

## **PROGRAMA DE ASESORIA PARLAMENTARIA**

**Fundación Nuevas Generaciones**

en cooperación internacional con

**Fundación Hanns Seidel<sup>1</sup>**

***Informe acerca de la constitucionalidad de la retención bancaria para el pago del***

***Impuesto a los Ingresos Brutos<sup>2</sup>***

### **Resumen ejecutivo**

*El presente trabajo tiene como objetivo analizar la legitimidad del sistema mediante el cual los organismos de recaudación fiscal instituyen a los bancos como agentes de retención de los ingresos de los usuarios. Dada la similitud de este esquema en las diferentes jurisdicciones locales, posamos nuestro enfoque en los principios que la rigen y las posturas jurisprudenciales que se expiden acerca de su constitucionalidad.*

### **I) Principios tributarios**

El derecho tributario constitucional consagra una serie de prerrogativas y garantías con que cuentan los particulares conocidos como las “garantías del contribuyente”. Dichas garantías implican para el Estado una serie de limitaciones constitucionales a su poder tributario, entendiendo a tal como el imperio que este tiene para dictar normas unilateralmente para crear tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sujetas. Tal poder comprende también el de eximir su pago y el de conferir beneficios tributarios, como así también la potestad de tipificar ilícitos en dicha materia y regular las sanciones respectivas.

El derecho que entra en juego con mayor implicancia en el plexo normativo tributario es el de propiedad, consagrado en los arts. 14, 17 y 20 de nuestra Constitución Nacional. Como todo derecho, no es absoluto, de modo que las constituciones pueden establecer limitaciones a su ejercicio en base a la reglamentación que de él se haga mediante leyes particulares. En el caso que

---

<sup>1</sup> La Fundación Hanns Seidel no necesariamente comparte los dichos y contenidos del presente trabajo.

<sup>2</sup> Trabajo publicado en el mes de diciembre de 2016.

aquí nos ocupa, encontramos dichas limitaciones en las contribuciones, la expropiación, y en las leyes que reglamentan su ejercicio, que serán legítimas en la medida en que no vulneren los principios constitucionales.

Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de los organismos de recaudación tributaria son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable<sup>3</sup> por cualquier otro poder. En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que no se infrinjan preceptos constitucionales<sup>4</sup>.

Pasemos entonces a enunciar brevemente los principios que atañen al objeto de estudio del presente informe:

- Principio de legalidad:

No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Implica la imposibilidad de que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado. También abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones, establecer ilícitos, sin la existencia de una ley que así lo disponga.

Respecto del derecho tributario administrativo, los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, en tanto que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado con una discrecionalidad razonable dentro de los límites legales.

El principio de legalidad está consagrado en diversas disposiciones de nuestra Constitución Nacional. El artículo 17 establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º, sentando que los tributos deben ser creados por ley formal. Por otro lado, el artículo 52 fija que es la Cámara de Diputados la que tiene la competencia originaria para el tratamiento de las leyes referidas a contribuciones.

---

<sup>3</sup> Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98

<sup>4</sup> Fallo: 314:1293 “HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS”, 15/06/2010.

Este principio, también llamado “de reserva”, lo encontramos además en el artículo 19, en cuanto dispone que nadie está obligado a hacer lo que la ley no mande ni privado a hacer lo que la ley no prohíba.

Además, el art. 75 de la Constitución Nacional, al referirse respecto de las atribuciones conferidas al Congreso de la Nación, dispone que es competencia de éste establecer los derechos de importación y exportación (inc. 1º), imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, y contribuciones directas por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (inc. 2º).

El principio de legalidad constituye una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, factor esencial de la forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, es decir los legisladores al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Esta posición sostuvo la Corte Suprema en la causa “Video Club Dream c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo”.

Ha dicho<sup>5</sup> la Corte Suprema de Justicia de la Nación que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la Constitución Nacional.

Por otro lado, Villegas sostiene que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurales del tributo, a saber: 1) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4) los elementos necesarios para la determinación del quantum, es decir, base imponible y alícuota; 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, así como 6) la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, y 7) el procedimiento de determinación.

