lo menos la ley debe fijar taxativamente las condiciones dentro de las cuales esa designación puede producirse por la Administración"*[12]. El principio de legalidad en materia tributaria es basal en el derecho tributario y exige que deban ser definidos por ley tanto el hecho imponible, la base imponible, las exenciones, los sujetos y las infracciones, entre otros aspectos esenciales. En esta materia no puede existir delegación legislativa válida en el Poder Administrador por cuanto se trata de un elemento esencial de la relación jurídica tributaria en donde prevalece el principio de legalidad, tanto los sujetos que deben ac-

---

9 El Profesor Dino Jarach adhiere a la postura del Dr. Héctor B. Villegas cuando sostiene: *"los agentes de retención deben crearse por ley, con el respaldo del principio 'nullum tributum sine lege'".*

10 Obra citada en punto 1, página 40.

11 Caso de la resolución general 9/2012, que dispone la no aplicación de la resolución general 4/11 para la Provincia de Tucumán en virtud de lo ordenado por el titular del Juzgado Federal Nº 1 de Tucumán.

12 Obra citada en 1, páginas 39 y 40.



I y II Jornadas.indb 265 2/5/16 15:43

tuar como agentes como los contribuyentes que sufren las retenciones y percepciones en la fuente. Cabe recordar que el Alto Tribunal invalidó una delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, en el caso para establecer la base imponible de una tasa, al sostener en el precedente "Selcro" que *"…no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación en el Poder Ejecutivo"*[13].

En materia de solidaridad de ingreso de las retenciones o percepciones omitidas que se le exige en forma directa al agente de recaudación existe vasta jurisprudencia que ha destacado la necesidad de desplegar prueba para desvirtuar la misma.

En tal sentido se ha expedido la jurisprudencia[14] y en particular la del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires al liberar de responsabilidad al agente de recaudación de tributos que omitió actuar como tal, en la medida en que el contribuyente directo del gravamen hubiera dado cumplimiento a su obligación tributaria[15].

La producción de prueba para desvirtuar esa solidaridad imputada al agente es esencial, resultando nulo el proceder de los Fiscos que niegan en forma arbitraria la producción de pruebas en tal sentido. En la causa *"Patch SA"*[16], la Sala II del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, tuvo por acreditado –sobre la base de la prueba ofrecida por la empresa– el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la mayoría de los contribuyentes directos respecto de los cuales la apelante había omitido efectuar retenciones, concluyendo que el Fisco debía cesar la pretensión por dichos montos.

Esta prueba difiere en el caso de agentes de retención y de percepción. En el informe 208/06 de la Dirección de Técnica Tributaria de la Provincia de Buenos Aires se concluyó que el agente de recaudación que omitió actuar en tal carácter, si bien de acuerdo a la normativa provincial es responsable solidario, quedará liberado de tal responsabilidad en la medida que acredite que las sumar omitidas de recaudar fueron igualmente ingresadas al Fisco en tiempo y forma por el contribuyente obligado. En tal sentido, el Informe precisa qué aspectos deben ser acreditados en el caso de retenciones no efectuadas[17] o percepciones omitidas[18].

La jurisprudencia ha sostenido, en autos *"Bercovich SACIFIA c/Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación"*[19], que una de las condiciones esenciales que exige el plexo legal para que la solidaridad tenga efectos concretos, es que exista una "deuda", y que ello impone necesariamente que se dé participación a todos los sujetos que de algún modo podrían tener vinculación con tal deuda, es decir, el agente y también el contribuyente directo.

Así, siendo la deuda "impuesto" del sujeto pasivo, este es a priori el deudor, por lo que si se acredita que pagó la obligación tributaria sustantiva a su cargo (es decir, su impuesto), queda demostrado que la "deuda" no es tal, consiguientemente la "solidaridad" del agente de recaudación queda extinta.

Un punto central en esta materia, que también debe ser discutido, es el de determinar si existe algún límite para la designación de los agentes de recaudación con relación al principio de territorialidad.

En otras palabras, el planteo gira en torno a si se puede exigir a un sujeto que carece de asiento territorial el cumplimiento de la carga de actuar como agente.

---

13 "Selcro S.A. c/Jefatura de Gabinete de Ministros s/amparo", Corte Suprema de Justicia de la Nación, 21 de octubre de 2003.

14 "Bercovich SACIFIA c/Provincia de Tucumán s/nulidad", Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, 14 de marzo de 2014.

15 *"Coninsa SA"*, Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Sala II, 29 de junio de 2006.

16 Sentencia de fecha 5 de febrero de 2008.

17 *"…que la operación vinculada al pago efectuado se encuentre documentada por factura o documento equivalente que reúna los requisitos establecidos en la resolución general 1415/03 de la AFIP y sus modificatorias; que dicha factura se encuentre registrada en el libro IVA ventas del emisor o en sus registros contables llevados en legal forma. Asimismo deberá comprobarse que el importe de dicha operación se encuentre incluido en el monto imponible declarado para el impuesto sobre los ingresos brutos en el anticipo que corresponde y que se ha ingresado el pago"*.

18 *"En el caso de que la omisión se refiera a un agente de percepción, la situación se complica, en vistas a que debe tenerse presente que la percepción opera con anterioridad a la configuración del hecho imponible por parte del sujeto pasible de la percepción. En efecto, el sujeto que compra un bien para luego revenderlo, o que adquiere un insumo para utilizarlo en la fabricación de un producto que luego venderá, no está realizando estrictamente en este momento el hecho imponible del gravamen, pues este luego se perfeccionará con la posterior venta de la cosa o prestación del servicio"*.

19 Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, 14/03/2014.



I y II Jornadas.indb 266 2/5/16 15:43

La jurisprudencia ha sostenido *"…el balance o test de proporcionalidad de la carga pública tributaria es connaturalmente más comprensible –tratándose de servicios personales– cuando hay un espacio físico o territorial compartido entre el Fisco y los agentes o contribuyentes que son vecinos, y la evidencia de la desproporción se hace más visible cuando se trata de pesar la sobrecarga con lo que se grava a alguien que no comparte sino pocos, lejanos y esporádicos puntos en común"*[20].

Finalmente, cabe recordar que una de las obligaciones que asumieron las provincias al adherirse al régimen de coparticipación federal de impuestos vigente (ley 23548) es el de seguir aplicando y observando lo dispuesto por las normas del Convenio Multilateral y, por ende, de la Comisión Arbitral. En este punto, la resolución general 4/11 de la Comisión Arbitral sobre las pautas que deben seguir las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral para los regímenes de recaudación (retención, percepción y/o recaudación bancaria), que no ha sido observada en concreto por la Provincia de Tucumán, ya que la cuestionó judicialmente[21].

### *2.2. Los trabajos presentados y aspectos destacados de los autores de trabajos*

El Dr. Leandro Stok, al adelantar las conclusiones de su exposición en referencia a la Provincia de Tucumán, en este punto indica que como consecuencia de la designación como agente de recaudación los fiscos provinciales extienden una responsabilidad de tipo solidaria entre el agente de recaudación y el sujeto pasible de la misma cuanto al verificar a los primeros advierten omisiones ora en la actuación como agente de recaudación –no se recaudó– o en las alícuotas de recaudación, y proceden a realizar un ajuste por las diferencias directamente al agente, sin considerar el estado y/o situación de cumplimiento o no del sujeto pasible.

A su turno, el Dr. José María Sferco anticipó que disertará respecto de la aplicación del principio de legalidad en la designación de agentes de recaudación y la responsabilidad solidaria que se les imputa a tales sujetos por la omisión de actuar como tales.

El Dr. Francisco J. De Rosa en su trabajo titulado *La distorsión de los Regímenes Recaudatorios por parte de la Provincia de Tucumán. El Convenio Multilateral en Riesgo,* aborda el desconocimiento por parte de dicha Provincia a las Resoluciones Generales de la Comisión Arbitral sobre la designación de agentes de retención sobre las acreditaciones bancarias y percepción.

### *2.3. Comentarios finales. Conclusiones*

Como conclusiones de este punto puede decirse:

1) El principio de legalidad, cuyo respeto y observancia es fundamental en materia tributaria, rige para la designación de los agentes de retención y los sujetos pasibles de sufrir las retenciones y percepciones, no siendo una materia en la que sea admisible la delegación legislativa en el poder administrador.
2) En los procedimientos de determinación de oficio donde se imputa la solidaridad de los agentes de recaudación de ingresos brutos, debe garantizarse el pleno ejercicio del derecho de defensa con la posibilidad de acreditar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente, sin perder de vista que caso contrario podría estar incurriendo el Fisco en un enriquecimiento sin causa.
3) La designación de los agentes de recaudación debe respetar el principio de territorialidad, para que exista un verdadero nexo en la carga pública impuesta entre los fiscos locales y los sujetos obligados a actuar como agentes.
4) Debe ratificarse la obligatoriedad de la totalidad de las jurisdicciones provinciales en observar las resoluciones generales de la Comisión Arbitral relacionada con las pautas para establecer regímenes de retención y percepción, ello por cuanto una de las obligaciones emergentes de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos 23548 es la de seguir observando las normas del Convenio Multilateral, lo que incluye las Resoluciones de sus organismos de aplicación.

---

20 "Banco CMF SA c/Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad", 3 de febrero de 2014, Cámara Contencioso Adminiss trativo, Sala II, de Tucumán.

21 La resolución general 9/12 CA dispuso: "La resolución general 4/11 no resulta aplicable a la Provincia de Tucumán en los términos y con el alcance ordenado por el titular del Juzgado Federal Nº 1 de Tucumán".



I y II Jornadas.indb 267 2/5/16 15:43

## 3. Los regímenes de recaudación. Las vías procesales administrativas y judiciales: actualidad jurisprudencial en diferentes jurisdicciones

Las diversas cuestiones y conflictos relacionadas con la aplicación de los regímenes de recaudación ha sido analizada por la jurisprudencia. Cabe en este punto analizar las vías procesales, tanto administrativas como judiciales, que se presentan, así como también el estado actual de la jurisprudencia en la materia.

En primer término, debe hacerse referencia a la posibilidad de interponer una acción de devolución de las retenciones practicadas o, una acción de repetición ante el respectivo Fisco local.

Por su parte, sin ánimo de agotar las vías procesales judiciales –ya que cada jurisdicción local tiene su particularidad– debe hacerse referencia al amparo, la acción declarativa de certeza, las acciones de inconstitucionalidad y la cesación de vías de hecho, por nombrar algunas vías procesales respecto a las cuales se ha expedido la jurisprudencia; así como también las medidas cautelares autónomas o anticipadas.

En tal sentido, un punto está dado por el hecho que la aplicación simultánea de regímenes de recaudación genera saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que en muchos casos no pueden ser absorbidos por los contribuyentes en varios años. A ello cabe agregar que se trata de saldos que en principio no pueden ser cedidos ni transferidos a terceros, con lo cual se genera un importante perjuicio en el capital de trabajo de las empresas y, en particular, para las pequeñas y medianas empresas y también para los particulares.

Es de absoluta relevancia explorar las vías procesales y administrativas vigentes para cuestionar la aplicación de los sistemas de recaudación o la acumulación de saldos a favor. En este punto se puede distinguir en aquellos casos en los cuales las retenciones de impuesto –esencialmente sobre acreditaciones bancarias– se realizan a quienes no son sujetos pasivos del impuesto o frente a acreditaciones bancarias que no están vinculadas con ingresos alcanzados por el impuesto, o por aplicación de una presunción mecánica como el mero hecho de tener domicilio en la jurisdicción pero no realizar actividad real y habitual a título oneroso.

Los otros casos están dados por aquellos contribuyentes, tanto locales como del Convenio Multilateral, a los que se les generan saldos a favor de magnitud que no pueden ser consumidos ni utilizados en varios años.

### *3.1. Las cuestiones abordadas. Referencia a la doctrina y jurisprudencia*

Con respecto al inicio de una **acción de repetición ante la instancia administrativa provincial** cabe considerar, como una situación que puede desalentar a ciertos contribuyentes, que los Fiscos dan inicio a inspecciones integrales, respecto a todos los tributos cuya recaudación tienen a su cargo, antes de ver la posibilidad de devolver los importes solicitados. A ello cabe agregar la baja tasa de interés que reconocen los Estados locales frente a los pedidos de repetición –usualmente un 6% anual– que difieren sustancialmente de los intereses que el mismo Estado cobra por falta de pago –en promedio un 36% anual–, situación esta que lesionaría el principio de igualdad en la relación jurídico tributaria pero que ha sido convalidada por la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal[22]. En esta línea de análisis, la demora que usualmente conllevan las acciones de repetición, incluyendo los casos en que debe llevarse el tema a la justicia, tiene como directa consecuencia en un contexto inflacionario la pérdida del poder adquisitivo de la moneda respecto al capital cuya repetición se está solicitando.

Adicionalmente se ha planteado la posibilidad de solicitar la **devolución de los importes** retenidos. En tal sentido el artículo 103 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en su parte pertinente dispone: *"La autoridad de aplicación deberá, de oficio o a pedido del interesado, acreditar o devolver las sumas que resulten en beneficio del contribuyente o responsable por pagos no debidos o excesivos"*.

El derecho a la devolución de lo pagado ilegítimamente se vincula también con un principio general del derecho como es el de equidad, y con la idea de que nadie puede enriquecerse injustamente a costa de otro. La doctrina ha dicho que la obligación tributaria y la obligación de devolución *"…tienen su origen en un mismo principio constitucional: que el contribuyente sólo debe en concepto de tributo lo que la ley ha*

22 La Corte consideró constitucional tal diferencia de intereses a fin de evitar que los contribuyentes se financien evitando el pago de los tributos (Fallos: 208:283, entre otros).



I y II Jornadas.indb 268 2/5/16 15:43

*establecido…"*[23] y "*…La Administración sólo puede percibir importes tributarios que surjan de la ley…",* agregando que "*…la repetición tributaria se fundamenta en el principio constitucional de la legalidad…*".

En definitiva, los regímenes de recaudación no pueden desbordar la obligación tributaria que recae sobre los contribuyentes, puesto que, de otra manera, los Organismos Fiscales vendrían a disponer del patrimonio de estos en contra de lo expresamente previsto por la Constitución Nacional y Provincial.

Respecto de la devolución se ha dicho *"…se solicita a la Administración el reintegro de ingresos indebidos, al establecerse diferencias a favor del peticionante verificables a simple vista, y sobre las cuales no es necesario entrar en discusión alguna sobre elementos configurativos del tributo –aspecto material, subjetivo, temporal, etc.–. En resumen, la nota característica de este trámite es la falta de conflicto o controversia sobre la procedencia del reintegro"*[24].

El Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires ha sostenido: *"Surge entonces, con evidencia, que la situación a partir de la cual se genera un derecho a 'devolución' del impuesto resulta clara y sin necesidad de sustanciación alguna. La Autoridad de Aplicación se encuentra fácilmente en condiciones de conocer el derecho que le asiste al contribuyente. Tal es lo que ocurre, por ejemplo, en el marco de un procedimiento de determinación, o en virtud de un exceso de pagos a cuenta en virtud de la aplicación de regímenes de retención y/o percepción"*[25].

En referencia a las vías procesales judiciales con las que cuentan los contribuyentes se debe considerar la acción de amparo, la acción declarativa de certeza y las medidas cautelares en general.

La **acción de amparo** tiene como objeto proteger derechos y garantías esenciales amparadas por la Constitución Nacional y está consagrada en el artículo 43 del citado cuerpo normativo.

El artículo 43 de nuestra Carta Magna dispone que se trata de una *"…acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma que se funde el acto u omisión lesiva…".*

La jurisprudencia ha dicho *"que la* ***acción de amparo constituye un remedio de excepción y es inadmisible cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta,*** *así como cuando la determinación de la eventual invalidez del acto o conducta que se impugna* ***requiere amplitud de debate y de prueba****…Por eso,* ***la existencia de una vía legal adecuada*** *para la protección de los derechos que se dicen lesionados* ***excluye, en principio, la admisibilidad del amparo,*** *pues este medio no altera el juego de las instituciones vigentes (Fallos: 303:419 y 422), regla que ha sustentado la Corte* ***cuando las circunstancias comprobadas en la causa evidencian que no aparece nítida una lesión cierta o ineludible causada con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, o el asunto versa sobre una materia opinable que exige una mayor amplitud de debate o de prueba para la determinación de la eventual invalidez del acto*** *(doctrina de Fallos: 303:422). En este mismo orden de ideas, el Tribunal ha señalado, al delimitar la acción prevista en la ley 16986,* ***que si bien ella no es excluyente de las cuestiones que requieren trámites probatorios, descarta aquellas que son complejas o de difícil acreditación"***[26].

En cuestiones tributarias la acción de amparo es una vía excepcional, ya que pueden haber otros remedios judiciales más idóneos, tal como lo ha reconocido la jurisprudencia; también se presenta como un escollo para la concesión de medidas cautelares el hecho de que coincida con el objeto de fondo del juicio y, además, se considere que si la cuestión exige mayor debate y la producción de prueba –como se ha entendido respecto a la conformación del saldo a favor del impuesto, donde cuanto menos se debe producir prueba pericial contable– pueden presentarse escollos para su tramitación.

---

23 *Curso superior del derecho tributario*, Dino Jarach, página 164, Cima, 1969.

24 "La repetición de tributos", Mariano Federico Anna, página 432, en *Procedimiento Tributario Bonaerense*, Carlos A. Botassi, director, Librería Editora Platense, 2010.

25 TFABA, Sala II, "JRI Comercial SRL" del 10 de julio de 2008.

26 Del dictamen de la Procuradora Fiscal que la Corte hace suyo, en autos "Melano, Ariel Carlos c/AFIP (DGI) s/amparo ley 16986", Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 10 de junio de 2008.



I y II Jornadas.indb 269 2/5/16 15:43

La **acción declarativa de certeza**, a partir del conocido fallo "Newland"[27] de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es una vía judicial que ha sido aceptada en cuestiones tributarias.

La acción declarativa de certeza encuentra su fundamento normativo en el ámbito nacional en lo previsto en el artículo 322 del Código Procesal de la Nación.

Dicho artículo dispone: *"Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente. El Juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida".*

Esta acción no persigue un pronunciamiento judicial de condena relacionado con una obligación, sino determinar el alcance de una relación jurídica, para lo cual es requisito la existencia de un *"estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación de derecho*".

De tal manera, los requisitos esenciales serían: 1) la existencia de un "caso", es decir, la dilucidación de una situación real que da lugar a una controversia entre un contribuyente y un Fisco, a partir de la emisión de actos administrativos de contenido general o particular; 2) que esa situación produzca una falta de certeza relacionada con el alcance de una relación jurídica, y 3) no debe disponerse de otro medio legal más idóneo para poner término a la situación planteada.

El Alto Tribunal ha dicho que para la procedencia de esta clase de acción es menester alguna actividad del Estado para tener un caso o causa, es decir, en materia tributaria sería con la existencia concreta de intimaciones o determinaciones de oficio o mediante la emisión de normas de carácter general (leyes, ordenanzas o resoluciones) que pongan al contribuyente en ese estado de incertidumbre. Se ha dicho que *"se destaca la exigencia de un caso o causa"* para concluir que *"debe demostrarse la existencia de actividad alguna por parte de la autoridades provinciales que en forma actual ponga en peligro el derecho que se intenta ejercer"*[28].

Sin dudas el requisito más importante de la acción está dado por la presencia de un "estado de incertidumbre". Se trata de solucionar un caso concreto, y no se busca una declaración hacia el futuro ni mucho menos la acción puede tener el carácter de una consulta. Por ello, reiteramos, en materia tributaria, en muchos casos es la acción preventiva idónea frente a manifestaciones o exteriorizaciones de Fiscos locales y la postura de los contribuyentes cuyos argumentos solamente pueden ser atendidos por parte de un juez.

Se ha dicho que *"la gravedad del estado de incertidumbre debe ser evaluada en cada caso concreto, a efectos de determinar la procedencia de la acción y, en causas ante la Corte Suprema, adicionalmente, la gravedad institucional del caso… de la jurisprudencia actual de nuestro más Alto Tribunal, un supuesto de indubitable procedencia de la acción declarativa es el llamado 'estado de perplejidad', que caracterizamos como aquel que enfrenta el contribuyente frente a la Administración nacional, provincial o municipal, cuando recibe, o es objeto de, mandatos contrapuestos de distintas autoridades públicas"*[29].

No obstante lo expuesto, veremos que existe jurisprudencia que no comparte ni sigue el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y que, por cuestiones muchas veces formales, cierra el camino para la utilización de esta acción y es de absoluta relevancia en la materia tributaria. Es más, en muchos casos se le agregó requisitos que no surgen de la jurisprudencia del Alto Tribunal ni de la finalidad de la acción.

La acción declarativa de certeza se encuentra expresamente contemplada en el Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires en el artículo 12, en cuanto dispone: *"En el proceso contencioso administrativo podrán articularse pretensiones con el objeto de obtener: …4) La declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regidas por el Derecho Administrativo. La pretensión respectiva tramitará con arreglo a lo previsto en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial"*.

---

27 "Newland, Leonardo Lorenzo Antonio c/Santiago del Estero, Provincia de", Corte Suprema de Justicia de la Nación, 19 de marzo de 1987.

28 CSJN, "Administración de Parques Nacionales c/Provincia de Neuquén s/acción declarativa", del 20 de abril de 2010.

29 "Acción meramente declarativa en el derecho tributario: estado de incertidumbre y perplejidad", Cristián E. Rosso Alba, página 426 en *El procedimiento tributario*, Alejandro C. Altamirano, coordinador, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2003.



I y II Jornadas.indb 270 2/5/16 15:43

Sin embargo, pese a ser una acción expresamente contemplada en el Código del fuero, en cuestiones de tributación municipal y provincial, la jurisprudencia de ciertas Cámaras ha sido restrictiva respecto de la procedencia de la acción.

Por caso, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata tiene un criterio restrictivo en la materia analizada.

Así ha sostenido: *"Si algo queda evidenciado en autos es que la actora no tiene incertidumbre alguna sino que, a sazón de la hermenéutica que construye tanto en su escrito postulatorio como su libelo recursivo, considera inconstitucional un régimen jurídico que dispone una nueva relación para las partes"* añadiendo que *"…fue el mismo legislador quien disipó el estado de incertidumbre que la entidad podría haber esgrimido al fijar claramente la posición de la autoridad de aplicación respecto de la gabela en cuestión al disponer la suspensión de las exenciones…"* concluyendo que ***"…el centro argumental de su reclamo excede con creces los confines en los que se desarrolla la acción declarativa de certeza promovida… que ciñe sus fronteras a la determinación judicial de la interpretación de zonas oscuras o difusas que arrojen incertidumbre respecto de la relación jurídica trabada"***[30]. De esta manera, se vislumbra que se estaría incorporando un nuevo requisito, la interpretación de "zonas oscuras o difusas que deben ser resueltas por la justicia" que parecieran ir más allá del "estado de incertidumbre".

En el caso de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires también considera inadmisible la acción cuando se solicita dilucidar el estado de incertidumbre propugnando una interpretación de una norma o relación jurídica que es, en rigor de verdad, el objeto principal de la acción.

Así ha sostenido que cuando no se persigue que se fije el alcance de una determinada relación jurídica, sino que se declare que la norma aplicable debe ser interpretada de un cierto modo, la acción declarativa no es la vía idónea para resolver tal conflicto[31].

También el Alto Tribunal de la Provincia de Buenos Aires agregó que la acción declarativa de certeza *"…no puede ser utilizada como un medio omnicomprensivo y versátil que permita superar los obstáculos jurídicos y/o temporales que puedan plantear las vías legales específicamente previstas para cada caso por el legislador"*[32].

En cambio, la Cámara Contencioso Administrativa con asiento en Mar del Plata, respecto de esta clase de acción ha dicho *"…el digesto procesal contencioso administrativo ha definido a la pretensión declarativa de certeza en términos autónomos, como aquella que tiene por finalidad inmediata obtener una 'declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica reglada por el derecho administrativo…' (cfr. artículo 12 inciso 4 CPCA) …de manera que, además del innegable componente iuspublicista que la caracteriza –consecuencia lógica de la naturaleza de la materia controvertible en el proceso administrativo…– **aparece perfilada en nuestro régimen como una vía procesal de carácter independiente y principal, que iguala a las demás en rango y posibilidades de utilización… se hace patente la amplitud que ha ofrecido el legislador a quien desee valerse de este sendero para canalizar la tutela de sus derechos en el marco del proceso contencioso administrativo**"*[33] (lo destacado es nuestro). De tal manera, evidencia un criterio amplio en la procedencia de esta clase de acciones.

No obstante, se advierte que la jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires en líneas generales es contraria a la procedencia de la acción declarativa de certeza en cuestiones de tributación provincial y en muchos casos, le agrega requisitos o condicionamientos para su procedencia formal. A pesar de tal criterio, se trata de una acción que está regulada en el Código Contencioso y a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional con respecto al estado de incertidumbre debería ser una acción que procede en las cuestiones relacionadas con saldos a favor o la inclusión en regímenes o padrones de retención en la fuente, máxime con cuando su mera interposición carece de efecto suspensivo sobre la intimación de pago, la que únicamente podría dejarse sin efecto con la obtención de una medida cautelar.

Se han presentado ante los juzgados contenciosos de la Provincia de Buenos Aires pedidos de **medidas cautelares autónomas o anticipadas** para que se excluya a contribuyentes de los distintos regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y hasta tanto se agote o con-

30 CCALP, causa 11.151, "Ferrosider", sentencia del 3 de febrero de 2011.

31 SCJBA, "Caja de Previsión Social para Arquitectos, Ingenieros y Técnicos", del 17 de julio de 2002.

32 SCJBA, "Spicer Ejes Pesados", del 6 de julio de 2005.

33 "Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c/ARBA s/pretensión declarativa de certeza", 25 de junio de 2013.



I y II Jornadas.indb 271 2/5/16 15:43

suma el saldo a favor que en dicho impuesto detenta el contribuyente. La jurisprudencia no es uniforme en el tema.

En sentido favorable a tal pedido de medida cautelar se pronunció la Cámara Contencioso Administrativo de San Nicolás[34] al sostener *"…debe tenerse por acreditado el requisito de verosimilitud del derecho; ello frente al incremento acumulativo y continuo de los saldos a favor en cabeza del contribuyente… como el requisito del peligro en la demora ante la afectación en el tiempo del derecho de propiedad, avizorado ello con el saldo favorable de la actora, en virtud del procedimiento de retención impositiva y el ingreso de los fondos a las arcas fiscales".*

Por su parte, la Cámara Contencioso Administrativo de La Plata ha rechazado tales pedidos de medida cautelar en el entendimiento que las cuestiones relativas a la existencia de saldos a favor del contribuyente y exclusión del Régimen de Retenciones y Percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos *"…exceden el debate que corresponde a esta etapa preliminar del proceso, sin que surja acreditado suficientemente el peligro en la demora ni el daño inminente que determine un peligro cierto que no pueda ser aventado por la sentencia definitiva en un proceso de pleno conocimiento, por lo que, acceder a la medida pedida constituiría un claro exceso jurisdiccional, impropio de este estadio procesal de naturaleza eminentemente preventiva"*[35].

Las **medidas cautelares** se han pedido en casos en reclamos a agentes de percepción que aplicaron una alícuota menor por no constatar el padrón de riesgo fiscal. La Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al confirmar el rechazo de la medida cautelar sostuvo *"…prima facie, no existen elementos que permitan sostener que el eventual encuadre bajo el supuesto de riesgo fiscal resultaría ajeno a las previsiones contempladas por las resoluciones supra mencionadas… vale destacar que la validez del régimen no ha sido cuestionada, ni en esa línea, se han aportado elementos que permitan presumir, provisoriamente en el marco de la cautelar intentada, que su aplicación al caso presentaría las características bajo las cuales la jurisprudencia ha sostenido que el sistema de recaudación bajo estudio resultaría ilegítimo"*[36].

### *3.2. Los trabajos presentados y aspectos destacados de los autores de trabajos*

El Dr. Enrique Condorelli adelantó que en su exposición titulada *"Las vías administrativas y judiciales para paliar el flagelo de los saldos a favor en la Provincia de Buenos Aires. Situación actual en la jurisprudencia"* abordará los criterios jurisprudenciales más trascendentes en la citada Provincia, de manera de mostrar alternativas de solución concreta, analizando las diversas herramientas procesales y las respuestas que ha brindado la jurisprudencia en particular de las Cámaras de Apelaciones en lo Contencioso con sede en La Plata, Mar del Plata, San Nicolás y San Martín.

El Dr. Mariano Abel Ezeyza, en su trabajo, se inclina sobre la procedencia de la acción declarativa de certeza como vía judicial idónea para contribuyentes que en el marco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires hayan sido incluidos en el Padrón de Riesgo Fiscal en los casos que se apliquen retenciones bancarias por sumas que no corresponde que tributen en dicha jurisdicción o incluso en los casos en que sí corresponda tributar pero las sumas que se retengan sean mayores a las que realmente deba ingresar por el ejercicio habitual y a título oneroso de su actividad gravada. Sugiere en forma conjunta con la demanda, solicitar una medida cautelar de no innovar para que se le ordenen a la AGIP y a las entidades bancarias con las que opere el contribuyente, que se abstengan de efectuarle retenciones mediante el SICREB a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y hasta que se resuelva la cuestión de fondo.

### *3.3. Comentarios finales. Conclusiones*

Como comentarios finales puede sostenerse:

1) La acción de repetición ante los Fiscos locales, por su demora en resolverse, los bajos intereses de devolución que se reconocen y la posibilidad concreta de inicio de una inspección integral, conllevan a que no sea la vía idónea para intentar recuperar las retenciones o percepciones sufridas por los contribuyentes.

---

34 "Maffía, Jorge Luis c/ARBA s/medida cautelar autónoma o anticipada", 12 de diciembre de 2013.

35 "Ferrari Hnos. e Hijos SA" y "Blinck y Gertel", ambas del 3 de junio de 2010 y "Rivagas", del 30 de noviembre de 2010, entre otras.

36 "Ceven SA c/AGIP y otros s/medida cautelar", 9 de septiembre de 2013.



I y II Jornadas.indb 272 2/5/16 15:43

2) En resguardo del derecho de defensa de los contribuyentes y responsables en los casos en donde se acrediten con la prueba pertinente la generación permanente de saldos a favor que exceden la obligación en el impuesto, las medidas cautelares autónomas o las acciones declarativas con pedido de cautelar son vías idóneas para encauzar tales pedidos.
3) Debe repararse en que el interés público no se encuentra comprometido con el dictado de tales medidas cautelares ya que no se perturba la normal percepción de la renta pública ya que la discusión es respecto a saldos a favor acreditados que exceden el hecho imponible real.

## 4. Alternativas para la exclusión, reducción de alícuotas y devolución de saldos a favor

Respecto de este último punto debe analizarse si las regulaciones locales que determinan los mecanismos para reducir o atenuar las alícuotas de retención o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, así como también los mecanismos de exclusión.

Es necesario si las exigencias establecidas por regulaciones locales para otorgar certificados de no retención o de percepción del impuesto[37] o exclusión respetan la mecánica del impuesto y los principios y garantías constitucionales.

Se trata de un tema que es de actualidad y que se analizó en Primeras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal donde el Panel I recomendó: *"El establecimiento de un sistema automático de exclusión y simplificado de reintegro o devolución de los recurrentes saldos a favor del contribuyente que se generen a través de los regímenes de recaudación"*[38].

### *4.1. Las cuestiones abordadas. Referencia a la doctrina y jurisprudencia*

Si bien existen mecanismos locales para intentar atenuar o morigerar las alícuotas de los diversos regímenes de retención y percepción, muchas veces los requisitos exigidos en casos concretos llevan a que no solucionen el tema de los saldos a favor que se les ocasionan a los contribuyentes. A ello cabe agregar la inexistencia de un procedimiento rápido para proceder a detener la generación de permanentes saldos a favor o la devolución de los mismos. Asimismo, muchas veces los mecanismos para obtener certificados de exclusión, no retención o percepción no son razonables y la demora en su concesión genera acumulación de saldos a favor en desmedro del capital de trabajo de los contribuyentes y vulneración de su derecho de propiedad.

Las diferentes jurisdicciones locales exigen acreditar un número de meses de saldos a favor para poder lograr la atenuación de alícuotas[39] o, incluso, la exclusión de los padrones de retención se da únicamente en dos momentos al año[40].

### *4.2. Los trabajos presentados y aspectos destacados de los autores de trabajos*

En su trabajo conjunto, los Dres. Anabella Kacenelson y Tomás Alderete Kehoe titulado *Desnaturalización de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos* proponen y recomiendan evitar que un contribuyente sufra retenciones o percepciones por una tasa mayor a la que le corresponde tributar por derecho propio; limitar la creación de regímenes de recaudación del tipo "amplio o múltiple"; precisar el alcance de los regímenes de recaudación y unificar criterios para brindar certezas tanto a los contribuyentes como a los agentes; respetar la letra y el espíritu del Convenio Multilateral a fin de evitar superposición de regímenes que vulneran el principio rector establecido por ese tratado; impulsar la creación de un régimen unificado de recaudación bajo la órbita de la Comisión Arbitral y hasta tanto ello se concrete, propugnar la adhesión de todas las jurisdicciones al sistema SIRCAR; eliminar la aplicación de alícuotas diferenciales por la aplicación de categorías de "riesgo fiscal" por resultar una sanción impropia o anómala; establecer mecanismos ágiles y seguros para evitar la acumulación de saldos a favor que fun-

37 Por citar un requisito, el hecho de contar con un saldo a favor de tres o seis meses como requisito de procedencia de la petición.

38 Ver conclusión 8, Revista de Tributación, Nº 28, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, pág. 81.

39 Tal el caso de la resolución normativa 64/2010 y modificatorias de ARBA. En el caso de AGIP se exige que el saldo a favor generado no sea inferior a dos veces el impuesto determinado promedio de los seis anticipos declarados anteriores a la presentación (resolución 816/AGIP/14).

40 La Dirección General de Rentas de Tucumán dispone la exclusión por padrón semestralmente, en julio y diciembre de cada año.



I y II Jornadas.indb 273 2/5/16 15:43

cionen bajo la órbita de la Comisión Arbitral, quien concentraría el trámite para luego derivarlo a las respectivas jurisdicciones y lograr consensos para sancionar leyes que establezcan pautas de armonización de regímenes de recaudación.

En su trabajo, que lleva como título *Saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: Análisis y perspectivas,* el Dr. Marcelo Ariel Greco y la Dra. Analía Paula Magno propician como conclusión, entre otros puntos, que los contribuyentes puedan solicitar la compensación de los saldos a favor del impuesto sobre los ingresos brutos contra los saldos deudores de otros tributos locales de los cuales sean sujetos pasivos, sugiriendo que el procedimiento se efectivice por intermedio de una aplicación sistémica. También resaltan que debería analizarse la posibilidad de la modificación de los textos legales de las jurisdicciones locales que disponen la vía de repetición diferenciando los casos de pago espontáneo y a requerimiento, asimilándolos a la solución brindada por la ley nacional en la materia.

### 4.3. Comentarios finales. Conclusiones

Como comentario de este punto puede decirse:

1) Los mecanismos administrativos actualmente vigentes en sede local, por la gran cantidad de requisitos o por la exigencia de contar con saldo a favor en el impuesto por un promedio de seis meses, no son razonables para lograr la reducción o exclusión de los múltiples regímenes de recaudación.
2) Resulta necesario ratificar la necesidad del establecimiento de un sistema automático de exclusión y simplificado de reintegro o devolución de los recurrentes saldos a favor del contribuyente que se generen a través de los regímenes de recaudación.



I y II Jornadas.indb 274 2/5/16 15:43

# SOBRE AGENTES DE RECAUDACIÓN EN SEDE LOCAL. CITAS JURISPRUDENCIALES QUE PONEN LÍMITES AL CAOS[1]

## JOSÉ MARÍA SFERCO

**I.** En derecho tributario no hay duda en cuanto a que la responsabilidad por deuda ajena tiene una finalidad eminentemente recaudatoria. Tanto desde el punto de vista formal como desde lo sustancial, el sistema ha sido concebido para beneficiar a los fiscos. Véase que en el caso de los agentes de retención y/o de percepción y bajo el expediente técnico del "pago a cuenta", se obliga a determinados operadores económicos a acatar la función recaudatoria por compromisos fiscales ajenos. El Estado cede la potestad de colectar en cabeza de elegidos que, además de contribuir como obligados directos, deben aceptar un rol adicional: exponerse a recaudar tributos como si fuesen el Estado, a partir de asumir los de terceros como si fuesen propios.

Desde la perspectiva pública no hay reparos. Se aseguran ingresos fluidos y se redoblan los controles[2]. Estos atributos son los que han llevado a los fiscos locales a multiplicar los mecanismos de pagos a cuenta *sub examine* en la forma de retenciones y percepciones de variado tipo y tenor, incluso por tasas retributivas de servicios en el caso de ciertos municipios fuera de quicio.

