



Regímenes de recaudación en la fuente

Por Mariano A. Ezeyza

Publicado originalmente como capítulo del libro «Tributación Local – Estudio integral y sistemático de la fiscalidad provincial y municipal» (Ed. Ad-Hoc), 2021.

§ 1. introducción

Dentro de los Sistemas de recaudación y administración tributaria mas utilizados por los fiscos provinciales y municipales en la Argentina, los más generalizados en los últimos años son aquellos que les permiten hacerse de recursos de manera constante, a bajo costo e incluso antes que se perfeccione el hecho imponible en cabeza del contribuyente, es decir, los regímenes de recaudación en la fuente.

Sin siquiera pretender agotar la temática, en este apartado intentaremos efectuar una aproximación a los conceptos medulares que hacen a los regímenes de recaudación en la fuente: (i) ¿en que consisten?, (ii) ¿para que sirven?, (iii) los sujetos que tienen que efectuar la retención o percepción y aquellos que la sufren, y (iv) el objeto o fuente sobre la cual recaerá la retención y/o la percepción.

No nos proponemos efectuar un análisis en concreto de los regímenes de recaudación de todos los tributos sino que se tomaran los aspectos centrales de aquellos previstos para el impuesto sobre los ingresos brutos², cuyas conclusiones resultan aplicables a muchas tasas municipales y otros tributos locales que prevén hechos imponibles con descripciones similares.

A su vez, vale aclarar que los códigos fiscales y resoluciones generales de las Administraciones tributarias locales utilizan el termino “agente de recaudación” para hacer referencia a los sujetos que están obligados a efectuar -en las operaciones económicas en las que intervengan- retenciones y/o percepciones, por lo que utilizaremos el termino agentes de recaudación para referirnos a dichos sujetos en forma indistinta, salvo que se especifique lo contrario en este trabajo.

§ 2. de los regímenes de recaudación en la fuente

2.1. ¿Qué son los regímenes de recaudación?

Los regímenes de recaudación en la fuente son herramientas que permiten al Fisco asegurarse el cumplimiento anticipado de la obligación material de los contribuyentes mediante la percepción o retención en la fuente generadora o receptora de ingresos.

Si bien las obligaciones impuestas por estos regímenes, como veremos, son cargas publicas que debieran estar establecidas por ley en sentido formal y material, los códigos fiscales delegan en las Administraciones tributarias su implementación, la cual se lleva a cabo mediante el dictado de resoluciones generales de los fiscos provinciales o municipales, según el tributo para el cual se impongan³.

Sobre el punto, se ha sostenido⁴ que “(...) 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”.

Estas resoluciones generales básicamente imponen a determinados sujetos, los cuales generalmente son publicados en un listado que se actualiza periódicamente o a los que se les notifica esa obligación mediante el dictado de una resolución particular, la obligación de efectuar retenciones o percepciones según diferentes criterios (tipo de actividad, monto de la operación, si el sujeto ingresa o sale de la jurisdicción, si cuenta o no con un determinado certificado, si tiene o no domicilio o alta de impuestos en la jurisdicción, entre otros) para luego ingresarlas a Fisco dentro de un plazo determinado.

Mediante la retención o percepción lo que se pretende es captar anticipadamente una manifestación de capacidad contributiva⁵ que se presume que luego estará incidida por el tributo para el cual se establece el régimen de recaudación en esa jurisdicción.

En este sentido, en el marco de la relación jurídico-tributaria, se ha dicho⁶ que “(...) lo habitual es que el pago se realice después del acaecimiento del hecho imponible, 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”.

Este ingreso anticipado será imputado a cuenta del tributo que en definitiva corresponda cuando se perfeccione el hecho imponible⁷ al cierre del período fiscal del tributo, ya sea mensual o anual, por lo que su vinculación con el hecho imponible es indispensable.

Además de ser una herramienta recaudatoria y financiera, los regímenes de recaudación también se erigen como un importante instrumento de control y obtención de información al brindar datos a las Administraciones tributarias sobre las operaciones que realizan los sujetos alcanzados por los

misimos, ya que les 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 de advertirlos y capturar su capacidad contributiva⁸.