En 2009, en “Apache Energía Argentina SRL c/ Provincia de Rio Negro” (Fallo: 332:640) reafirmó al principio de legalidad como una garantía sustancial en el campo del derecho tributario,

---

<sup>5</sup> Fallos: 180:384; 184:542

“en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (...)”.

Por último, la Corte en numerosos casos se ha pronunciado<sup>6</sup> destacando que el Poder Ejecutivo tampoco puede mediante la vía de reglamentación, establecer o extender los impuestos a sujetos no previstos por la ley.

- Principio de no confiscatoriedad:

No se encuentra expresamente contemplado en la Constitución Nacional pero sí en forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los artículos 14, 17, 18 y 33. La propiedad puede verse menoscabada por una fuerte presión tributaria ejercida mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad.

Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (doctrina de la Corte Suprema Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre otros).

La Corte Suprema ha dicho al respecto que a fin de que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente<sup>7</sup>”

En 1991, en el fallo “López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero<sup>8</sup>”, declaró que “ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (...), y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien (...)”.

- *Solve et repete* y las garantías constitucionales:

---

<sup>6</sup> Fallos 276:21, entre otros

<sup>7</sup> 1989, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos: 312:2467

<sup>8</sup> Fallos: 314:1293

El principio de *solve et repete* significa que cualquier contribuyente, que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo. Dicho principio encuentra su fundamento en que la discusión de la deuda impositiva no puede privar al Fisco de la regular percepción de los recursos, y deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

La Corte respalda este principio aceptando que la exigencia de depósitos previstos como requisito de viabilidad de los recursos de apelación no es contraria a los derechos de igualdad y de defensa en juicio<sup>9</sup>, siempre y cuando no se demuestre que el previo pago prive al contribuyente de acceder a la justicia, por la imposibilidad económica de pagar o porque lo perjudica económicamente de manera excesiva. En esos casos, la doctrina de la Corte autoriza a atenuar el rigorismo de la regla del *solve et repete* en supuestos de excepción que involucran situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional por aplicación del art. 18 de nuestra carta magna y el art. 8º, inc. 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (“Microómnibus Barrancas de Belgrano”<sup>10</sup>)

Entendemos que la exigencia del *solve et repete* deviene inconstitucional cuando su aplicación raya la confiscación o se restringe el efectivo acceso a la justicia, y resulta necesario además que sea analizado en cada caso en concreto.

## II) El sistema de retención y su inconstitucionalidad

El Impuesto a los Ingresos Brutos es un tributo que grava las actividades, actos u operaciones comprendidas por el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de una provincia del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice, pagándose un monto de acuerdo con las normas establecidas en el Código Fiscal correspondiente.

---

<sup>9</sup> Fallos: 155:96; 261:101; 278:188; 307:1753 entre otros

<sup>10</sup> Fallos: 312:2490

Consiste en la aplicación de un porcentaje sobre la facturación del negocio independientemente de su ganancia. De la definición se desprende que este impuesto debe pagarse aun cuando el negocio no resulte rentable. El período fiscal utilizado es anual con adelantos mensuales o bimestrales, y puede generar retenciones a cuenta por parte de clientes.

El problema surge en el sistema implementado por la administración para asegurarse el cobro del impuesto. Mediante diferentes normas locales las jurisdicciones nombran a bancos y determinadas empresas como “agentes de recaudación”, lo cual los obliga a actuar como agentes de retención y/o percepción de dicho tributo.

En el caso de los bancos, cada vez que un usuario recibe un ingreso de dinero en su cuenta, el organismo fiscal local dispone que se le retenga automáticamente un porcentaje variable (hasta un 5%) de dicho monto. Este mecanismo no sería un inconveniente si esa alícuota retenida se liquidase automáticamente para el pago del impuesto a los Ingresos Brutos actual o adeudado.

Desafortunadamente, funciona a la inversa. Las retenciones no sólo no se liquidan, sino que se acumulan *ad infinitum*, dando lugar a crecientes intereses y multas. A su vez, debido a que no existe un criterio de proporcionalidad entre la retención y el impuesto, a la larga se termina generando un saldo a favor del contribuyente que en la mayoría de los casos nunca será alcanzado por la deuda. Nos encontramos de esta manera con una privación a la propiedad que es inimputable a cualquier obligación y, por lo tanto, injustificada y abusiva.