**II.** En cambio, nada es sencillo desde el ángulo de quienes deben ocupar tal especial categoría. Las obligaciones de que hablamos trascienden largamente el carácter de "carga pública". Bajo el rótulo de los deberes de colaboración con la administración y a favor del erario, en forma gratuita para el Estado y muy onerosa para los designados, deben poner a disposición del Estado sistemas administrativos adicionales para determinar, liquidar, pagar y exteriorizar impuestos de otros. Cualquier retraso u omisión los tornará pasibles de intereses resarcitorios y acciones civiles y/o penales de responsabilidad.

**III.** Que se trate del impuesto sobre los ingresos brutos complica aún más las cosas. No hay tramo de la cadena de producción y valor que quede al margen del sistema de pagos a cuenta. Desde la materia prima hasta el depósito del cheque final en cuenta ameritan captación anticipada. Reina la irrazonabilidad por desproporción, al incrementarse no solamente los deberes formales a cumplimentar, sino también las cargas sobre un mismo negocio[3]. El consumo final encarnará el rol de víctima propiciatoria de tanta distorsión, en función del efecto acumulativo y de la falta de neutralidad y de progresividad del gravamen.

**IV.** El ordenamiento pasa a centrar su atención en dicha nueva responsabilidad. El hecho de estar en contacto con la operatoria sometida a imposición se traduce como coprotagonismo en la conformación del hecho jurídico que genera la obligación tributaria. Por ello es que el legislador se aprovecha de la situación para compeler al adelanto de impuestos.

El responsable retenedor o perceptor es sometido a un régimen obligacional específico, tanto respecto del contribuyente principal como del fisco. Sobre el primero, la ley le exige recortar o incrementar el producido de la actividad que da lugar al hecho imponible. En su relación con los fiscos, debe ingresar la retención o percepción a las arcas públicas para, finalmente, cumplir con el deber de informarla con carácter de declaración jurada.

**V.** La relación entre el responsable por deuda ajena y el contribuyente (retenido o percibido) suscita entonces un subsistema que tiene por objeto una porción del gravamen. Dentro del contexto general se trata de una subrelación que debiera estar indisolublemente conectada a la principal final, por lo que para su estudio –incluso por razones de método– cuadra una consideración individualizada a su interior.

---

1 Trabajo publicado en "Impuestos", marzo 2015, Nº 03, p. 25.

2 De paso, el sistema beneficia también a los obligados principales, ya que con tales mecanismos quedan relevados de sus propias cargas de determinar y pagar. Otros ya lo hicieron por ellos. Se observa así una mutación en cuanto al principio de autodeterminación porque poco o nada es lo que le quedará a cargo, merced a tanta captación anticipada a su alrededor.

3 Lorena Almada, "Coexistencia de múltiples regímenes de retención y percepción provinciales: alternativas de armonización", disertación efectuada en el Panel I del XIII Seminario Internacional sobre Tributación Local, FEIT, Rosario, Santa Fe, noviembre de 2013.



I y II Jornadas.indb 275 2/5/16 15:43

Las obligaciones de estos responsables no difieren estructuralmente de las del contribuyente. Ante todo por su naturaleza legal y contributiva. Y al igual de lo que acontece con el obligado directo, median mandatos de hacer y de dar.

Al fin y al cabo, y al margen de la diversidad de presupuestos de hecho, responsables y contribuyentes son sujetos pasivos interconectados. El antepago del responsable es una carga recortada pero tan obligatoria como la principal, nazca o no esta última.

**Lo anterior es lo que conduce a razonar que los lineamientos principales de la teoría del hecho imponible, por definición referidos a obligados directos, debieran proyectarse sobre lo que ocurre con la responsabilidad por deuda ajena de los agentes de retención y de percepción, de manera tal que la dogmática general concerniente a los elementos de la relación jurídica tributaria resultan comunes a ambas modalidades de determinación, liquidación y pago**.

No es que se desconozca el rango legal y titularidad como realizador del hecho imponible atribuible al obligado *de jure*, ni tampoco que se pretenda asimilar al agente de recaudación con aquel. La ley indica que el hecho imponible es privativo del contribuyente. Y si bien la condición de responsable por deuda ajena también responde a requisitos *ex lege*, son de distinto tenor. No obstante y en ciertos casos, el otro protagonista de la relación está obligado a ingresar el tributo por cuenta y orden de aquel, como si quien realizase el hecho imponible fuese el responsable.

Nótese que cuando se trata de una operación imponible dos son los protagonistas que operan en conjunto en un tiempo y territorio determinado. Interactúan y coparticipan al momento de realización de un hecho imponible que, en una primera etapa, dará lugar a la obligación de retener o de percibir el gravamen, y luego, al resultado impositivo del cual formará parte el pago a cuenta precaptado. En definitiva, son categorías diversas, aunque en ciertos aspectos sean equiparables en función de un común propósito obligacional (y recaudatorio).

**VI.** Desde el ángulo de la obligación tributaria, la función del responsable es accesoria y diversa respecto de sus propias cargas como contribuyente.

Se suele indicar que la intervención del retenedor se sitúa lejos del nacimiento de la obligación tributaria. Tanto que incluso debe cumplir su deber de anticipación sin conocer si finalmente surgirá tal obligación de pago, o lo que es igual, si se cumplirá o no el aspecto material del gravamen. Sin embargo esto no es un problema en relación a los tributos instantáneos (como lo es el impuesto sobre los ingresos brutos), en los que el hecho imponible se verifica coetáneamente con la realización del presupuesto fáctico real que lo genera, en cuyo caso el pago a cuenta objeto de la retención y/o percepción no tendrá carácter accesorio porque viene a ser la mismísima obligación tributaria. Es impuesto nacido, con lo que, por regla, el ingreso de la retención tiene título definitivo en relación a la prestación principal. Existe un grado absoluto de dependencia con esta última y su extinción. Esta identidad o asimilación hace ver que, sea que el impuesto lo ingrese el obligado *de jure*, sea que lo haga el responsable, **tanto una como otra alternativa de definición e ingreso debe sujetarse a los principios generales del derecho tributario material o sustantivo,** máxime en relación a los gravámenes de devengo instantáneo en los que, como dijimos, el pago a cuenta es el impuesto mismo[4], con lo cual el instituto parece, más bien, acercarse a una responsabilidad por sustitución.

---

4 La repetición en el tiempo o la habitualidad (como requisito imprescindible de verificación de dicho hecho imponible) no desvirtúa tal conclusión ya que –convengámoslo– un tributo puede ser de período (mensual, anual, etc.) pero de devengo "instantáneo", a diferencia de aquellos que si bien se vinculan con hechos imponibles que se reiteran temporalmente, se definen como "de ejercicio" por referirse a hechos imponibles en curso de realización, en cuyo caso habrá que aguardar al final del período para verificar si nació o no la obligación tributaria. A favor de esta tesitura, cfr. el exhaustivo trabajo de Luis Manuel Alonso González, "El devengo en la dogmática del tributo" (Marcial Pons, Ed. Jurídicas y Sociales SA, Madrid, 1997), al distinguir el "*devengo*" o conclusión del hecho imponible, de la configuración temporal mediante el sistema de pretensión periódica o "*periodificación de pagos…*", por medio de los cuales "*…el legislador busca una situación intermedia entre la que se adopta en los impuestos con devengos instantáneos 'puros' y los impuestos periódicos…En los casos en que la ley decreta el distanciamiento temporal entre ambos fenómenos jurídicos –devengo y exigibilidad– puede establecer períodos temporales para exigibilidad, esto es, fracciones de tiempo dentro de los cuales la Administración o el contribuyente puedan o deban, según los casos, ejercitar su derecho de cobro o liberarse de su deuda*", que significa tanto como que el calendario de pagos adapta los impuestos instantáneos a la mecánica de los pagos a cuenta, "*…aun cuando se trate de un tributo de devengo instantáneo, la obligación de pago es periódica*" (cfr. ob. cit., en esp. ps. 171/179).



I y II Jornadas.indb 276 2/5/16 15:43

**VII.** Lo que acontece en materia de tributación local es caótico. No es novedoso que las provincias argentinas (incluyendo a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) hacen estragos echando mano a la facilidad recaudatoria provista por el mecanismo de retenciones y percepciones (en la fuente o fuera de ella). Uso y abuso. El estado de situación es nefasto y reclama urgente consideración. En pos de ello anticipamos que la única forma de contrarrestarlo es con juridicidad, mediante la aplicación y acatamiento de los principios generales de la tributación, que encuentran en el texto constitucional su *ratio* de ser, su esencia. No es dable aceptar ningún mecanismo recaudatorio si no es a partir de su incuestionable legitimidad jurídica, por más productivo que fuere.

Desde cualesquiera de los puntos de vista que se la observe, la legalidad es fundamental, tanto en cuanto a la fuente de producción normativa y en términos de validez del sistema jurídico, como respecto del margen de maniobra que la ley confiere a la administración para operar en la materia, e incluso como garantía de seguridad jurídica[5]. Todo está regido y limitado por dicho postulado constitucional, por lo que cabe sea sacrosantamente respetado, más que a título declamatorio, por los efectos negativos concretos que derivan de su incumplimiento.

**VIII.** Destacamos la propensión de los fiscos locales a instituir regímenes de recaudación –generales o especiales– sin norma legal que los autoricen. Esto es burdo. Releva profundizarlo.

Una apreciación más bien relajada del principio de legalidad propicia que los elementos de la relación jurídica entre retentores y retenidos va sometida a las condiciones que rigen respecto del obligado principal, de modo que la autoridad de aplicación podría reglamentar los elementos de la sub-relación de pago a cuenta con arreglo a dichas condiciones generales prestablecidas. En concreto, ARBA (o el ente que fuere) podría, por ejemplo, designar agentes de recaudación porque la ley la autoriza a hacerlo, y a su vez establecer la alícuota aplicable, en tanto la ley del gravamen ya la hubo acotado de antemano al enfocar al contribuyente principal, por lo que a ella debiera sujeción el régimen de recaudación.

Por otro lado, una postura más rigurosa fomenta que el régimen especial obliga a que los pormenores de las subrelaciones jurídicas que se generan debieran estar definidos por leyes especiales, a fin de restarle margen de actuación a administraciones propensas a extralimitarse.

En tiempos de tanto estropicio jurídico, en particular de parte de las jurisdicciones locales, en la República Argentina no es para nada aconsejable relajar la aplicación de los principios. No sobra margen para hacer la vista gorda.

**VIII.1.** A propósito, un buen ejemplo remite al principio de captación en la fuente a fin de formular prevenciones en torno al **aspecto material** de la tributación.

Nos estamos refiriendo al contexto jurídico ideal en el cual ubicar el hecho de retener o percibir. Con carácter de principio general de derecho tributario, los regímenes de retención y/o de percepción no deben sino situarse en la "fuente", que es, como dice Villegas, imposición concentrada en el origen[6]. La noción remite a los medios, momentos, lugares y tiempos en los que se llevan a cabo las actividades económicas generadoras de los hechos imponibles gravados, los cuales se reputan oportunos para atraer y adelantar porciones de tributos sin afectar la legalidad. Es que, a mayor apego entre la fuente y la captación, mayor certeza habrá en torno a la concreción en los hechos de los elementos del hecho imponible. Por el contrario, cuando más distancia haya entre uno y otro dato, menos chance habrá que la retención cumpla los atributos jurídicos de dicho hecho generador del gravamen.

Entonces, si la ley dispone que la captación sea en la fuente, la administración fiscal no podría válidamente colocar regímenes fuera de ella, so color de exceder el marco legislativo.

El dictado de una ley especial que consagrase el apartamiento de dicho centro neurálgico de consumación del hecho imponible sólo purgará la legalidad formal, pero no bastará para solucionar el resto de los problemas jurídicos que detonarán a raíz de descolocar el mentado principio general de captación en la fuente[7].

---

5 Rubén O. Asorey, "El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario", Rev. "Derecho Tributario", t. I, p. 102 y sgts.

6 Héctor B. Villegas, "Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario", Ed. Depalma, 1976, p. 4.

7 Otro ejemplo jurídicamente impresentable es el régimen de retención aplicable sobre los tributos Económico Municipal y a la Publicidad y Propaganda instaurado por la Municipalidad de San Miguel de Tucumán a partir del artículo 20 del Código Tributario Municipal, con sustento en los pagos efectuados a proveedores de bienes y servicios, los cua-



I y II Jornadas.indb 277 2/5/16 15:43

El emblemático sistema de recaudación en sede bancaria del impuesto sobre los ingresos brutos es la mejor comprobación de lo que decimos y por ello es que se predica su eliminación[8], ya que una cuenta bancaria no reúne los requisitos de "fuente" para la atracción anticipada del gravamen, en la medida en que no hay certeza sobre que las sumas depositadas provengan del ejercicio de actividades gravadas en un determinado tiempo y lugar[9]. Se trata de un sistema nocivo porque torna muy alta la probabilidad de someter a imposición lo que por ley no corresponde, con lo que el sistema queda expuesto a infracciones múltiples, especialmente relacionadas con la legalidad y la capacidad contributiva[10].

Al respecto, resultan destacables dos precedentes jurisprudenciales.

De una parte se expidió el Superior Tribunal de la Ciudad de Buenos Aires en el caso "Minera IRL Patagónica SA c/GCBA s/amparo (artículo 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido", sent. del 12/11/14, que da cuenta de una acción de amparo presentada con el propósito de excluir a la actora del régimen de retenciones bancarias, ya que las sumas depositadas no respondían al ejercicio de actividad gravada alguna. Se trataba de aportes de capital efectuados por los socios y por ende no susceptibles de ser captados por el impuesto sobre los ingresos brutos capitalino. Pese a ello, mediaron retenciones por

---

les podrán ser computados por dichos proveedores como pagos a cuenta de tales gravámenes, presumiendo que dichos proveedores resultan contribuyentes para con dicho municipio. Por empezar se trata de un sistema absolutamente desvinculado de la "fuente" por el simple hecho de que, lisa y llanamente, no hay "fuente". El pago a los proveedores nada tiene que ver con la causa de los tributos objeto del régimen. Se trata de tasas retributivas, por lo que, atento a ello, debiera considerarse que como lo tiene establecido la CSJN, a diferencia de lo que sucede con los impuestos, las tasas deben siempre retribuir la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público, a la par que deben guardar proporcionalidad con el costo del servicio efectivamente prestado como contrapartida por la comuna. A lo que cabe añadir que la doctrina de la CSJN privilegia tal "…*concreta e individualizada prestación de un servicio*…" por encima de la definición amplísima del hecho imponible efectuada en los Códigos Tributarios Municipales. En estos términos, el hecho imponible que da nacimiento a la obligación de pagar debe configurarse por la realización de actividades materiales en el éjido municipal en virtud de los servicios municipales descriptos en las normativas. Por ende, de no verificarse concurrentemente las condiciones de efectiva prestación y divisibilidad, no hay sujeción tributaria y por ello no habría ni deber jurídico de retención, ni deber jurídico de pago, con lo cual se expone a las entidades financieras, por causa ajena, a potenciales situaciones conflictivas frente a sus proveedores, en la medida en que no se verificasen a su respecto los hechos imponibles de las referidas tasas. En definitiva –y he aquí el núcleo central del planteo–, al requerir la municipalidad el ingreso coactivo de tributos por los "*servicios*" que los obligados debieran retribuir a consecuencia de la recaudación de las tasas, será necesario que medie, primero, la radicación efectiva de los mismos con local, oficina o instalaciones de algún tipo en el éjido municipal para que se pueda reclamar válidamente el primer tributo, y a su vez, hagan un aprovechamiento especial del espacio público a los efectos del mentado derecho de publicidad y propaganda susceptible de captación en oportunidad del pago de los servicios. Añadimos que la normativa omite considerar tales requisitos fundamentales, esenciales para legitimar la tributación y, por ende, la realización de la retención y/o percepción. La mención normativa se limita a puntualizar "*proveedores de bienes o servicios*…", sin alusión a su necesaria y primordial condición de sujetos obligados a tributar tales tasas. Se reitera, el problema surge evidente al no existir vinculación entre las sumas pagadas por las entidades a los prestadores de los servicios y la causa jurídica de los tributos implicados, en especial en cuanto al derecho de propagando, en tanto el municipio no está facultado para presumir porque sí que en todos los casos se dan los presupuestos de hecho y derecho para que nazca la obligación de tributarlo. Y si como se indicara la viabilidad jurídica de las tasas reclama la prestación efectiva de los servicios y no la mera posibilidad potencial de su cumplimiento, y si además la demostración de ello le cabe al Municipio (tal como también lo tiene definido la jurisprudencia judicial en forma preponderante), cabe concluir que resulta improcedente anticipar dineros al erario comunal a título de "pagos a cuenta" en materia de tasas retributivas de servicios por la eventual prestación de servicios meramente potenciales, con lo cual, en efecto, dichos pagos a cuenta vendrían a resultar verdaderos impuestos generando, incluso, un fenómeno de doble imposición (con el impuesto s/los ingresos brutos) prohibido por la ley de coparticipación federal de impuestos nacionales 23548.

8 Así se hubo postulado en las XI Jornadas Tributarias Provinciales organizadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, Junín, agosto de 2014, Comisión 2. Idem, conclusiones de la I Jornada de Derecho Tributario Provincial y Municipal organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Rosario, Santa Fe, 5/6 de junio de 2014, Panel I, "Límites al ejercicio de potestades fiscales de provincias y municipios" (cfr. "Ámbito Financiero", 1/7/14, p. 21).

9 Lorena Almada y Cecilia Matich, "El régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias y su desvinculación del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos", Rev. "Impuestos", octubre 2009, Nº 20, p. 1607 y sus citas. Cfr. también el completo análisis de Jorge A. Carmona, "Provincia de Buenos Aires. Régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias", "Práctica integral Buenos Aires", Nº 65, julio 2015, p. 25.

10 José M. Sferco, "Análisis crítico de los 'agentes de recaudación' del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias", "Derecho tributario provincial y municipal", Esteban Urresti coordinador, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2007, p. 183.



I y II Jornadas.indb 278 2/5/16 15:43

parte de la entidad bancaria, lo que dio lugar al ingreso involuntario de "pagos a cuenta" que inexorablemente se tradujeron en "…*saldos a favor recurrentes, crecientes y que no podrán ser absorbidos o compensados en el futuro*".

Al margen de cómo fuera resuelto el planteo, de dicho decisorio cabe destacar el voto ponente del Dr. José O. Casás, quien colocó en superficie las infracciones al principio de reserva de ley como límite formal al poder de imposición, por cuanto se pretende justificar el régimen mediante un presupuesto de hecho totalmente desvinculado de la causa del gravamen local, prácticamente asemejado al impuesto federal a las acreditaciones bancarias. Al margen del resto de las enjundiosas consideraciones efectuadas por el prestigioso magistrado, destacamos sus consideraciones en torno a:

a) que la administración debe efectuar "*un muy prudente ejercicio de la facultad de designación de agentes de retención y percepción en tanto se la pretenda fundar en una habilitación genérica otorgada a la Administración General de Ingresos Públicos…*", para luego, con remisión a otro precedente liminar sobre el punto[11], resaltar la imposibilidad de dar una respuesta jurisdiccional al problema sin recalar en la "*previsión contenida en las normas constitucionales locales que impiden la delegación de funciones legislativas en los términos del artículo 51, párrafo primero, segundo enunciado –en materia estrictamente tributaria–, o del artículo 84 –con alcance general extensible a cualquier rama jurídica–, en ambos casos, de la Carta Magna porteña…*";

b) que "*en un principio era la ley –y no una norma subalterna– la que definía, con precisión, en qué supuestos, bajo qué circunstancias y con qué alícuota operaba el instituto de la retención en la fuente, lo que posteriormente se fue degradando, al habilitarse a la Dirección General de Impuesto a los Réditos (…), a fijar quiénes, de qué modo y sobre la base de qué alícuotas deben actuar como agentes de retención y, tiempo después, también como agentes de percepción…*";

c) que "*es importante sopesar la opinión del doctor Carlos María Giuliani Fonrouge –una de las figuras más trascendentes, reconocidas y prolíferas de esta rama del Derecho durante el Siglo XX de la República Argentina–, cuando se expidió sobre el entonces artículo 29 de la ley 11.683 –también denominada Ley de Procedimientos Tributarios, en el orden nacional–, en donde se contemplaba que la percepción de los impuestos se haría en la misma fuente cuando así lo establecieran las leyes impositivas y cuando la Dirección –como Organismo Recaudador nacional–, por considerarlo conveniente dispusiera qué personas y en qué casos intervendrían como agentes de retención. A ese respecto sostuvo, sin vacilaciones que: 'Acabamos de señalar que el carácter de responsable debe emanar de una ley porque sólo esta puede crear obligaciones: 'Ningún habitante de la Nación –según artículo 19 de la Const. Nac.– será obligado a hacer lo que no manda la ley (…)"; agregando un comentario laudatorio a un fallo del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, en el sentido de que la Dirección de Rentas carecía de facultades para designar agentes de retención, toda vez que ello era materia exclusiva del Código Fiscal o de leyes especiales; añadiendo en sentido concordante: '(…) y por lo mismo está acertado el Modelo de Código OEA/BID cuando al definir los responsables dice en el artículo 27 que deben ser instituidos 'por disposición expresa de la ley'. En consecuencia, resulta condenable el artículo 29 de la ley 11.683, t.o. 1968, referente a la percepción en la fuente, al permitir que la Dirección General Impositiva 'por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención', pues importa una delegación de facultades que carece de validez constitucional y se presta a los mayores abusos'…";

d) que el pensamiento del profesor Dino Jarach sobre el punto conduce al articulado del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que el tributarista redactara (1948) "*por cuanto el modo en que fueron formulados sus preceptos expresan la matriz conceptual de su autor en el sentido de que los agentes de retención deben estar precisamente definidos por ley para cada gravamen, debiendo evitarse las habilitaciones generales o delegaciones inconstitucionales a la rama ejecutiva en cualquiera de sus jerarquías*" (…) *el Profesor Dino Jarach adhiere a la postura asumida por el Dr. Héctor B. Villegas cuando sostiene que "los agentes de retención deben crearse por ley, con el respaldo del principio de 'nullum tributum sine lege', en donde se remonta a su anclaje histórico filosófico y a su rol trascendente en el Estado Constitucional, participando de la decisión adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: 'Manuel Oliver' –Fallos: 275:89–, sentencia del 15 de octubre de 1969, sin perjuicio de entender que el Alto*

11 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sent. del 27/8/14, *in re*, "Asociación Argentina de Compañías de Seguro (AACS) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad".



I y II Jornadas.indb 279 2/5/16 15:43

*Tribunal se habría quedado a medio camino pues, si bien descartó la aplicación de sanciones penales a agentes de retención producto de creación administrativa, no agotó según, el profesor cordobés, la declaración de inconstitucionalidad que hubiese correspondido en atención a dicha génesis extralegal, toda vez que debió invalidar también las implicancias estrictamente tributarias…*";

e) que para una válida designación de agentes de retención y percepción es necesaria, cuanto menos "*la existencia de una ley formal que describa con enunciados definidos qué sujetos y en qué situaciones pueden actuar como tales. Todo ello, atendiendo a: 1. la responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión, que puede pesar sobre dichos sujetos; 2. la presencia de un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso, a menudo, el de interpretar la ley y de determinar el gravamen; 3. que en caso de error sobre la procedencia de la retención o percepción, o de su cuantía, se genera un menoscabo económico para el agente frente a un eventual reclamo del Fisco; y 4. ante el riesgo que supone tal actuación, de enfrentar severas sanciones infraccionales, y aun penales*";

f) que en consonancia con las conclusiones de las III Jornadas Rioplatenses de Derecho Tributario "*siempre he entendido que los agentes de retención y percepción deben tener por fuente a la ley, más allá de que una norma jurídica de jerarquía inferior defina su actuación y la circunscriba a sujetos puntuales, dentro de los que son genéricamente abarcados por la disposición legal*", máxime teniendo en cuenta "*el claro pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: 'Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo' –Registro del Alto Tribunal: Letra C, Nº 486, Libro XLIII–, sent. del 15/4/14, en donde se aborda el tema de la delegación –y sus diversas modalidades–, en materia tributaria, lo que permite concluir que ya no es posible valerse de ella con relación a los elementos estructurales de la obligación tributaria, como son los sujetos que se ubican en la esfera de sujeción pasiva*".

Otro precedente jurisdiccional llamativo proviene del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala II, sent. del 10/4/14, *in re,* "San Arawa SA (Vega Florencia)", que remite a una demanda de repetición por impuesto sobre los ingresos brutos de retenciones bancarias practicadas en territorio bonaerense, promovida por una empresa exportadora –en exclusiva– domiciliada en Ushuaia, Provincia de Tierra del Fuego, a lo que cabe añadir que el depósito captado se motivó en un aumento de capital, ergo, un supuesto de hecho ajeno a la generación del tributo. Una nota adicional es la inclusión de la empresa en el padrón respectivo por tener percepciones por operaciones en la Provincia "*lo que hacía presumir la existencia de actividad gravada…*". Aquí también, más allá de la nulidad del acto determinativo postulada por la mayoría de la composición del Tribunal, es peculiar el voto disidente del Dr. Carlos A. Lapine, quien propició la legitimidad del régimen en el caso en la medida en que el incremento de capital en cuestión no estaba contemplado expresamente en las exclusiones permitidas "*resultando –por ende– ajeno, por exorbitar la competencia del Tribunal, merituar la hipotética vinculación entre el origen del monto que diera lugar a lo retenido y el tratamiento que le dispensa el Código Fiscal frente al gravamen, aspecto que deviene del resorte de la Agencia de Recaudación al momento de ejercer la facultad otorgada por el legislador con el dictado de la norma respectiva y, en su caso, el destinatario dirigir eventualmente los cuestionamientos de esta índole contra el acto de alcance general*". Dicha prédica es refrendada cuando, tras listar las disposiciones administrativas reglamentarias aplicables, el Dr. Lapine concluye afirmando que ninguna de ellas "*contempla, entre los numerosos supuestos en que no procede la retención, el que aquí se trata (aporte o aumento de capital de la sociedad)…*".

Reiteramos que sin desmedro de que la errónea solución postulada por el aludido Vocal preopinante fue en minoría y que nos quedamos expectantes frente a lo que pudiera haber expresado sobre el fondo la mayoría que integra la Sala II del Tribunal Fiscal provincial, los pasajes transcriptos muestran el peligro que entraña la posibilidad de que sea la administración fiscal la que regule los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria en los sistemas de recaudación de que hablamos. Como previnimos, un régimen harto anómalo como el denominado "SIRCREB" se presta a tamañas confusiones, en el sentido de privilegiar el texto de la reglamentación por sobre lo esencial, ergo, los caracteres del hecho imponible del gravamen. Nótese que más allá de que el depósito en cuestión no resultaba materialmente imponible, el juzgador minoritario pretendió lo contrario en aras de la inexistencia de una norma administrativa que consagrare su exclusión. Obviamente que lo que debió entenderse fue que el organismo no tuvo necesidad de excluir lo que el legislador no incluyó, principio de legalidad mediante, en las versiones de reserva de ley y de exceso reglamentario.



I y II Jornadas.indb 280 2/5/16 15:43

**VIII.2.** Otra circunstancia de entidad es el desplazamiento del **aspecto subjetivo** del hecho imponible. Máxime cuando se sobredimensiona el ámbito obligacional con la atribución de solidaridad indivisible y directa en cabeza de los terceros responsables, lo cual es de por sí importante para extremar la legalidad en cuanto a su designación.

En tal sentido, la integración del contribuyente *de jure* al procedimiento de reproche contra el agente perceptor es una cuestión jurídicamente trascendente a la hora de probar que aquel ingresó la carga por iniciativa propia y desligar así al responsable solidario, en tanto la omisión incurrida por él no provocará menoscabo a las arcas públicas. De lo que se trata es indagar si dicha circunstancia alcanza o no para expurgar la omisión del perceptor en la anticipación a cuenta del tributo y si la carga de acreditarla pesa sobre el particular o sobre el Estado, a la sazón, el interesado en cobrarlo.

Más allá de la actividad probatoria que el responsable pudiera desplegar en la ocasión (tendiente a demostrar que, en efecto, el tributo omitido percibir fue de todas formas satisfecho por la vía directa), los entes recaudadores cuentan con un arsenal de poderes–deberes que se traducen en la forma de potestades y de recursos técnicos y humanos que corresponden sean afectados a dicha demostración, razón por la cual debieran ser ellos quienes, antes de arremeter sin más contra los responsables por deudas ajenas, carguen con la responsabilidad de esclarecer el punto a fin de evitar esfuerzos jurisdiccionales y dilaciones que pueden suplirse por dicha vía. Así lo reclama también el principio de verdad material.

Si el instituto de la responsabilidad solidaria va en auxilio de los fiscos y supone un bloque integrado por contribuyentes y responsables por deudas no propias, a punto tal de abandonarse el principio de subsidiariedad (con la finalidad recaudatoria de sumar deudores y poder arremeter contra todos indistintamente), una interpretación coherente, atenta a dicho temperamento, conlleva desobligar a unos si los otros cancelaron los tributos, de suerte tal que si el titular de la obligación la satisfizo a su vencimiento, deviene irrazonable recaer sobre un operador ajeno a ellas, puesto compulsiva y gratuitamente para ejercer funciones inherentes al Estado.

Tal es la problemática que abordara un interesante precedente jurisprudencial local en materia de agentes de percepción, en un caso en el que el fisco de la Provincia de Tucumán reclamara en cabeza del responsable –procedimiento determinativo mediante– el tributo que omitiera percibir oportunamente. Como la posibilidad de que dicha carga haya sido satisfecha por el contribuyente *de jure* es alta, cabe que se imponga un criterio sustancial en el sentido de descartar el diagnóstico omisivo en la medida de la conducta positiva de dicho obligado principal. En dicho ámbito se expidió entonces la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, al dictar una sentencia confirmatoria de la de grado anterior en contra del fisco local, en cuanto este estableciera la responsabilidad solidaria del responsable por haber omitido percibir impuestos inherentes a los obligados directos. La novedad de dicho criterio judicial consiste en imponer la participación del contribuyente en el procedimiento determinativo del responsable, con arreglo a que: "*si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por la Cámara, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables, respecto de las cuales la DGR cuenta con registros propios de esta jurisdicción impositiva* (…) *Asimismo no consulta adecuadamente las constancias de autos aseverar que la DGR no podría integrar los trámites de determinación con el contribuyente, porque devendría imposible jurídica y tácticamente verificar el real ingreso de la deuda por parte de aquél y a favor del Fisco, a raíz de que de sus declaraciones juradas no surge que se haya tributado el impuesto en forma directa, ya que el monto global consignado en ellas como base imponible mensual no permite identificar las operaciones que se hallaban sujetas a percepción, ni que se haya ingresado específicamente el monto del gravamen no percibido por el agente. Ello así por cuanto, sin perjuicio de que dicho argumento no alcanza a rebatir la necesidad de participación del contribuyente en el procedimiento de determinación impositiva por su condición de deudor –conforme quedara expuesto con anterioridad–, lo cierto es que del propio acto administrativo emanado del Ministerio de Economía en su condición de Tribunal Fiscal e impugnado de nulidad de autos* (…), *al igual que de la pericia contable adjuntada a la causa* (…) *surge que un examen profundo de los libros contables de las firmas involucradas es susceptible de esclarecer el tópico de marras* (…) *Es que si* (…) *el agente efectuó la percepción, bien está que sólo él quede como responsable frente al Fisco y desobligado el contribuyente debido a que con la efectiva percepción practicada ya cumplió con su obligación tributaria, más allá que el agente ingrese o no la suma correspondiente a las arcas del estado. Y para el supuesto de no haber practicado la percepción, nada hay de objetable y resul-*



I y II Jornadas.indb 281 2/5/16 15:43

*ta por lo tanto, razonable, que el contribuyente y el agente sean responsables solidarios, por tratarse de situaciones fácticas diferentes…"*[12].

Insistimos en que no basta la ley genérica que brinda libre albedrío a la administración recaudadora para que de allí en adelante ella se ocupe de designar retenedores y retenidos a diestra y siniestra.

De paso, añadimos la lamentable tendencia general estatal de centralizar la responsabilidad sobre un reducido ámbito de operadores económicos (siempre los mismos…), la cual genera situaciones desigualitarias y discriminatorias, reñidas con la igualdad.

**VIII.3.** En cuanto al **régimen de alícuotas** propiamente dicho, la realidad demuestra que su fijación en manos de los fiscos también es nociva para el derecho.

Ramón Valdés Costa advierte que el tema presenta dificultades en lo que respecta a la base de cálculo y a las alícuotas[13], pero inmediatamente el reputado y extinto profesor uruguayo dice que: "*Está fuera de discusión que en estos (…) aspectos rige la reserva de ley…*" y que "*Lo importante desde el punto de vista del principio es que la ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto*"[14]. Dicho autor es rotundo al sostener que la alícuota representa un elemento esencial para determinar la cuantía de la obligación, y es por ello que, en el marco del principio de legalidad, "…*su fijación está reservada a la ley*" y a su vez que: "*Dejar librada a la administración, acreedora del tributo, la fijación de la cuantía de la obligación, suprime garantías individuales*"[15]. Se evita así, como dice Valdés Costa, todo margen de discrecionalidad administrativa[16], interdictando la posibilidad de que el fisco arbitre por sí y ante sí soluciones no ofrecidas por la norma legal[17]. Remarcamos que la exigencia de legalidad, y concomitantemente el valor seguridad jurídica, proscriben la actividad administrativa discrecional[18].

Consideramos que desde la garantía de legalidad es menester que la subalícuota destinada al cálculo del pago a cuenta esté prescripta con rango de ley material y formal, tal como se exige respecto de la obligación fiscal principal, habida cuenta que, como ya dijimos anteriormente, la relación jurídica que se configura entre retenido y retentista tiene un presupuesto relativamente autónomo respecto de la obligación tributaria principal, máxime en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, atento que en función de sus particularidades –por regla– la recaudación/pago a cuenta configura una obligación fiscal nacida y consolidada.

En tales condiciones no es admisible que las administraciones tributarias regulen por sí y ante sí el elemento cuantitativo del hecho imponible. Ni siquiera acaso respetasen el margen de la ley del gravamen.

Es cierto que últimamente la experiencia indica que las legislaturas no garantizan mucho en términos de juridicidad, pero las administraciones tributarias locales menos. Que estas fijen discrecionalmente el quántum de la captación expone al sistema a situaciones irregulares.

La falta de criterios homogéneos entre los fiscos genera incertidumbre. De suyo que no se desconocen las respectivas autonomías, pero la seguridad jurídica y el federalismo bien entendido reclaman la adopción de regímenes lo más uniformes posibles, en este caso en cuanto a las alícuotas cuantificadoras de las retenciones y/o percepciones a efectuar[19]. Véase, incluso, que hay jurisdicciones que han adoptado el malsano castigo de incrementarlas en función del supuesto "*riesgo fiscal*" (tasado y empadronado) que

12 Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, sent. del 14/3/2014, in re "Bercovich SACIFIA c/Provincia de Tucumán s/nulidad/revocación".

13 Ramón Valdés Costa, "Instituciones de Derecho Tributario", Depalma, 1992, en esp. p. 144.

14 Ramón Valdés Costa, ob. cit., en esp. p. 148.

15 Ramón Valdés Costa, ob. cit., en esp. p. 151.

16 Ramón Valdés Costa, ob. cit., p. 153.

17 Adherimos a lo que sostiene Tulio Rosembuj cuando afirma: "*O la ley dispone o la Administración carece de posibilidad jurídica de colmar el vacío de su propia voluntad de decisión. No obstante, las lagunas 'praeter legem' o 'intra legem', estimularían la actividad discrecional, planteando respuestas que solo el control estricto del juez, puede ofrecer*" (ob. cit., p. 227).

18 Nos remitimos nuevamente al trabajo en el que Alejandro Altamirano basó su exposición en las Primeras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario organizadas por la Universidad Austral, noviembre de 2001, Módulo II, Verificación y Fiscalización de las Obligaciones Tributarias, "La discrecionalidad administrativa en el procedimiento tributario".

19 Como tampoco que tengan las jurisdicciones locales margen para una constelación de alícuotas aplicable a un sinnúmero de situaciones, y mucho menos un complejo sistema flotante y periódico, a la medida de cada contribuyente, tal como el que rige en la Provincia de Buenos Aires a partir de los 41 artículos de la resolución normativa 2/13 (ARBA).



I y II Jornadas.indb 282 2/5/16 15:43

tales o cuales contribuyentes entrañarían al erario[20]. A mayor "*riesgo*" mayor captación, con lo cual se deja de lado el régimen legal y se desvirtúa el instituto porque deja de tratarse del elemento cuantificador de la obligación para pasar a tener irrazonables efectos represivos.