2. 2. Finalidad de los regímenes de recaudación

Habiendo efectuado una primera aproximación a lo que son los regímenes de recaudación, cabe preguntarse ¿Para qué sirven? o ¿Cuál es su finalidad?

La respuesta a estas preguntas pareciera ser sencilla, la finalidad principal de los regímenes de recaudación, como su nombre bien lo indica, es recaudar y facilitar y asegurar la recaudación. No obstante ello, se les pueden válidamente atribuir otras finalidades complementarias a la de facilitar y asegurar la recaudación a las Administraciones tributarias de los tributos a su cargo.

Como bien señala Fernández⁹, 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 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.

En esta línea se ha señalado 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 éste, 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 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 gravámenes¹⁰”.

Ahora bien, la eficiencia en términos fiscales no puede ser medida solo 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 y, a su vez, que quienes sean designados agentes de recaudación tengan una relación de cercanía o inmediatez con el hecho imponible del tributo a recaudar.

En otras palabras, debe haber una vinculación o conexión de los regímenes de recaudación respecto de la configuración o acaecimiento del hecho imponible, de lo contrario, se podría convalidar dos inadmisibles conclusiones: (i) que los regímenes de recaudación en la fuente operan como un medio de financiamiento adicional e ilícito para los gobiernos locales que lo establecen, ya que se estaría privando coactivamente a quien sufra la precepción o retención sobre ingresos no gravados, es decir, no se estaría recaudando tributos; y (ii) que se imponen cargas públicas

desmedidas e irrazonables -por el traslado de costos administrativos que implica- al obligar a actuar como agentes de recaudación a sujetos que no tienen un vínculo inmediato con el hecho imponible o la jurisdicción en cuestión.

En función de lo expuesto y teniendo en cuenta que los regímenes de recaudación no hacen más que establecer pagos anticipados o adelantos respecto de una obligación tributaria principal, los mismos deben ser establecidos teniendo en cuenta las características del hecho imponible del tributo que aun no se ha perfeccionado y respecto del cual deberán imputarse en el futuro.

Es por ello que, más allá de que los regímenes de recaudación puedan servir en la práctica como una importante herramienta de control y obtención de información, podemos afirmar que su finalidad es la de asegurar y recaudar exclusivamente manifestaciones de riqueza vinculadas de manera inmediata al hecho imponible del tributo para el cual se establecen.

2. 3. Sujetos de los regímenes de recaudación

Ahora bien, en este punto cabe preguntarse ¿a quienes se les puede imponer la obligación de actuar como agentes de recaudación? y ¿Quiénes son pasibles de quedar alcanzados por estos regímenes?

Con total seguridad podemos afirmar que las obligaciones o deberes de índole tributaria que surgen de los regímenes de recaudación son cargas públicas cuyo cumplimiento es coaccionado por el Estado y los sujetos obligados a cumplir estos deberes son comúnmente denominados “responsables”.

En función de ello, mayormente la doctrina¹¹ clasifica a los sujetos pasivos como i) responsables por deuda propia; ii) responsables por deuda ajena y iii) responsables sustitutos.

Los responsables por deuda propia son los contribuyentes propiamente dichos, es decir, aquellas personas que realizan el hecho imponible del tributo en cuestión. Los responsables por deuda ajena son los responsables sustitutos y quienes están obligados a cumplir por los contribuyentes.

Tanto en el caso de los responsables sustitutos como en el caso de los responsables por deuda ajena, nos encontramos frente a sujetos que no realizan el hecho imponible del tributo, pero por su vinculación con el contribuyente son obligados por la ley a cumplir con la obligación tributaria con su propio patrimonio.

Lo que diferencia a los responsables sustitutos del resto de los responsables por deuda ajena es que los sustitutos responden por una deuda tributaria a título propio¹². En los restantes supuestos de responsabilidad por deuda ajena, la responsabilidad de será solidaria e ilimitada, pero siempre por la deuda un tercero.

En tal sentido, Casás¹³ enseña que “(...) es posible afirmar que los responsables solidarios son sujetos ajenos al presupuesto de hecho, pero próximos a aquel, o vinculados al sujeto pasivo principal por razón de su oficio o actividad, los que, colocados por el legislador junto al contribuyente, formalizan un vínculo jurídico en que coexisten ambos, indistintamente, en la esfera de sujeción pasiva frente al Fisco”.