La generación de permanentes saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos que exceden la obligación tributaria que se debe ingresar en forma mensual es un problema que se les ocasiona a muchos contribuyentes. Ello tiene lugar por la proliferación de regímenes (sobre acreditaciones bancarias, aduana, generales, etc), y por la existencia de mecanismos no automáticos o con muchos requisitos para poder atenuar las alícuotas o ser excluidos del régimen. Incluso en muchos casos las retenciones, especialmente las bancarias, tienen lugar sobre conceptos que no son ingresos gravables a los efectos del impuesto.

Además, si bien es cierto que los organismos de recaudación ofrecen métodos para recuperar el saldo, o por lo menos evitar que éste siga creciendo, aquellos se presentan como excesivamente burocráticos, fijando requisitos aleatorios y de difícil comprensión. No se puede dejar de tener en consideración que los impuestos afectan a un universo amplísimo de

contribuyentes, de los cuales la enorme mayoría no conoce su funcionamiento. Por lo que se ven en la necesidad de contratar los servicios de un profesional, usualmente un contador, para que les resuelva sus problemas tributarios, so pena de seguir generando intereses y tornar su situación más onerosa con cada día que pasa.

Resulta entonces irresponsable por parte de la administración trasladar a los ciudadanos la carga del trámite administrativo, cuando esto les implica una innecesaria onerosidad y, principalmente, un agravio a sus garantías constitucionales.

Por ello, aunque el deber de pago de los impuestos es legítimo y exigible, siempre que se ajuste a los principios tributarios constitucionales, el sistema de retenciones que por ejemplo ARBA, SIFERE y otros organismos fiscales provinciales utilizan, violan las garantías constitucionales.

A fin de sostener nuestros dichos, citaremos la siguiente jurisprudencia. Comencemos con la causa “Minera IRL Patagonia S.A. c/ GCBA s/ amparo”, en la que el Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires falló a favor de la actora, ordenándole a la AGIP que dispusiera los medios para que no se le efectuaran más retenciones en sus acreditaciones bancarias hasta tanto haya aplicado, repetido o agotado en el modo a que hubiera lugar, la totalidad del saldo a favor que tenía a la fecha en el ISIB; pero sin excluirlo del régimen retentivo.

La actora había iniciado una acción de amparo con la finalidad de conseguir la inmediata exclusión de todos los regímenes de retención y percepción instituidos por la CABA y que le generaban saldos a favor recurrentes que no podía absorber en el futuro, y en particular por las retenciones sufridas sobre las acreditaciones bancarias.

En primera instancia se hizo lugar al amparo y se ordenó que no se efectuaran retenciones bancarias, destacándose dentro de los fundamentos que los importes correspondían a aportes de capital -concepto que no forma parte del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos-. Esa decisión fue íntegramente confirmada por la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario.

La causa llegó al Superior Tribunal de la CABA a raíz de un recurso de inconstitucionalidad presentado por el GCBA. En el primer voto el Dr. José Osvaldo Casás destacó que encontrándose fuera de discusión que había depósitos en cuentas bancarias que no responden a rubros alcanzados



por el impuesto (aporte de capital), que generaban un permanente saldo a favor del contribuyente que no logra ser absorbido en futuros anticipos, “... se evidencia un avance injustificado del GCBA sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 51 de la Constitución de la Ciudad —en sintonía con lo dispuesto por la Constitución Nacional en sus artículos 4º, 17, 19, 52, 75 incs. 1º, 2º y 3º, 76, 99 inc. 3º” y que “... la aplicación en la especie del régimen de retención cuestionado se traduce en el ingreso de recursos al erario público con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente”.

Asimismo, modificó la sentencia disponiendo que la abstención de efectuar retenciones en cuentas abiertas en entidades financieras debe subsistir sólo hasta que se compensen los saldos acreedores retenidos hasta la fecha con el impuesto que se genere.