Asimismo no son pocos los casos en los que los desbordes incurridos se traducen en extralimitaciones de la tasa general pautada por la ley del gravamen, de suerte que las detracciones y/o percepciones pasan a superar el monto de la obligación final real a cargo del contribuyente. En el mejor de los supuestos surgirán saldos de libre disponibilidad a favor del contribuyente sin solución de continuidad. En el peor la ilegalidad es patente. También se alude a concomitantes infracciones al principio de capacidad contributiva y a la garantía de propiedad. En rigor no habría "libre disponibilidad" alguna. Al no haber posibilidad de compensación por ausencia de tributo absorbible, el excedente inaplicable dejaría de serlo para convertirse en un "empréstito forzoso"[21] indeliberadamente aplicado (sin ley ni causa jurídica)[22]. Es más, lo recaudado por tal concepto configuraría el producido del delito de exacciones ilegales, tal como fuera advertido por preclaro derecho judicial al puntualizar que: "*si la situación se verifica en el campo de los hechos concretamente respecto a alguno o algunos contribuyentes de modo sistemático y deliberado, y no se atendieran prestamente sus reclamos desapoderándolos de su capital de trabajo, dicha conducta bien podría resultar subsumible en el Código Penal, Libro Segundo: 'De los delitos', Título XI: 'Delitos contra la Administración Pública', Capítulo IX: 'Exacciones ilegales', en tanto el artículo 266 de tal plexo dispone: 'Será reprimido con prisión de uno a cuatro años e inhabilitación especial de uno a cinco años, el funcionario público que, abusando de su cargo, solicitare, exigiere o hiciere pagar o entregar indebidamente, por sí o por interpuesta persona, una contribución, un derecho o una dádiva o cobrase mayores derechos que los que corresponden'. Es que, las exacciones ilegales pueden ser resultado de la acción y efecto de exigir impuestos por encima del derecho que el Estado tiene de cobrarlos, y se personaliza en el funcionario que sobreactúa su cometido recaudador por encima de lo que dispone la ley, incrementando en las arcas del Tesoro Público los ingresos a costa de aportaciones económicas en exceso de los ciudadanos, por una actividad administrativa que directa o indirectamente afecta singularmente a los mismos, lo que se traduce en una avaricia institucional de quien experimenta el encantamiento de recaudar sin límites en perjuicio de los contribuyentes particulares. La figura tiende a abarcar un reclamo 'indebido', no sólo cuando proviene de un funcionario no autorizado a realizarlo, sino también de la 'arbitrariedad de la demanda'; esto es, cuando el agente, a sabiendas, reclama lo que no se debe o excede holgadamente las previsiones de la contribución establecida por la ley, más aún, cuando el sistema de recupero de las sumas pagadas sin causa o en demasía podría resultar tardío o insuficiente, con una tasa de interés del 6% anual que ni siquiera cubre mínimamente la pérdida de poder adquisitivo de la moneda*"[23].

Al margen de semejantes connotaciones, la crítica básica reside en que, por regla, los regímenes de recaudación en la fuente fueron *ab origine* pensados para adelantar parte de los tributos pero no para satisfacerlos completamente. Mucho menos en exceso de aquellos. No es pertinente ni que se generen saldos a favor de los contribuyentes por sobrecarga de retenciones o percepciones, ni que se trate al reponsable cual si fuese el contribuyente[24].

---

20 Gabriel E. Ludueña, "Las nuevas finalidades de los regímenes de retención y anticipos: alto riesgo fiscal (CABA) y ARBANET (Pcia. de Bs. As.)", "Práctica Profesional", 2008-108, p. 84.

21 Cfme. las alusiones efectuadas por el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sent. del 12/11/08, *in re* "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia", en esp. voto del Dr. Lozano. Idem el voto del Dr. Casás, *in re*, "Minera IRL Patagónica SA c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido", parágrafo 9.

22 Alecciona el Juez Dr. Casás cuando expresa que "*Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (v. en lo pertinente doctrina desarrollada in re: 'La Biznaga SAACIFyM c/Dirección General Impositiva', Fallos: 310:714, sent. del 31/3/87)*" (cfr. su voto *in re*, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia", cit.).

23 Cfr. el voto del Dr. Casás, Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sent. del 27/8/14, *in re,* "Asociación Argentina de Compañías de Seguros (AACS) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad", parágrafo 4. Idem, sent. del 12/11/14, *in re,* "Minera IRL Patagónica SA c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido", cit., parágrafo 9.

24 Ricardo Mihura Estrada, "Agentes de retención. Distribución, alcances y límites de la responsabilidad", Rev. "Impuestos", t. 1998-A, p. 869.



I y II Jornadas.indb 283 2/5/16 15:43

A raíz de ello es que la enjundia de la opinión del Dr. Casás lo llevó a superar sus propios fundamentos al añadir que: "*si el comportamiento del Fisco condujera a resultados distorsionados con relación a la comunidad de contribuyentes generando abultados y sistemáticos saldos a su favor como consecuencia de los regímenes de retención y percepción, los sujetos pasivos se encontrarían habilitados, en un todo de acuerdo por lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Nacional y el Derecho Internacional de Derechos Humanos, a requerir de la Legislatura –en ejercicio del derecho de peticionar a las autoridades– que incluya dentro del Plan Anual de la Auditoría General de la Ciudad, el indagar, en términos de resultados, la suma total por ingreso de retenciones, percepciones y anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confrontándola con las obligaciones tributarias efectivamente devengadas por los contribuyentes, todo ello con sustento en los cometidos asignados a dicho ente por la ley 70 de Control del Sector Público de la Ciudad –económico, financiero, patrimonial, de gestión y de legalidad– que se extiende, incluso a los organismos descentralizados o, lo que podría verse reforzado mediante un examen especial a pedido de la Legislatura (artículo 136, inciso g) del respectivo plexo legal)* (…) *En tal línea de razonamiento he tenido oportunidad de sostener como Juez de este Tribunal que '…el establecimiento de cualquier 'ante pago' desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia, de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multisecular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad del Organismo Recaudador' (conf. mi voto en 'SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo (artículo 14 CCABA)', expte. 5884/08, sentencia del 12 de noviembre de 2008, en Constitución y Justicia. Fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, Tomo X, 2008-B, ps. 2004 y ss.)* (…) *En dicha oportunidad también afirmé que '…las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente' y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario*"[25].

Va de suyo que los mecanismos de exclusión, reducción, atenuación y/o repetición (también administrativamente diseñados) poco y nada aportan al problema, por restrictivos, complejos y burocráticos[26]. A este respecto la jurisprudencia también ha expuesto sus cosas[27].

**VIII.4.** No menos problemas surgen respecto del **aspecto territorial** y especialmente de los contribuyentes que tributan bajo régimen interjurisdiccional. Al referirse al concepto de "*sustento territorial*" Jarach lo define como el "…*nexo mínimo indispensable para que una jurisdicción de las varias en que la actividad se desarrollara pudiera justificar a una parte de la base imponible y del impuesto consiguiente*"[28]. No más se trata de asignar (territorialmente) a cada uno lo que es suyo.

Si en general el régimen del Convenio Multilateral es de por sí intrincado, piénsese que toda la conflictividad negativa que suscita se traslada, se reproduce y se agrava cuando se entrometen regímenes de recaudación[29].

---

25 Cfr. Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sent. del 27/8/14, *in re*, "Asociación Argentina de Compañías de Seguro (AACS) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad" cit., parágrafo 4.

26 Como muestra basta con compulsar el denominado "Instructivo para generar la solicitud on line de exclusión de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos" emitido por ARBA, sin perjuicio del cúmulo de disposiciones emitidas al respecto.

27 Enrique L. Condorelli, "Buenos Aires. Recurrir a la justicia resulta una alternativa idónea para obtener los certificados de exclusión de los regímenes de exclusión de ARBA (comentario a la causa 'Microglobal Argentina SA')", "Práctica y Actualidad Tributaria", Errepar, Boletín XVII, setiembre 2010, p. 19. Idem, cfr. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala II, sent. del 4/8/11, *in re* "Multioriginal Parts c/GCBA s/amparo (artículo 14 CCABA)", expte. 38989/0.

28 Dino Jarach, "Impuesto a los ingresos brutos", Cima, p. 107. Idem la resolución general 4/96, artículo 1, inciso a), pto. 2), de la Comisión Plenaria del CM, citada por Lorena M. Almada y Cecilia C. Matich en su circunstanciado trabajo titulado "Consecuencias de la aplicación de regímenes de retención a sujetos comprendidos en el Convenio Multilateral", trabajo presentado en el marco del IV Seminario Internacional de Tributación Local", FEIT-USAL, Tema IV, Bs. As., 2004.

29 Por ejemplificar someramente, repárese en la problemática de la efectiva prestación en el caso de servicios y/o los gastos computables y no computables a los efectos de la atribución jurisdiccional (al respecto ver el muy interesante reportaje efectuado por el Dr. Ricardo Ferraro al titular de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral Dr. Roberto Gil,



I y II Jornadas.indb 284 2/5/16 15:43

Los fiscos se las ingenian para dar lugar a un sinfín de interpretaciones acerca de la atribución espacial del hecho imponible a instancias de su codicia, lo cual se traduce en una competencia desleal por el botín y en pugnar por acaparar lo más que se pueda, incluso a costa de reclamar tributos más allá del total del país. Es la situación que destaca el Profesor José O. Casás (como juez del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires) cuando expresara que "*La situación descripta da lugar a la paradoja que, a menudo, el contribuyente sujeto a este régimen paga el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el monto resultante del total de ingresos obtenidos por sus actividades aunque, sin embargo, no se produce correlativamente la cancelación definitiva de su deuda; ello así en la medida en que distintos Fiscos le dirigen sus reclamos que involucran la misma porción de ingresos*"[30].

Así es como se malversa el concepto de residencia[31]. Así es como las jurisdicciones locales se invaden y afectan entre sí desnaturalizando los propósitos de coordinación y homogeneidad que brindan sentido al régimen[32].

Se tornan así extensivas las facultades tributarias de las provincias sobre territorios ajenos a sus potestades, relegando –por un lado– a la jurisdicción de la que proviene el ingreso y, por el otro, multiplicando la retención y/o percepción sobre una misma operación. Se excede la esfera de competencia provincial al dictar normas sobre personas y cosas que se hallan domiciliadas o situadas fuera de los límites provinciales. Elemental es considerar que las tres versiones del poder constitucional sólo operan en el ámbito territorial de la jurisdicción de que se trate[33].

Adviértase que el hecho imponible objetivo y real del impuesto sobre los ingresos brutos no tiene en cuenta las cualidades personales del sujeto pasivo, por lo que la vinculación territorial está dada por su pertenencia.

Precisamente, dicho sustento territorial es el que ha considerado la Comisión Arbitral al dictar la resolución general 61/95 (y su modificatoria 4/96), al atribuir en su artículo 1, inciso b), apartado 1), la posibilidad de la retención a "*…la jurisdicción de la que proviene el ingreso*", la cual podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención sólo hasta el 50 % del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el 50 % de la que corresponda a la actividad gravada.

La regla es que la retención es inherente a la jurisdicción de la que proviene el ingreso y no otra, esto es, aquella en la que la actividad gravada se ha ejercido de manera efectiva, física y tangible. La normativa de la Comisión Arbitral habla en singular, en tanto remite a "**la**" jurisdicción en la que se originara el ingreso. Nótese pues que no prevé que sean dos o más, ya que ello posibilita –precisamente– la extralimitación territorial en que incurren las provincias[34].

---

"Cada jurisdicción tiene la potestad de decidir qué se grava y qué no se grava", "Ámbito Financiero", supl. "Novedades Fiscales" del 14/10/14).

30 Cfr. su voto, Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sent. del 12/11/14, *in re,* "Libertad SA c/AGIP s/ impugnación actos administrativos s/recurso de inconstitucionalidad concedido", a raíz de la impugnación de un procedimiento determinativo iniciado por la AGIP a consecuencia de un pedido de reintegro de saldos a favor por percepciones efectuadas en jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires por carecer de actividades imponibles en su territorio, ni ingresos, ni gastos computables.

31 Cfr. Lorena Almada y Cecilia Matich, trabajo precitado.

32 Se obliga a actuar como agente de retención del impuesto a los ingresos brutos con relación a los pagos efectuados fuera del lugar de concertación, en oportunidad de la venta de bienes, prestaciones de servicios y locaciones de bienes, obras y/o servicios, así como cuando presenten liquidaciones o rendiciones periódicas correspondientes a sistemas de pago mediante tarjetas de crédito, de compras y/o de pagos, tickets o vales, prescribiéndose que la retención procederá independientemente del lugar de entrega de las cosas, de la realización de la obra o de la prestación del servicio, esto es, situaciones en las jurisdicciones locales podrían carecer de sustento territorial, el cual exige actividad efectiva y tangible y no ocasional.

33 Al respecto, cfr. el informe 119/95 de la ex Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires en el sentido de que "*No deberá* (…) *percibírseles a aquellos sujetos que acrediten el desarrollo de su actividad íntegramente fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, es decir, cuando los mismos acrediten no ser contribuyentes de esta provincia sino de otra u otras jurisdicciones*" (ídem, el informe 122/95, del organismo precitado). No obstante, el precitado organismo ha dicho que "*aquellos contribuyentes sin ningún tipo de asentamiento administrativo, comercial o industrial en la Provincia de Buenos Aires, deberán actuar como agentes de percepción cuando para el ejercicio de su actividad en el territorio de la provincia, se valgan de los servicios de representantes, comisionistas, corredores y/o consignatarios establecidos en el mismo*" (cfr. el informe 121/95, del organismo precitado).

34 Nos releva de todo comentario el despropósito incurrido por la Provincia de Misiones por medio del decreto 2913/07 y las resoluciones generales 56/07 y 05/08 y sucesivas modificatorias, en cuanto consagraran un régimen de percepcio-



I y II Jornadas.indb 285 2/5/16 15:43

**IX.** Aunque las conclusiones liminares ya fueron *ut supra* anticipadas, cerramos nuestras ideas insistiendo en que resulta imperioso que los entes recaudadores tomen nota comprometida de las prevenciones y reparos opuestos por los valiosos precedentes jurisprudenciales citados, respetuosos de los presupuestos técnicos de los regímenes de recaudación aludidos. Si no se piensan en ellos al concebirlos y en su acatamiento, lo que suceda inexorablemente será ilegal.

nes (a cuenta del gravamen) a cargo del remitente de mercaderías o productos al territorio con destino a su comercialización. El egreso de la mercadería también está sujeta al régimen en cabeza del servicio de fletes, desde la provincia hacia afuera de ella. Con acierto, Gabriel E. Ludueña ha tachado de inconstitucional semejante cosa, en la medida en que lisa y llanamente configura una aduana interior (cfr. Gabriel E. Ludueña, "Aduanas internas en la Provincia de Misiones a raíz de un nuevo régimen recaudatorio", Rev. "Impuestos", t. 2008-14, 2da. quincena julio, p. 1210 y sus citas).



I y II Jornadas.indb 286 2/5/16 15:43

# LAS VÍAS ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES PARA PALIAR EL FLAGELO DE LOS SALDOS A FAVOR EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. SITUACIÓN ACTUAL EN LA JURISPRUDENCIA

## ENRIQUE L. CONDORELLI

## I. INTRODUCCIÓN

La cuestión relativa a la problemática de la acumulación de saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos es, sin dudas, una de las temáticas más controvertidas y sensibles de la actualidad impositiva local.

No en vano, durante 2015, tres de los foros más importantes de la especialidad han decidido abordarlo, incorporándolo como una materia esencial en los diversos paneles.

El Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, en sus I Jornadas de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad Autónoma los días 20 y 21 de mayo; el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas en sus XLV Jornadas Tributarias a desarrollarse los días 2, 3 y 4 de diciembre en Mar del Plata y finalmente las presentes Segundas Jornadas de Derecho Tributario Local abordadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Esto denota la implicancia que concreta y cotidianamente acarrea la proliferación y multiplicidad de los diversos regímenes de recaudación, especiales y generales, en la forma de cancelar el impuesto sobre los ingresos brutos.

Nuestro trabajo estará enfocado a exponer los criterios jurisprudenciales más trascedentes en la Provincia de Buenos Aires, de manera de mostrar alternativas de solución concreta, pasando revista sobre las herramientas procesales con que cuenta el contribuyente, atendiendo las circunstancias que habitualmente se generan en la práctica y dispensando soluciones concretas.

## II. ANTECEDENTES. EL ESTADO ACTUAL DE LOS SALDOS A FAVOR

Particularmente, en la Provincia de Buenos Aires, la Agencia de Recaudación, ARBA, en uso de las atribuciones que surgen de los artículos 94, 202 y 203 del Código Fiscal, está facultada para designar a diversas personas, físicas y jurídicas, como agentes de retención y/o percepción, potestad que ha materializado básicamente a través de la disposición normativa serie B 1 de 2004.

En este contexto, paulatinamente, ha ido conjugando estas normas con otras disposiciones que fue dictando, regulando las alícuotas que los contribuyentes deben tolerar ante cada percepción o retención, sus formas de atenuación, las categorías de riesgo y todo lo inherente a la funcionalidad y reglamentación del mecanismo.

El propósito de estos esquemas es lograr inmediatez en la recaudación, permitiendo que ante cada percepción o retención sufrida, ésta se compute como pago a cuenta del gravamen que en definitiva deba oblarse al finalizar un determinado período.

Por un lado, el sistema consigue que el Organismo cumpla la misión recaudadora y, por el otro, auxilia a que los contribuyentes cancelen sus obligaciones temporal y regularmente.

Pero este espíritu, a nuestro juicio saludable, ha quedado desvirtuado por la propagación de los sistemas de recaudación, pero sobre todo por la manipulación que ha realizado la Autoridad de Aplicación en varias resoluciones infralegales que ha sancionado.

Sintéticamente, podríamos asegurar que la tergiversación de estos esquemas se traduce en la aplicación múltiple, conjunta, simultánea y concurrente de los distintos regímenes de retención y percepción que soporta un contribuyente durante el despliegue de su actividad.

Sufre percepciones cuando compra e importa, padece retenciones cuándo vende, soporta amputaciones en sus cuentas bancarias en la medida que obtenga depósitos, transferencias o acreditaciones por cheques, entre las notas ordinarias que suelen verificarse.

Esta situación, naturalmente, engendra que la mayoría de los contribuyentes de la Provincia de Bs. As., sujetos del convenio multilateral o directos, excedan la obligación que deben integrar, ya que las re-



I y II Jornadas.indb 287 2/5/16 15:43

caudaciones toleradas superan holgadamente el impuesto a ingresar, generando que los contribuyentes paguen más de lo previsto legislativamente.

De esta forma, constantemente cuentan con créditos contra el Fisco, los que ordinariamente son denominados como "saldos a favor", previstos en el Código Fiscal como "saldos acreedores", según la acepción de los artículos 102 y 103.

Este estado de situación, que comenzó a acelerarse en 2007, originó que la Administración esté constreñida a reglamentar mecanismos de atenuaciones de alícuotas, además de preveer hipótesis de exclusiones.

En esta dirección, existió desde antaño la Sección Séptima de la disposición normativa serie B 1 de 2004, que permitía salir del padrón de retenciones y percepciones por el simple requisito de acreditar la existencia de esos saldos a favor.

Pero a partir de 2007, la ex Dirección de Rentas comenzó a restringir las posibilidades de exclusión, dictando las disposiciones 75/07, 119/08 y 51/09 que disponían requisitos para obtener un certificado de exclusión que prácticamente ningún contribuyente podía reunir.

De ahí que, la Agencia de Recaudación, advirtiendo este escenario, decidió derogar esos recaudos, emitiendo la resolución normativa 64/10, actualmente vigente que, para alcanzar la reducción o atenuación de alícuotas, dispone condiciones de dificultosa consecución, de manera que formalmente modificó el plexo normativo pero sustancialmente mantuvo el contexto.

Así, en rigor, prácticamente no hay contribuyente en la Provincia de Buenos Aires que no padezca este flagelo limitándose a conseguir, en ciertas ocasiones, mediante algún reclamo web, alguna mínima reducción que le habilite a absorber una parte de su crédito, pero jamás todo.

El sistema de retenciones y percepciones, en consecuencia, en terreno bonaerense, está perfectamente delineado para que los contribuyentes no puedan tomarse la totalidad del saldo a favor, mantengan créditos constantes contra la ARBA y financien a la Provincia con anticipos de impuestos que superan lo que legalmente está previsto.

Sin posibilidades de obtener exclusiones del padrón de retenciones o percepciones, debido a que no alcanzan los parámetros prefijados por la resolución normativa 64/10 o, al menos, conseguir una reducción sensible de alícuota que admita la absorción total del "saldo acreedor", aparece en escena la alternativa de alcanzarlo judicialmente, mediante la promoción de diversas acciones en el fuero contencioso administrativo.

De esto último, entonces, nos encargaremos en las presentes jornadas, es decir, de analizar cuidadosamente las diversas herramientas procesales que pueden utilizar los contribuyentes para paliar la problemática, poder utilizar el saldo a favor en su totalidad, eludir el tránsito web administrativo y llegar a oblar el impuesto sobre los ingresos brutos en su justa medida.

## III. LAS ALTERNATIVAS PROCESALES

Es el Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires (C.C.A. - Ley 12.008), la norma que, por antonomasia, nos ofrecerá las soluciones procesales para alcanzar la meta de la exclusión de los regímenes de recaudación.

En ese plexo, hallamos preponderantemente al artículo 12[1] que diseña una gama de acciones procesales que debe examinarse para revisar si son "aggiornables" a la situación que abordamos (exclusiones de padrones de retenciones y percepciones y/o su inconstitucionalidad) e incluso, como indica su inci-

1 En el proceso contencioso-administrativo podrán articularse pretensiones con el objeto de obtener:
1. La anulación total o parcial de actos administrativos de alcance particular o general.
2. El restablecimiento o reconocimiento del derecho o interés tutelados.
3. El resarcimiento de los daños y perjuicios causados.
4. La declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regidas por el derecho administrativo. La pretensión respectiva tramitará con arreglo a lo previsto en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial.
5. La cesación de una vía de hecho administrativa.
6. Se libre orden judicial de pronto despacho, en los términos previstos en el Capítulo IV del Título II.



I y II Jornadas.indb 288 2/5/16 15:43

so 6, prevé la posibilidad del pronto despacho judicial o amparo por demora, opción esencial para lograr una cierta respuesta, según abordaremos en nuestra exposición.

A la vez, está la Ley de Amparo 13928, prevista en el artículo 20 de la Constitución local, la que podría ofrecer tutela efectiva ante la enfermedad de los saldos a favor.

Todo este panorama procesal, lo abordaremos desde la jurisprudencia, examinando sus ventajas, riesgos, inconvenientes e implicancias, haciéndolo desde un ángulo fundamental, como lo es a partir del domicilio fiscal de los contribuyentes, en tanto el artículo 5 del C.C.A.[2], es el que fija la competencia territorial relativo a saber dónde tramitarán las acciones descriptas.

En ese sentido, la Provincia está dividida, en lo que respecta al fuero contencioso, en cuatro Cámaras de Apelaciones, las de La Plata, Mar del Plata, San Nicolás y San Martín, las que al respecto se han pronunciado de diversa forma en lo inherente a los "saldos a favor", lo que hace que en las Segundas Jornadas debamos ocuparnos cuidadosamente del asunto.

## IV. LAS SEGUNDAS JORNADAS. ASPECTOS A ABORDAR

Sentado lo que antecede, en estas Segundas Jornadas estudiaremos las respuestas, salidas y alternativas con las que cuenta el contribuyente respecto del saldo a favor, partiendo del domicilio fiscal que tiene, en tanto fijará la competencia territorial y, de allí, podamos canalizar su perspectiva de solución, a tenor de la jurisprudencia aplicable según cada Cámara.

Revisaremos el instituto de la repetición, el de la devolución de impuestos, las acciones declarativas y el amparo, para pasar a sugerir nuevas posibilidades de reparación, recogiendo la experiencia de los tribunales y entregando a los asistentes e integrantes del foro una solución concreta, efectiva, inmediata y actual del flagelo que importa la existencia de los saldos a favor en la Provincia de Buenos Aires.

En suma, ante la enfermedad, ofreceremos remedios, algunos paliativos y otros directamente curativos, los que variarán según la ubicación del domicilio del contribuyente, atento a que cada Cámara de Apelaciones registra fallos absolutamente diferentes y con precedentes manifiestamente distintos.

Estaremos satisfechos, en definitiva, si ante el interrogante de qué debe hacerse ante la acumulación de los saldos a favor, nuestra exposición otorga acabada respuesta.

2 Artículo 5, inciso 1 - Será competente el juzgado contencioso-administrativo correspondiente al domicilio de las personas cuya actuación u omisión dé lugar a la pretensión procesal.



I y II Jornadas.indb 289 2/5/16 15:43

# LA DISTORSIÓN DE LOS REGÍMENES RECAUDATORIOS POR PARTE DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN. EL CONVENIO MULTILATERAL EN RIESGO

## FRANCISCO J. DE ROSA

El objetivo del presente trabajo es dar una señal de alarma a profesionales y autoridades tanto de la Federación Argentina de Profesionales de Ciencias Económicas como de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, de las peligrosas consecuencias que se están provocando a los contribuyentes, a los fiscos y al Convenio en particular, debido a la falta de acciones concretas de la Comisión contra los distintos actos desplegados por parte de la Dirección General de Rentas de Tucumán vinculados con los regímenes de Recaudación Bancaria y Agente de Percepción, actos estos últimos que en general desvirtúan los límites impuestos por el Convenio y en particular, en función de la inacción de la Comisión Arbitral, representan un grave riesgo para la vigencia real de las pautas contables y procedimentales del Convenio.

## 1. EL CONVENIO MULTILATERAL

### 1.1. Antecedentes

El origen del Convenio Multilateral tiene su antecedente principal en la aparición simultánea en prácticamente todas las jurisdicciones del impuesto a las actividades lucrativas, luego denominado Impuesto a los Ingresos Brutos, a partir del año 1948.

Inmediatamente de creado el tributo y su hecho imponible en cada jurisdicción se presentan los problemas de doble imposición y los conflictos entre fiscos y entre estos y los contribuyentes. Como respuesta a estos conflictos, se firma primero un pacto bilateral entre la provincia de Buenos Aires y la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, en 1953, que ese mismo año se extendió a todas las jurisdicciones.

Numerosas fueron las modificaciones que sufrió ese texto original, hasta la rúbrica en 1977 del actual texto vigente.

### 1.2. Naturaleza y objetivos

*Dino Jarach* sostiene que el Convenio Multilateral es un acuerdo celebrado entre jurisdicciones con poderes tributarios propios, que tiene por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos esos fiscos han sancionado, en razón de que el principio de territorialidad es de difícil aplicación cuando los ingresos brutos se devengan como retribución de una actividad desarrollada sólo en parte en jurisdicción del sujeto activo, por lo que no pueden ser atribuidos entera y exclusivamente a la actividad producida en una sola jurisdicción (Finanzas Públicas y Derecho Tributario, p. 814, Abeledo Perrot, Bs. As., 1996).

Según *Mario Althabe*, ninguna de las jurisdicciones puede válidamente gravar en forma plena actividades que sólo se desarrollan parcialmente en su jurisdicción, sin infringir derechos constitucionales de los contribuyentes, por lo que el Convenio representa una herramienta, "un método razonable y discreto que dirime cuál es la parte de la materia imponible que corresponde a cada jurisdicción" (M. Althabe y Alejandra P. Sanelli, El Convenio Multilateral, p. 14, Ed. La Ley, Bs. As., 2013), que responde a una necesidad jurídica, pues la limitación sobre las potestades que tienen los fiscos locales viene dada por la propia naturaleza del hecho imponible.

### 1.3. El compromiso asumido por los Fiscos

La totalidad de las jurisdicciones argentinas ha suscripto el convenio y ratificado el mismo por sus respectivos órganos legislativos.

Entendemos que los fiscos adheridos al convenio no relegan sus potestades tributarias, sino que se someten a esta norma de orden superior cuando los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos encuadran en el artículo 1 del Convenio Multilateral, y cuando esto sucede, las normas tributarias provinciales deben ceder en todo cuanto contraríen o desvirtúen los lineamientos de tratado que plantean los artículos del Convenio.



I y II Jornadas.indb 291 2/5/16 15:43

Específicamente, los fiscos adheridos se han comprometido a no tomar mayor base imponible que la que les corresponde, en perjuicio de otros fiscos. De esta forma, indirectamente, se evita la doble imposición, el perjuicio al contribuyente y la multiplicidad de litigios.

Este compromiso de no tomar mayor base que la que corresponde a la jurisdicción se ha establecido a través de una serie de lineamientos contenidos en el diverso articulado del Convenio y que permiten una adecuada, también arbitraria, forma de distribuir la base.

En este sentido, el impacto que las normas locales provoquen al funcionamiento del sistema de distribución de base puede resultar contrario a los compromisos asumidos, y por lo tanto invalidado a través del procedimiento establecido por el Convenio.

### 1.4. La territorialidad

La jurisdicción que pretenda gravar los ingresos de un contribuyente debe acreditar que al menos una porción de la actividad de éste se desarrolla dentro de su territorio.

Explican Althabe y Sanelli, con acierto, que las normas del convenio no atribuyen jurisdicción, sino a la inversa, el convenio sólo es aplicable si hay concurrencia de facultades locales sobre la misma materia gravada (op. cit., pág. 16).

Este concepto es clave en razón de los múltiples abusos en los que han incurrido las jurisdicciones, sobre todo en materia de agentes de percepción: primero debe definirse la procedencia de la imposición local, y luego aplicar las reglas del Convenio.

Sin sustento territorial no hay base que dirimir a través de los postulados del Convenio, y por lo tanto, no hay tributo que recaudar en la fuente.

El inconveniente se concentra en la utilización distorsiva del criterio de asignación de actividad y por ende jurisdicción por los gastos de los sujetos a quienes se pretende incorporar como contribuyentes del impuesto local. Entendemos que no se puede considerar exclusivamente la adquisición de bienes de terceros sitos en la jurisdicción como criterio de extensión de jurisdicción. Caso contrario todos seríamos contribuyentes de la Ciudad de Buenos Aires y/o de la Provincia de Buenos Aires. Estas compras no reflejan actividad del sujeto en esas jurisdicciones.

El problema se agrava en la práctica a través de las resoluciones de distintos fiscos, como el Tucumano *sub examine*, que han creado pautas de presunción de territorialidad, extendiendo la actividad de los contribuyentes más allá de lo que ya se había extendido en función de los gastos del mismo y según las previsiones del Convenio.

Si bien trataremos el tema en detalle luego, basta decir que para Tucumán, según su resolución general 79/02, son consideradas celebradas "en el ámbito de la Provincia de Tucumán" las compras *"realizadas por los sujetos extrajurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscal, al igual que las locaciones o prestaciones por ellos contratadas, que se efectúen sobre bienes o cosas que se recepcionen o sitúen,* ***en cualquier etapa de su comercialización, producción, elaboración, fabricación y similares*** *(acopio, almacenaje, depósito, etc.), en sedes, establecimientos, locales, depósitos o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del territorio de la Provincia de Tucumán"*.

Como puede rápidamente advertirse, la extensión de la jurisdicción que esta norma genera es además de indeterminable, inaceptable.

Constituye una presunción de territorialidad *in extremis*, que ha llevado a DGR Tucumán a sostener que las operaciones de compra de bienes facturados y entregados en otra provincia son pasibles de percepción por haberse producido o almacenado en alguna etapa del proceso de comercialización en la jurisdicción Tucumán.

Ello genera un trastorno para el contribuyente que se ve obligado a recuperar importes detraídos sin causa, inscribiéndose en la jurisdicción Tucumán aun sin actividad en ella, pero genera un inconveniente mayor para el empresario tucumano, que sufre un perjuicio competitivo en función tanto del incremento porcentual en su precio en comparación con sus competidores situados fuera de Tucumán, como en su caso del rechazo que genera a un comprador saber que debe incurrir en una burocracia estéril para inscribirse y recuperar el sobreprecio que le exige el fisco a su proveedor.



I y II Jornadas.indb 292 2/5/16 15:43

## 2. REGÍMENES DE RECAUDACIÓN, RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN A LA LUZ DE LAS DISPOSICIONES DEL CONVENIO

No es un tema novedoso ni escapa a la simple percepción de cualquier empresario o profesional del medio, el avance indiscriminado que los Fiscos provinciales han venido efectuando en los últimos tiempos con relación a los regímenes de "pagos a cuenta" del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

No queremos centrarnos en este trabajo en describir cada uno de ellos, sino en las consecuencias harto perjudiciales que su indebida instrumentación ocasionan a agentes, contribuyentes y a fiscos de otras jurisdicciones.

Entendemos que nos hallamos ante un régimen de retención o percepción legítimo si este guarda relación o vinculación con el hecho imponible generador de la obligación tributaria a cargo del retenido o percibido, y si se designan, pues, como retentistas o percepcionistas, sujetos que participan o intervienen directamente en el nacimiento de ese hecho imponible previsto en el impuesto ("El convenio multilateral y los problemas interpretativos que acarrea su aplicación", Lorena Almada, XL Jornadas Tributarias del Bicentenario).

Es evidente que para las provincias, estos regímenes constituyen invalorables herramientas de política tributaria que, en materia recaudatoria, presentan beneficios para las arcas fiscales. No obstante, el uso desmedido ocasiona innumerables distorsiones y complicaciones a los actores económicos, los que ven dificultada en forma palmaria el desarrollo normal de sus actividades.

Las Provincias ven íntimamente ligados la mayor parte de sus ingresos al método de pagos a cuenta anticipados lo que ha llevado a que los contribuyentes se encuentren cada vez más con enormes saldos a su favor de imposible o de muy difícil recupero, habiéndose agravado para los sujetos del Convenio Multilateral en función de las cada vez más exigentes reglamentaciones provinciales.

Este panorama sombrío se proyecta, asimismo, a los sujetos pasibles de estos regímenes, toda vez que los mismos suelen estar permanentemente expuestos a la constante generación de saldos a favor. Estos saldos generan costos financieros importantes en la mayoría de los casos, agravado por el hecho que en numerosas provincias la obtención de un certificado de exclusión de retenciones y/o percepciones es sumamente burocrático, al extremo que a veces, los que solicitan estos certificados, se ven obligados a soportar una inspección la que puede llevar un tiempo prolongado hasta su finalización.

Por si esto fuera poco, en general no está previsto el otorgamiento de certificados provisorios, por lo que el sujeto pasible debe seguir sufriendo las consecuencias del régimen de percepción en la fuente mientras es fiscalizado para –luego de un plazo considerable con el constante aumento de su saldo a favor–, finalmente pueda obtener un certificado de exclusión que –las mayorías de las veces–, se extingue antes de absorber todo el crédito, lo que nuevamente origina la situación descripta.

Como puede observarse, se genera un permanente círculo vicioso, que puede empeorar ante desmedidas pretensiones que surgen de las inspecciones por parte de los Fiscos provinciales, los cuales buscan en algunos casos hacer ajustes con poco sustento técnico a los fines de evitar otorgar los certificados de exclusión y evitar la absorción de los saldos a favor, convirtiendo dichos créditos en verdaderos impuestos que no tienen causa válida que los justifique.

Es esta consecuencia lamentable, la de la acumulación exagerada de saldos a favor por parte de los fiscos lo que provoca la imposibilidad de permitir la concepción y vigencia de sistemas que contribuyan a la devolución eficiente de los saldos y/o a evitar el crecimiento permanente de esas cuentas.

Muy por el contrario, lo que sucedió en muchas jurisdicciones es justamente lo opuesto: La aparición de reglamentaciones de neta voluntad recaudatoria, que avanzan a través de distintas herramientas extendiendo la jurisdicción del fisco actuante, y violentando los lineamientos instituidos por el Convenio Multilateral, a través del mecanismo instaurado por cada jurisdicción para regular los pagos a cuenta que deparan los regímenes de recaudación, retención y percepción.

## 3. LA GRAVE DISTORSIÓN DEL SISTEMA EN TUCUMÁN

Veamos el caso de Tucumán, que con gran ingenio, ha demostrado ser la jurisdicción pionera para concebir herramientas que le permitan tomar base imponible de otras jurisdicciones con claro perjuicio a los contribuyentes y agentes.



I y II Jornadas.indb 293 2/5/16 15:43

### 3.1. El Régimen de Recaudación Bancaria (rebeldía no declarada)

El caos que ocasionaran las múltiples disposiciones provinciales de recaudaciones, llevó a que el mismo contribuyente sufriera numerosas recaudaciones de distintas jurisdicciones. Ello originó la intervención de la Comisión Arbitral, quien intentó paliar los inconvenientes del sistema, con el dictado de la resolución general (CA) 104/200463, que creó el "SIRCREB", tendiente a unificar los diversos regímenes de recaudación sobre acreditaciones bancarias implementados por las provincias.

No obstante que dicho sistema no brinda una justa solución a múltiples inconvenientes que en la práctica presenta el sistema de recaudación en cuenta, el sistema morigera los problemas ocasionados a los contribuyentes a tenor de los regímenes de recaudación.