Sobre el punto, como insoslayable referencia, observamos que el art. 27 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID¹⁴ define a los responsables tributarios como“(...) las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos”.

En esta línea, el art. 25 del Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias¹⁵, en lo que aquí interesa, incluye entre los obligados tributarios o responsables tributarios a “(...) c) Los agentes de retención y los obligados a practicar ingresos a cuenta.” y a “d) Los agentes de percepción. (...)”.

En los comentarios al CMT CIAT, cuya relevancia se evidencia en el hecho de que dicho modelo de código fue elaborado por representantes de distintas Administraciones tributarias de Iberoamérica, se explica que los agentes de retención¹⁶ son sujetos que intervienen en actos u operaciones gravadas, a los que la ley les atribuye el deber de detraer de los pagos que tengan que efectuar, un porcentaje de los mismos por concepto del tributo que afecta la operación, o por concepto de una cantidad a cuenta del tributo que en definitiva se determinara una vez configurado el hecho imponible quedando obligados a ingresar tales tributos o importes a cuenta de éstos al Fisco.

Por su parte el art. 29 del MCT CIAT define a los agentes de percepción como “(...) la persona o entidad a quien la ley de cada tributo, atendiendo a su actividad, función o posición contractual, le impone la obligación de percibir e ingresar a la Administración Tributaria, el monto adicional cobrado con ocasión de los pagos que reciba de otros obligados tributarios, como tributo o pago a cuenta del tributo que corresponderá a éstos”.

Al igual que sucede con los agentes de retención, los agentes de percepción también se encuentran vinculados con la realización del hecho imponible, pero a diferencia de aquellos, a estos últimos la ley les impone el deber de cobrar o adicionar a los pagos que tengan que recibir o percibir, un porcentaje de los mismos por concepto del tributo que afecta la operación, o por concepto de una cantidad a cuenta del tributo que en definitiva se determinara una vez configurado el hecho imponible quedando obligados a ingresar tales tributos o importes a cuenta de éstos al Fisco.

Por parte de la doctrina¹⁷ se ha expresado respecto de los agentes de retención y percepción que “(...) 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”.

Como vemos, hay un consenso generalizado en que las obligaciones que surgen de los regímenes de recaudación, establecidas tanto para los agentes de percepción y retención, también denominados agentes de recaudación, son una carga pública y, como tal, debe surgir siempre de la ley pese a que, en la práctica, dichas obligaciones se impongan a través de resoluciones emanadas de los fiscos locales.

A su vez, el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los agentes de retención y percepción es exigido coactivamente, ya que frente a su incumplimiento, los agentes de recaudación responden con su propio patrimonio y pueden sufrir sanciones de naturaleza penal¹⁸.

Ahora bien, sin perjuicio de que la obligación de actuar como agente de recaudación pueda ser exigida coactivamente, consideramos que dicha obligación no puede ser impuesta de manera caprichosa porque, como bien enseña Soler “(...)el instituto de la retención o de la percepción, pues, requiere de ciertos condicionantes para convertir a un sujeto en responsable por deuda tributaria ajena. En efecto, es menester que el Fisco sea acreedor del contribuyente y, a su vez, que este se encuentre vinculado con el agente de retención o de percepción no solo en razón de la disposición material de la suma dineraria que este ostenta, sino a través de su participación en un negocio que dé lugar al nacimiento de la obligación impositiva en cabeza del contribuyente. En otras palabras, para la procedencia de la designación como tales, los agentes de retención y de percepción deben tener algún vínculo jurídico con el contribuyente que guarde a su vez relación con el nacimiento de la relación jurídico-tributaria entre ese contribuyente y el Estado”¹⁹.

2. 4. Objeto de los regímenes de recaudación

A esta altura de nuestra exposición entendemos que, para analizar si en la aplicación -al caso concreto- de los regímenes de recaudación se verifica la identidad entre recaudación y el hecho imponible, resulta sumamente importante determinar el objeto sobre el cual van a recaer o se van a aplicar estos regímenes de recaudación.