A través de las resoluciones generales 82/13, 83/13 y 84/13, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán dispuso que a partir del período fiscal 2014 los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, excepto los encuadrados en su artículo 8 (entidades financieras) deberán liquidar y determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y sus respectivos anticipos correspondientes a esa jurisdicción mediante la utilización de un programa aplicativo local denominado "SiAPre".

Las autoridades del fisco tucumano sostuvieron que la decisión de retirar la Provincia del sistema dispuesto por el convenio multialteral obedecía a la falta de adecuación del sistema denominado SIFERE a lo dispuesto por la jurisdicción a través del nuevo régimen de anticipos establecido por la resolución general (DGR Tucumán) 140/12 y complementaria, definiendo que el formulario CM03 pasa a tener mero carácter informativo en ese territorio.

Más allá de las banales causas explicitadas, ello tiene como consecuencia práctica la duplicación de actividades y tareas.

Esto fue advertido por la FACPCE, al indicar que la resolución general (DGR Tucumán) 84/13 vulnera el régimen de Convenio Multilateral al que todas las provincias han adherido, pues la Provincia no tiene atributos para "apartarse de manera unilateral del régimen de Convenio Multilateral" y que su deber es proponer a la Comisión Arbitral las adecuaciones al aplicativo SIFERE que estimare necesarias.

Así, la FACPCE requirió a la Dirección General de Rentas de Tucumán la derogación de la resolución 84/13 y le solicitó que la cuestión fuere sometida a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.

Resulta impensado que los restantes fiscos y la propia Comisión Arbitral no hayan tomado medidas al respecto.

### 3.2. Distorsiones vinculadas a los regímenes de Percepción y Retención

En Tucumán, las resoluciones generales 80/00 y 23/02 regulan los regímenes de Agentes de Percepción Retención y junto a la resolución general 72/09 reglamentaria del régimen de percepción ocasionan serios problemas y distorsiones, vinculadas a la creación de una territorialidad provincial ficticia, a través del recurso a las presunciones de territorialidad, y por medio del establecimiento de un sistema de alícuotas diferenciales de retención y percepción que le permite excederse de las prohibiciones contempladas en la resolución general 3/2010 de la Comisión Arbitral.

Todo esto, además, se encuentra acompañado de prácticas determinativas teñidas de voracidad fiscal en contra de los Agentes, institucionalizadas por la Dirección General de Rentas de Tucumán. Veamos algunas de ellas:

a) Ante la falta de presentación de documentación por parte del agente de un contribuyente correctamente identificado en los registros de la DGR, se sanciona con una triplicación de la alícuota a cargo del agente sobre la base imponible, cuando lo correcto sería aplicar un multa por incumplimiento formal si es que no ocasiona daño fiscal.
b) Se practica un sistemático desconocimiento arbitrario e injustificado de carácter recaudatorio por parte de la DGR de la exención tributaria para todos aquellos organismos e instituciones que representan al estado a nivel nacional, provincial, o municipal.
c) Desestimación sistemática de documentación respaldatoria en poder de los agentes, incluso de carácter de DDJJ, que teniendo el mismo contenido declarativo de un documento análogo y en conocimiento franco por parte de la DGR, con el fin de generar un hecho imponible ficticio y confiscatorio. Por ejemplo, no se considera válido un comprobante CM01 tipo C (Incorporación de nueva jurisdicción) aunque contenga idéntica información fiscal de un CM01 tipo A (Alta de jurisdicción), que es el único aceptado en su tipo, para los intereses tributarios de la DGR de Tucumán.



I y II Jornadas.indb 294 2/5/16 15:43

d) Generación de alícuotas castigo para sujetos no identificados, mediante prácticas confiscatorias para ampliar las bases imponibles por expresa indicación de la DGR, ya que ordena considerar que se incluya impuestos tales como el IVA dentro de la misma.
e) Reglamentación por parte del fisco provincial (RG 86/00, art. 6, 2do. párrafo) que vulnera toda norma de retención y/o percepción de impuestos a nivel nacional y de otras jurisdicciones en donde se desconoce la inscripción de la CUIT que permite ver con claridad los impuestos ante los cuales un contribuyente se encuentra inscripto, como es el caso del impuesto al valor agregado (IVA) y obliga a retener o percibir sin posibilidad de detraer de la factura el impuesto. Con esta metodología se desconoce la constancia ante AFIP, a pesar de la falta de inscripción en la jurisdicción, necesaria e imprescindible para acceder a la inscripción ante la Dirección General de Rentas.
f) Imposibilidad por parte de los contribuyentes de consultar la base de datos de la DGR de forma "online" para la correcta identificación de los sujetos alcanzados por las distintas alícuotas de IIBB, a fin de evitar caer en faltas involuntarias. Es el caso de los sujetos comprendidos en el régimen de Convenio Multilateral.
g) No reconocimiento de documentación respaldatoria, si la misma es posterior al hecho imponible, incluso en los casos que no reviste modificación que alterase el hecho recaudatorio.
h) Imposibilidad de generar retenciones o percepciones online que faciliten y simplifiquen las acciones comerciales normales de los contribuyentes al momento de realizar compras espontáneas.
i) Aplicación de una doble imposición para aquellos casos en los que el contribuyente tributó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Agente de Retención y/o Percepción no hubiera cumplido su tarea. La DGR reclama cumplir con la tarea del Agente plenamente y la posterior multa por la omisión cometida, incluso si el tributo hubiera sido adecuadamente ingresado por el contribuyente en el período correspondiente.

## 4. EL CONVENIO EN RIESGO

### 4.1. El primer acto de rebeldía: nulidad y apelación de la resolución general 4/11

La Comisión Arbitral, ante el avance abusivo de las distintas jurisdicciones y la múltiple imposición que generaban los diversos regímenes de retención y percepción vigentes, dictó la resolución general **3/10** que sustituía el texto de la resolución general 61/95:

*"Los regímenes de recaudación (retención, retención bancaria, percepción) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18/8/77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las siguientes pautas:*

*a) Con relación a regímenes de recaudación (retención, retención bancaria y percepción), se sujetarán a las siguientes:*
   *1. Podrán designar como agentes de recaudación a cualquier persona física o jurídica, con independencia de que las mismas se hallen exentas o no alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;*
   *2. Podrán resultar sujetos pasibles de recaudación aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.*
   *3. No se podrá incluir como sujetos pasibles de recaudación a aquellos cuyo sustento territorial y carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen,* ***se funde en presunciones.***
*b) Con relación a regímenes de retención, se sujetarán a las siguientes:*
   *1. Respecto de contribuyentes comprendidos en el régimen general del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención sólo hasta el 50 % del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el 50 % de la que corresponda a la actividad gravada;*
   *2. Respecto de contribuyentes comprendidos en regímenes especiales del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención la proporción de base imponible que de acuerdo con los mismos, le corresponda;*
   *3. La alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma".*



I y II Jornadas.indb 295 2/5/16 15:43

Es de destacar que a pesar de la contradicción flagrante que la resolución general 72/09 de la DGR Tucumán tenía con la resolución general 3/10 de la Comisión Arbitral, tratándose esta de una herramienta de presunción de territorialidad, el fisco tucumano no modificó la misma, ni sus procedimientos determinativos.

Tampoco la acató la misma en materia de monto de retenciones, ya que las alícuotas diferenciales dispuestas por la resolución general 23/02 violentaban expresamente el texto de la resolución general 3/10, sin recibir modificación alguna.

En 2011, la Comisión Arbitral avanzó aún más con las restricciones en materia de Agente de Retención y Percepción dictando la **resolución general 4/2011** que establece:

*"Los regímenes de recaudación (retención, percepción y/o recaudación bancaria) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18/8/77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las pautas que se indican a continuación:*

*a) Con relación a regímenes de retención:*

1. *Podrán designar como agentes de retención a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aún cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;*
2. *Podrán resultar sujetos pasibles de retención aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.*
3. *Respecto de contribuyentes comprendidos en el Régimen General del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención sólo hasta el 50% del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el 50% de la que corresponda a la actividad gravada;*
4. *Respecto de contribuyentes comprendidos en Regímenes Especiales del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención la proporción de base imponible que de acuerdo con los mismos, le corresponda;*
5. *La alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma.*

*b) Con relación a regímenes de percepción:*

1. *Podrán designar como agentes de percepción a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aún cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;*
2. *Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones:*
   - *i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva;*
   - *ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas;*
   - *iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de:*
     - *a) Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción;*
     - *b) Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción.*
     - *c) En el caso de los regímenes de recaudación bancaria, no podrá incluirse como pasibles de los mismos a aquellos sujetos cuyo sustento territorial y/o carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones".*

Ante el dictado de esta resolución general, el fisco tucumano empezó su hoy ya largo camino de rebeldías contra las autoridades de la Comisión Arbitral, apartándose de sus procedimientos internos y recurriendo a herramientas a nuestro criterio de un carácter paralelo inaceptable para impedir la aplicación de normativa supra legal en su territorio.

Así, interpuso primeramente la nulidad del procedimiento de dictado de la resolución general 4/11, e inmediatamente a posteriori su apelación basándose en los siguientes argumentos.



I y II Jornadas.indb 296 2/5/16 15:43

Atacó primeramente la lógica de la medida dispuesta: sostuvo la Provincia de Tucumán que un sujeto es contribuyente de Ingresos Brutos en su jurisdicción con independencia de su inscripción y que el sustento territorial está dado por los gastos, incluso por los no computables. La realización de actividades implica la configuración del hecho imponible independientemente de la inscripción del contribuyente.

Para DGR Tucumán resulta inconcebible que se asigne base a través de la existencia de actividades con sustento territorial y se disponga que no se puede percibir en la fuente por el sólo hecho de haber omitido inscribirse. Por ello, para Tucumán, la resolución general 4/11 resulta contraria al objeto y fin del Convenio.

Manifestó que vedar la percepción a contribuyentes que no estén inscriptos en la jurisdicción, como a los de Convenio sin alta en la Provincia o a los de jurisdicción exclusiva, es un despropósito que contraría la finalidad el convenio, y "lo que es más grave" las disposiciones del Código Tributario Local.

Así, sostuvo, se exceptúa de los regímenes de percepción a sujetos que según el Código Tributario Local y el Convenio Multilateral son contribuyentes tucumanos.

¿Cómo puede ser –se preguntan sus representantes– que un contribuyente no inscripto en ninguna jurisdicción puede resultar pasible de percepciones pero uno inscripto en otra jurisdicción no lo sea? ¿Por qué razón si son ambos pasibles del hecho imponible?

De esa forma, manifiesta, para evitarse la percepción bastaría con no inscribirse en la jurisdicción que percibe.

Luego, la Provincia de Tucumán atacó con extrema gravedad institucional la competencia de la Comisión Arbitral para dictar reglamentaciones sobre los mecanismos de cancelación de las obligaciones, ya que los regímenes de agente de percepción y retención son sólo medios de pago.

El Convenio Multilateral, según el fisco tucumano, sólo regula la materia imponible.

La intromisión de la Comisión Arbitral respecto a regímenes de recaudación es excesiva, y por lo tanto incompetente, todo ello en atención a que el convenio nada dice sobre medios y formas de ingreso del impuesto.

La resolución general 4/11 precisó, vulnera expresamente el artículo 219 del Código Tributario local que autoriza al fisco provincial a establecer alícuotas, coeficientes y/o porcentajes diferenciales para los que no acrediten su inscripción local.

### 4.2. Segundo acto de rebeldía: la resolución general 142/2011 del Fisco Tucumano

DGR Tucumán procedió de inmediato a cursar mediante Resolución General Local 142/2011 un comunicado a los agentes de percepción tucumanos señalando la ilegitimidad de la norma en cuestión en los siguientes términos:

*"VISTO las consultas efectuadas por un sinnúmero de agentes de percepción comprendidos en los regímenes establecidos por las resoluciones generales (DGR) 86/00 y 174/10, y sus respectivas modificatorias y normas complementarias, en virtud de las pautas fijadas por la resolución general 4/11 dictada por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (18/8/77) y publicada en el Boletín Oficial de la Nación en fecha 25/10/2011 y*

*CONSIDERANDO:*

*Que la resolución general (CA) 4/11 no fue dictada en uso de las facultades conferidas por el inciso a) del artículo 24 del Convenio Multilateral, conforme surge de su propio texto, por no revestir el carácter de norma general interpretativa de las cláusulas del citado Convenio; estableciéndose, a través de su dictado, sólo pautas de armonización –no obligatorias– de los regímenes de recaudación vigentes en las distintas jurisdicciones;*

*Que solo las normas generales interpretativas de las cláusulas del Convenio Multilateral, a las cuales se refiere el inciso a) del artículo 24 del Régimen, son obligatorias para los fiscos adheridos; cláusulas, éstas, que solo prevalecen sobre la legislación local en lo que respecta a la distribución de la base imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los contribuyentes que ejercen las actividades a las cuales se refiere el artículo 1 del citado Convenio;*

*Que los regímenes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecidos en la Provincia de Tucumán mediante las resoluciones generales (DGR) 86/00 y 174/10, y sus respectivas modificatorias y normas complementarias, se encuentran plenamente vigentes en los términos dispuestos por esta Au-*



I y II Jornadas.indb 297 2/5/16 15:43

*toridad de Aplicación en uso de las facultades legalmente conferidas por los artículos 9, inciso 10, y 32 del Código Tributario Provincial, y hasta tanto no se los modifique receptando lo normado por la resolución general (CA) 4/11, las pautas de armonización dictadas por la Comisión Arbitral no tienen vigencia respecto a esta jurisdicción adherida al Convenio Multilateral;*

*Que las modificaciones a las cuales se hace referencia en el Considerando anterior, requieren previa recepción legislativa mediante ley formal que modifique lo establecido por los artículos 9, inciso 10, 32 y 219 del Código Tributario Provincial, cuando razones de mérito, oportunidad y conveniencia así lo estimen de corresponder en razón de la política fiscal implementada en la Provincia de Tucumán, por cuanto las pautas de armonización fijadas por la resolución general (CA) 4/11 no revisten el carácter de obligatorias conforme a todo lo antes considerado;*

*Que las modificaciones legislativas antes referidas, para receptar las pautas de armonización fijadas por la Comisión Arbitral implican limitar a esta Autoridad de Aplicación en el establecimiento de regímenes de percepción respecto de contribuyentes que no hayan cumplido con la obligación legal de inscribirse en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a través del Régimen del Convenio Multilateral;*

*Que a mayor abundamiento de todo lo antes considerado, cuadra recordar que el Código Tributario Provincial establece que son contribuyentes aquellas personas respecto de las cuales se verifica el hecho imponible previsto por el legislador (artículos 26, 214 y 218), facultando a esta Autoridad de Aplicación a otorgar en los distintos regímenes de recaudación un tratamiento diferencial a los contribuyentes que no hayan dado cumplimiento con la obligación legal de inscribirse (artículo 219); tratamiento diferencial que así se dispusiera en los regímenes de percepción citados en el Visto, vigentes en la Provincia de Tucumán;*

*Que en consecuencia, los agentes de percepción deben actuar de conformidad con lo dispuesto por las normas que establecieron los regímenes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el caso, los dispuestos por las resoluciones generales (DGR) 86/00 y 174/10, y sus respectivas modificatorias y normas complementarias;*

*Por ello, y en uso de las facultades conferidas por el artículo 9 y concordantes del Código Tributario Provincial y a tenor de lo dictaminado en forma conjunta por los servicios jurídico y técnico permanentes de esta DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS,*

*EL DIRECTOR GENERAL DE RENTAS, RESUELVE:*

*Artículo 1 - Dejar expresamente establecido que los regímenes de percepción dispuestos por las resolución general (DGR) 86/00 y 174/10, y sus respectivas modificatorias y normas complementarias, se encuentran plenamente vigentes hasta tanto esta Autoridad de Aplicación los modifique, sustituya o reemplace.*

*En consecuencia los agentes de percepción comprendidos en los citados regímenes, deben actuar conforme a lo dispuesto por las normas que expresamente los establecen.*

*Artículo 2 - Notifíquese, publíquese en el Boletín Oficial y archívese".*

### 4.3. Tercera rebeldía: medida cautelar obtenida por la Provincia de Tucumán contra la resolución general 4/11

Planteada que fuera la nulidad y apelación por parte de DGR Tucumán, estratégicamente el fisco tucumano no podía permitirse que la resolución general 4/11 entre en vigencia, pues –como lo mencionó en su escrito judicial– los ingresos por pagos a cuenta del régimen de agentes de percepción le representaban $30.000.000 anuales aproximadamente.

Por ello, y violentando las normas de procedimiento a las que se adhirió al suscribir el convenio, procedió a concurrir al Juzgado Federal Nº 1 de Tucumán y solicitar una medida cautelar autónoma contra la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral en el marco del expediente caratulado "Provincia de Tucumán - DGR c/Comisión Arbitral del Convenio Multilateral s/Medida cautelar", expte. 11.273/2011.

En dicho expediente, y a pesar de la expresa oposición del Fiscal Federal a la competencia del fuero, el Juez Federal de primera instancia le otorgó medida cautelar de suspensión de ejecutoriedad de la resolución general 4/11 hasta tanto se resolviera la apelación pendiente ante la Comisión Plenaria. Ordenó, del mismo modo, se publicara en el Boletín Oficial la inaplicabilidad de la resolución general 4/11 a la Provincia de Tucumán.



I y II Jornadas.indb 298 2/5/16 15:43

### 4.4. Nueva rebeldía: la presentación ante la Comisión Federal de Impuestos y nueva medida cautelar

Continuando desplegando un pensamiento estratégico, el fisco tucumano, al advertir que la Comisión Plenaria del Convenio rechazaría su apelación, y por ende, se agotarían los efectos precautorios de la medida cautelar de suspensión de ejecutoriedad atada a tal decisorio, impulsó un nuevo e innovador procedimiento de revisión de las decisiones de la Comisión Arbitral: Una denuncia del procedimiento ante la Comisión Federal de Impuestos, organismo de revisión de la Coparticipación Federal de Impuestos Nacionales.

Sorprendentemente, la Comisión Federal de Impuestos, hoy presidida por el Ministro de Economía de Tucumán, le dio tratamiento a la denuncia formulada y valiéndose del acto administrativo que daba curso a la denuncia, el fisco tucumano planteó en el marco del mismo proceso judicial ante su juez federal local una nueva medida cautelar no innovativa, la que fue otorgada por el Juzgado Federal ordenando a la Comisión Arbitral publicara en el Boletín Oficial que la resolución general 4/11 no se aplicará para la jurisdicción Tucumán hasta tanto recaiga decisión en el procedimiento llevado adelante ante la Comisión Federal de Impuestos.

El expediente judicial permanece sin trámite desde febrero de 2013, sin que ni siquiera se haya corrido traslado de la apelación al decisorio de competencia efectuado por el Sr. Fiscal Federal, y mientras el lento procedimiento ante la Comisión Federal de Impuestos, que preside el Ministro de Economía de la Provincia de Tucumán, no obtenga un resultado final, la resolución general 4/11 permanecerá sin aplicación para Tucumán.

### 4.5. Advertencia sobre la grave inacción de la Comisión

Resulta preocupante la nula actividad de la Comisión Arbitral en el proceso judicial anteriormente mencionado y ante la Comisión Federal de Impuestos.

Ni siquiera se ha apersonado en el expediente judicial y no nos consta actuaciones de impulso o defensa del expediente iniciado por Tucumán en la Comisión Federal de Impuestos.

Es lamentable que la Comisión no haya cuestionado la competencia del juzgado federal de primera instancia tucumano, grave antecedente que podría resultar señero para que otras jurisdicciones intenten acciones similares ante resoluciones generales que les resulten perjudiciales.

También resulta curioso que no se hayan apelado ninguno de los decisorios cautelares logrados por el fisco tucumano, acatándose los mismos sin reparo alguno.

Es importante destacar la gravedad del asunto: Se ha ocurrido por una vía indebida y obtenido un remedio procesal impensado en los años de vigencia del convenio y la Comisión Arbitral no ha efectuado defensa alguna al respecto.

Lo más grave aún es que ha permitido que una resolución general y una resolución plenaria del cuerpo no resulte aplicable a uno de sus miembros sin contradecir estos actos. Preocupante mensaje.

## 5. CONCLUSIÓN

Creemos que a los fines de dotar de una razonabilidad acorde con las directivas emanadas de nuestra Carta Magna, debiera propenderse a la unificación de los regímenes de retención provinciales en un solo régimen bajo la órbita de la Comisión Arbitral, regulando alícuotas mínimas de tal suerte que lo ingresado sea realmente un "pago a cuenta".

Así, tan pronto como cualquier sujeto pasible exteriorizara en su Declaración Jurada mensual un saldo a favor, debiera ser excluido del referido régimen en forma inmediata, sin dilación ni trámite alguno al mes siguiente de expuesto dicho saldo.

Las pautas señaladas son mínimas y atienden a un objetivo básico: la razonabilidad del sistema acorde con pautas emanadas de nuestra Constitución Nacional.

En resumidas cuentas, y recordando sabias palabras emitidas por nuestro Tribunal cimero hace más de sesenta años, nuestros gobernantes debieran recordar al momento de regular cualquier régimen de "pago a cuenta" lo siguiente: "La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña". Esta máxima



I y II Jornadas.indb 299 2/5/16 15:43

resulta de aplicación aun cuando nos estemos refiriendo a "pagos a cuenta", por cuanto la excesiva proliferación de los mismos, tal como fuera expuesto, determinan que funcionen en los hechos como verdaderos tributos en abierta contradicción con principios y garantías constitucionales.

Desde el punto de vista institucional, instamos a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral a no permitir actos de rebeldía como los de la Dirección General de Rentas de Tucumán, la que está llevando adelante acciones con expreso apartamiento de la jurisdicción convenida a través de herramientas judiciales incompatibles con los compromisos supralegales asumidos.

La inacción del organismo ante las presentaciones incompetentes del fisco tucumano tanto en sede judicial como ante la Comisión Federal de Impuestos resultan preocupantes, e instamos al organismo a defender su autoridad y vigencia apersonándose en los respectivos procesos, y atacando por ilegítimos los remedios intentados.



I y II Jornadas.indb 300 2/5/16 15:43

# RECAUDACIÓN EN BASE A CRITERIOS DE RIESGO FISCAL EN LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

## MARIANO ABEL EZEYZA

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se circunscribe al segundo eje temático señalado en la propuesta que efectuara el Comité Científico de estas Jornadas, *"Los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Situación actual y perspectivas"*, y tiene por objeto analizar la normativa que establece un régimen de Riesgo Fiscal de aplicación para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos[1] en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires[2], en base a indicios o parámetros de que considera de "riesgo fiscal".

En efecto, centraremos nuestro análisis en la resolución 918/AGIP/2013, mediante la cual la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos[3] establece el Padrón de Riesgo Fiscal, procedimiento de inclusión y exclusión, las causales y las consecuencias de quedar incluido en el mismo.

La utilización de un sistema de retenciones bancarias en la fuente (SIRCREB[4]) aplicable sobre los importes acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras como pago a cuenta del IIBB y sobre la base de indicios o criterios de riesgo fiscal lleva ya algunos años en la CABA[5], por lo que se repasarán algunos conflictos que se han suscitado en torno a la aplicación del mismo a casos concretos y las soluciones que han encontrado los contribuyentes afectados en los Tribunales del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA[6].

Entendemos relevante señalar que la utilización de los denominados parámetros o indicios de riesgo fiscal enunciados por la reglamentación local que se analizará en este comentario pueden generar serios reparos de índole constitucional y críticas por la implementación de un sistema de recaudación fiscalmente eficiente pero que se aleja del valor justicia y la pauta de moralidad que debe informar a todos los actos de gobierno.

Concretamente, nos referiremos a casos en los que se le retienen al contribuyente sumas que no se encuentran gravadas por el IIBB (por ej. cuando el contribuyente no ejerce actividad en la jurisdicción de la CABA o cuando se tratan de sumas no alcanzadas por el impuesto –por ej. aportes de capital que realizan los socios a una sociedad o indemnizaciones, entre otros casos–) o cuando el monto que se le retiene es siempre superior al que le correspondería tributar por la actividad que realiza en dicha jurisdicción.

Abordaremos el análisis desde la óptica del hecho imponible para intentar vislumbrar si los indicios o parámetros de riesgo fiscal elegidos por el Ente recaudador local son idóneos para captar las manifestaciones de capacidad contributiva que pretendió gravar el Legislador al establecer el IIBB en la jurisdicción de la CABA, ello, por las graves consecuencias patrimoniales que puede llegar a generar su aplicación al caso concreto.

A continuación, con el norte en el principio de legalidad, intentaremos determinar si el régimen de riesgo fiscal se ajusta a lo dispuesto por la Constitución de la CABA, especialmente a lo dispuesto en su artículo 51, y si las sumas retenidas en exceso pueden ser consideradas un tributo.

Tampoco pasará por alto nuestro comentario el procedimiento para la inclusión y exclusión que prevé la resolución comentada, ya que la misma puede colocar a los contribuyentes en un estado de inde-

1 En adelante, IIBB.

2 En adelante, CABA.

3 En adelante, AGIP.

4 El SIRCREB es un Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras.

5 En efecto, la resolución 918/AGIP/2013, aquí analizada, derogó sus antecesoras resoluciones 924/AGIP/2012, 398/AGIP/2013, 565/AGIP/2013 y 696/AGIP/2013.

6 En adelante, CAyT.



I y II Jornadas.indb 301 2/5/16 15:43

fensión al permitir la inclusión de oficio por parte de AGIP sin mediar un acto administrativo previo[7] y por carecer de un mecanismo que permita excluir y/o devolver en forma automática –o al menos rápida– los montos retenidos a aquellos sujetos que no deberían ser pasibles de retención bancaria o a quienes se les efectuó retenciones y/o percepciones en exceso.

Adicionalmente, en cuanto a la posibilidad de que los sujetos sean incluidos de oficio como contribuyentes de riesgo fiscal, analizaremos si dicha inclusión de oficio sin un acto administrativo previo o la posibilidad de efectuar un descargo defensivo puede ser considerada una vía de hecho o, incluso, una sanción encubierta.

Al desarrollar estos puntos, no podemos dejar de recordar las palabras de Vicente O. Díaz en cuanto refería que *"(…) la Constitución Nacional tiene un valor específico, no es una norma cualquiera; Constitución que es portadora de determinados valores materiales a favor del ciudadano.*

*Dichos valores no son simple retórica; no son simples principios 'programáticos' sin valor normativo de aplicación, por el contrario (…) son justamente la base entera del ordenamiento que debe prestar a éste su sentido propio, la que ha de presidir, por tanto, toda su interpretación y aplicación"*.[8]

Finalmente, con esta guía, señalaremos cuáles son las vías procesales que entendemos idóneas para que los contribuyentes que entiendan afectados sus derechos en un caso concreto puedan hacer valer la supremacía de la Constitución Nacional y Local.

## 2. DESCRIPCIÓN DE LA RESOLUCIÓN 918/AGIP/2013

Con el objetivo de caracterizar como "fiscalmente riesgosas" ciertas conductas de los contribuyentes, y ordenar la normativa previa relacionada con esa cuestión, se sanciona la resolución 918/AGIP/2013 (derogándose las resoluciones 924/AGIP/2012, 398/AGIP/2013, 565/AGIP/2013 y 696/AGIP/2013), que precisa y unifica el alcance de dicho tratamiento.

La principal consecuencia de este régimen radica en que aquellos contribuyentes que se encuentren mencionados en el padrón de riesgo fiscal son incorporados a SIRCREB[9] con la alícuota más alta vigente[10].

Dispone el artículo 2 de la resolución 918/AGIP/2013 que *"para la evaluación del Riesgo Fiscal de cada contribuyente los últimos tres (3) años calendarios, de los que se tendrán en cuenta el grado de cumplimiento de sus obligaciones tanto formales como materiales, de acuerdo a los registros obrantes en las bases de datos de la Dirección General de Rentas"*.

Adicionalmente, el artículo 3 de la resolución 918/AGIP/2013 establece cuales son los indicios o parámetros a tomar en cuenta para la determinación del Riesgo Fiscal de los contribuyentes y/o responsables, a saber:

1. El grado de cumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas y/o anticipos mensuales.
2. El grado de cumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas anuales.
3. El grado de cumplimiento en el pago de las declaraciones juradas y/o anticipos mensuales.
4. Acogimiento a planes de facilidades y su nivel de cumplimiento.
5. No localización del contribuyente en el domicilio fiscal declarado.
6. El grado de incumplimiento en los distintos deberes formales.
7. El grado de reiteración de cualquiera de los parámetros anteriores.
8. Cualquier otro parámetro representativo que permita establecer en forma más precisa el nivel de riesgo fiscal que representa cada contribuyente.

---

7 La inclusión en el padrón de riesgo no se realiza mediante el dictado de un acto administrativo que reúna los elementos que exige el artículo 7 de la Ley de procedimientos administrativos de la CABA (decreto-ley 1510/97).

8 DÍAZ, Vicente O., *Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010.

9 El SIRCREB fue aprobado por resolución general 104/04 de la Comisión Arbitral. La Ciudad Autónoma de Buenos Aires adhirió al Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias "SIRCREB" a través de las siguientes normas: Contribuyentes Convenio Multilateral: resolución 816/MHGC/2007 (B.O.: 2674), y sus modificatorias, cuya puesta en vigencia fue a partir del 1 de junio del 2007. Las resoluciones modificatorias de la norma citada precedentemente y que actualizan las alícuotas vigentes son: 115/AGIP/2009 (B.O.: 3126), 396/AGIP/2009 (B.O.: 3204), 726/AGIP/2009 (B.O.: 3330), 464/AGIP/2011 (B.O.: 3732), 115/AGIP/2012 (B.O.: 3862).

10 Conf. artículo 4, resolución 918/AGIP/2013.



I y II Jornadas.indb 302 2/5/16 15:43

Estos parámetros indicados precedentemente son ampliados o desarrollados en el artículo 6 de la misma resolución que, teniendo en cuenta los indicios del referido artículo tercero, especifica y define en qué casos se considerará a un contribuyente o responsable como de "riesgo fiscal".

Por su parte, el artículo 5 de la resolución 918/AGIP/2013, reza: *"La asignación del Riesgo Fiscal se realizará trimestralmente, debiendo los contribuyentes o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que hayan regularizado su situación, aguardar hasta la finalización del mismo para ser recategorizados."*

Conforme el referido artículo quinto, el padrón con el detalle de los contribuyentes calificados como de Riesgo Fiscal es actualizado trimestralmente y publicado en la página web de la AGIP (www.agip.gob.ar) para la consulta on-line por parte de los Agentes de Recaudación[11].

Los contribuyentes o responsables categorizados como de Riesgo Fiscal pueden exponer su disconformidad a través del "Reclamo de disconformidad de alícuota de Riesgo Fiscal", disponible en la página web de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos como reclamoriesgofiscal@agip.gov.ar[12].

## 3. RECAUDACIÓN EN BASE A CRITERIOS DE RIESGO FISCAL

Entendemos que la finalidad principal de los regímenes de recaudación es, como su nombre bien lo indica, por un lado facilitar la recaudación a las Administraciones tributarias de los tributos a su cargo y, por el otro, asegurarse el cumplimiento de la obligación material de los contribuyentes mediante la percepción o retención en la fuente.

En efecto, como bien señala Fernández[13], en los países desarrollados, el establecimiento de regímenes de retención en la fuente, al permitir un control más automatizado, suelen utilizarse con el fin de liberar para otras tareas al personal capacitado y especializado. Esta circunstancia permite engrosar los equipos destinados a la fiscalización de los grandes conglomerados económicos internacionales, que extienden su acción a todo el mundo y disponen de grandes medios técnicos para desarrollar una planificación fiscal a nivel internacional.

Ahora bien, la eficiencia en términos fiscales no puede ser medida sólo en la cuantía de los ingresos que proporciona al erario público un determinado régimen de recaudación, sino que además debe velarse porque se recaude exclusivamente aquellos ingresos que se encuentran gravados por el tributo que se recauda.

Por ello se presentan una serie de inconvenientes cuando se utilizan presunciones o indicios para llegar a la cuantía que le corresponderá tributar a cada sujeto o, como sucede en la resolución 918/AGIP/2013 bajo estudio, para determinar el grado de "riesgo fiscal".

Las técnicas presuntivas, por su propia naturaleza, están siempre más o menos alejadas de la capacidad contributiva real de los sujetos; esta distancia siempre va a depender del grado de cercanía que tenga el dato de la realidad captado por la norma como disparador de la consecuencia establecida en la misma, es decir, para arribar a la presunción.

Ahora bien, para saber si el presente régimen de recaudación cumple con su finalidad, esto es, "facilitar y asegurar la recaudación del IIBB" debemos tener en cuenta dos cuestiones: por un lado si el importe retenido o percibido constituye un ingreso derivado de una actividad gravada por el IIBB en la CABA y, por el otro, si los indicios utilizados en la reglamentación tienen cercanía o se vinculan directamente con un mayor o menor grado de actividad ejercida en la jurisdicción. Es decir, en la medida que se utilicen indicios desconectados de toda manifestación económica real, el régimen recaudatorio no estará recaudando tributos sino que estará detrayendo porciones de patrimonio de los contribuyentes no alcanzadas por el impuesto y, en definitiva, no estará cumpliendo su finalidad.

## 4. INDICIOS O PRESUNCIONES DE RIESGO FISCAL

Tal como lo enuncia su artículo primero, la resolución 918/AGIP/2013 establece el "riesgo fiscal" aplicable a los contribuyentes responsables del IIBB.

---

11 Conf. artículo 14, resolución 918/AGIP/2013.

12 Conf. artículo 16, resolución 918/AGIP/2013.

13 Fernández, Luis O., "Impuesto a la renta de las empresas. Regímenes simplificados y bases objetivas", Anales de las XIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Córdoba, 2006.



I y II Jornadas.indb 303 2/5/16 15:43

En efecto, el artículo 3 de la referida resolución establece una serie de indicios que serán tenidos en cuenta para considerar a un contribuyente como de "riesgo fiscal" lo que traerá aparejado su inclusión en un padrón y una aplicación de la mayor alícuota de retención y/o percepción en SIRCREB sobre sus acreditaciones.

A continuación, procederemos a analizar los indicios de riesgo fiscal previstos en el artículo 3 y ampliados en el artículo 6 de la resolución estudiada, para intentar establecer si son aptos para determinar la consecuencia presumida por la norma y cumplir con la finalidad del régimen de recaudación.

Tratando de establecer una secuencia lógica que se desprende de la resolución, podría ser la siguiente: verificado el indicio (causal), implica un mayor riesgo (inclusión en el padrón), se aplica alícuota máxima en SIRCREB (consecuencia).

Ahora bien, para completar la secuencia y saber si el régimen cumple con su finalidad, hay que además analizar si los indicios utilizados en la reglamentación tienen cercanía o se vinculan directamente con un mayor o menor grado de actividad ejercida por el contribuyente en la jurisdicción y gravada por el impuesto.

A fin de facilitar la exposición, clasificaremos los indicios según que ellos se encuentren vinculados con el cumplimiento de obligaciones materiales o formales.

### a) Indicios vinculados con obligaciones materiales:

En el artículo 3, los incisos 3 y 4 hacen referencia al cumplimiento de la obligación material por excelencia. El primero de estos incisos establece como indicio la falta de pago de las declaraciones juradas presentadas y, el segundo, el incumplimiento de los planes de pago a los que se hubiere acogido un contribuyente.

Correlativamente, el artículo 6, en sus incisos 2, 6 y 7 hacen referencia a las deudas que el contribuyente pudiere tener con el Fisco. Finalmente, el inciso 12 de este artículo establece como indicio el cómputo de importes improcedentes en la respectiva declaración jurada.

### b) Indicios vinculados con obligaciones formales:

Los restantes indicios enumerados en los artículos 3 y 6 de la resolución 918/AGIP/2013 hacen referencia a incumplimientos meramente formales como lo son la falta de presentación de declaraciones juradas o la no localización del contribuyente en el domicilio fiscal declarado, entre otras, pero se las puede incluir a todas en el inciso 7 del artículo 3, en cuanto reza: *"el grado de incumplimiento en los distintos deberes formales"*.

Ahora bien, partiendo de la escueta enunciación de estos indicios cabe preguntarse: ¿en qué medida se vinculan los mismos con el hecho imponible del IIBB? ¿resulta idónea la utilización del grado de cumplimiento de los deberes formales o materiales como indicio para determinar si la actividad se encuentra alcanzada por el tributo?, ¿estos indicios relativos a obligaciones formales o materiales, son demostrativos de un mayor o menor ejercicio de una actividad dentro de una jurisdicción?

Como dijimos al inicio de este trabajo, abordaremos nuestro análisis desde la óptica del hecho imponible para intentar vislumbrar si los indicios o parámetros de riesgo fiscal elegidos por el Ente recaudador local son idóneos para captar las manifestaciones de capacidad contributiva que pretendió gravar el legislador al establecer el IIBB en la jurisdicción de la CABA, ello, por las graves consecuencias patrimoniales que puede llegar a generar su aplicación al caso concreto.