Para ello, resulta de relevancia aproximarnos al concepto de fuente, ya que solo podrán estar comprendidas dentro de lo que se establezca como “fuente” aquellas manifestaciones de riqueza que se vinculen en forma inmediata con el hecho imponible del tributo que se recauda y que objetivamente nos permitan vislumbrar si resulta razonable el medio escogido -aplicar una retención o percepción en la fuente productora o receptora de ingresos- para la realización del fin propuesto: recaudar tributos en la medida del hecho imponible y no más allá de ella.

Ahora bien, cabría preguntarse ¿Qué debemos entender por fuente? Consideramos que por fuente debe entenderse a los hechos o actos de naturaleza económica que constituyan una manifestación de riqueza objetiva susceptible de ser gravada por el Legislador mediante la imposición de tributos por constituir una manifestación de capacidad contributiva.

Asimismo, debe tratarse de una manifestación de riqueza vinculada de forma directa o inmediata al hecho imponible del tributo por el cual se establece el régimen de recaudación.

Ello es así porque todo aquello que integre el concepto de fuente y sobre lo que se aplique el régimen de recaudación, objetivamente debe poder ser grabado por el tributo a cuenta del cual se recauda, de lo contrario debería ser automáticamente descartado y excluido del concepto de fuente²⁰.

Es decir, resultaría razonable exigir que en los regímenes de recaudación se determine como fuente a los hechos o actos reveladores de capacidad contributiva vinculados en forma inmediata con el hecho imponible del tributo por el cual se establece el régimen.

Asimismo, podemos afirmar que, toda vez que el hecho imponible aun no se ha perfeccionado al momento de efectuar la retención o percepción, al establecer que un acto o hecho económico deba ser considerado “fuente” sobre el cual se aplicaran retenciones o percepciones, lo que se está haciendo es nada más y nada menos que establecer presunciones.

Las presunciones en materia tributaria son hechos o actos de naturaleza económica reveladores de una manifestación de capacidad contributiva que –al exteriorizarse- demuestran un alto grado de probabilidad de que resultaran alcanzados por el hecho imponible del tributo en cuestión. Constituyen indicios de que el sujeto que realiza esos actos o hechos muy probablemente revistan la condición idónea de ser llamados a sostener el gasto público por poseer una riqueza objetiva gravada con el tributo para el cual se establece la presunción.

Si no se respeta esta relación de alta probabilidad entre el hecho escogido como presunción y la conclusión esperada, el resultado al que se arribe por aplicación de la norma carecerá de razonabilidad y será pasible de ser descalificada como conclusión válida en términos constitucionales (conf. arts. 14, 28 y 33 de la Constitución Nacional) ²¹.

Hay que tener presente que las técnicas presuntivas por su propia naturaleza, están siempre más o menos alejadas de la capacidad contributiva real de los sujetos y, 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 o el resultado presumido.

Es por ello que la CSJN²² 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”.

Así, se ha sostenido²³ que “(...) los regímenes de retención y/o de percepción no deben sino situarse en la “fuente”, que es, como dice Villegas²⁴, imposición concentrada en el origen. La noción remite a los medios, momentos, lugares y tiempos en los que se llevan a cabo las actividades económicas generadoras de los hechos imposables 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”.

Ahora bien, para saber si un determinado régimen de recaudación cumple con su finalidad, esto es “facilitar y asegurar la recaudación de manifestaciones de capacidad contributiva vinculadas de modo inmediato al hecho imponible” 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 tributo local dentro de la jurisdicción para la cual se recauda y, por el otro, si los indicios o presunciones 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 o

presunciones desconectados de toda manifestación económica real, el régimen recaudatorio no estará recaudando tributos sino que estará detrayendo porciones del patrimonio de los contribuyentes no alcanzadas por el impuesto y, en definitiva, no estará cumpliendo su finalidad.

En este sentido se ha sostenido²⁵ con justeza, en relación al régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias, 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 (...)”.

Lo mismo sucede con los regímenes de recaudación que erigen como fuente a determinados parámetros o criterios que denominan de riesgo fiscal y que no utilizan más que incumplimientos a deberes formales y/o materiales²⁶ como reveladores del riesgo fiscal del contribuyente incumplidor.