Por ello la CSJN[14], al analizar el tema de la técnica de utilización de presunciones tiene dicho que *"la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que requieren un uso inteligente, concreto y racional"*.

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta el momento, sin entrar en el análisis de la constitucionalidad del régimen establecido mediante una resolución, podemos afirmar que los indicios escogidos para considerar el riesgo de un universo tan amplio de contribuyentes y la consecuente aplicación de la alícuota

14 CSJN, "Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/proceso de conocimiento", 15/06/2010.



I y II Jornadas.indb 304 2/5/16 15:43

máxima en SIRCREB sobre las acreditaciones bancarias, no resultan idóneos para determinar un mayor o menor grado de actividad gravada dentro de una jurisdicción.

Entendemos que el mayor o menor grado de cumplimiento de los deberes puestos en cabeza de un contribuyente, ya sean materiales o formales, no reflejan una manifestación de capacidad contributiva que justifique el incremento de la carga tributaria que genera la presunción de "riesgo fiscal".

En efecto, a lo sumo estas conductas pueden ser merecedoras de las sanciones previstas en el Código fiscal de la CABA, por ejemplo, la multa por omisión de impuestos o por falta de presentación de declaraciones juradas, entre otras, pero para nada justifican un incremento en la carga tributaria que previamente le fue establecida por ley a un sujeto.

Así, afirmamos que estas presunciones resultan irrazonables por carecer de un grado de vinculación directo, con el hecho imponible del IIBB, a saber: "el ejercicio efectivo de una actividad habitual y onerosa dentro de la CABA".

Esta afirmación también puede ser extendida a la base imponible del tributo, ya que estas presunciones relativas a deberes formales o materiales no se vinculan en forma directa ni son aptas para conocer cuáles son "los ingresos brutos derivados del ejercicio de una actividad gravada, devengados en un determinados periodo fiscal".

Por otro lado, se ha dicho[15] que *"la declaración discrecional de la categoría de contribuyente de "Alto Riesgo Fiscal", a través de parámetros o indicios unilaterales del Fisco no susceptibles de contradicción se exhibe como irrazonable, tornándose en arbitraria, al irrogar consecuencias patrimoniales severas en cabeza de los contribuyentes afectados, las cuales en ciertos supuestos pueden llegar a tener carácter irreversible."*

Como vemos, si bien se destacan los beneficios de la utilización de los regímenes de recaudación por facilitar la recaudación de los tributos tendientes al loable fin del sostenimiento de los gastos del Estado, entendemos que no resulta aconsejable la utilización de presunciones de "riesgo fiscal", máxime cuando las mismas no poseen una razonable conexión con la materia y/o el hecho imponible del tributo que se pretende recaudar y, adicionalmente, son aplicadas de modo generalizado e indiscriminado un amplio universo de contribuyentes que ejercen actividades muy disimiles las unas de las otras.

Finalmente, cabe recordar que la CSJN[16] tiene dicho *"que no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebranten el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno –por más loable que este sea– en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional".*

## 5. ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN

### 5.1. Principio de legalidad

Ahora bien, más allá de la razonabilidad que puedan tener la elección de los parámetros de riesgo establecidos por la Administración mediante la 918/AGIP/2013 y las críticas que pueda hacérsele como técnica recaudatoria, el principal problema que presenta este sistema es la falta de un mecanismo de exclusión automático, o cuanto menos célere, que permita evitar que se le continúen efectuando detracciones patrimoniales a contribuyentes que no corresponde que tributen en dicha jurisdicción o, que si bien deben tributar IIBB, la cuantía de su obligación tributaria es mucho menor a la que en verdad le corresponde.

Recordemos en este punto que la resolución bajo análisis dispone en su artículo 4 qué asignación del Riesgo Fiscal se realizará trimestralmente, debiendo los contribuyentes o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que hayan regularizado su situación, aguardar hasta la finalización del mismo para ser recategorizados. Esto quiere decir nada más y nada menos que, incluso en caso de asistirle la razón al contribuyente, deberá seguir soportando retenciones y percepciones en la fuente hasta la finalización del trimestre que corresponda.

---

15 SOLER, Osvaldo H. (coordinador), "Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires. Parte especial", tomo II, La Ley, Buenos Aires, 2013, pág. 238 y siguientes.

16 CSJN, "Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp SRL s/ejecución fiscal", del 15/06/2010.



I y II Jornadas.indb 305 2/5/16 15:43

Como no podrá escapar al ojo del lector, la afectación al derecho de propiedad resulta palmaria[17].

Entendemos que de esta forma la Administración estaría apropiándose de sumas pertenecientes a los contribuyentes con el solo respaldo de una resolución emanada por el Poder Ejecutivo local y no de una ley en sentido material y formal, lo cual resulta inadmisible en un Estado de derecho.

Por consiguiente, y a partir de las disposiciones del Código fiscal de la CABA[18] y de la Constitución local (artículo 51[19]), le estaría vedado a la administración tributaria apropiarse definitiva o temporalmente de sumas que, captadas a través de regímenes de recaudación, excedieran el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que efectivamente se hubiera devengado en el período pertinente, o que provengan de actividades realizadas fuera de la CABA. Cabe recordar que lo expuesto constituye uno de los pilares básicos del derecho tributario: el principio de legalidad, consagrado en la Constitución Nacional, y en las de todas las provincias, también en la CABA.

Así, la prerrogativa de crear tributos, según la Constitución Nacional y la Constitución de la CABA, le corresponde exclusivamente al legislador.

En este sentido se expresó Revilla[20] al afirmar categóricamente que *"no podrá existir delegación legislativa válida respecto de ninguno de los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, personal, espacial y temporal"*.

Así lo entendió la CSJN[21] al decir *"Que, por lo demás, no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución nacional (artículo 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo"*.

Sobre este tema cabe tener presente la reciente sentencia de la CSJN[22] donde se declaró la inconstitucionalidad de determinados derechos de exportación establecidos por decreto por no respetar el principio de reserva de ley en materia tributaria, entiendo que la doctrina reseñada por la Corte resulta de aplicación al caso, por lo que me remito a su considerando 8 del voto de la mayoría, que reiteró que:

> *"Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el artículo 4 como en los artículos 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318: 1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros).*
>
> *Esta consolidada doctrina fue sostenida, sin grietas, aun en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmarse que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aun mediante decretos de la naturaleza señalada (Fallos: 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros). Tesitura que el constituyente de 1994 mantuvo, sin hesitaciones, al redactar el actual inciso 3 del artículo 99 de nuestra Ley Fundamental.*

17 No resulta ocioso recordar que el artículo 12, inciso 5, de la Constitución de la CABA garantiza expresamente *"la inviolabilidad de la propiedad privada"*.

18 Artículo 150 y concordantes de años posteriores del Código Fiscal de la CABA –texto ordenado año 2013–.

19 El artículo 51 de la Constitución de la CABA, reza: *"No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria. El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza"*.

20 REVILLA, Pablo, "Delegación legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional", La Ley On-line.

21 CSJN, "Selcro SA c/Jefatura de Gabinete de Ministros decisión 55/00 (decreto 360/95 y 67/96) s/amparo ley 16.986", del 21/10/2003.

22 CSJN, Fallos, C. 486. XLIII, "Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo", del 15/4/2014.



I y II Jornadas.indb 306 2/5/16 15:43

*La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411). Como ha dicho este Tribunal, "al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país –según las palabras de Alberdi– la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados", agregando, también en conceptos del ilustre jurista citado que "ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea 'saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal' e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública" (Fallos: 321:2683).*

*En la fecha más reciente, esta Corte ha señalado que "el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329: 1554)".*

En el mismo sentido, cabe tener presente que el fallo de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata[23] se concluyó que *"…es inconstitucional que un sujeto siga sufriendo retenciones y/o retenciones, si tiene saldo a favor…".*

Cabe destacar que, en línea con esta doctrina, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA trató un caso[24] ejemplar, en el que a través de la aplicación de un sistema de retención a cuenta se le efectuaban al contribuyente retenciones en la fuente por sumas muy superiores a las que debía tributar en concepto de IIBB en la CABA. Al respecto, el Tribunal Superior expresó que *"el trato tributario ordenado para el contribuyente es ilegítimo, incluso constitucionalmente, por varios motivos: contraviene la base imponible fijada por ley y lo hace con fundamento en normas reglamentarias y actos administrativos que alteran la garantía que proporciona la Constitución (CCABA, 51, 1), el principio de legalidad" (voto del Dr. Maier).*

También dijo el Tribunal en esa oportunidad que *"…el establecimiento de cualquier 'ante pago' desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excelencia de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multisecular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador…" "…toda la prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deuda inexistente, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo… las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario…". "…La posibilidad repetición que contempla el artículo 63 del Código Fiscal (t.o. 2005), no habilita a que se pueda cobrar ilegalmente de más, al desentenderse la retención de la cuantía de la tarifa del Tributo establecida en la ley, con la excusa de que es posible repetir…menoscabando el derecho de usar y disponer de la propiedad…" (Voto del Dr. Casás).*

---

23 CACA de Mar del Plata, "Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c/ARBA s/Pretensión declarativa de certeza", del 25/06/2013.

24 TSJ CABA, "Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia s/Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/Amparo (artículo 14, CCABA)", expte. 5884/08, sentencia del 12/11/2008.



I y II Jornadas.indb 307 2/5/16 15:43

## 5.2. Del derecho de defensa

En otro orden de ideas, como también lo establece la resolución comentada, AGIP incorpora a los contribuyentes de oficio al padrón de alto riesgo fiscal, ello, sin darles la oportunidad de efectuar un descargo previo para expresar su disconformidad, en franca violación al derecho de defensa consagrado en nuestra Constitución Nacional no sólo en el artículo 18 (y artículo 13 de la Constitución de la CABA), sino también en los tratados internacionales de derechos humanos incorporados a la misma a través de su artículo 75, inciso 22 (entre otros, el artículo 8 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos –en adelante CIDDHH–).

A lo anterior hay que sumarle la arbitrariedad con la que el referido artículo 5 de la resolución 918/AGIP/2013 dispone que *"la asignación del Riesgo Fiscal se realizará trimestralmente, debiendo los contribuyentes o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que hayan regularizado su situación, aguardar hasta la finalización del mismo para ser recategorizados"*.

En efecto, la normativa bajo análisis aplicada al caso concreto resulta una vía de hecho[25], violatoria del derecho de defensa al prever la inclusión de oficio sin mediar un acto administrativo previo que reúna los elementos esenciales del artículo 7 de la ley de procedimientos administrativos de la CABA[26], ni la posibilidad de discutir la calificación de riesgo que discrecionalmente pudiera efectuar el Fisco local.

Recordemos que, conforme lo dispone el artículo 14 de la resolución 918/AGIP/2013, el detalle de los contribuyentes calificados como de Riesgo Fiscal sólo se publica en la página web de la AGIP (www.agip.gob.ar) para la consulta "on-line" por parte de los Agentes de Recaudación.

Específicamente, los recaudos consignados en los incisos a) a f) del artículo 7 de la Ley 1510/97 de la CABA no son cumplidos para la emisión de los actos publicados, lo que los vicia de nulidad por estricta aplicación del artículo 14, inciso b), de la citada ley, que fulmina de nulidad absoluta e insanable al acto que fuere emitido *"(…) mediando… falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o los derecho invocados; por violación de la ley aplicable; de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado"*.

De la lectura de ambos artículos se deduce que un acto administrativo que está llamado a producir efectos jurídicos individuales en forma inmediata, como lo sería la inclusión en un padrón de riesgo fiscal, debe ser realizado cumpliendo la totalidad de los requisitos exigidos por la ley.

En este punto, no puede dejar de tenerse presente el Planteo Nº 14 formulado por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (CGCECF) en el marco de la Mesa de Enlace AGIP-Entidades Profesionales (reunión de fecha 24/4/2011) en la cual se critica la resolución 220/AGIP/2008 (antecesora de la actual 918/AGIP/2013) y entre otras cosas se dijo:

> *"(…)La actuación de la AGIP se rige en principio por el Código Fiscal (CF) de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Adicionalmente, el artículo 134 de aquel aclara que las normas y términos específicos*

---

25 Al respecto, el artículo 9 de la ley 1510/97 de la CABA, reza: "Vías de hecho. La Administración se abstendrá: a. De comportamientos materiales que importen vías de hechos administrativas lesivas de un derecho o garantías constitucionales.(…)".

26 La ley 1510/97 de la CABA, en su artículo 7 establece: *"Requisitos esenciales del acto administrativo. Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes:*

*a. Competencia. Ser dictado por autoridad competente;*

*b. Causa. Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable;*

*c. Objeto. El objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos;*

*d. Procedimientos. Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos.*

*e. Motivación. Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo;*

*f. Finalidad. Habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa u objeto.*

*Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad.*

*Los contratos que celebren los órganos y entidades alcanzadas por esta ley se regirán por sus propias normas especiales, sin perjuicio de la aplicación directa del presente título en cuanto fuese pertinente."*



I y II Jornadas.indb 308 2/5/16 15:43

*contenidos en el mismo 'tienen preeminencia' con respecto a la Ley de Procedimientos Administrativos (decreto-ley 1510/97). No obstante, al no existir ninguna regulación y/o limitación específica en el CF sobre los actos de la Administración tributaria, deberá aplicarse en forma supletoria la LPA. Así, la validez del acto administrativo dependerá del cumplimiento de ciertos requisitos o elementos esenciales consagrados en el artículo 7 de la LPA. Si están presentes, será perfecto, válido y eficaz.*

*Se han detectado las siguientes particularidades cuando un sujeto es incluido en el padrón de alto riesgo fiscal: (a) no se emite y/o publica una resolución por escrito firmada en la que se comunique al administrado que ha sido incorporado a dicho padrón. (b) Si bien un sujeto podrá tomar conocimiento de su inclusión en el padrón, porque el mismo es dado a conocer en la página web de la AGIP (www.agip.gov.ar), ello no equivale a una notificación según lo normado en el Código Fiscal y en otras normas de aplicación supletoria. (c) No se deja constancia en el acto de calificación de riesgo de la fundamentación o motivación por el cual se ha incorporado a un sujeto al padrón. (d) No se emite dictamen jurídico previo a la inclusión de un sujeto en el padrón. (e) Se vulnera el derecho de defensa, dado que el contribuyente no tiene posibilidad de emitir descargo alguno en forma previa a que la administración decida su condición de "alto riesgo".*

*Según lo expuesto anteriormente, la calificación de riesgo fiscal no cumple con los requisitos esenciales propios de un acto administrativo, resultando una vía de hecho."*

En función de lo expuesto, resulta interesante traer a colación un caso donde un contribuyente que sufría retenciones sobre sus acreditaciones bancarias por importes mayores a la obligación tributaria que le correspondía tributar en la CABA afirmó, entre otras cosas, que el mecanismo implementado por la AGIP para categorizar a los contribuyentes en alto riesgo fiscal afecta el principio de igualdad tributaria, ya que implica una discriminación ilegítima, en su desmedro, porque hay un trato desigual entre los iguales al aplicársele una categoría y una alícuota diferente sin cumplir con los parámetros previstos en la resolución, por ser categorizado como de alto riesgo fiscal violándose, asimismo, su derecho de defensa al no permitírsele discutir tal calificación; la jueza interviniente reseñando la doctrina del TSJ en autos "Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia" resolvió declarar:

*"(…)la inconstitucionalidad de las resoluciones 3623/DGR/2009 y 744/AGIP/2011, y ordenar al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires que, en lo sucesivo, no le efectúe a la actora más retenciones hasta que haya aplicado, repetido o agotado la totalidad de los saldos a favor que eventualmente detente en el impuesto sobre los ingresos brutos*[27]*"*.

Nos resulta claro que mediante la inclusión de oficio de un contribuyente sin permitirle efectuar un descargo previo para discutir la calificación de "riesgo fiscal", ni mediar el dictado de un acto administrativo, se produce una afectación de su derecho de defensa. Ahora bien, cabe preguntarse si esta inclusión de oficio que prevé la resolución 918/AGIP/2013 puede ser calificada como una sanción.

En efecto, los denominados parámetros de riesgo fiscal enumerados en los artículos 3 y 6 de la resolución 918/AGIP/2013 no son más que la descripción de incumplimientos a obligaciones formales o materiales.

Así, observamos que la resolución prevé una serie de acciones o incumplimientos que constituyen el antecedente de la estructura típica sancionatoria.

Por lo tanto, si se produce alguna de las circunstancias descritas en la resolución (incumplimiento de los deberes materiales o formales enunciados) se dispara el consecuente de la norma, que va a constituir una situación sumamente desventajosa para el contribuyente (inclusión en el padrón y, por ende, aplicación de las alícuotas más altas vigentes en SIRCREB).

Si bien la CSJN[28] tuvo oportunidad de tratar el tema de las sanciones encubiertas[29] no dando acogida favorable a los argumentos de los contribuyentes que planteaban la violación del principio de culpa-

27 Juz. CAyT Nº 1, "Calitri, Filomena Lucía y Horacio Alfredo Nieto Soc. de Hecho c/GCBA s/Amparo (art. 14, CCABA)", expte. 38742/0.

28 CSJN, "Agro Corredora SRL c/AFIP - DGI s/Amparo", 12/08/2008, y CSJN, "Cereales Acebal SRL c/AFIP - DGI s/Amparo", 12/08/2008.

29 Por ejemplo, en casos en que se agravaba enormemente la carga tributaria de los contribuyentes que resultaban excluidos del registro fiscal de operadores de granos (RFOG) por ser considerados incursos en la causal de "inconducta fiscal" también de previsión reglamentaria y no legal.



I y II Jornadas.indb 309 2/5/16 15:43

bilidad, entendemos que dicha jurisprudencia no resulta de aplicación a los casos de los contribuyentes incluidos en el Padrón de Riesgo Fiscal. Ello es así porque la inclusión en dicho registro no es voluntaria y no implica un sometimiento voluntario por parte del contribuyente, sino que se realiza de oficio por parte del Fisco, en forma coactiva y sin permitirle defenderse de modo previo alguno.

Por lo expuesto, afirmamos que el régimen de recaudación sobre la base de criterios de riesgo fiscal establecido por la resolución 918/AGIP/2013, no sólo no cumple con una finalidad recaudatoria que debería tener porque los indicios que utiliza no se vinculan en forma directa con el hecho imponible del IIBB, sino porque en realidad prevé una sanción encubierta e inconstitucional por resultar violatoria de los principios de culpabilidad, máxima taxatividad legal, certeza y legalidad.

## 6. LAS SUMAS RETENIDAS O PERCIBIDAS EN EXCESO ¿SON TRIBUTOS?

En el ya citado caso donde al contribuyente se le generaban saldos a favor en IIBB, de difícil absorción, el TSJ CABA los asimiló a verdaderos empréstitos forzosos[30].

En otro caso, como producto de la aplicación indiscriminada de estos regímenes de recaudación sobre conceptos no gravados, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA tiene dicho que la pretensión deliberada del fisco de generar pagos a cuenta por hechos imponibles que están lejos de consumarse, con cabal conciencia de ello por parte de los funcionarios, podría encuadrar en el delito de exacciones ilegales, tipificado por el artículo 266 del Código Penal, en cuanto prescribe: "*Será reprimido con prisión de uno a cuatro años e inhabilitación especial de uno a cinco años, el funcionario público que, abusando de su cargo, solicitare, exigiere o hiciere pagar o entregar indebidamente, por sí o por interpuesta persona, una contribución, un derecho o una dádiva o cobrase mayores derechos que los que corresponden*"[31].

Concluyendo que *"no puede pasar desapercibido que las retenciones como pagos a cuenta no pueden estar llamadas a generar un abultado y permanente saldo a favor del contribuyente, con apropiación ilegal por parte del fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos"*[32].

Entendemos que la naturaleza de la sumas retenidas en exceso, sin perjuicio del nomen iurs que se le quiera dar al instituto, nunca puede ser tributaria. Ello es así porque será tributo solo lo que se retenga o perciba como pago a cuenta de una prestación coactiva previamente establecida por ley en función de una manifestación de capacidad contributiva.

En efecto, todo lo que sea detraído del patrimonio de un sujeto en exceso de la obligación tributaria que efectivamente le corresponda, será una prestación ilegítima, por surgir de una resolución del Poder Ejecutivo local, e inconstitucional, por ser contraria al principio de soberanía del pueblo y la forma republicana de gobierno (artículos 1 y 33 de la Constitución Nacional).

## 7. ASPECTOS PROCESALES

En este punto corresponde efectuar un somero análisis de algunas de las vías procesales previstas en la normativa vigente para determinar cuáles son las que entendemos más idóneas para que los contribuyentes que entiendan afectados sus derechos en un caso concreto puedan hacer valer la supremacía de la Constitución.

### 7.1. La acción de repetición: desigualdad en la relación jurídico-tributaria

Conforme lo dispuesto por el artículo 4 de la resolución 918/AGIP/2013, la inclusión como contribuyente de "alto riesgo fiscal" implica quedar incorporado al Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCREB) con la alícuota más alta vigente. Esto, en el caso concreto, puede generar saldos a favor de manera constante en IIBB y que se seguirán generando mientras se le sigan efectuando re-

30 TSJ CABA, "Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia s/Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/Amparo (artículo 14 CCABA)", expte. 5884/08, sentencia del 12/11/2008.

31 TSJ CABA, "Asociación Argentina de Compañías de Seguros (AACS) c/GCBA s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad", sentencia del 27 de agosto de 2014, voto del Dr. Casás.

32 En el mismo sentido se expidió cuando se aplicaron retenciones bancarias sobre importes excluidos del objeto del impuesto, como lo son los aportes de capital. TSJ CABA, "Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo (artículo 14, CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad", 12/12/2014.



I y II Jornadas.indb 310 2/5/16 15:43

tenciones al contribuyente que, en muchos casos, incluso deben tributar impuesto en esa jurisdicción, el crédito por impuesto a favor siempre será mayor que el impuesto que corresponda pagar.

Como bien señala la doctrina[33], a la generación de constantes saldos a favor por las retenciones se agregan las dificultades –o imposibilidad– de solicitar la exclusión del régimen, que obliga al contribuyente a iniciar reclamos de repetición. Y en el marco de tales reclamos la situación del contribuyente se agrava debido a la exigüidad de la tasa de interés en favor del contribuyente, lo cual lesiona el principio de igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria.

En efecto, la tasa de interés que se fija en favor del contribuyente (6% anual) resulta totalmente asimétrica respecto de la tasa de interés que se fija en favor del Fisco (intereses resarcitorios: 36% anual, y punitorios: 48% anual).

Cabe tener presente que esta circunstancia ha sido convalidada por la jurisprudencia de la CSJN[34], quien se expidió a favor de su constitucionalidad a fin de evitar que los contribuyentes busquen financiarse evitando el pago de los tributos que les corresponden en tiempo, si tuvieran que afrontar frente al Fisco las mismas tasas de interés que ofrece el mercado.

También se señala que al demérito económico que se produce para el contribuyente como consecuencia de transitar el largo camino del reclamo de repetición y de la ulterior demanda judicial con el mismo objeto, si tal recorrido requiere varios años, se agrava por la pérdida de poder adquisitivo de la moneda como consecuencia de la inflación.

Por lo expuesto entendemos que la acción de repetición no constituye una vía idónea para evitar la afectación de los derechos constitucionales derivada de la aplicación de la resolución 918/AGIP/2013 al caso concreto.

Incluso, ante el hipotético caso de que se entendiese que no hay lesión al patrimonio del contribuyente, bajo el argumento de que la ley le da derecho a repetir lo mal pagado –o lo retenido en exceso–. Cabe tener presente que, al respecto, se expresó la Dra. Liberatori en el fallo ya citado[35], al decir:

> *"(…)Estimo que tal razonamiento reposa en un error de concepto: el derecho a repetir lo mal pagado –que, por cierto, no es exclusivo del régimen tributario, sino propio del derecho común (Título XV, Capítulo VIII, Código Civil)– nace ante un error de hecho o de derecho (conf. artículo 784, CC) y procura evitar el enriquecimiento sin causa de quien ha percibido lo no debido, el Fisco, en este caso. La acción de repetición de impuestos tiene su fundamento y origen en el principio jurídico-moral de que 'nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otros', regla ética de proyección patrimonial que no sólo alcanza a los particulares sino también al Estado. Tal principio, que fuera también receptado por el derecho civil –artículo 784 del Código Civil– reafirma la relación que guarda el orden jurídico respecto del orden moral (CSJN, in re 'Ford Motor Argentina SA c/Administración Nacional de Aduana s/Repetición de impuestos', 25/6/1985). Es una solución excepcional a una circunstancia irregular, y por ello no puede ser utilizada como excusa para, conscientemente, recibir lo que no es debido, pues esta pretensión es antijurídica e inmoral. En otras palabras, el hecho de que el deudor tenga la posibilidad de reclamarme no me autoriza a cobrar mal. Desde ya es también un tremendo error considerar que no hay daño o que no se afecta el derecho de propiedad porque hay posibilidad de reparación. Adviértase que, con ese criterio, cualquier ilicitud quedaría convalidada, siempre que el autor sea solvente para afrontar la indemnización; incluso –por qué no– hasta un delito. Es obvio que ello sería un despropósito, desde donde se lo mire, sin necesidad de recordar, además, que nunca se obtiene una reparación integral del daño sufrido."*

Al respecto, se destaca que el mentado principio resultaría indemne en caso de que se fijen iguales intereses para ambas partes de la relación jurídico-tributaria, como se había propuesto en el Modelo de Código Tributario para América Latina[36].

---

33 Coronello, Silvina E., "Límite constitucional a la facultad de recaudar", artículo publicado en Ámbito Financiero, 16/12/2014, www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=3422.

34 CSJN, "Arcana, Orazio", Fallos: 308:283, 18/03/1986.

35 Juzgado CAyT Nº 1, "Calitri, Filomena Lucia y Horacio Alfredo Nieto Soc. de Hecho c/GCBA s/Amparo (art. 14, CCABA)", expte. 38742/0.

36 Modelo de Código Tributario para América Latina (1967). El artículo 61 reza: *"El pago efectuado fuera de término hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la administración tributaria, la obligación de pagar juntamente con el tributo un interés equivalente al corriente en plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales, el que se liquida-*



I y II Jornadas.indb 311 2/5/16 15:43

## 7.2. La acción de amparo

La acción de amparo tiene sustento constitucional a partir de la reforma del año 1994 en la que se establece en el artículo 43 una *"(…)acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva(…)".*

Si bien la acción de amparo resulta tentadora por su trámite sumarísimo, hay una serie de obstáculos por los cuales no recomendamos encausar los planteos a través de la acción de amparo; ellos son los siguientes: la demostración de la inexistencia de otras vías más idóneas; la probabilidad de que el objeto de la demanda coincida con el objeto de la medida cautelar que se deberá solicitar; y las limitaciones derivadas de la carencia de una etapa de amplio debate y prueba.

Veremos que algunos de ellos han sido dejados de lado por la jurisprudencia que ha dado cabida favorable a acciones de amparo planteadas en relación a estos temas y otros han sido superados por la moderna legislación procesal local, no obstante, entendemos que algunos de ellos subsisten.

### *a) Inexistencia de otro medio judicial más idóneo:*

En cuanto a la primera de las limitaciones, la sala 1ª de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario, al analizar la existencia de otras vías, destacó que *"en consecuencia, la existencia de vías administrativas no resulta óbice para la procedencia de la acción, puesto que el texto constitucional es claro en restringir su admisibilidad solo cuando se verifica la existencia de remedios de naturaleza 'jurisdiccional' que resultan más adecuados para tutelar los derechos comprometidos"*[37].

Sobre este punto, no se puede pasar por alto que el artículo 16 de la resolución 918/AGIP/2013 dispone que *"los contribuyentes o responsables categorizados como de Riesgo Fiscal pueden exponer su disconformidad a través del 'Reclamo por disconformidad de alícuota de Riesgo Fiscal', que se encontrará disponible en la página web de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos como reclamoriesgofiscal@agip.gov.ar."*

Nos resulta claro que la vía prevista por el artículo indicado no resulta idónea para tutelar los derechos de un contribuyente que fue incluido en el Padrón de Riesgo Fiscal, no sólo porque no permite efectuar un descargo para discutir la calificación de riesgo con anterioridad a ser incluido en el padrón sino, también, porque incluso para el supuesto de que la AGIP acepte que se incluyó erróneamente al contribuyente en el padrón de riesgo fiscal, el sujeto afectado por la inclusión en el mismo deberá aguardar hasta la finalización del trimestre para ser recategorizado (artículo 5 de la resolución 918/AGIP/2013). Esto implica que deberá seguir soportando retenciones bancarias injustificadamente, con la consecuente ilegítima afectación a su derecho de propiedad (artículo 12, inciso 5 y artículo 51 de la Constitución de la CABA).

En cuanto a la posibilidad de repetir las sumas retenidas, con precisión, se dijo que:

> *"(…)no soluciona nada, porque el saldo a favor se produce en forma permanente, y se seguirá produciendo mientras esté vigente el sistema que se ataca. O sea que, si este régimen no se modifica, la actora estará obligada a repetir in aeternum. Es curioso cómo, según la óptica oficial, un mecanismo de excepción, pensado para reparar errores, se convierte así en una práctica habitual. Esto no puede ser admitido, ni en derecho ni en justicia".*[38]

---

*rá hasta la extinción de la obligación. (…) Anualmente el Poder Ejecutivo, previo asesoramiento de la banca oficial, fijará el tipo de interés que regirá en el año siguiente."* Por su parte, el artículo 62, dispone*: "El artículo anterior es también aplicable a las deudas del fisco resultantes del cobro indebido de tributos. En tal caso, los intereses se liquidarán a partir de los días de la reclamación del contribuyente o, en su caso, de la notificación de la demanda."*

37 CCAyT CBA, Sala 1ª, "Quiroga, Estela J. c/GCBA – Secretaria de Hacienda y Finanzas – Dirección de Medicina del Trabajo s/amparo", expte. 3906, del 06/04/02.

38 Juz. CAyT Nº 1, "Calitri, Filomena Lucía y Horacio Alfredo Nieto Soc. de Hecho c/GCBA s/Amparo (art. 14, CCABA)", expte. 38742/0.



I y II Jornadas.indb 312 2/5/16 15:43

En el mismo fallo[39], al analizar la posibilidad de compensar, se afirmó:

*"(…)Tampoco es útil la compensación de deudas prevista en el artículo 55 CF (t.o. 2010), por exactamente las mismas razones; de hecho, el Código Fiscal (t.o. 2010) trata a los dos institutos (repetición y compensación) en el artículo 58. Es que en estos casos se generan 'saldos acreedores que los contribuyentes nunca podrán compensar con futuras obligaciones', por la constante acumulación que se produce. Está claro que estas no son las vías adecuadas para resolver el problema".*

***b) Que el objeto de la medida cautelar no coincida con la pretensión de fondo:***

Se recomienda que junto al planteo de inconstitucionalidad en función de los argumentos desarrollados en este trabajo, se solicite una medida cautelar tendiente a que se excluya al contribuyente del padrón de riesgo fiscal y/o se le sigan efectuando retenciones bancarias a cuenta del IIBB en esa jurisdicción.

Sobre este punto, cabe recordar que es jurisprudencia conocida de la CSJN[40] que si de la medida cautelar a dictarse se desprendieran los mismos efectos que produciría el pronunciamiento definitivo, haciendo superfluo el dictado de la sentencia de fondo, la pretensión cautelar debe juzgarse inaceptable.

Ahora bien, el artículo 177 del CCAyT pareciera despejar ese posible obstáculo al admitir expresamente que el objeto de la medida cautelar no coincida con la pretensión de fondo.

No obstante lo anterior, la Sala I de la CACAyT de la CABA[41], interpretando esta disposición, tiene dicho que si bien la norma admite el dictado de medidas cautelares con contenido positivo, aunque lo peticionado coincida con el objeto sustancial de la acción promovida, en tales supuestos los recaudos que hacen a su admisibilidad deben ser analizados con mayor prudencia, habida cuenta de que podrían configurar un anticipo de jurisdicción anterior al dictado del fallo final.

***c) Limitaciones derivadas de la carencia de una etapa de amplio debate y prueba:***

En cuanto a este punto, cabe destacar que la acción de amparo procede sólo frente a supuestos de ilegalidad o arbitrariedad manifiesta. Así, en el marco de un proceso, un acto generalmente puede decir que reviste ilegalidad o arbitrariedad "manifiesta" cuando no se requiere ahondar en la producción de pruebas para demostrar los extremos que se alegan en la demanda.

Así lo entendió la CSJN[42] cuando se planteó la inconstitucionalidad de la norma reglamentaria que permitía excluir a ciertos contribuyentes del Registro Fiscal de Operadores de Granos.

Entendemos que, por lo general, este tipo de planteos suele requerir al menos de la producción de una prueba pericial contable a fin de acreditar la cuantía del perjuicio y el monto de las retenciones sufridas en exceso, por ende, nos inclinamos por encausar el reclamo mediante el proceso de conocimiento que se analizará a continuación.

## 8. ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA

Conforme el criterio establecido en diversos pronunciamientos de la Alzada del fuero[43] CAyT CABA, la pretensión declarativa articulada por vía de la acción bajo análisis se encuentra fuera de las previsiones contenidas en el artículo 3 del CCAyT respecto del modo de producir el agotamiento de la instancia administrativa como requisito previo a la promoción de la demanda judicial.

El artículo 277 del CCAyT establece como recaudos para la procedencia de la acción declarativa un estado de falta de certeza sobre el alcance, modalidad o extensión de una relación jurídica que en forma ac-

39 Juz. CAyT Nº 1, "Calitri, Filomena Lucia y Horacio Alfredo Nieto Soc. de Hecho c/GCBA s/Amparo (art. 14, CCABA)", expte. 38742/0.

40 CSJN, "Provincia de Santiago del Estero c/Nación Argentina y otros", Fallos: 307:1804, 1987.

41 CACAyT CABA, Sala I, "BRD SACIFI c/GCBA s/medida cautelar", 22/05/2006.

42 CSJN, "Agro Corredora SRL c/AFIP - DGI s/amparo", 12/8/2008, y CSJN, "Cereales Acebal SRL c/AFIP - DGI s/amparo", 12/08/2008.

43 Conf. CACAyT CABA, Sala I, "Torres, Jorge c/Instituto de Vivienda de la CABA s/acción meramente declarativa", 11/06/2009, y Sala II, "Abbas, Horacio y otros c/GCBA y otros s/acción meramente declarativa", 03/12/2009.



I y II Jornadas.indb 313 2/5/16 15:43

tual o inminente pueda ocasionarle un perjuicio concreto. Asimismo, se requiere la inexistencia de otras vías legales que puedan poner fin a la situación en la que se encuentra el accionante.

Sobre el punto, al igual que en la acción de amparo, la existencia de otras vías no obstaculiza la procedencia de la acción declarativa, si estas vías son menos aptas para la tutela inmediata que debe reparar.

Se trata de un juicio de tipo ordinario con amplia etapa de debate y donde no existen limitaciones en materia de prueba.

En cuanto al otro de los requisitos de procedencia de esta acción, señala la doctrina[44] que *"si bien nada obsta a que en el marco de la acción meramente declarativa del artículo 277 CCAyT, se plantee la inconstitucionalidad de una norma, el control de constitucionalidad que se realice no será de carácter abstracto (como en el caso del que ejerce el Trib. Sup. Just. a través de la acción prevista en el artículo 113, inciso 2, CCBA), sino que se realizará en el marco de un caso, a fin de despejar una situación de incertidumbre sobre una relación jurídica determinada."*

Por todo lo expuesto entendemos que el contribuyente que vea afectados sus derechos por estar incluido en el Padrón de Riesgo Fiscal, podrá solicitar al juez competente mediante una acción declarativa de certeza (artículo 277 CCAyT) que haga cesar el estado de incertidumbre que pesa sobre la relación jurídica existente él mismo y la AGIP, toda vez que por la aplicación de un sistema de retenciones bancarias a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se le efectúan retenciones en la fuente por sumas que no corresponde que tribute en dicha jurisdicción, o incluso en el caso de que le corresponda tributar IIBB en la CABA, las sumas que se le retienen son mucho mayores a las que eventualmente debería tributar en la jurisdicción.

En efecto, podrá plantear que por aplicación de la resolución 918/AGIP/2013, la AGIP lo califica como contribuyente de "riesgo fiscal" (en franca violación a su derecho de defensa, al no permitirle previamente discutir tal calificación) y, por tal motivo, lo incorpora al SIRCREB con la alícuota más alta vigente. Esto le genera saldos a favor de manera constante en IIBB (y que se seguirán generando mientras siga vigente este sistema) que incluso para el caso de que llegase a considerarse que debe tributar impuesto en esa jurisdicción, el crédito por impuesto a favor siempre será mayor que el impuesto que corresponda pagar, lo que probará con un informe técnico contable.