Entendemos que los incumplimientos a deberes formales o materiales no son reveladores de un mayor o menor grado de actividad gravada en el IIBB o cualquier otro tributo local dentro de una jurisdicción, por lo que nunca pueden ser considerados como fuente o paramento para un régimen de recaudación, máxime, cuando se prevea en el mismo que el sujeto calificado como “fiscalmente riesgoso” quede incluido en un padrón de riesgo fiscal y que, como consecuencia de ello, deba soportar retenciones y percepciones a la alícuota más alta de las previstas para el SICREB²⁷.

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 o cualquier otra medida a adoptarse basada en la presunción de “riesgo fiscal” tal como disponen alguno fiscos locales.

En efecto, a lo sumo estas conductas pueden ser merecedoras de las sanciones previstas en los códigos fiscales locales²⁸ pero para nada justifican un incremento en la carga tributaria que previamente le fue establecida por ley a un sujeto. Claramente, en estos casos no se estarán recaudando tributos, sino que se estará detrayendo porciones de patrimonio del contribuyente no alcanzadas por el impuesto.

Sobre el punto, hemos²⁹ afirmado respecto de un régimen de similares características³⁰ establecido en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “(...) que el régimen de recaudación en base a criterios de riesgo fiscal (...), no solo 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”.

Otro ejemplo de regímenes de recaudación que no respetan el concepto de fuente que venimos desarrollando son aquellos que imponen la obligación de efectuar pagos a cuenta del tributo como condición de ingreso o egreso de mercaderías de una determinada provincia o jurisdicción.

En estos casos, al imponerse la obligación generalizada de efectuar los pagos a cuenta como condición de circulación del bien dentro del territorio argentino, además de violarse expresas previsiones constitucionales que prohíben las aduanas internas³¹, se erige como “fuente” para el

régimen de recaudación a una manifestación de riqueza (ingreso o egreso de un bien al o del territorio provincial) que no se vincula en forma inmediata con un mayor o menor volumen de actividad relacionada con el hecho imponible del tributo en dicha jurisdicción, ello, precisamente porque no se efectúan distinciones respecto de los bienes que ingresan a la Provincia para su consumo final, para su comercialización o para ser incorporados a un proceso productivo, respecto de aquellos que ingresan transitoriamente como consecuencia de la circulación territorial en ocasión de transporte del bien hacia otra jurisdicción provincial u otro país, lo cual impide conocer ni siquiera con un bajo grado de probabilidad si se podrá llegar a perfeccionar o no el hecho imponible del tributo en la jurisdicción que aplica el régimen de recaudación en relación a esa manifestación de riqueza. En otras palabras, la presunción que establece el régimen de recaudación no es razonable.

Por otra parte, en lo que respecta al IIBB, no se puede soslayar que la jurisdicción que pretenda gravar los ingresos de un contribuyente de Convenio Multilateral mediante el establecimiento de un régimen de recaudación debe acreditar que al menos una porción de la actividad de éste se desarrolla dentro de su territorio, ya que sin sustento territorial no hay base que dirimir a través de las normas del Convenio Multilateral, y por lo tanto, no hay tributo que recaudar en la fuente.

Del mismo modo, sostenemos que no se puede considerar exclusivamente la adquisición de bienes de terceros ubicados en la jurisdicción como criterio de extensión de jurisdicción, ya que las compras –por sí solas- no constituyen un parámetro objetivo que refleje razonablemente la actividad del sujeto en esa jurisdicción, ni mucho menos que dicha actividad sea ejercida en forma habitual como exige el hecho imponible del tributo.

Así, con justeza se ha señalado “(...) 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. 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 gravamen³²”.

3. conclusiones

En base a lo expuesto a lo largo del presente estudio, podemos concluir que los regímenes de recaudación en la fuente, al basarse en presunciones, más allá de resultar desaconsejable su aplicación generalizada a un universo de contribuyentes con actividades disímiles, de ser utilizados por las jurisdicciones locales como técnica recaudatoria, deberán escoger como indicios o presunciones solamente a aquellas que puedan revelar con un alto grado de probabilidad que dicha operación o hecho económico constituye una exteriorización de riqueza que –casi con certeza- resultará alcanzada por el hecho imponible del tributo.

Que solo debería imponerse la obligación de actuar como agentes de recaudación a aquellos sujetos que, además de encontrarse vinculados de modo directo o inmediato al hecho imponible del tributo, tengan sustento territorial y realicen una actividad gravada por ese tributo en la

jurisdicción donde se los impone como agentes de retención o percepción.

Finalmente, sostenemos que tratándose de cargas publicas sumamente onerosas, debe exigirse el respeto del principio de legalidad en la implementación de los regímenes de recaudación en la fuente y de todos los elementos que hacen la los mismos, ya que la CSJN³³ 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 quebran ten 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”.

4. bibliografía y jurisprudencia

ALMADA, Lorena, “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.

CASAS, José O. y FREYTES, Roberto O. (directores), La jurisprudencia tributaria de la corte suprema de justicia de la nación –a 150 años de su primer sentencia-, AAEF, Errepar, Buenos Aires, 2013.

CASAS, José O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, 2002.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Manual de derecho tributario, segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016.

EZEYZA, Mariano A., “El riesgo como pauta de recaudación”, Ed. La Ley, publicado el 04/08/2016.

EZEYZA, Mariano. A., “Acerca de la naturaleza de la multa por omisión de impuestos en la CABA. Una crítica al precedente “El Bagre Films SA””, Revista de Derecho Penal y Procesal Penal de la CABA, Número 4, julio 2017, IJ Editores Argentina, IJ-CCCLXXVII-245, publicado 12/07/2017.

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.

JARACH, Dino, El hecho imponible, tercera edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.

KACENELSON, Anabella y ALDERETE KEHOE, Tomás, “Desnaturalización de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, trabajo presentado en las II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, AAEF, Buenos Aires, 2015.

Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID, año 1967.

Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), año 2015.

SFERCO, José M., “Sobre agentes de recaudación en sede local. Citas Jurisprudenciales que ponen límites al caos”, Revista Impuestos, marzo de 2015, La ley, Buenos Aires, 2015.

SFERCO, José M., “Análisis crítico de los agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias”, en Derecho tributario provincial y municipal, URRESTI, Esteban J. (coordinador), Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2007.

SOLER, Osvaldo H., “Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria”, Revista Impuestos, setiembre de 2003, La ley, Buenos Aires, 2003.

SOLER, Osvaldo H., “Sentencia en contra de facultades del municipio de Córdoba para designar agentes de retención”, Doctrina Tributaria, tomo XLI, julio de 2020, Errepar, Buenos Aires, 2020.

VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, 7° edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2001.

VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 8° edición, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002.

VILLEGAS, Héctor B., Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976.

CSJN, "Rectificaciones Rivadavia S.A. c/A.F.I.P. s/ordinario", 12/07/11.

CSJN, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento; 15/6/2010.

CSJN, “Mera, Miguel Ángel c/ (TF 27870-I) DGI”, 19/3/2014.

CSJN, “Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp SRL s/ ejecución fiscal”, 15/6/2010.

CSJN, Fallos C. 486. XLIII, “Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, 15/04/14.

Notas

2. En adelante, IIBB.

3. Sobre el alcance del principio de legalidad y su alcance en materia tributaria resulta insoslayable la lectura del precedente: CSJN, Fallos C. 486. XLIII, “Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, 15/04/14.

4. SFERCO, José M., “Sobre agentes de recaudación en sede local. Citas Jurisprudenciales que ponen límites al caos”, Revista Impuestos, marzo de 2015, La ley, Buenos Aires, págs. 25 a 37.

5. Enseña Tarsitano que “(...) la capacidad contributiva es la condición idónea de una persona para ser llamada a sostener el gasto público por poseer una riqueza objetiva, que el legislador transforma en categoría imponible por la ponderación discrecional de un conjunto de factores políticos, sociales o económicos(...)”. (Conf. TARSITANO, Alberto, La jurisprudencia tributaria de la corte suprema de justicia de la nación –a 150 años de su primer sentencia– directores CASAS José O. y FREYTES Roberto O., AAEF, Errepar, Buenos Aires, 2013, pág. 190).

6. VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 8° Edición, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002, pág. 377.

7. Cuando hablamos de hecho imponible, nos referimos a “el supuesto de hecho de naturaleza económica establecido por el Legislador como generador de la obligación tributaria”. (Conf. JARACH, Dino, El hecho imponible, tercera edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.)