Deberá alegar asimismo que la referida conducta de la Administración le genera gran incertidumbre respecto de su relación jurídica con el indicado Fisco local toda vez que mediante una resolución (y no mediante una ley en sentido material y formal) se vulneran de manera directa e inmediata derechos, garantías y principios consagrados tanto en la Constitución Nacional como en la local, tales como el de legalidad, propiedad, capacidad contributiva, certeza, razonabilidad e igualdad, entre otros, en tanto la tributación mediante el referido sistema de retenciones bancarias le ocasiona un perjuicio actual y que se seguirá perpetuando mientras se siga aplicando este sistema; o sea, la falta de certeza sobre la juridicidad o antijuridicidad de dicha relación jurídica le ocasiona (daño actual) y es capaz de seguir ocasionándole graves perjuicios patrimoniales.

Como la acción declarativa no tiene pretensión de condena se deberá solicitar, junto con la demanda principal, una medida cautelar de no innovar para que se ordene a la AGIP y a las entidades bancarias con las que opera el contribuyente, que se abstengan de efectuarle retenciones mediante SIRCREB a cuenta de IIBB en la jurisdicción de la CABA hasta que se resuelva el fondo de la cuestión[45].

44 BALBÍN, Carlos F. (director), "Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Comentado y anotado", tomo II, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012, pág. 888.

45 CACAyT CABA, Sala I, "Citrícola Renoval SRL c/GCBA s/Incidente de apelación", expte. C7425-2014/1, 18/02/2015.



I y II Jornadas.indb 314 2/5/16 15:43

# SALDOS A FAVOR EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: ANÁLISIS Y PERSPECTIVAS

**MARCELO ARIEL GRECO y ANALÍA PAULA MAGNO**

## 1. INTRODUCCIÓN

La finalidad del trabajo se centra en analizar los saldos a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos provenientes de los regímenes de recaudación vigentes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires.

A los efectos de desarrollar el tema del presente trabajo, comienza con la definición de los Agentes de Retención y Percepción.

A continuación abordamos la recepción legislativa de los agentes de recaudación en ambas jurisdicciones, para luego describir la posibilidad de compensación de los saldos a favor y la problemática planteada por los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la acumulación de los mismos que provienen del exceso originado por los ingresos directos (retenciones y/o percepciones sufridas) sobre el impuesto determinado.

En muchos casos la acumulación se produce por la proliferación de regímenes de percepción y/o retención o sobre la base de las alícuotas incrementadas por la inclusión en padrones denominados de riesgos fiscal. A raíz de esta situación, algunas Administraciones Tributarias locales han determinado procedimientos tendientes a la atenuación, reducción o exclusión de regímenes de recaudación.

Asimismo se analizarán las vías administrativas de repetición de tributos y jurisprudencia al respecto.

Por último, incorporaremos algunas recomendaciones del tema desarrollado.

## 2. AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN[1]

Para comenzar el trabajo consideramos pertinente definir a los agentes de retención y percepción conforme lo expuesto por Héctor B. Villegas[2]: *"Ambos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena. No se puede decir a priori si son 'responsables solidarios' o 'sustitutos'. Si el legislador los crea, pero a su lado deja el 'contribuyente', serán 'responsables solidarios'.*

*Este es el criterio general que rige en la legislación argentina. Si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán responsables 'sustitutos'.*

*En cuanto a la caracterización de estos sujetos pasivos podemos decir que:*

a) *El agente de retención es un deudor del contribuyente o de alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.*
b) *El agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. En las hipótesis más habituales, el agente de percepción recibe del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco. Tal situación se da porque el agente de percepción proporciona al contribuyente un servicio o le trasfiere o suministra un bien".*

Asimismo, Osvaldo H. Soler[3] sostiene que *"La evolución operada en materia recaudatoria ha conducido a una cada vez mayor participación de los particulares en la percepción de los tributos, pues el Estado ha evaluado la conveniencia de que un sujeto distinto al contribuyente asuma las obligaciones de este, en lo que respecta al ingreso del tributo a las arcas fiscales, mediante 'retención en la fuente'. Dicho régimen fue implementado atendiendo a los impuestos sobre la renta, pero luego su aplicación se fue generalizando, a punto*

1 Basado en el trabajo en las I Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, AAEF, Rosario, 2014, "Los Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires", Dra. Analía Paula Magno.

2 Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, pág. 263, Editorial Depalma.

3 Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria, pág. 79, Editorial La Ley.



I y II Jornadas.indb 315 2/5/16 15:43

*tal que, en nuestro país, casi no existen gravámenes en los que no se hubiese establecido un régimen de retención o percepción. Son claras las ventajas que la retención o percepción en la fuente tiene para el fisco: la economía en los costos de recaudación que resultan trasladados a los particulares, la intervención de un tercero, que siendo responsable solidario del ingreso del tributo, entorpece cualquier intento de realización de maniobras ilícitas tendientes a frustrar el crédito fiscal y el beneficio financiero resultante de recaudar el tributo con anterioridad al vencimiento general establecido para los respectivos gravámenes".*

## 3. REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

### 3.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El artículo 3 del Código Fiscal, t.o. 2015, establece que *"En ejercicio de su competencia la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos está facultada para:*

*(…)*

*19. Implementar dentro de lo establecido en el presente Código, nuevos regímenes de percepción, retención, información, pagos a cuenta y designar los agentes para que actúen dentro de los diferentes regímenes."*

Asimismo, por intermedio de la ley 5237[4] se incorporó un capítulo dentro del Título II "Impuesto sobre los Ingresos Brutos" denominado "De los Agentes de Recaudación (Retención y Percepción) y de los Regímenes de Retención y Percepción". Conforme al decreto 117/2015 que ordenó el texto del Código Fiscal los artículos correspondientes a la temática son el 241 a 247 fijando pautas tanto para la actuación como para la designación de los agentes de recaudación y referentes al establecimiento de regímenes de retención y/o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, entre algunos de los aspectos relevantes.

En la actualidad la resolución 939/AGIP/2013[5] y sus Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII y IX compilaron los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos vigentes a la fecha de su publicación.

Entre los aspectos generales de la resolución podemos destacar que ***los sujetos obligados*** a actuar como Agentes de Recaudación son aquellos que ***se encuentren nominados*** en los Anexos II, III, IV y V. Asimismo en la página web de la AGIP se puede consultar el padrón vigente compuesto por la nómina de agentes de recaudación[6].

A continuación se expone los regímenes establecidos en el Anexo I de la mencionada resolución:

#### *Régimen General de Retención: Sujetos consignados en el Anexo II*

Comprende las siguientes operaciones cuando:

- La entrega de las cosas muebles se realiza en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- La locación de las cosas, obras o servicios o la prestación de servicios, se realiza en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Asimismo fija pautas especiales para las siguientes actividades:

- Fabricación y Comercialización de Medicamentos para uso Humano;
- Industria del Software
- Servicios Médicos y Odontológicos
- Call Center
- Locación de bienes inmuebles
- Agencias de Publicidad
- Intermediarios
- Servicios Eventuales
- Compañías de seguro respecto de sus Reaseguradoras
- Tarjetas de Crédito y Servicios de Tickets
- Obras Sociales

4 Sanción: 11/12/2014, Promulgación: Decreto 533/014 del 29/12/2014, Publicación: BOCABA N° 4550, del 30/12/2014.

5 Publicación en el BOCABA Nº 4302, del 19/12/2013.

6 www.agip.gov.ar/web/agentes-recaudacion/padron-agentes-recaudacion.html.



I y II Jornadas.indb 316 2/5/16 15:43

- Obras Sociales - Entidades intermediarias
- Compañías de Seguros
- Martilleros y demás intermediarios

***Régimen General de Percepción: Sujetos consignados en el Anexo II***

Comprende las siguientes operaciones:

- Ventas, locaciones y prestaciones que se efectúen en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Determina a continuación aspectos especiales para las siguientes actividades:

- Operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que se efectúen en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- Bancos y demás entidades financieras
- Fabricación y Comercialización de Medicamentos para uso Humano
- Industria del Software
- Fabricantes, Productores Mayoristas y Distribuidores de Productos Comestibles y Bebidas
- Productores de Combustibles Líquidos y Gas Natural y Comercialización Mayoristas
- Fabricación, Importación, Distribución o Comercialización de Automotores, Autopartes, Motocicletas, Motopartes y Repuestos
- Comercio Electrónico

***Régimen General de Percepción: Sujeto: Dirección General de Aduanas***

- Operaciones de Importación definitiva a consumo de mercaderías

***Régimen General de Percepción: Fabricantes, productores, mayoristas y/o distribuidores de todo tipo de productos consignados en el Anexo II***

- Venta al contado y efectivo importe superior a $ 1000

***Régimen Percepción y Retención: Sujetos consignados en el Anexo II***

- Sujetos del Régimen Simplificado - Magnitudes Superadas

***Régimen General de Percepción: Sujetos consignados en el Anexo III***

- Franquicias

***Regímenes Especiales de Percepción***

**Sujetos consignados en el Anexo IV**

- Cánones, Alquileres, Otros

**Sujetos consignados en el Anexo V**

- Fabricantes y Mayoristas de Tabaco y Afines

Asimismo la resolución 290/AGIP/2014[7] modifica las **alícuotas** establecidas por la resolución 939/AGIP/2013 en los Anexos VI y VII.

Por último, existe también un sistema de recaudación bancaria (SIRCREB) que se encuentra establecido por medio de la resolución 816/MHGC/2007[8] y sus modificatorias, para Contribuyentes Convenio Multilateral y la resolución 2355/DGR/2007[9] y sus modificatorias para Contribuyentes régimen General (Locales).

7 Vigencia a partir del 01/06/2014.
8 Vigencia a partir del 01/06/2007.
9 Vigencia a partir del 01/10/2007.



I y II Jornadas.indb 317 2/5/16 15:43

## 3.2. Provincia de Buenos Aires[10]

***Sujetos obligados a actuar como agentes de recaudación***

El artículo 94 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, ley 10397 (t.o. 2011, concordantes y modificatorias) establece que "La Autoridad de Aplicación podrá disponer retenciones de los gravámenes en la fuente, debiendo actuar como agentes de recaudación los responsables que ella designe con carácter general (…)"

Por su parte, el artículo 319 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004 establece, quienes son los sujetos obligados a actuar como agentes de Recaudación, resultando los mismos*:* Quienes desarrollen actividades en la Provincia de Buenos Aires, se encontrarán alcanzados por los regímenes generales de percepción y retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se establecen en este Capítulo, agregando el artículo 320 según el texto de la resolución normativa 41/2012 establece que:

*"Se encuentran obligados a actuar como agentes de recaudación, en las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios que realicen, los siguientes sujetos:*

*a) Como agentes de percepción y de retención, las empresas que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a diez millones de pesos ($10.000.000), debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas las jurisdicciones.*

*b) Como agentes de percepción y de retención, los expendedores al público de combustibles líquidos derivados del petróleo que hubieran obtenido ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a doce millones de pesos ($12.000.000), debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones.*

*c) Como agentes de percepción en las operaciones de venta de cosas muebles, aquellos sujetos que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a los cinco millones de pesos ($5.000.000), debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones, en tanto desarrollen actividades comprendidas en alguno de los siguientes códigos del Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (NAIBB-99), que integra el Anexo 80 de la presente:*

*" 519000 Venta al por mayor de mercancías n.c.p.*

*" 512290 Venta al por mayor de productos alimenticios n.c.p.*

*" 514330 Venta al por mayor de artículos de ferretería*

*" 512210 Venta al por mayor de fiambres, quesos y productos lácteos*

*" 513220 Venta al por mayor de papel, cartón, materiales de embalaje y artículos de librería*

*" 514390 Venta al por mayor de artículos para la construcción n.c.p.*

*" 515200 Venta al por mayor de máquinas-herramienta*

*" 515990 Venta al por mayor de máquinas, equipo y materiales conexos n.c.p.*

*" 515190 Venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso especial n.c.p.*

*" 513520 Venta al por mayor de artículos de iluminación*

*Las obligaciones establecidas en el presente artículo alcanzan a los comisionistas, consignatarios, acopiadores y demás intermediarios que actúen en nombre propio y por cuenta ajena que, computando los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior (incluidos los importes que transfieren a sus comitentes), superen los montos indicados".*

A continuación, enunciaré los Regímenes de retención y percepción dispuestos en la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004:

***Régimen general de retención:***

Comprende las siguientes operaciones:

- Adquisición de las cosas muebles: entrega en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires
- Locaciones de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios: realización en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

10 Basado en el trabajo en las I Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, AAEF, Rosario, 2014, "Los Agentes de Recaudación del Impuestos sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires", Dra. Analía Paula Magno.



I y II Jornadas.indb 318 2/5/16 15:43

***Regímenes especiales de retención:***

- Retención en la actividad agropecuaria
- Retención a los concesionarios, contratistas y proveedores del Estado
- Retención empresas de construcción
- Retención entidades de seguros
- Retención por honorarios profesionales
- Instituto Provincial de Lotería y Casinos
- Retención en las tarjetas de compra y crédito
- Retención por las entidades de ahorro para fines fiscales

***Régimen General de Percepción:***

Comprende las siguientes operaciones:

- La venta de cosas muebles, locatarios (de cosas, obras, o servicios)
- Las prestaciones de servicios

***Regímenes especiales de percepción:***

- Comercialización mayorista de combustibles líquidos
- Compañías de transporte de pasajeros y carga
- Comercialización de medicamentos
- Comercialización de revistas e impresos de venta condicionada
- Venta de cervezas y otras bebidas
- Operaciones de importación definitiva para consumo
- Régimen de recaudación bancaria

Con respecto a las **alícuotas** que deben aplicarse, la resolución normativa 42/2012 dispuso *"la implementación de un mecanismo de consulta que, de ser necesario, permita la correcta operatoria por parte de los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en aquellos casos en los cuales las alícuotas de recaudación que deban aplicar coincidan con las alícuotas del Impuesto y las mismas varíen en función de los ingresos obtenidos por el contribuyente en el ejercicio fiscal inmediato anterior –según lo que establezca cada Ley Impositiva–, permitiendo a los citados responsables acceder a tal información a través del sitio web de esta Agencia de Recaudación".*

De la descripción realizada podemos observar que las jurisdicciones analizadas difieren en la forma de designar los agentes de recaudación siendo que en **CABA** se encuentran **nominados** a través de la resolución 918/AGIP/2013, modificatorias y complementarias y en **Provincia de Buenos Aires** se establece sobre la base de los **ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior**. A los efectos de otorgar pautas unificadas entre las jurisdicciones locales creemos conveniente un acuerdo interjurisdiccional que define una única mecánica para el establecimiento de los sujetos que se designe como agentes de retención y/o percepción.

## 4. COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR

Podemos definir la compensación remitiéndonos al Código Civil y Comercial de la Nación[11] que establece al respecto, en el artículo 921, que *"La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Extingue con fuerza de pago las dos deudas, hasta el monto de la menor, desde el tiempo en que ambas obligaciones comenzaron a coexistir en condiciones de ser compensables".* Similar redacción contiene el Código Civil en el artículo 818[12] (vigente hasta el 31/07/2015).

Por lo expuesto, a través de la compensación se extinguen obligaciones. A continuación veremos el tratamiento dispensado por los ordenamientos locales a este instituto.

---

11 Ley 26994 publicada en el Boletín Oficial del 08/10/2014. Por intermedio de la ley 27077 se establece que la ley entrará en vigencia el 01/08/2015.

12 Artículo 818: "*La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir".*



I y II Jornadas.indb 319 2/5/16 15:43

### 4.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En el artículo 69 del Código Fiscal, t.o. 2015, dispone que *"La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos puede* ***compensar de oficio o a pedido de los contribuyentes sus saldos acreedores****, cualquiera sea la forma o procedimientos por los que se establezcan,* ***con las deudas que registren por el mismo tributo****, teniendo en cuenta la imputación conceptual que aquellos han efectuado respecto de dichos saldos, comenzando la cancelación por el período fiscal más antiguo (…)"* (lo resaltado en negrita es propio).

***Resolución 204/GCABA/AGIP/2008***[13]

Por su parte, esta jurisdicción establece para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Categorías Locales del Régimen General y Convenio Multilateral, la compensación de los saldos a su favor que se generen en períodos futuros a partir de la vigencia de esta resolución como consecuencia de la retención y/o percepción que hubieran sufrido, con las obligaciones propias por el mismo tributo en forma automática, no requiriéndose autorización previa por parte de la Dirección General de Rentas.

El importe a compensar surgido por la diferencia entre el gravamen liquidado y el retenido y/o percibido, se aplicará a la cancelación de anticipos con vencimiento posterior a aquel en que se originara el saldo a favor.

### 4.2. Provincia de Buenos Aires

La compensación se encuentra prevista en el artículo 102 del Código Fiscal, t.o. 2011, que dispone en su parte pertinente: "*La Autoridad de Aplicación deberá compensar, de oficio o a pedido de los contribuyentes o responsables,* ***los saldos acreedores****, cualquiera sea la forma o el procedimiento por el cual se establezcan,* ***con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables, o determinados por la Autoridad de Aplicación*** *(…)"* y asimismo, a continuación el artículo 103, dice que *"La Autoridad de Aplicación deberá, de oficio o a pedido del interesado, acreditar o devolver las sumas que resulten en beneficio del contribuyente o responsable por pagos no debidos o excesivos. Los contribuyentes podrán compensar los* ***saldos acreedores resultantes de declaraciones juradas anteriores con la deuda emergente de nuevas declaraciones juradas correspondientes al mismo tributo****, sin perjuicio de la facultad de la Autoridad de Aplicación de impugnar dicha compensación si la misma no fuera fundada (…)"* (lo resaltado en negrita es propio).

***Resolución normativa (ARBA Bs. As.) 55/2012***[14]

Está previsto en la resolución que podrán computarse al vencimiento de la obligación fiscal y a cuenta de la misma las retenciones o percepciones sufridas en los dos (2) meses anteriores, y hasta el último día del mes anterior al del citado vencimiento

Es dable señalar que a nivel nacional, la ley 11683 posibilita a los contribuyentes compensar los saldos acreedores con las deudas de impuestos declarados o determinados por la AFIP[15]. Teniendo en cuenta que en cabeza de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que posean saldos a favor podrían existir deudas por otros tributos locales de los cuales sean responsables de pago, siendo conveniente que las legislaciones locales que no lo prevean en el artículo que dispone el instituto de la compensación incorporen esta posibilidad, sin tener que recurrir a la vía de la repetición para poder tener esta opción.

Asimismo y teniendo en cuenta los avances en tecnología de información con la que cuentan las administraciones locales analizadas sería conveniente generar una aplicación informática para proceder a

---

13 Boletín Oficial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires N° 2878, del 26/02/2008.

14 El artículo 1 sustituye el segundo párrafo del artículo 328 de la disposición normativa serie "B" 1/2004 y modificatorias.

15 Compensación: Artículo 28: "*La Administracion Federal de Ingresos Públicos podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquel o determinados por la Administracion Federal y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa.*

*La facultad consignada en el párrafo anterior podrá hacerse extensible a los responsables enumerados en el artículo 6 de esta ley, conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos*".



I y II Jornadas.indb 320 2/5/16 15:43

la solicitud de compensaciones de saldos a favor del impuesto sobre los Ingresos Brutos con saldos deudores de otros tributos de los cuales sean responsables los contribuyentes.

Consideramos que debería incorporarse, en caso de no tenerlo previsto en el texto legal de las jurisdicciones locales, la posibilidad de los contribuyentes de solicitar la compensación de los saldos a favor del impuesto sobre los ingresos brutos contra los saldos deudores de otros tributos locales de los cuales sean sujetos pasivos, sugiriendo que el procedimiento se efectivice por intermedio de una aplicación sistémica.

## 5. ACUMULACIÓN DE SALDOS A FAVOR

La problemática planteada por los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cualquiera que sea el régimen de liquidación (categoría locales o de Convenio Multilateral) es la acumulación de saldos a favor que provienen del exceso originado por los ingresos directos (retenciones y/o percepciones sufridas) sobre el impuesto determinado.

En muchos casos, la acumulación se produce por la proliferación de regímenes de percepción y/o retención o sobre la base de las alícuotas incrementadas por la inclusión en padrones denominados de riesgo fiscal.[16] A raíz de esta situación algunas Administraciones Tributarias locales han determinado procedimientos tendientes a la atenuación, reducción o exclusión de regímenes de recaudación.

### 5.1. Mecanismo de atenuación de alícuotas Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Por intermedio de la resolución 816/AGIP/2014[17] del 11/12/2014 con vigencia a partir del 1 de enero de 2015 se establece la posibilidad de solicitar ante la AGIP la evaluación de las alícuotas establecidas en los regímenes de retención y/o percepción con el objeto de atenuar las mismas.

**Beneficios para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que acrediten la generación de saldos a su favor:**

**Establece las alícuotas morigeradas del:**

a) 0% (cero por ciento),
b) 0,50% (cero con cincuenta por ciento), o
c) 1,50% (uno con cincuenta por ciento), según corresponda.

**Requisitos que deben verificar los sujetos para realizar el pedido:**

1) Ser contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
2) Realizar la presentación vía web mediante la clave Ciudad accediendo a "Tramites On-Line / Otros Tramites / Atenuación Alícuotas de Retención-Percepción".
3) En la aplicación web se procederá a:
   - Detallar la actividad principal y/o secundaria desarrollada y la incidencia de los regímenes de Retención y/o Percepción generadores del mismo.
   - El Saldo a Favor generado no puede ser inferior a 2 (dos) veces el impuesto determinado promedio de los 6 (seis) anticipos declarados anteriores a la presentación.
   - Acreditar la existencia del saldo a favor, originado en las Retenciones/Percepciones efectuadas por los Agentes de Recaudación, fundamentando que el saldo no podrá ser consumido en los próximos 6 (seis) meses.

   Los contribuyentes que tributen por Convenio Multilateral deberán aportar los papeles de trabajo que dieron origen a la determinación del Coeficiente Unificado y la evolución del mismo de los últimos 5 (cinco) años.

   1) El incumplimiento de alguno de los requisitos dará lugar a la baja automática del trámite no pudiendo reformular el pedido dentro de los 60 días hábiles de la presentación anterior.
   2) La Dirección Agentes de Recaudación e Información evaluará la solicitud corroborando la situación fiscal declarada.

16 Podemos mencionar en CABA, resolución 918/AGIP/2013 y en PBA, resolución normativa 129/2008.

17 BOCABA 4544, del 17/12/2014.



I y II Jornadas.indb 321 2/5/16 15:43

Asimismo la solicitud podrá resolverse:

a) Favorablemente: ello implicará
   1. La reducción de todas las alícuotas aplicables de la totalidad de los regímenes de retención y/o percepción vigentes.
   2. La atenuación de alícuotas se extenderá por un plazo máximo de 6 (seis) meses, o 2 (dos) trimestres calendarios, siempre que se mantenga la situación fiscal que diera lugar a la aplicación del presente tratamiento. Si transcurrido el período antes indicado, persistiera la circunstancia que diera origen a la solicitud, el contribuyente podrá requerir una extensión del plazo.
   3. La publicación en el "Padrón de Contribuyentes Exentos, de Actividades Promovidas, de Nuevos Emprendimientos y con Alícuotas Diferenciales" en el que se registrará el universo de contribuyentes a los que se les hayan asignado alícuotas morigeradas.
   4. La actualización del padrón será por trimestre calendario.
b) Desfavorablemente: Sin perjuicio de que la resolución no menciona las posibilidades frente a la denegatoria de la solicitud, podrá procederse conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal mediante la vía de la repetición.

***Fiscalización del contribuyente***

Sin perjuicio de la resolución a la que arribe la Dirección Agentes de Recaudación e Información, podrán se remitidas las solicitudes de atenuación de alícuotas a la Dirección Análisis e Investigación dependiente de la Subdirección General de Grandes Contribuyentes y Evaluación Tributaria y a la Subdirección General de Fiscalización de la Dirección General de Rentas de este Organismo, para la generación del cargo de fiscalización respectivo, a los fines de verificar la situación fiscal del contribuyente con relación a la liquidación del impuesto y la procedencia de los saldos a favor invocados.

## 5.2. Mecanismo de atenuación de alícuotas Provincia de Buenos Aires[18]

Por intermedio de la resolución normativa 64/2010, del 30/08/10, con vigencia a partir del día 1 de setiembre de 2010, se establece un mecanismo de atenuación de alícuotas en los regímenes de recaudación, cuando los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos acrediten determinados niveles de saldos a su favor.

Los aspectos que considero más relevantes de la resolución mencionada los expongo a continuación:

***Beneficios para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que acrediten la generación de saldos a su favor:***

a) Reducción total o parcial de las alícuotas de percepción y/o retención de cualquiera de los regímenes generales o especiales de recaudación, aun los de retención sobre acreditaciones bancarias, cuando la sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente, en los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, supere en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado en dicho período.
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 en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado y exista preeminencia de deducciones generadas por los citados regímenes generales.

Por su parte, aun 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 por la Autoridad de Aplicación, conforme se establece en la resolución normativa 64/2010.

18 Basado en el trabajo en las I Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, AAEF, Rosario, 2014, "Los Agentes de Recaudación del Impuestos sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires", Dra. Analía Paula Magno.



I y II Jornadas.indb 322 2/5/16 15:43

***Requisitos que deben verificar los sujetos para realizar el pedido:***

1. Encontrarse inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires.
2. Haber cumplido con la presentación de las declaraciones juradas del impuesto, correspondientes a los doce (12) meses anteriores a la fecha en la que se presente la solicitud, o bien de las que haya correspondido presentar en el supuesto de que el contribuyente inicie posteriormente la actividad o sea excluido del régimen de liquidación de anticipos por la Autoridad de Aplicación, previsto en la resolución normativa 111/08 y modificatorias.
3. Que del análisis conjunto de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente y las retenciones y/o percepciones informadas por los agentes de recaudación, en el período comprendido por los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, surja como resultado, saldo generado a su favor. Asimismo será condición para acceder al presente sistema, que la sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente, en los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, supere en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado en dicho período.
4. La presentación se hará a través de la Página Web de ARBA: www.arba.gov.ar. seleccionando desde INGRESOS BRUTOS en la sección TRÁMITES, la opción SOLICITUD DE ADECUACION DE ALICUOTAS DE RECAUDACION. La solicitud se efectuará a través del la CUIT y la CIT.

Entendemos que el contribuyente que no pueda efectuar y/o continuar con la solicitud por no cumplir con los requisitos establecidos en la resolución normativa 64/10, podrá acceder a la vía administrativa dispuesta como demanda de repetición en el Código Fiscal.

Respecto de la resolución normativa 64/10 traemos a colación lo resuelto con fecha 25/06/13 por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, en Acuerdo Ordinario en la causa "Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c/ARBA s/Pretensión declarativa de certeza".

En los considerandos de la sentencia destacamos lo siguiente: *"(…) sí estimo arbitraria e irrazonable la conducta de la Administración en cuanto, una vez constatada la existencia de aquel saldo tributario a favor de la contribuyente –derivado de la aplicación de retenciones y percepciones en exceso– continúa sometiendo a esta a los mentados regímenes recaudatorios. Es que, a través de tal proceder, ARBA obligaría a la firma actora a ingresar nuevas sumas a cuenta de futuros anticipos, vedándole con ello, en fin, la posibilidad de compensar estos últimos en la mayor medida posible con aquel cuantioso saldo acumulado a su favor –el cual, consecuentemente, persistirá en poder de la Administración durante un mayor tiempo–".*

Más adelante dice: *"En ese orden, ha quedado claro que ARBA, a través de aquel requisito que emerge de los artículos 1, inciso a, y 2, inciso 3, de su resolución normativa 64/10, obligaría a mantenerse bajo los alcances de los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a todo un universo de contribuyentes –que comprendería a los actores–, que aun contando con saldo a su favor, nunca llegarían a generar dicho saldo acreedor en la proporción indicada por los referidos preceptos para escapar del esquema allí fijado.*

*De tal manera, la imposición del mencionado requisito resultaría –tal como lo postularan los demandantes– arbitraria e irrazonable en la medida en que:* ***[i]*** *por un lado, llevaría a que los mecanismos de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se apliquen, respecto de ciertos contribuyentes –como ocurre con los aquí demandantes–, con alcances que exceden notoriamente aquella finalidad de recaudación anticipada para la cual fueron instituidos por el legislador, dando lugar –como se vio– a un injustificado menoscabo al derecho de propiedad de los contribuyentes, y* ***[ii]*** *por otro lado, poco contribuiría a la realización de aquel fin primordial en el que la propia Autoridad motivó el dictado de esa reglamentación, esto es, remediar la situación de los contribuyentes que cuentan con saldos acreedores y limitar la generación de estos últimos".*

Finalmente resuelve *"(…) hacer lugar a la demanda, declarando –en la especie– la inconstitucionalidad de los requisitos previstos por los artículos 1, inciso a, y 2, inciso 3, de la resolución normativa 64/10 y el derecho que le asiste a la sociedad de hecho Iogha José Héctor e Iogha Omar Alberto (CUIT XXX) a ser excluida, frente a la sola existencia de saldos impositivos generados a su favor en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de los alcances de todo sistema de retención o percepción de dicho tributo, debiendo la Administración, en todo caso, arbitrar los medios para que tal exclusión se haga efectiva a partir de cada oportunidad en que se verifique la generación de dichos saldos y mantenga su vigencia hasta tanto éstos se extingan completamente".*



I y II Jornadas.indb 323 2/5/16 15:43

Sin perjuicio de las resoluciones comentadas que prevén posibilidades para los contribuyentes de recurrir a los procedimientos dispuestos a los efectos de la atenuación, reducción o exclusión de regímenes de recaudación, observamos que los mismos se basan en cálculos numéricos a partir de las declaraciones juradas presentadas y los saldos a favor determinados de manera recurrente, creemos que sobre la base de la utilización de la tecnología por parte de los fiscos existe la posibilidad de que los resuelvan de oficio de manera automática sin una previa solicitud.

Por lo expuesto, adherimos a la recomendación a la que se arribó en las primeras Jornadas de Derecho Tributario y Municipal donde el Panel I recomendó: *"8. El establecimiento de un sistema automático de exclusión y simplificado de reintegro o devolución de los recurrentes saldos a favor del contribuyente que se generen a través de los regímenes de recaudación".*

### 5.3. Repetición en sede administrativa

Las legislaciones locales establecen la posibilidad de interponer reclamos o demandas de repetición en instancia administrativa.

A continuación expondremos las vías dispuestas por las jurisdicciones analizadas**.**

La **Ciudad Autónoma de Buenos Aires** establece la posibilidad de interponer **Reclamo de Repetición.** Al efecto el Código Fiscal, t.o. 2015, en su artículo 72 regula el reclamo de repetición. Dispone que *"Los contribuyentes y responsables deberán interponer ante la Dirección General de Rentas reclamo de repetición de los tributos, cuando consideren que el pago ha sido indebido y sin causa.*

*Cuando se interponga reclamo de repetición se procederá en primer término a verificar la existencia de deuda con respecto al tributo que se trata u otro tributo en el que el contribuyente o responsable se encuentre o debiera estar inscripto.*

*En caso de detectarse deuda, se procede en primer lugar a su compensación con el crédito reclamado, reintegrando o intimando el pago de la diferencia resultante".*

Consideramos que en el caso –como ya lo planteamos en el apartado anterior– de denegarse la solicitud de atenuación de alícuotas o en cualquier momento que el contribuyente considere que las retenciones o percepciones sufridas generan un saldo a favor en demasía con respecto al impuesto determinado podrá promover en sede administrativa la repetición de dichas sumas.

Un aspecto para poner de resalto es que el fisco constatará la existencia de la deuda en primer término respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, motivo por el cual gracias a la facultad de verificación de las declaraciones juradas y todo otro elemento para establecer la situación de los contribuyentes o responsables podrá iniciar una fiscalización conforme lo dispuesto en el artículo 3, inciso 2 y concordantes del Código Fiscal, t.o. 2015.

Por otro lado, es importante destacar que el texto legal impone que el contribuyente **"deberá"** ante la Dirección General de Rentas interponer el reclamo, por lo que entendemos que será requisito esencial para acceder a la vía judicial, en primer término, agotar la vía administrativa.

Sin perjuicio de la instancia administrativa previa como requisito para acceder a la justicia creemos oportuno traer a colación lo dicho por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, en autos "Simagui SA c/Ciudad de Buenos Aires", con fecha 17/05/2007.

Al respecto, expresó que *"La interpretación más razonable de ese texto*[19]*, (…) es aquella según la cual el reclamo administrativo previo sólo es condición de admisibilidad de la acción de repetición cuando el pago del contribuyente hubiese sido claramente espontáneo, donde el caso típico sería el ingreso en más en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos como resultado de una errónea autoliquidación del tributo.*

*La distinción conceptual entre ingreso espontáneo y a requerimiento a fin de regular la acción de repetición, además de exigirlo una razonable aplicación de los principios constitucionales que garantizan el acceso a la justicia, es una característica inequívoca de la tradición jurídica procesal-tributaria argentina, que se encuentra plasmada con mayor claridad que en el orden local en la legislación federal (ver artículo 81, ley 11683, y comentarios de Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S. C., Procedimiento tributario y de la seguridad social,*

19 El texto legal en cuestión era el artículo 61 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, t.o. 2006, el cual decía: *"los contribuyentes y responsables deberán interponer ante la Dirección General reclamo de repetición o compensación de los tributos, cuando consideren que el pago ha sido indebido y sin causa".*



I y II Jornadas.indb 324 2/5/16 15:43

*Buenos Aires; Depalma, 2001, y Spisso, R. R., Tutela judicial efectiva en materia tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1996, párr. 79)".*

Más adelante sostiene que "*En el sub lite, el accionante persigue la repetición de ciertas sumas abonadas en concepto de impuesto de sellos cuyo pago se sustentó en la celebración de una escritura constitutiva de un fideicomiso de administración toda vez que, a su entender, se trata de una operación que no debe estar gravada por dicho tributo.*

*De esta forma, es claro que cabe asimilar esta situación –retención y depósito por parte del escribano de la suma cuya repetición el actor aquí persigue– a los casos de pago a requerimiento de la Administración, en tanto es evidente que el pago del monto reclamado en autos no ha sido voluntario.*

*Así las cosas y a la luz de lo expuesto supra, no hay dudas de que en el sub exámine no resultaba exigible que la parte actora interpusiera el reclamo administrativo previo a los efectos de tener por habilitada la vía judicial.*

*En consecuencia y de conformidad con los argumentos precedentemente expuestos, este Tribunal considera que corresponde hacer lugar al recurso de apelación intentado, revocar la sentencia apelada y, entonces, declarar habilitada la instancia judicial".*

De lo expuesto queda claro que en el caso en que el pago de una obligación surja a través de la intervención de un agente de recaudación, quita al mismo el carácter de voluntario, motivo por el cual queda habilitada la vía judicial sin el requisito previo de reclamo administrativo.

Por su parte, el Código Fiscal de la **Provincia de Buenos Aires,** en el artículo 133, la **Demanda de Repetición** dice que *"Los contribuyentes o responsables podrán interponer ante la Autoridad de Aplicación demandas de repetición de los gravámenes y sus accesorios, cuando consideren que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa, siempre que el mismo se encuentre debidamente rendido a la Autoridad de Aplicación por las entidades bancarias u oficinas habilitadas encargadas de su percepción y, habiéndose efectuado por aquella las pertinentes compensaciones de oficio de conformidad a lo previsto en el artículo 102, subsista un crédito a favor del contribuyente o responsable. (…) La demanda de repetición será requisito para ocurrir a la justicia".*

Como observamos, la Provincia de Buenos Aires también establece la vía administrativa previa al reclamo judicial.

Como colorario coincidimos en decir que *"Sería aconsejable una modificación del texto legal al respecto, recogiendo la solución brindada por la ley nacional en la materia, realizando la distinción entre pagos espontáneos o a requerimiento, lo que llevaría no solo a una mejor y más plena protección del contribuyente, sino a no sobrecargar a la Administración fiscal en el trámite de cuestiones infructuosas que terminarán siempre por discutirse en las etapas recursivas posteriores".*[20]

## 6. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

- Propiciar la firma de un acuerdo interjurisdiccional que define una única mecánica para el establecimiento de los sujetos que se designe como agentes de retención y/o percepción fijando pautas unificadas entre las jurisdicciones locales.
- Ratificar la recomendación a la que se arribó en las primeras Jornadas de Derecho Tributario y Municipal donde el Panel I recomendó "8. El establecimiento de un sistema automático de exclusión y simplificado de reintegro o devolución de los recurrentes saldos a favor del contribuyente que se generen a través de los regímenes de recaudación".
- Incorporar, en caso de no tenerlo previsto en el texto legal, la posibilidad de los contribuyentes de solicitar la compensación de los saldos a favor del impuesto sobre los ingresos brutos contra los saldos deudores de otros tributos locales de los cuales sean sujetos pasivos, sugiriendo que el procedimiento se efectivice por intermedio de una aplicación sistémica.
- Debería analizarse la posibilidad de la modificación de los textos legales de las jurisdicciones locales que disponen la vía de repetición diferenciando los casos de pago espontáneo y a requerimiento, asimilándolos a la solución brindada por la ley nacional en la materia.