8. KACENELSON, Anabella y ALDERETE KEHOE, Tomás, “Desnaturalización de los regímenes de re-caudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, trabajo presentado en las II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, AAEF, Buenos Aires, 2015, pág. 4.
9. 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.
10. SOLER, Osvaldo H., “Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria”, Revista Impuestos, setiembre de 2003, La ley, pág. 79.
11. Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Manual de derecho tributario, segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016, pags. 341/361.
12. CSJN, “Rectificaciones Rivadavia S.A. c/A.F.I.P. s/ordinario”, 12/07/11.
13. CASAS, José O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, 2002.
14. El Modelo de Código Tributario para América Latina fue elaborado el año 1968 por los Doctores Carlos Giuliani Fonrouge (Arg.), Rubens Gomes de Sousa (Bra.) y Ramón Valdez Costa (Uru.), para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, como un aporte al mejoramiento de las legislaciones y los procedimientos de los países de América Latina. En adelante, nos referiremos al mismo como MCTAL OEA/BID.
15. Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, año 2015. En adelante, MCT CIAT.
16. El art. 28 del MCT CIAT define a el agente de retención como “(...) la persona o entidad, a quien la ley de cada tributo, atendiendo a su actividad, función o posición contractual, le impone la obligación de retener los tributos o los importes a cuenta de éstos de otros obligados tributarios y entregarlos al acreedor tributario”. Y el obligado a practicar ingresos a cuenta “(...) es... la persona o entidad que satisface rentas en especie y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo. El obligado tendrá el derecho de repercutir el pago efectuado al perceptor de la renta”.
17. VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 7º Edición ampliada y actualizada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2001, pág. 263.
18. Los códigos fiscales prevén sanciones a título de contravención por no actuar como agente de recaudación o por incumplir deberes formales. Para ampliar sobre la naturaleza de las infracciones o contravenciones locales: EZEYZA, Mariano. A., “Acerca de la naturaleza de la multa por omisión de impuestos en la CABA. Una crítica al precedente “El Bagre Films SA””, Revista de Derecho Penal y Procesal Penal de la CABA, Número 4, julio 2017, IJ Editores Argentina, IJ-CCCLXXVII-245, publicado 12/07/2017.
19. SOLER, Osvaldo H., “Sentencia en contra de facultades del municipio de Córdoba para designar agentes de retención”, Doctrina Tributaria, tomo XLI, julio de 2020, Errepar, Buenos Aires, 2020.
20. Para ampliar en relación al concepto de fuente se puede consultar en la biblioteca de la Universidad Austral trabajo final del autor de estas líneas para optar por el título de Magister, titulado: “Regímenes de recaudación en la fuente para el impuesto sobre los ingresos brutos en el nordeste argentino”.
21. CSJN, “Mera, Miguel Ángel c/ (TF 27870-I)DGI”, 19/3/2014.
22. CSJN, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento”, 15/6/2010.
23. SFERCO, José M., “Sobre agentes...”, págs 25 a 37.
24. VILLEGAS, Héctor B., Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976, pág. 4.
25. SFERCO, José M., “Análisis crítico de los agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias”, en Derecho tributario provincial y municipal, URRESTI, Esteban J. (coordinador), Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2007, pág. 183. y sus citas.
26. Por ejemplo: no tener domicilio en la jurisdicción, falta de presentaciones de declaraciones juradas, falta de cumplimiento de requerimientos de información, falta de ingreso de tributos en término, caducidad de planes de pago, entre otras.
27. El SIRCREB es un Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del IIBB, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras.

28. Por ejemplo, la multa por omisión de impuestos o por falta de presentación de declaraciones juradas o por incumplimiento genérico a deberes formales, entre otras.
29. Conf. EZEYZA, Mariano A., “El riesgo como pauta de recaudación”, LLCABA2016, publicado el 04/08/2016.
30. Nos referimos al régimen establecido por la Resolución 918-AGIP-2013 y sus modificatorias.
31. Concretamente, los arts. 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional.
32. ALMADA, Lorena, “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.
33. CSJN, “Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp SRL s/ ejecución fiscal”, 15/6/2010.

Contenido de carácter general e informativo. No constituye una opinión profesional sobre un caso particular.