20 Procedimiento Tributario Bonaerense, Carlos A. Botassi, (Director), pág. 416, Librería Editora Platense.



I y II Jornadas.indb 325 2/5/16 15:43

## 7. RESUMEN

Los agentes de retención y percepción conforme lo expuesto por Héctor B. Villegas[21]: *"Ambos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena. No se puede decir a priori si son 'responsables solidarios' o 'sustitutos'. Si el legislador los crea, pero a su lado deja el 'contribuyente', serán 'responsables solidarios'.*

*Este es el criterio general que rige en la legislación argentina. Si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán responsables 'sustitutos'.*

*En cuanto a la caracterización de estos sujetos pasivos podemos decir que:*

a) *El agente de retención es un deudor del contribuyente o de alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.*
b) *El agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. En las hipótesis más habituales, el agente de percepción recibe del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco. Tal situación se da porque el agente de percepción proporciona al contribuyente un servicio o le trasfiere o suministra un bien".*

### Regímenes de Retención y Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

#### *Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

Entre los aspectos generales de la resolución 939/AGIP/2013 podemos destacar que ***los sujetos obligados*** a actuar como Agentes de Recaudación son aquellos que ***se encuentren nominados*** en los Anexos II, III, IV y V. Asimismo, en la página web de la AGIP se puede consultar el padrón vigente compuesto por la nómina de agentes de recaudación.

#### *Provincia de Buenos Aires*

La disposición normativa serie B 1/2004 modificada por la resolución normativa 41/2012 establece la obligación de actuar **como agentes de recaudación** a aquellos contribuyentes que hubieran obtenido en el año calendario anterior ingresos brutos operativos superiores a determinado importe.

De la descripción realizada podemos observar que las jurisdicciones analizadas difieren en la forma de designar los agentes de recaudación siendo que en **CABA** se encuentran **nominados** a través de la resolución 918/AGIP/2013, modificatorias y complementarias y en **Provincia de Buenos Aires** se establece sobre la base de los **ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior**. A los efectos de otorgar pautas unificadas entre las jurisdicciones locales, creemos conveniente un acuerdo interjurisdiccional que define una única mecánica para el establecimiento de los sujetos que se designe como agentes de retención y/o percepción.

### Compensación de saldos a favor

Podemos definir la compensación remitiéndonos al Código Civil y Comercial de la Nación[22], que establece al respecto en el artículo 921 que *"La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Extingue con fuerza de pago las dos deudas, hasta el monto de la menor, desde el tiempo en que ambas obligaciones comenzaron a coexistir en condiciones de ser compensables".* Similar redacción contiene el Código Civil en el artículo 818[23] (vigente hasta el 31/07/2015).

Por lo expuesto, a través de la compensación se extinguen obligaciones. Se analiza el tratamiento dispensado por los ordenamientos locales a este instituto.

---

21 Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, pág. 263, Editorial Depalma.

22 Ley 26994 publicada en el Boletín Oficial del 08/10/2014. Por intermedio de la ley 27077 se establece que la ley entrará en vigencia el 01/08/2015.

23 Artículo 818: "*La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir".*



I y II Jornadas.indb 326 2/5/16 15:43

Consideramos que debería incorporarse, en caso de no tenerlo previsto en el texto legal de las jurisdicciones locales, la posibilidad de los contribuyentes de solicitar la compensación de los saldos a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos contra los saldos deudores de otros tributos locales de los cuales sean sujetos pasivos, sugiriendo que el procedimiento se efectivice por intermedio de una aplicación sistémica.

## Acumulación de saldos a favor

La problemática planteada por los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cualquiera sea el régimen de liquidación (categorías locales o de Convenio Multilateral) es la acumulación de saldos a favor que provienen del exceso originado por los ingresos directos (retenciones y/o percepciones sufridas) sobre el impuesto determinado.

En muchos casos la acumulación se produce por la proliferación de regímenes de percepción y/o retención o sobre la base de las alícuotas incrementadas por la inclusión en padrones denominados de riesgo fiscal.

Sin perjuicio de las resoluciones comentadas que prevén posibilidades para los contribuyentes de recurrir a los procedimientos dispuestos a los efectos de la atenuación, reducción o exclusión de regímenes de recaudación, observamos que los mismos se basan en cálculos numéricos a partir de las declaraciones juradas presentadas y los saldos a favor determinados de manera recurrente, creemos que gracias a la utilización de la tecnología por parte de los fiscos existe la posibilidad de que los resuelvan de oficio de manera automática sin una previa solicitud.

Por lo expuesto, adherimos a la recomendación a la que se arribó en las primeras Jornadas de Derecho Tributario y Municipal donde el Panel I recomendó *"8. El establecimiento de un sistema automático de exclusión y simplificado de reintegro o devolución de los recurrentes saldos a favor del contribuyente que se generen a través de los regímenes de recaudación".*

## Repetición en sede administrativa

Las legislaciones locales establecen la posibilidad de interponer reclamos o demandas de repetición en instancia administrativa

Del análisis efectuado, apoyado en jurisprudencia al respecto, queda claro que en el caso en que el pago de una obligación surja a través de la intervención de un agente de recaudación, quita al mismo el carácter de voluntario, motivo por el cual queda habilitada la vía judicial sin el requisito previo de reclamo administrativo.



I y II Jornadas.indb 327 2/5/16 15:43

# DESNATURALIZACIÓN DE LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

**ANABELLA KACENELSON y TOMÁS ALDERETE KEHOE**

## I. INTRODUCCIÓN

El objetivo de la presente colaboración consiste en efectuar una revisión del estado actual de los regímenes de recaudación –retención y percepción– del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Este análisis se encuentra orientado a señalar que la forma en que los mismos son diseñados e instrumentados provoca serios perjuicios a los sujetos involucrados, poniendo de manifiesto las situaciones e inconvenientes que más frecuentemente se verifican en la operatoria económica y comercial de los mismos.

Nos hemos propuesto acompañar el desarrollo de estas cuestiones con un intento de propuestas de adecuación que redunde en beneficio de todos los partícipes involucrados en el sistema: Contribuyentes, Agentes de Recaudación y Administraciones Tributarias.

A tal fin, y partiendo del marco teórico del cual surgen las pautas para una aplicación razonable de los citados mecanismos, observamos que dada su condición de pago a cuenta del tributo, los mismos deben encontrarse estrechamente vinculados con la verificación del hecho imponible en todos sus aspectos.

Centraremos nuestro análisis en la aplicación de estos regímenes bajo un criterio amplio, múltiple, y superpuesto, que sin consideración de ningún tipo de parámetro que delimite su aplicación ha reemplazado progresivamente la utilización de un criterio territorial respecto de la operación sujeta a retención o percepción.

El ejercicio de la potestad tributaria –en forma desmedida– que implica hacer recaer sobre una misma operación la percepción o retención por parte de cada uno de los fiscos respecto de los cuales el sujeto pasible reviste la condición de contribuyente, lleva a una carga tributaria efectiva, totalmente desproporcionada, que implica una desconexión respecto de la magnitud de la obligación tributaria a determinar.

El resultado de esta situación es una acumulación sin precedentes de saldos a favor de los contribuyentes, de muy lenta y en algunos casos de casi imposible recuperación, con el consiguiente perjuicio financiero y económico para los mismos.

Otras cuestiones observadas y que generan un efecto similar al mencionado, consisten en: i) la extensión de estos regímenes a sujetos no contribuyentes de la jurisdicción, ii) el establecimiento de alícuotas de percepción superiores a las legalmente previstas para la actividad desarrollada, así como la sujeción del contribuyente a la recaudación en la fuente, respecto de cada una de las etapas de su operatoria comercial (importaciones, adquisiciones, ventas, cobranzas, y acreditaciones bancarias), en forma conjunta y complementaria.

Cabe también una especial mención a otra situación indeseable, tal como es la asignación de alícuotas incrementadas o máximas, a ciertos contribuyentes, conocidas como "sanciones anómalas o impropias", que bajo la difusión de Regímenes de Riesgo Fiscal, han proliferado en los últimos tiempos en varias de las jurisdicciones más importantes, mediante la publicación de padrones previstos a tal efecto.

Anticipamos que la desmesurada búsqueda de recaudación por parte de los fiscos locales, sin el correspondiente sustento, ha convertido estas valiosas herramientas de administración tributaria en verdaderos abusos, que incorrectamente aplicados han generado y van a seguir ocasionando en el corto y mediano plazo, graves inconvenientes que superan con creces los beneficios que de las mismas se pudieran conseguir.

## II. CARACTERIZACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO DE LOS REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN

Los autores que han abordado el estudio de esta cuestión señalan que en el contexto de la relación jurídico tributaria, "lo habitual es que el pago se realice después del acaecimiento del hecho imponible,



I y II Jornadas.indb 329 2/5/16 15:43

y por consiguiente después de que surja la obligación jurídica tributaria sustantiva. Sin embargo, hay diversas figuras en las que el pago se hace antes de que dicha obligación nazca. Esto sucede, por ejemplo, con los anticipos tributarios, con otros pagos a cuenta exigibles en ciertos tributos y en los importes retenidos o percibidos".[1] Agregan a lo señalado, que en todos estos casos el orden lógico se trastoca, dado que el pago se produce con anterioridad, imputándose esta prestación previa, a la suma que en definitiva resulte de la determinación tributaria.

No obstante esta consideración teórica que nos parece muy oportuno traer a colación, estos mecanismos resultan ampliamente difundidos en nuestro país, tanto en el ámbito nacional como respecto de los gravámenes de aplicación por parte de los Estados Provinciales y Municipales.

El fundamento de su implementación y aplicación, lo podemos encontrar en las siguientes motivaciones:

– Cuestiones temporales: esta consideración, quizá más aplicable a impuestos de determinación anual, permiten que el fisco no debe esperar todo ese lapso hasta hacerse de los fondos correspondientes al tributo determinado. Cobra especial importancia en contextos inflacionarios, y además acompaña la posición financiera del contribuyente, al verse obligado a ingresar parcialmente el tributo a medida que va obteniendo el flujo de ingresos gravados.

  En el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de ejercicio anual pero con anticipos mensuales, el momento de percepción de los fondos no dista tanto en el tiempo de la verificación del hecho imponible y el surgimiento de la obligación de pago. Por el contrario, se sostiene[2] que en muchos casos, al ser los plazos de pagos o cobro, superiores al período mensual, primero se configura el hecho imponible y la obligación de pago, y la recaudación –retención o percepción– originada con motivo de la cancelación del precio pasa a ser computable para el anticipo del período mensual siguiente, o posterior.
– Información y control: brinda datos a la administración tributaria sobre las operaciones que realizan los sujetos alcanzados por el régimen, y permite detectar a aquellos sujetos que desarrollan actividades en su jurisdicción sin contar con la debida inscripción en el tributo, que de otra manera resultaría muy difícil advertir y capturar su capacidad contributiva.
– Herramienta contra el fraude fiscal: en el caso de un sujeto que, vía retención y/o percepción, se encontró en la situación de tener que adelantar una porción sustancial de impuesto al fisco, se ve desalentado a declarar un monto inferior a lo ya ingresado.
– Simplifican la actividad recaudadora de la administración tributaria: al traspasar esta función al agente recaudador, confiriéndole la categoría de responsable respecto de los tributos que se encuentra obligado a recaudar. Esta responsabilidad por deuda ajena[3] implica "obligar a determinados operadores económicos a acatar la función recaudatoria por compromisos fiscales ajenos", habiendo sido concebido el sistema con una mera finalidad recaudatoria y en beneficio de los fiscos, por cuanto "se aseguran ingresos fiscales fluidos y se redoblan los controles".

## III. LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y SU VINCULACIÓN CON EL HECHO IMPONIBLE

El análisis de la vinculación o conexión de los regímenes de recaudación (retención y percepción) respecto de la configuración o acaecimiento del hecho imponible constituye uno de los puntos sustanciales que se pretende plantear y desarrollar en este documento.

Partimos como premisa fundamental –en función de aportes doctrinarios consignados en el apartado anterior– de que los regímenes de retención y percepción no son más que meros pagos anticipados, que deberían ser dispuestos en función y atendiendo a las características de la obligación tributaria, contra la cual se computarán o deducirán.

---

1 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, pág. 377, 8ª edición, Editorial Astrea.

2 Miguel Di Mascio y Ana Molfino, "Los regímenes de retención y percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: una sucesión ininterrumpida de excesos, que insinúan ser la crónica de una muerte anunciada." Revista Derecho Fiscal, noviembre 2009, págs. 85 a 109.

3 Sferco, José M., "Sobre agentes de recaudación en sede local. Citas Jurisprudenciales que ponen límites al caos", Revista Impuestos, marzo 2015, págs. 25 a 37.



I y II Jornadas.indb 330 2/5/16 15:43

Para profundizar en el análisis de esta vinculación, nos resulta de utilidad identificar los elementos que entendemos de importancia al momento de verificar si esta identidad entre recaudación y hecho imponible se configuran en la práctica. Estos aspectos son aquellos que definen el presupuesto de hecho previsto legalmente, y que se conocen como aspecto objetivo o material, subjetivo, territorial, cuantitativo, y temporal.

Cabe resaltar que[4] la vinculación entre el responsable por deuda ajena y el contribuyente constituye "una subrelación que debiera estar indisolublemente conectada a la principal final", por tanto "los lineamientos principales de la teoría del hecho imponible… debieran proyectarse sobre lo que ocurre con la responsabilidad por deuda ajena de los agentes de retención y percepción".

Cuando estas cuestiones mencionadas no son contempladas y observadas para la formulación y aplicación de los regímenes de recaudación, se produce una lesión al más básico principio de legalidad en materia tributaria.

Así, la doctrina citada menciona que "una apreciación más bien relajada del principio de legalidad propicia que los elementos de la relación jurídica entre retentores y retenidos va sometida a las condiciones que rigen respecto del obligado principal, de modo que la autoridad de aplicación podría reglamentar los elementos de la subrelación de pago a cuenta con arreglo a dichas condiciones generales prestablecidas".

En cambio, sostienen que "una postura más rigurosa… obliga a que los pormenores de las subrelaciones jurídicas que se generan debieran estar definidos por leyes especiales, a fin de restarle margen de actuación a administraciones propensas a extralimitarse."

## i. Alcance en la definición de los regímenes de recaudación

El ámbito de aplicación o alcance de los regímenes de recaudación se encuentra condicionado por el tipo de operaciones comprendidas en las disposiciones de los mismos. Cada una de las jurisdicciones –en función de las facultades que en esta materia les confiere el código fiscal– podrá diseñar y establecer los mismos, sobre la base de su propio criterio y/o necesidades, debiendo tomar siempre en consideración los lineamientos que surjan del ordenamiento de fondo.

Podemos mencionar al menos tres elementos básicos, que conforman la definición del alcance de los regímenes de recaudación:

- Sujetos que tienen el deber de actuar como agentes de recaudación, efectuando la retención o percepción, según corresponda.
- Sujetos que sufren la retención o percepción, conocidos como sujetos pasibles de retención o percepción.
- Operaciones que quedan incluidas o incididas por el régimen de recaudación, efectuadas entre los sujetos obligados, previamente mencionados.

Así, desde el punto de vista del agente de recaudación, quedarán comprendidos como tales, quienes sean designados expresamente para cumplir con dicha función o bien aquellos sujetos que reúnan ciertos parámetros objetivos contenidos en la norma, según lo que cada fisco involucrado determine.

Al respecto, no observamos mayores precisiones para ello, previstas en las disposiciones de la resolución general emanada de la Comisión Arbitral 4/2011, en los puntos a y b, apartado 1, de su artículo 1. No se desconoce la problemática que surge de la designación arbitraria de sujetos destinados a actuar como tales, y no obstante dicha situación no ser objeto puntual de estudio en este trabajo, entendemos deseable el respeto de los más básicos principios territoriales para la designación de los mismos.

En cuanto a los sujetos pasibles de retención o percepción, quedan básicamente alcanzados aquellos sujetos que desarrollen actividad en la jurisdicción, es decir, quienes revistan la calidad de contribuyentes. Respecto de este punto, resulta de gran utilidad tener presente las disposiciones contenidas en la norma recién mencionada, a efectos de verificar que efectivamente sean receptadas por las distintas legislaciones, tema sobre el cual profundizaremos en uno de los próximos apartados.

4 Sferco, José M., "Sobre agentes de recaudación en sede local. Citas Jurisprudenciales que ponen límites al caos", Revista Impuestos, marzo 2015, págs. 25 a 37.



I y II Jornadas.indb 331 2/5/16 15:43

Finalmente, con relación a las operaciones alcanzadas, la definición por parte de cada jurisdicción puede variar sustancialmente sin haber sido dictados parámetros comunes para la definición de las mismas, impactando directamente en la extensión de la aplicación de cada régimen, aspecto este, que constituye el punto central sobre el que se basa nuestro desarrollo.

A estos efectos, nos gustaría dejar planteada esta inquietud que analizaremos en el siguiente punto: las jurisdicciones ¿tienen potestad suficiente para alcanzar con sus regímenes la universalidad de las operaciones efectuadas entre los Agentes y los Sujetos Pasibles? A priori, entendemos que la respuesta sólo puede ser afirmativa en tanto se verifique la comentada identidad con todos los aspectos del hecho imponible verificado en cada jurisdicción, cuestión que no parece cumplirse en función a lo que desarrollaremos a continuación.

Un mecanismo que permita el ejercicio razonable de la potestad tributaria de los fiscos involucrados tendería a permitir alcanzar una operación, en tanto cumpla con ciertas características o requisitos, a efectos de asegurar que no se incurra en excesos en la aplicación de la misma.

Un importante antecedente al respecto, que podemos citar, es el fallo "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia"[5], en el cual el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se expidió sobre la constitucionalidad del régimen de retención en el marco de una acción de amparo que presentó el contribuyente ante la permanente generación de saldos a favor producto de la aplicación de un régimen de retención que consideraba a los cobros realizados a través del sistema de tarjetas de crédito, débito y tickets sin distinguir de qué jurisdicción provenían esos ingresos, tomando así el total de dichos ingresos para determinar la base imponible.

Esa acción de amparo estaba destinada a: i) solicitar la inconstitucionalidad del régimen de retención; ii) ordenar al fisco de la Ciudad a emitir un certificado de exclusión parcial o total; iii) se exija al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires la devolución de las sumas retenidas en exceso.

Así las cosas, el Tribunal Superior resuelve por unanimidad hacer lugar a la queja y declarar la inconstitucionalidad del régimen normativo que regula el régimen de retención cuestionado por la actora, además de obligar al fisco de la Ciudad a devolver una importante suma de dinero por los saldos a favor que presentaba el contribuyente y suspender la aplicación de retenciones en la fuente hasta tanto se agote el saldo a favor que detentaba dicho sujeto.

El fallo resulta trascendente por su contenido, en el que de forma clara y precisa el Tribunal expresa que el mecanismo de retención convierte al sistema en un ***empréstito forzoso*** que no tiene sustento legal, afectando a contribuyentes que, como en el caso bajo análisis, no cuentan con posibilidad de atribuir ingresos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la magnitud necesaria para lograr absorber las retenciones practicadas sobre la totalidad de sus ingresos.

Señala además que, una vez agotado el saldo a favor producto de la suspensión de la aplicación del régimen de retenciones, este se debe adecuar sobre la base de una relación directa entre las sumas retenidas y la base imponible atribuible a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Indica, a su vez, que con la aplicación del régimen de retención se vulnera la garantía constitucional del derecho de propiedad al obligar a ingresar una suma ampliamente mayor al impuesto que debiera ingresar el contribuyente.

Asimismo, agrega que se transgrede el principio de igualdad al discriminar a determinados sujetos cuya actividad se desarrolla principalmente en jurisdicciones ajenas al ámbito de aplicación del régimen de retención.

Finalmente, considera que resultan comprometidos los principios rectores del Convenio Multilateral en cuanto a que busca evitar la doble imposición y que generar saldos a favor en forma permanente implica apropiarse indebidamente de capital de trabajo, al punto de incurrir en ***actos de despojo***.

Sin lugar a dudas, este pronunciamiento abre un horizonte promisorio en cuanto a los límites que deben respetar las jurisdicciones a la hora de definir y aplicar un régimen de retención en la fuente.

5 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, del 12/11/2008.



I y II Jornadas.indb 332 2/5/16 15:43

### ii. Operaciones comprendidas: Criterio territorial vs. Criterio amplio o múltiple

De la lectura y análisis de la normativa de las diferentes jurisdicciones provinciales –a través de la cual se instrumentan los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos– se puede observar el distinto alcance que cada una de las mismas les otorga a los mecanismos de recaudación en la fuente que son objeto de estudio en este trabajo.

Para ello, conviene señalar en primer término, que actualmente en la aplicación de estos regímenes, las jurisdicciones optan por su instrumentación en base a dos criterios fundamentales de imposición: un criterio territorial, basado en que la operación en cuestión se efectúe, celebre o perfeccione, dentro del territorio de la jurisdicción, y un criterio amplio o múltiple, que implica que la universalidad de las operaciones realizadas por los contribuyentes de determinada jurisdicción quedan sujetas al mismo.

El primero de ellos se caracteriza por establecer como requisito para la procedencia de la retención o la percepción, el sustento territorial respecto de la operación que realiza el sujeto pasible al operar comercialmente con el agente de retención o percepción designado a tal efecto.

Dicho criterio territorial implica que para que sobre la operación recaiga la retención o percepción, esta debió ser realizada dentro del ámbito territorial de la jurisdicción, y esta situación se materializa muchas veces en tanto, la entrega –para el caso de bienes– o la realización de la prestación –en el caso de servicios– sea efectuada dentro del territorio de la misma.

Dicha condición era sustentada por la derogada resolución general de Comisión Arbitral 61/95. Unas pocas jurisdicciones, mantienen todavía esta condición, y así lo consignan expresamente en el texto de su normativa.

Por el contrario, la otra variante en la aplicación o definición de los regímenes de recaudación es aquella a la cual nos referimos en este trabajo como "criterio amplio, múltiple, o superpuesto", y que –adoptado por un gran número de administraciones tributarias provinciales– implica sin lugar a dudas una extensión desmesurada de los mismos, dando lugar a diversos perjuicios tanto para el sujeto pasible, como para el agente de recaudación, los cuales serán objeto de desarrollo a lo largo de estas páginas.

Para profundizar en la comprensión del mismo, podemos señalar que este criterio se basa como elemento fundamental y exclusivo para la aplicación de la retención o percepción sobre una operación determinada, en la condición de que el adquirente o vendedor –según se trate de una percepción o retención– desarrolle la actividad gravada dentro del territorio de la misma.

Esta interpretación se desprende del análisis de la normativa, al carecer de cualquier tipo de especificación o delimitación que permita determinar cuáles de las operaciones que efectúe el sujeto contribuyente de la jurisdicción quedan alcanzadas.

Por tanto, el sujeto pasible contribuyente de la jurisdicción queda alcanzado por el régimen de retención o percepción establecido por la misma respecto de la totalidad de las operaciones efectuadas careciendo de importancia el lugar donde las mismas se perfeccionen.

Para el caso de que este criterio se limitara en su aplicación a los contribuyentes locales o directos de cada jurisdicción, no debería plantearse en principio mayores inconvenientes, en tanto se cumplan determinadas condiciones, y no se produzcan otro tipo de situaciones indeseables que desarrollaremos más adelante.

No obstante, en este punto, el inconveniente mayor puede observarse respecto de los contribuyentes de Convenio Multilateral.

Tal como lo mencionaban hace ya varios años reconocidos autores[6], cuando la actividad gravada "se desarrolla íntegramente en una única jurisdicción, esta podrá ejercer su potestad tributaria sobre la totalidad de la base imponible generada. Por el contrario, cuando la actividad se desarrolle en dos o más jurisdicciones, cada una de ellas podrá ejercer su potestad tributaria sobre la porción de base imponible que le resulte atribuible, en función de la 'porción de actividad' realizada en su jurisdicción".

Para el análisis, partimos del concepto de que el Convenio Multilateral es un instrumento que permite distribuir los ingresos de un contribuyente, producto de su actividad desarrollada en más de una juris-

6 Miguel Di Mascio y Ana Molfino, "Los regímenes de retención y percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: una sucesión ininterrumpida de excesos, que insinúan ser la crónica de una muerte anunciada", Revista Derecho Fiscal, noviembre 2009, págs. 85 a 109.



I y II Jornadas.indb 333 2/5/16 15:43

dicción provincial, entre todas las jurisdicciones en las que está presente, en función a parámetros predeterminados.

Justamente, su finalidad es evitar la doble o múltiple imposición que podría sufrir un contribuyente con las características descriptas, si todas y cada una de las jurisdicciones en las que actúa pretendieran apoderarse de la totalidad de sus ingresos para la determinación del impuesto sobre los ingresos brutos.

Al mismo tiempo, se lo considera como un instrumento que busca colocar al contribuyente interjurisdiccional en un plano de igualdad de tratamiento respecto de la carga tributaria que recae sobre un contribuyente que desarrolla íntegramente su actividad dentro del territorio de una única jurisdicción.

Llegado a este punto, cabe mencionar que en función de lo que describimos en el primer apartado sobre los regímenes de retención y percepción en la fuente –en su carácter de pago a cuenta del impuesto a determinar– los mismos deben guardar estrecha relación respecto de la verificación del hecho imponible del tributo.

Por ello adherimos al criterio de aplicación de los regímenes de retención que considera que las retenciones se practicarán por parte de la jurisdicción de la cual "proviene el ingreso", siguiendo de esta forma los lineamientos del texto y el espíritu del Convenio Multilateral, aunque aquí entendemos que la problemática se torna más compleja, dado que no hay uniformidad en los criterios sostenidos a lo largo del tiempo por los diferentes fiscos provinciales y por los antecedentes emanados por la Comisión Arbitral en sus análisis de casos, en cuanto al lugar de asignación de los ingresos cuando se utiliza el régimen general previsto en el artículo 2 del citado convenio.

Como ejemplo de ellos podemos encontrar criterios de asignación de ingresos basados en: i) lugar de concertación de la operación; ii) lugar de entrega del bien o prestación del servicio; iii) domicilio del adquirente; iv) lugar de utilización económica de la transacción realizada.

De esta manera se puede apreciar la dificultad existente para lograr una armonización que permita unificar criterios a la hora de establecer el alcance de los regímenes de recaudación. Pensamos que este punto podría ser incluido en una futura –y necesaria– adecuación del texto del Convenio Multilateral que surja como fruto de un acuerdo entre los fiscos adheridos.

*Lo que entendemos absolutamente reprochable es que la forma en que resultan aplicados, sin ningún tipo de coordinación, provoca una directa desconexión entre el monto retenido y/o percibido por esta vía, en relación al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria que nace de la configuración del hecho imponible.*

Esto, naturalmente, se produce como consecuencia de una múltiple imposición de cada una de las operaciones que desarrolla un contribuyente interjurisdiccional con un agente que actúe como tal en múltiples jurisdicciones.

De esta manera, un contribuyente de Convenio con alta en la totalidad de las jurisdicciones, que opere con un agente que se encuentre designado como tal en todas la mayoría de ellas, podría soportar la aplicación de una percepción o retención para cada una de las jurisdicciones en las reviste esta condición su proveedor/cliente, por cada operación que realice con dicho agente.

Es decir, mientras que por un lado tenemos las normas del Convenio Multilateral que, a través de sus disposiciones procuran evitar este efecto no deseado en la economía de los particulares, la proliferación de estos regímenes y su aplicación con un criterio amplio o múltiple –como recién se acaba de describir– echan por tierra todos los intentos de que los contribuyentes no se vean perjudicados por la misma, desvirtuando en forma absoluta la finalidad del Convenio.

Esta situación se ve agravada por las dificultades –si no imposibilidad– que afronta el contribuyente para recuperar los montos retenidos o percibidos en exceso. La solicitud administrativa o judicial de devolución de este excedente de impuesto cobrado sin causa es un trámite que no todos los contribuyentes se encuentran en condiciones de interponer –por los sobrecostos que esto genera– y aún así, en caso de que fuera factible articular dicho reclamo, las posibilidades de recupero parecen ser en la actualidad, bajas o remotas.

Como consecuencia, además de tener que desembolsar (o verse privado, si se tratara de una retención) por adelantado un monto en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos que supera con creces la cuantía de la obligación tributaria determinada o a determinar, los plazos para su recuperación dependiendo de la relación entre lo recaudado y el impuesto determinado pueden ser de meses o años.

Evidentemente, esta situación también se contrapone con otro de los aspectos fundamentales del hecho imponible: la cuestión temporal. Un fisco, en función de las facultades para establecer regímenes



I y II Jornadas.indb 334 2/5/16 15:43

de pago a cuenta, no puede incurrir en tal exceso que implique adelantar por períodos tan extensos de tiempo el ingreso del tributo, aún no verificado, o por lo menos, no en la magnitud de lo recaudado en la fuente.

Estas situaciones generan, como adelantamos, una alteración y falta de observación al más básico principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, que los organismos de coordinación federal de impuestos no deberían permitir.

Esta falta de apego al respeto de principios constitucionales se ve acompañada de indeseables consecuencias a nivel económico y financiero para los contribuyentes: la privación e inmovilización de los fondos a la que se ve sometido el sujeto pasible, le impide contar con recursos para el desarrollo de su actividad y por ende, verse obligado a recurrir a mayores inversiones de capital propio, u otras fuentes de financiamiento a mayor costo en caso de no poder autofinanciarse; y por otro lado, considerando el extenso plazo de recupero o compensación con impuesto determinado de los montos retenidos o percibidos en exceso, los mismos se encuentran expuestos a la pérdida del poder adquisitivo de la moneda en un contexto inflacionario como el actual.

## iii. Otras situaciones irrazonables en la aplicación de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

### *a. Alícuotas desmedidas*

En algunos casos, la alícuota nominal que surge de las resoluciones o disposiciones reglamentarias emanadas de la administración fiscal supera las alícuotas previstas en el código fiscal, por las que el contribuyente debe tributar[7].

Consideramos poco adecuada esta situación, dado que el monto del pago a cuenta –que bajo la forma de retenciones y percepciones estamos analizando– debe estar vinculado con el monto del impuesto determinado o a determinar, tal como se comentó.

Esto, claramente, constituye un directo avance del fisco por sobre las facultades reglamentarias que le fueron concedidas, pudiendo considerarse que, en caso de no poder computarse estas retenciones o percepciones en su totalidad contra el impuesto determinado, o recuperarse de manera alguna, implican que el mismo queda gravado una alícuota efectiva[8] superior a la prevista legalmente, con la consiguiente violación al principio de legalidad ya mencionado.

Esta anomalía también fue receptada en el texto de la resolución general de la Comisión Arbitral 4/2011, fijando a tal efecto, pautas de observación por parte de las jurisdicciones, en cuanto a que la alícuota general de percepción no puede exceder a la vigente en la legislación, correspondiente a la actividad que el sujeto desarrolle (punto 5, apartado a, artículo 1). Sería deseable, las jurisdicciones se ajustaran a dicha pauta, así como se extendiera similar disposición a los regímenes de retención.

### *b. Superposición de regímenes*

Otra situación en la que se puede generar una alícuota efectiva superior a la prevista legalmente, y por ende, un exceso en lo que respecta al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, se observa en el caso de que una misma operación se encuentre sujeta a distintos regímenes de retención y percepción, en todas y cada una de sus etapas.

Cuando una operación cuyo monto será la base imponible sobre la cual se aplicará la alícuota correspondiente a la actividad del contribuyente, para la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sea pasible de varios regímenes de recaudación que se aplican en forma conjunta y complementaria, es imposible no generar en el contribuyente una acumulación significativa de saldos a favor por exceso de retenciones y percepciones en relación al impuesto determinado.

---

7 La Ciudad de Buenos Aires, a través de la resolución AGIP 290/14, incrementa con vigencia a partir del 01/06/14, su alícuota general de percepción al 3,5%. En tanto la ley 5238 sancionada en fecha 11/12/2014 dispone la tasa general del 3% a efectos de la determinación y pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

8 Miguel Di Mascio y Ana Molfino, "Los regímenes de retención y percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: una sucesión ininterrumpida de excesos, que insinúan ser la crónica de una muerte anunciada", Revista Derecho Fiscal, septiembre-octubre 2009, págs. 85 a 109.



I y II Jornadas.indb 335 2/5/16 15:43

Así, normalmente, en caso de que el contribuyente requiera la importación de un bien o insumo, para su venta o posterior procesamiento en el mercado local, será sujeto de la aplicación de una percepción en aduana, a través del sistema SIRPEI[9]. También cualquier otra compra que realice en el mercado local será pasible de la aplicación de una percepción en una o más jurisdicciones en función del alcance comentado en el apartado anterior.

Posteriormente, cuando se concrete la venta de ese bien, es posible que si el comprador reviste la calidad de agente de retención, también se vea obligado a actuar como tal respecto de los montos a abonar al vendedor.

Finalmente al acreditar en cuenta los fondos producto de la cobranza de dicha operación, será nuevamente detraído un importe en concepto de recaudaciones bancarias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a través del sistema SIRCREB[10] para el caso de que la jurisdicción de la que es contribuyente el sujeto pasible, se encuentre adherida al mismo.

Este sistema unificado e implementado por la Comisión Arbitral –que en base a los coeficientes declarados por el propio contribuyente en su CM05 efectúa una distribución de los ingresos recaudados entre las jurisdicciones involucradas– parecería contar con algún grado mayor de razonabilidad y búsqueda de armonización en la aplicación de los mismos.

Otra situación diferente y mucho más gravosa se produce cuando la jurisdicción no se encuentra adherida a este sistema de coordinación de recaudaciones bancarias (casos de Tucumán, o Misiones) y por lo cual se pretenden alcanzar la totalidad de las acreditaciones, con la retención correspondiente a su jurisdicción.

En este punto nos resulta importante resaltar otra cuestión que puede ser de interés. Consideramos que el mecanismo de la retención efectuada sobre una operación se encuentra lo suficientemente vinculada al acaecimiento del hecho imponible –desarrollo de una actividad gravada en el ámbito de territorial de la jurisdicción– cuya base de medición estará dada por los ingresos que se obtienen como producto de la misma.

No obstante, esta conexión entre la recaudación y la verificación del hecho imponible es mucho más difusa y lejana en el caso de una percepción general o percepción en aduana, y se basa[11] en la presunción de que ningún contribuyente obtendrá ingresos por un monto inferior a sus egresos, así como que habrá otras compras o gastos por los cuales no esté sujeto a percepción, y finalmente, por el margen que añade a sus costos para determinar el precio de venta.

No obstante estas fundamentaciones, seguimos considerando que las percepciones constituyen pagos a cuenta disociados de la generación del hecho imponible, cuya implementación, mantenimiento y proliferación obedecen más a cuestiones de control y aplicación de herramientas antievasión con las que cuentan las administraciones tributarias, que a la razonabilidad del régimen en su conjunto.

### *c. Aplicación de alícuotas máximas a contribuyentes en condición de "riesgo fiscal"*

Las administraciones tributarias han optado en los últimos tiempos, en el marco de las facultades conferidas por su código fiscal, a la segmentación de contribuyentes en función de índices o parámetros de incumplimiento fiscal.

Ante la facilidad y rapidez en la recaudación que estas herramientas proporcionan, se las ha difundido en varias de las jurisdicciones más importantes, y se traducen en la confección de nóminas o padro-

9 Sistema de Recaudación de las Percepciones que deben practicarse en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las operaciones de importación definitiva a consumo de mercaderías que ingresen al territorio aduanero, efectuadas por contribuyentes del gravamen y registrados por el Sistema Informático "MARIA", de la Dirección General de Aduanas, organismo dependiente de la AFIP.

10 Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras.

11 Miguel Di Mascio y Ana Molfino, "Los regímenes de retención y percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: una sucesión ininterrumpida de excesos, que insinúan ser la crónica de una muerte anunciada", Revista Derecho Fiscal, noviembre 2009, págs. 85 a 109.



I y II Jornadas.indb 336 2/5/16 15:43

nes de contribuyentes caracterizados como de "riesgo fiscal"[12], cuya característica es la aplicación de una alícuota diferencial y máxima a los sujetos incorporados en la misma a raíz de haber incurrido en una presunta infracción respecto del cumplimiento de sus deberes formales o materiales.

Otra práctica similar utilizada por las jurisdicciones es la de crear padrones de contribuyentes "dados de baja de oficio" [13], o incluso mediante el mecanismo inverso consistente en publicar "padrones de contribuyentes" [14]. En ambos casos, estos listados deben ser consultados por el agente de percepción o retención, y en caso de detectar que se encuentra incorporado al mismo el sujeto pasible –en el primero de los casos– o que no fue incluido en el mismo –para el segundo caso– se encuentran obligados a aplicar una alícuota máxima de retención o percepción, equivalente a la de un contribuyente no inscripto.

Otras veces, dentro de los padrones de alícuotas de retención y percepción[15] en los cuales se identifica una alícuota diferencial y específica por contribuyente, se establecen tasas superiores o máximas para aquellos contribuyentes con las características comentadas en los párrafos anteriores.

Se sostiene que este proceder de las administraciones fiscales constituyen prácticas no acordes a la ley, y se las caracteriza como "sanciones impropias o anómalas". En lugar de recurrir a un mecanismo de fiscalización y posterior proceso de determinación de deuda y/o instrucción de sumario, dichos entes simplifican y agilizan la obtención de la recaudación, omitiendo todas las instancias descriptas.

A tal punto llega esta cuestión que el contribuyente ni siquiera es notificado de su nueva condición, dado que el fisco no emite el correspondiente acto administrativo, que pueda dar lugar al ejercicio del derecho de defensa, contemplado constitucionalmente.

La doctrina[16] promueve enfáticamente que este tipo de situaciones sean revertidas, disponiéndose de recursos administrativos con efectos suspensivos, de modo de no tornar ilusorio el ejercicio del derecho de defensa antes mencionado.

### *d. Aplicación de los regímenes de recaudación a sujetos no contribuyentes de la jurisdicción*

Tampoco resulta conveniente la aplicación de los regímenes de retención y percepción basados exclusivamente en el criterio de entrega o prestación dentro del ámbito de la jurisdicción, como elemento suficiente para la exteriorización de sustento territorial de la operación.

Esta aplicación no causaría perjuicio en el caso de un sujeto pasible que efectivamente desarrolle actividad y por ende sea contribuyente de la jurisdicción que lo aplica.

No obstante, el inconveniente surge en estos casos, respecto de aquellas operaciones de compra o venta de bienes, cuyo perfeccionamiento se produzca a través de la entrega, en alguna jurisdicción en la que el comprador no desarrolle su actividad gravada.

Llegado a este punto podemos diferenciar dos situaciones: aquellas en que el sujeto no contribuyente de la jurisdicción se moviliza a través de medios propios hacia la jurisdicción del vendedor para retirar la mercadería, y por otro lado, los casos en que el contribuyente foráneo efectúa el retiro de la mercadería a través un medio de transporte contratado.

En el primero de los casos, lo que se plantea es si el mero gasto de transporte en que incurre el contribuyente por el solo hecho de dirigirse a la jurisdicción vecina a retirar el producto que adquiere a su proveedor, le otorga sustento territorial y por ende lo convierte en contribuyente de esta nueva jurisdicción, al interpretarse que desarrolla aquí parte de su actividad.

En el segundo de los casos, la situación es diferente, puesto que no es el propio contribuyente el que se desplaza hacia la otra jurisdicción, sino que lo hace a través de la contratación de un transporte a tal efecto. En este tipo de supuestos, es lo suficientemente claro que el contribuyente local de una jurisdicción que encarga a un tercero el retiro y transporte de la mercadería adquirida, no desarrolla ningún tipo

12 La Ciudad de Buenos Aires a través de la resolución 744-AGIP-2011. San Juan, a través de la resolución 1219-DGR-2014.

13 Resolución general (Tucumán) 3/2013, derogada por resolución general (Tucumán) 77/2014. Resolución general (Formosa) 11/2015.

14 Resolución general (Tucumán) 82/2014.

15 Provincia de Buenos Aires, disposición normativa 70/2007.

16 Conclusiones Comisión Nº 2 de las XLIV Jornadas Tributarias organizadas por el CGCE.



I y II Jornadas.indb 337 2/5/16 15:43

de actividad gravada en la jurisdicción de entrega de la misma, y por ende, no debiera existir norma que lo sujete a sufrir la retención o percepción.

Dentro de aquellas jurisdicciones que definen la entrega como elemento suficiente para la aplicación del régimen de percepción o retención, prácticamente ninguna contempla esta situación. Excepcionalmente, podemos mencionar el caso de Capital Federal, que excluye de percepción a aquellos adquirentes que retiren la mercadería a través de la entrega en el depósito de un transportista[17].

No obstante, esta situación no queda agotada con lo descripto anteriormente. Aquella jurisdicción donde se produce la entrega, normalmente alcanza la operación con una alícuota superior o máxima, por considerar que los mismos corresponden a contribuyentes no inscriptos, que deberían inscribirse en la misma.

Este mecanismo que bien encuadra dentro de lo que describimos como "sanción impropia" en el apartado anterior podría tener algún sustento lógico en el caso de un contribuyente que efectivamente desarrolle actividad en la jurisdicción, y que mediante la falta de inscripción pretenda sustraerse de la obligación de pago del tributo.

Lamentablemente, este agravante también aplica sin lugar a distinción a aquellos contribuyentes no inscriptos, respecto de los cuales no corresponde inscribirse por no verificar la actividad gravada en la jurisdicción, pero que compran a un sujeto radicado o con establecimiento en la misma.

Por lo cual, respecto a este punto, observamos que también se genera una vulneración, en este caso en cuanto al aspecto objetivo-territorial del hecho imponible, al imponer el pago a cuenta de un tributo a un sujeto que no verificará el presupuesto generador, en la realidad fáctica.

Un antecedente muy reciente, y vinculado con esta cuestión, podemos encontrarlo en la resolución (CA) 5/2015, de fecha 18/02/2015.

En esta, un contribuyente local de la provincia de Jujuy efectúa compras de combustibles a una empresa de Tucumán, quedando sujeta a una percepción incrementada en carácter de no inscripto. Esto lo conduce a la obligación de inscribirse como contribuyente de dicha provincia, para atenuar el efecto de dicha percepción.

La Comisión Arbitral convalida la determinación de la provincia de Tucumán, que ajusta el coeficiente de gastos que el contribuyente declara en cero, por los montos de flete que el proveedor le factura por la entrega en su domicilio del producto, sosteniendo que forman parte de los gastos de compra y no del costo de la mercadería, contemplados en el artículo 3 del Convenio Multilateral.

Entendemos que la mera compra en la jurisdicción, no debiera ser indicador de actividad gravada desarrollada en la misma, y por ende, sin importar quien abone el gasto de flete, no se debería aplicar sobre dichas operaciones los regímenes de percepción, cuando el adquirente no reviste la calidad de contribuyente de la misma.

La mencionada conclusión se condice con los parámetros receptados en el texto de la ya mencionada resolución general CA 4/2011, que en el punto iii, del apartado b.2) del artículo 1 ya preveía esta situación, excluyéndola de la aplicación de los regímenes de percepción.

Particularmente la provincia de Tucumán, al considerarse afectada por las disposiciones de la misma, ha interpuesto la nulidad de dicha resolución, bajo el fundamento de exceso reglamentario, en función de la competencia de la Comisión Arbitral. Lamentablemente, esta situación que cuenta con un fallo judicial favorable a la provincia, ha sido receptada a través de la emisión por parte de la Comisión Arbitral, de la resolución general 9/2012.

### iv. Medidas aisladas e insuficientes por parte de algunas jurisdicciones

En cuanto a este punto, traemos a colación el caso puntual de la provincia de Tucumán que, a través de la resolución general 116/10, establece que cuando se trate de operaciones efectuadas por un agente extraterritorial –no domiciliado ni con jurisdicción sede en dicha provincia– respecto de sus operaciones con sujetos pasibles que revistan la misma condición (extraterritorialidad), se determinará la percepción

17 Resolución 939-AGIP-2013, artículo 71, 2do. párrafo: "No corresponderá aplicar la percepción sobre las operacioe nes de compra de bienes cuya recepción sea efectuada en depósitos de empresas de transporte para su envío exclusivamente a adquirentes situados fuera de la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que tal circunstancia resulte avalada por la documentación de respaldo".



I y II Jornadas.indb 338 2/5/16 15:43

sobre el precio neto de la operación, al cual le resultará aplicable el coeficiente unificado que el contribuyente percibido o retenido exteriorice respecto de esta jurisdicción.

Originalmente, el agente se encontraba obligado a solicitar a su cliente/proveedor copia del formulario CM05 en el cual consta el coeficiente unificado a aplicar sobre el monto de cada operación. No obstante, esta previsión fue recientemente dejada sin efecto y reemplazada por el deber para el agente de retención y percepción, de consultar un padrón publicado por la autoridad fiscal, denominado "nómina RG 116/10" en el cual, mensualmente, se incorporarán los coeficientes unificados atribuibles a la jurisdicción respecto de cada uno de los sujetos pasibles mencionados en el párrafo anterior.

La reciente modificación, en aras de facilitar la actuación del agente, podría llegar a implicar, sin embargo, cierto perjuicio para los sujetos pasibles.

Esto se verifica, por cuanto la inclusión de los mencionados coeficientes unificados de cada uno de los contribuyentes que integran la nómina, puede ser alterado por la jurisdicción[18], dado que la normativa que regula la aplicación del régimen en la jurisdicción permite incorporarlos a dicho padrón con el coeficiente 1,0000, ante presuntos incumplimientos relativos a la falta de presentación de declaraciones juradas, por parte de los mismos. Similares consideraciones son replicadas para el régimen de retención de Ingresos Brutos establecido por la resolución general Tucumán 23/02, en tanto en estos casos, la entrega siempre se verifique fuera del ámbito territorial de la jurisdicción.

Por su parte, y con algunas diferencias, la jurisdicción de Salta establece un mecanismo similar al recién comentado. Así, en el texto de la normativa que establece su régimen de percepción –resolución general (DGR Salta) 6/2005 y modificaciones– dispone en el artículo 8 que versa sobre la alícuota a aplicar para el cálculo del monto a percibir la siguiente consideración:

"A los fines de la liquidación de la percepción, el importe de la misma será la que resulte de aplicar a la base imponible la alícuota general vigente (3,6%), salvo los siguientes supuestos:

…c) Tratándose de contribuyentes comprendidos en el Régimen General del Convenio Multilateral (artículo 2) y solo en los casos en que el domicilio del comprador se encuentre localizado fuera de la Provincia de Salta y la entrega de los bienes se realice fuera de los límites de la misma y en tanto el comprador tenga declarada e incorporada a la jurisdicción Salta en el formulario CM 01, la percepción en concepto del impuesto a las actividades económicas –ingresos brutos– que corresponda practicar, se limitará tomando como base la que resulte de aplicar el coeficiente unificado, declarado para la Provincia de Salta en el último formulario CM 05 vencido a la fecha de la operación, sobre el monto de la factura…".

Consideramos que si bien esta situación representa algún grado de avance respecto de la situación del sujeto pasible, no logra, sin embargo, atenuar los efectos de la aplicación amplia de los regímenes de recaudación, fundamentalmente dado que es aplicado unilateralmente y en forma aislada por solo dos de las veinticuatro jurisdicciones.

Lo recomendable en cuanto a esta vía de adecuación sería que la recepten en forma armónica todas las jurisdicciones.

Resaltamos que lo ideal es que se adopte e implemente de manera organizada y coordinada por la totalidad de las jurisdicciones, mediante algún mecanismo informático en cabeza de la Comisión Arbitral, de manera de facilitar en cierta forma la actividad del Agente de Recaudación, y no generar normas con características particulares según la jurisdicción, que complejizan y dificultan considerablemente la mencionada tarea.

Un avance en este aspecto fue la creación del sistema SIRCAR, que permite unificar la liquidación de los diferentes regímenes de retención y percepción de aquellas jurisdicciones que se encuentran adheridas.

Lamentablemente, su alcance resultó limitado, puesto que no todas las jurisdicciones se adhirieron a este sistema[19] y su desarrolló se limitó solo a homogeneizar los mecanismos de liquidación y pago. Sería ideal que este mecanismo sume en el futuro la posibilidad de calcular retenciones y/o percepciones en un marco que permita considerar las situaciones especiales como las mencionadas con anterioridad respecto de los sujetos pasibles que desarrollan actividad en múltiples jurisdicciones, siempre en el marco de criterios armonizados y plasmados en las normas locales respectivas.

---

18 Resolución general (Tucumán) 92/2014.

19 CABA, Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos, Mendoza y Tucumán no se encuentran adheridas.



I y II Jornadas.indb 339 2/5/16 15:43

## v. Cuestiones temporales a considerar

Reconocemos que el aspecto temporal entre la recaudación efectuada y la obligación tributaria es un tema que puede dar lugar a opiniones encontradas, en este impuesto que se declara sobre la base de anticipos mensuales, cuya determinación, a su vez, surge sobre la base de una atribución realizada en forma anual.

Una primera impresión, nos llevaría a pensar que, justamente, al tratarse de un impuesto basado en anticipos mensuales, la distancia temporal entre la recaudación y el pago, es menor por tratarse de períodos de extensión acotada.

No obstante, el inconveniente surge en este punto, producto de la anualidad, que caracteriza a este tributo.

Esto adquiere dimensión, en situaciones respecto de las cuales se produce una reasignación sustantiva en la distribución territorial de la actividad del sujeto pasible, entre las jurisdicciones respecto de las que ya revestía la calidad de contribuyente[20].

Lo que ocurre bajo estas condiciones –siempre que la recaudación se aplique siguiendo el criterio del lugar de que provienen los ingresos– es que debido al propio mecanismo de liquidación del impuesto que se analiza, inexorablemente se producirá una marcada disociación temporal entre el momento en que el contribuyente soporta el impacto de la recaudación, respecto del momento en que las operaciones que dieron lugar a la misma, implicarán una atribución de ingresos a la jurisdicción que ha incrementado su participación.

A estos efectos, no cabe duda acerca de que el ingreso de la retención o percepción acompaña a la verificación del hecho imponible en la jurisdicción. Pero dado el mecanismo de determinación e ingreso del impuesto, esto provoca un exceso de tributación durante un período que puede llegar a superar el ejercicio anual, hasta que finalmente se exterioriza la base imponible en la jurisdicción que ha visto incrementada su participación respecto de la actividad total del contribuyente.

La consecuencia lógica es que el contribuyente queda "temporalmente" atrapado en una situación de doble o múltiple imposición, soportando financieramente una carga excesiva respecto de los ingresos obtenidos en un período. No se discute que el depósito de los fondos al fisco sea contemporáneo a la obtención del ingreso, sino que lo cuestionado es que deba efectuarse respecto de los múltiples fiscos involucrados, sin existir un mecanismo que permita atenuar esta situación. [21]

Por lo cual los regímenes, lejos de constituir un instrumento de utilidad para las Administraciones Tributarias locales, contribuyen también de este modo, a desvirtuar la finalidad básica del Convenio Multilateral, generando en el sujeto pasible un impacto financiero complejo de afrontar.

Por otro lado, como ya hemos mencionado, la aplicación del criterio amplio o múltiple para la definición de los regímenes de recaudación vulnera también el aspecto temporal del hecho imponible, dado que un fisco en función de las facultades que posee para establecer regímenes de pago a cuenta, no puede incurrir en tal exceso que implique adelantar por períodos tan extensos de tiempo, el ingreso del tributo, aún no verificado, o por lo menos, no en la magnitud de lo recaudado en la fuente.

Otro elemento en juego que afecta a los contribuyentes incididos por los regímenes de retención y percepción es la creciente limitación que imponen los fiscos locales[22] en torno al momento temporal del cómputo de las retenciones y/o percepciones sufridas.

Dicho límite se traduce en la existencia de plazos puntuales para el cómputo de las retenciones y/o percepciones, que una vez transcurridos no permiten su cómputo en las declaraciones juradas.

Este accionar, más allá de razones de administración tributaria que lo justifiquen, provoca numerosos inconvenientes en los sujetos retenidos / percibidos, dado que es común que por cuestiones operativas

20 Si por el contrario, se tratara de un inicio de actividades en una nueva jurisdicción, regirá lo dispuesto en el artículo 14 del Convenio Multilateral, y el inconveniente temporal comentado se verá neutralizado.

21 Observamos cierta dificultad en estos casos para la obtención de un certificado de exclusión en los regímenes de retención y percepción, dado que una proyección de los ingresos a obtener se reflejará en una mayor base imponible para la jurisdicción en cuestión.

22 CABA, resolución (AGIP) 939/2013, artículo 24; PBA, disposición normativa "B" 1/2004, artículo 328; Córdoba, decreto 443/2004, artículo 16, entre otras.



I y II Jornadas.indb 340 2/5/16 15:43

propias del giro comercial se reciban con cierta demora los certificados de retención o las facturas que incluyen percepción, siendo estos los únicos documentos válidos para su cómputo.

Si bien en las legislaciones suele estar contemplada la posibilidad de computar las retenciones/percepciones en forma extemporánea, para ello es requisito rectificar la declaración jurada del período al cual corresponde la retención/percepción no computada. Sin dudas, esto provoca importantes perjuicios a los contribuyentes que muchas veces optan por no computar las retenciones, aun a costa de considerarlas como mayor costo, a fin de no rectificar sistemáticamente sus declaraciones juradas.

La situación se agrava al no contar, al menos en todas las jurisdicciones[23], con la posibilidad de consultar las retenciones / percepciones informadas por los Agentes, lo cual sin dudas facilitaría el cómputo de las mismas sin la desviación temporal que provoca la restricción en el cómputo.

Una solución definitiva a este inconveniente sería disponer de la información en forma homogénea y en tiempo real sobre las retenciones y percepciones sufridas.

Esto permitiría retornar a un escenario donde los sujetos retenidos puedan computar las retenciones/percepciones sin necesidad de llegar a situaciones límite en las cuales el contribuyente pueda verse impedido de realizar el cómputo.

## IV. OTRAS CONSECUENCIAS DE LA DESMESURA EN LA APLICACIÓN DE LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN: CARGA EXCESIVA Y EXPOSICIÓN A SANCIONES AL AGENTE DE RECAUDACIÓN

Explica Villegas[24] que, conceptualmente, los Agentes de Retención y Percepción constituyen responsables sustitutos, definiéndose como tales a los sujetos pasivos que reemplazan desde el inicio al destinatario legal tributario, en el marco de la relación jurídico tributaria sustancial. Caracterizado por ser ajeno al acaecimiento del hecho imponible, su función es la de reemplazar al contribuyente, quedando obligado en lugar de este último.

Por el contrario, un Responsable Solidario se define como aquel que acompaña al deudor principal de la obligación jurídica tributaria sustantiva, sin reemplazarlo, sino que este último permanece como obligado ante el fisco, bajo la denominación de Contribuyente. Constituyen una única relación jurídica tributaria, por identidad de objeto, con doble vínculo obligacional.

La legislación Argentina, tanto en el orden Nacional como Provincial y Municipal, toma este último criterio para caracterizar a los Agentes de Retención y Percepción, puesto que no margina de la relación al contribuyente principal, sino que lo mantiene como responsable solidario. No obstante, una vez retenido o percibido el tributo el contribuyente principal queda liberado de toda responsabilidad.

En sus palabras, el Agente de Retención es aquel sujeto deudor del contribuyente, o que por su función se encuentra en contacto con alguna suma dineraria del mismo; esta situación le da la posibilidad de detraer parte de ese dinero a entregar al contribuyente, y depositarlo al fisco en carácter de retención.

A su vez, el Agente de Percepción es aquel cuya actividad lo pone en una situación de recibir una suma de dinero, a la cual adiciona un porcentaje que luego va a depositar al fisco.

La doctrina ha discrepado en cuanto a la caracterización de esta obligación impuesta al agente de recaudación. Algunos interpretan que constituye una carga tributaria, mientras que otros desestiman ese argumento, puesto que la obligación en cabeza del agente se encuentra disociada de su capacidad contributiva, puesto que está íntimamente relacionada con la capacidad contributiva del sujeto retenido o percibido.

Estos últimos agregan que se trata de una carga personal[25], conformada por la obligación de hacer, e integrada por una obligación de dar (ingresar el dinero al fisco) que surge como consecuencia de la actividad previa realizada (inscribirse, detraer una suma de dinero, o adicionar un importe a la factura, emi-

23 El fisco de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), por ejemplo, permite consultar en su sitio web y de manera "on-line" las deducciones (retenciones y percepciones) informadas por los Agentes de Recaudación.

24 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, págs. 334 a 339, 8ª edición, Editorial Astrea.

25 Miguel Di Mascio y Ana Molfino, "Los regímenes de retención y percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: una sucesión ininterrumpida de excesos, que insinúan ser la crónica de una muerte anunciada", Revista Derecho Fiscal, noviembre 2009, págs. 85 a 109.



I y II Jornadas.indb 341 2/5/16 15:43

tir un comprobante que respalde tal operación, presentar una declaración jurada, y cumplir con los plazos de vencimiento previstos).

Es unánime la doctrina[26] al sostener que esta tarea no es nada sencilla, y por el contrario, es sumamente onerosa para el agente de recaudación, ya que "deben poner a disposición del Estado sistemas administrativos adicionales para determinar, liquidar, pagar y exteriorizar impuestos de otros." Cualquier retraso u omisión los tornará pasibles de intereses y sanciones.

Esta reconocida excesiva carga de trabajo implica para el agente designado a tal efecto:

- Inscripción como tal ante la jurisdicción
- Conocimiento e interpretación de la legislación
- Comunicación a sus clientes/proveedores de su nueva condición
- Pedido de documentación a los mismos, a efectos de conocer su situación tributaria
- Organización y conservación en archivo de la documentación entregada por los sujetos mencionados, que servirá de constancia para respaldar los montos recaudados (o dejados de recaudar en caso de que estos cuenten con alguna exclusión, atenuación o exención determinada) ante una posible verificación de la autoridad fiscal.
- Consulta y aplicación de los padrones de alícuotas diferenciales, sujetos inscriptos, riesgo fiscal, y alícuotas por contribuyente, por cada una de las jurisdicciones que los establezca.
- Adaptación y modificación de los sistemas informáticos a efectos del cálculo según corresponda la retención o percepción.
- Emisión del correspondiente certificado que será entregado al sujeto retenido o percibido.
- Confección de la Declaración Jurada a partir de las normas de cada jurisdicción (diferentes aplicativos, cada uno con un diseño de registro particular).
- Diferentes vencimientos y formas de pago habilitadas para cada jurisdicción.
- Sujeción a múltiples fiscalizaciones, respecto de su actuación como agentes de recaudación, por parte de cada uno de los fiscos involucrados.

Resulta razonable que una carga de tal magnitud sea impuesta a un contribuyente cuya estructura pueda soportarlo, y en tanto no se torne desproporcionada, tal como está resultando en la actualidad.

En la práctica, se verifica que un importante universo de contribuyentes se fue incorporando en los últimos tiempos como agentes de recaudación, ya sea a causa de que la jurisdicción local entiende que el contribuyente reviste interés fiscal nominándolo expresamente como agente, o bien por la falta –o inadecuada– actualización de los parámetros de ingresos definidos como base a partir de los cuales un sujeto queda obligado a actuar como agente de retención y/o percepción.

En estos casos, resulta expuesta con mayor claridad la carga administrativa que implica para los agentes de recaudación, que en muchos casos son empresas medianas o chicas.

En este mismo orden de ideas, podemos observar que producto de la aplicación de retenciones y/o percepciones a la universalidad de las operaciones efectuadas por el Agente de recaudación con cada sujeto pasible, se multiplica exponencialmente la carga de trabajo mencionada con anterioridad.

Esta situación se ve agravada en el caso de que el Agente actúe como tal respecto de todas o la mayoría de las 24 jurisdicciones, cuestión que es frecuente en contribuyentes con un volumen de operación considerable a lo largo y ancho de todo el territorio nacional.

Por más capacidad y estructura que posea el contribuyente, esto representa una actividad con un costo irrazonable, y que implica a las empresas involucradas ampliar permanentemente las nóminas de sus departamentos de impuestos para hacer frente a tales obligaciones.

Se suma a esta circunstancia, la complejidad y diversidad de la normativa que establece los regímenes de retención y percepción, que requiere de personal altamente capacitado y especializado, para efectuar una correcta interpretación y aplicación de las normas, a efectos de cumplir acabadamente con la obligación impuesta.

El tema, lamentablemente, no se agota en este punto, sino que adicionalmente se debe contemplar el perjuicio con que se encuentra el Agente, cuando su criterio interpretativo de las normas provinciales

26 Sferco, José M., "Sobre agentes de recaudación en sede local. Citas Jurisprudenciales que ponen límites al caos", Revista Impuestos, marzo 2015, págs. 25 a 37.



I y II Jornadas.indb 342 2/5/16 15:43

involucradas, no se condice con la interpretación que efectúan respecto de las mismas, los sujetos que resultan pasibles.

Esto implica llevar la cuestión a un terreno con directo impacto financiero y comercial, que se da en tanto:

- El agente debe depositar la percepción aún cuando ni siquiera haya percibido el importe de la misma, porque el cliente no acepta su procedencia.
- Bajo determinadas circunstancias, el cliente se rehúsa a abonar el importe de la factura (es decir, el precio por la venta o prestación, y el resto de los tributos) por considerar discutible o controvertido la aplicación de la misma, bajo pretexto de no poder ingresarla correctamente en sus sistemas informáticos, o como medio de presión comercial, con la intención de que la misma sea suprimida o eliminada del importe a abonar.
- Proliferación de certificados de no retención y percepción, cuya notificación a los agentes de retención y percepción no siempre es efectuada en tiempo y forma.
- Restricción por parte de varias jurisdicciones en su normativa y/o en sus aplicativos, de la posibilidad de devolución de importes retenidos o percibidos sin causa, una vez que los mismos han sido depositados.
- Perjuicio comercial, ante los clientes que prefieren efectuar la compra del producto o la prestación del servicio a competidores que no revistan la condición de agentes.

Ante todo este cúmulo de complicaciones que soportan los agentes, debe sumarse la delicada situación que proviene de las gravosas sanciones que contemplan los códigos fiscales ante posibles incumplimientos en que los agentes de recaudación puedan incurrir –producto de la omisión total o parcialmente la retención o percepción pretendida por cada uno de los fiscos– con motivo de la complejidad descripta.

Como vemos, no sólo que la tarea del Agente no resulta remunerada o retribuida de alguna manera, sino que es altamente sensible y pasible de ser sancionada, y cuya magnitud se ha incrementado sin precedentes, por lo cual resulta cada vez más demandante de mayores recursos, atención, y por supuesto preocupación.

Parecería que la complejidad en que ha derivado este sistema carece de una expresa falta de voluntad para simplificar y amenizar la carga de hacer que recae sobre los agentes. De ello se desprende que, por el contrario, parecería inferirse que muchas de las jurisdicciones se podrían beneficiar como resultado de las sumas recaudadas en concepto de intereses y sanciones aplicada al agente de recaudación, que pueda incurrir en algún error de interpretación, aplicación o implementación de las mismas.

Por último, cabe destacar que resulta conveniente –tal como se verifica a nivel nacional en los términos de la resolución general AFIP 2408– que los contribuyentes más significativos a los que se les encomienda el cumplimiento de este deber, y respecto de los cuales se presume responsabilidad en el manejo de los fondos que son de terceros y deben ser depositados al fisco, puedan resultar excluidos de sufrir retenciones y percepciones por parte de contribuyentes de menor envergadura, que no cuentan con tal capacidad.

## V. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Del análisis efectuado, podemos concluir que, los regímenes de recaudación tal como son aplicados en la actualidad, generan una disociación y alejamiento de los principios del derecho tributario sustantivo, que rigen la configuración o acaecimiento del hecho imponible.

Particularmente, la distorsión se produce principalmente, en relación al aspecto cuantitativo del hecho generador de la obligación tributaria, puesto que la instrumentación de un criterio múltiple, obliga a un ingreso adelantado del tributo que supera con creces a los montos efectivamente determinados.

Tal como fue desarrollado a lo largo de estas páginas, esta disociación entre los montos recaudados a cuenta y la magnitud del Impuesto determinado se verifican por diversas causas.

Entre las más significativas, observamos:

- La aplicación de los regímenes de retención y percepción, bajo un sistema de tipo "amplio o múltiple" –que implica que todas las jurisdicciones en las que el sujeto pasible reviste el carácter de contribuyente ejerzan su potestad tributaria en forma concurrente sobre la misma operación– causa gra-



I y II Jornadas.indb 343 2/5/16 15:43

ves perjuicios a este último, vinculados con la acumulación de significativos saldos a favor, de muy lenta o nula recuperación en algunos casos.

No resulta admisible que tal como se encuentran instrumentados hoy en día los regímenes de recaudación, la tasa total de retención o percepción de Ingresos Brutos sobre una misma operación pueda alcanzar porcentajes elevados y totalmente alejados de las alícuotas legales que se corresponden con la actividad del contribuyente (en caso de que el cliente o proveedor se encuentre designado en diversas jurisdicciones como agente).

- Tampoco resulta recomendable mantener para la implementación de los regímenes de retención y percepción un criterio territorial, con un alcance tal que grave a aquellos contribuyentes que exclusivamente efectúan en la jurisdicción compras a proveedores localizados en la misma, sin revestir el carácter de contribuyentes, por no verificar el hecho imponible en las mismas. Cabe destacar que para ello, y a efectos de lograr un manejo coordinado y armónico de las facultades locales para la aplicación de estos mecanismos de recaudación, es necesario que la justicia reconozca la competencia que a tal efecto ostenta la Comisión Arbitral, en cuanto a la fijación de pautas destinadas a la utilización de estas herramientas en forma razonable.
- Con relación al requisito del sustento territorial –verificado mediante la entrega o prestación en la jurisdicción, y que se encontraba contemplado en la derogada resolución general de Comisión Arbitral 61/95– se impulsa una nueva regulación que permita brindar certezas a los contribuyentes en cuanto a la aplicación y alcance de los regímenes de recaudación, respetando los lineamientos del Convenio Multilateral para evitar doble o múltiple imposición, y generación de saldos a favor. Sin dudas que sería altamente positivo que se defina el criterio de asignación de ingresos –a efectos de la aplicación del Convenio Multilateral– a fin de ajustar en consecuencia los regímenes de recaudación. Esto implicaría que, la interpretación del término "ingresos brutos provenientes" contenida en el inciso b) del artículo 2 del Convenio Multilateral, por parte de todos los fiscos involucrados, sea consistente con la instrumentación de los mecanismos de recaudación en la fuente. En este mismo sentido, es oportuno destacar el fallo antes comentado del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como antecedente válido para desvirtuar la aplicación de un régimen de retención que provocaba saldos a favor permanente declarando su inconstitucionalidad.
- Consideramos que no obstante lo descripto en los puntos anteriores, una manera de asegurar la vinculación de los montos de recaudación en la fuente en operaciones de compras y pagos, con el aspecto cuantitativo del hecho imponible, sería el establecimiento de un régimen unificado, administrado por la Comisión Arbitral, similar a lo que actualmente conocemos como el Sistema de Recaudaciones Bancarias (SIRCREB).

  De esta manera, el agente de retención o percepción (comprador o vendedor, respectivamente) detraería de, o bien adicionaría al monto de la operación, un importe en concepto de percepción de Ingresos Brutos, sin especificación de jurisdicción, que sería computado por el sujeto pasible en función de los coeficientes que surjan de su última Declaración Jurada anual, formulario CM05.

  La tarea del Agente quedaría cumplida al depositar e informar este monto de percepción o retención de Ingresos Brutos, al sistema unificado administrado por la Comisión Arbitral, el cual se encargaría de redistribuir los montos a cada uno de los fiscos involucrados en función del coeficiente unificado determinado para cada contribuyente.

Por otro lado, quedaría también resuelto el tema de la asignación temporal, entre recaudación en la fuente e impuesto determinado, en los casos que el contribuyente viera modificada la distribución territorial de su actividad.

- Es esencial que todas las jurisdicciones revean y evalúen su adhesión al sistema SIRCAR, en la búsqueda de un aporte de valor al sistema tributario. Dicha situación no implica en absoluto un retroceso en sus facultades de establecer regímenes de recaudación, sino una coordinación que facilita el orden del sistema y la simplificación de las tareas del Agente de Recaudación y del contribuyente.
- Constituye otro punto de vital importancia la eliminación de padrones de contribuyentes de riesgo fiscal o de contribuyentes dados de baja de oficio, o no inscriptos, los cuales implican para el sujeto que es incluido en los mismos, la aplicación de alícuotas diferenciales y superiores, en función de ciertos incumplimientos en los que pudieran haber incurrido.



I y II Jornadas.indb 344 2/5/16 15:43

A tales efectos, es necesario que las Administraciones Tributarias puedan reforzar sus actividades de fiscalización y control, determinando el impuesto omitido o bien instruyendo sumario en caso de corresponder, en lugar de recurrir a este nuevo tipo de sanciones anómalas e inconstitucionales, puesto que impiden el efectivo ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, ante la falta del correspondiente acto administrativo emanado de la autoridad fiscal.

- En concordancia con lo anterior, un punto que merece la debida consideración es el límite de las alícuotas de retención y percepción fijadas. Considerando la existencia de recaudación en la fuente aplicada al contribuyente en forma conjunta y complementaria, en las siguientes situaciones:
  a. Al perfeccionarse la importación, en Aduana
  b. Al efectuar compras a sujetos que revistan la calidad de agentes
  c. Respecto de cada uno de los pagos efectuados por sus clientes que revistan el carácter de agentes de retención.
  d. Respecto de las retenciones aplicadas sobre las acreditaciones bancarias.

  Se recomienda que las alícuotas sean de menor magnitud que las actuales, a efectos de atenuar la acumulación de saldos a favor, producto de la proliferación descripta, que deriva en la aplicación de una tasa efectiva superior a lo previsto legalmente, con la consiguiente falta de observación y cumplimiento del principio de legalidad en materia tributaria.
- Resultaría de interés, concentrar la carga de actuar como Agentes de Recaudación a contribuyentes o sujetos de mayor envergadura, dado que su estructura y mayor posibilidad de control, los torna más adecuados para cumplir esta finalidad.

  Complementariamente, es primordial excluir a estos sujetos designados a tal efecto, de ser pasibles de sufrir retenciones y percepciones en sus operaciones comerciales, tal como se encuentra previsto en la normativa a nivel nacional, puesto que carece de sentido, que un contribuyente de menor magnitud, intervenga reteniendo, o percibiendo a un sujeto con las características recién mencionadas.
- Implementar ágiles mecanismos de devolución y de exclusión en los regímenes de retención y percepción, por parte de cada una de las jurisdicciones.

  También sería interesante, contar con un mecanismo unificado, a nivel de los organismos de coordinación, para interponer un único y exclusivo trámite de solicitud que repercuta en todas las jurisdicciones, en las que el contribuyente exteriorice un exceso de recaudaciones sufridas.
- Impulsar la mención expresa en una ley nacional, a la que luego suscriban las provincias a través del dictado de leyes locales, que establezcan pautas de armonización en los diferentes regímenes de recaudación provinciales a fin de evitar la superposición en la aplicación de retenciones y percepciones en la fuente.

  De esa manera se cumpliría con lo pautado en la Ley de Coparticipación Federal[27] con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su incidencia en los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, ya que en la actualidad ocurre que se desvirtúa el espíritu del mismo en lo que respecta a evitar la doble imposición al existir múltiples mecanismos de recaudación que vulneran este principio.

  Como vimos en los puntos anteriores, en la práctica sucede que una misma materia imponible es captada por diferentes jurisdicciones, o bien es aplicada en las diversas etapas que componen la cadena comercial en el marco de la actividad desarrollada por un contribuyente.

  No obstante, vemos que la cuestión ha sido tratada en el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento celebrado entre el Estado Nacional y las Provincias al recomendar en el punto 6) del anexo I que las Provincias implementen sistemas uniformes para asegurar un nivel de recaudación en el marco de los regímenes de retenciones, percepciones y pagos a cuenta, previendo una coordinación entre las jurisdicciones locales para el caso de contribuyentes que desarrollan actividades en más de una jurisdicción.

  Por ello es que entendemos que, además de prever expresamente en la legislación ciertas pautas que deben regir los regímenes de recaudación, resulta esencial la existencia de un ente de contralor que asegure el cumplimiento de los aspectos antes mencionados con la finalidad de lograr una efectiva armonización entre los fiscos.

27 Ley 23.548, artículo 9, inciso b), apartado 1.



I y II Jornadas.indb 345 2/5/16 15:43

Todos los puntos detallados anteriormente tienen como finalidad contribuir a resguardar la finalidad del Convenio Multilateral, en tanto una aplicación desbordada de los regímenes, tal como se verifica en la actualidad, atenta al logro de sus objetivos, e implica una tácita desintegración del mismo.

Mantenemos la esperanza de que todas las jurisdicciones provinciales resuelvan colaborar activamente en lo que respecta a una aplicación y recaudación ordenada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a efectos de contribuir al fortalecimiento y evolución de un sistema tributario en beneficio de todos los partícipes, respetando los más básicos principios de igualdad, legalidad y razonabilidad.



I y II Jornadas.indb 346 2/5/16 15:43

Esta edición se terminó de imprimir en los talleres de Errepar,
en Buenos Aires, República Argentina, en el mes de mayo de 2016.

I y II Jornadas.indb 347 2/5/16 15:43

I y II Jornadas.indb 348 2/5/16 15:43