Otros de los argumentos vertidos por el Doctor José O. Casas son que “la distorsión de las bases éticas del derecho a recaudar según la Corte Suprema de Justicia se produce si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero (...) sobre deudas inexistentes<sup>11</sup>.”

A mayor abundamiento, el magistrado agregó que la pretensión deliberada del fisco de generar pagos a cuenta por hechos imposables 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 que “*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.*”

---

<sup>11</sup> Fallos 310:714



Concluye 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<sup>12</sup>.

En cuanto a los agentes de retención y percepción, se señala que su designación debe realizarse por una ley formal, que al menos 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.

En tal sentido, la doctrina más destacada se ha expresado por la imposibilidad de instituir agentes de retención y percepción sin ley formal que lo establezca en cada caso<sup>13</sup>, mientras que también ha sido definido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que no es válida la delegación en relación con los elementos estructurales de la obligación tributaria, como son los sujetos que se ubican en la esfera de sujeción pasiva<sup>14</sup>.

En otro orden de ideas, también se resalta que 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.

---

<sup>12</sup> En igual sentido TSJ in re Asociación Argentina de Compañías de Seguros (AACS) c/GCBA s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad sentencia del 27 de agosto de 2014, voto del Dr. Casas.

<sup>13</sup> Giuliani Fonrouge. Carlos María Derecho financiero, 2ª Edición Ampliada y Actualizada, ps. 429 y ss., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1970; Jarach Dino, Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires sancionado por la Ley N° 5.246 del año 1948, y prólogo a la obra Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario, de Héctor B. Villegas, ps. VII y ss., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976; Villegas, Héctor B. Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976, según cita en el voto comentado.

<sup>14</sup> CSJN causa: Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo, Registro del Alto Tribunal: Letra C, N° 486, Libro XLIII, sentencia del 15 de abril de 2014.

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 de fisco (intereses resarcitorios, 36% anual, y punitivos, 48% anual).

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 de varios años se agrava por la pérdida de poder adquisitivo de la moneda como consecuencia de la inflación.

Por ello, se entiende que mediante las disposiciones de las agencias de recaudación locales que regulan retenciones o percepciones que excedan lo legalmente exigible a los contribuyentes, más el retardo en su restitución, se termina instaurando una suerte de empréstito forzoso que solo debería poder ser sancionado por ley formal del órgano habilitado por la Constitución para el ejercicio de tal competencia. Tal idea ha sido receptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Pablo Horvath c/ Nación Argentina (Dirección General Impositiva), Fallos: 318:276, sentencia del 4 de mayo de 1995 (v. en particular considerandos 7º, 8º, 9º y 10º).

Como otro ejemplo podemos mencionar el caso de “Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal”, en el que declaró la inconstitucionalidad del inciso 5º del artículo 18 de la ley 25.239, que facultaba a la AFIP a disponer embargos sobre deudores del fisco con el sólo recaudo de informar al juez asignado a la causa.

El voto mayoritario, suscripto por los ministros Ricardo Lorenzetti, Carlos Fayt, Juan Carlos Maqueda y Raúl Zaffaroni, dispone 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 quebrantan el orden constitucional”.

La Corte consideró en el caso que “no cabe sino concluir en que, en su actual redacción, el art. 92 de la ley 11.683 contiene una inadmisibles delegación, en cabeza del fisco nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial”; y agrega que “el esquema diseñado en el precepto, al permitir que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor, ha introducido una sustancial modificación del rol del magistrado en el proceso,

quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es informado de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria”.

El Tribunal sostiene que el mencionado artículo “no sólo violenta el principio constitucional de división de poderes, sino que además desconoce los más elementales fundamentos del principio de tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio, consagrados tanto en el art. 18 del Constitución Nacional como en los Pactos Internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22 de su artículo 75”.

Apunta además que “las disposiciones del art. 92 tampoco superan el test de constitucionalidad en su confrontación con el art. 17 de la Norma Suprema, en cuanto en él se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino en virtud de una sentencia fundada en ley”.

Al revocar el referido fallo, el Tribunal subrayó que para evitar cualquier interpretación que “lleve a obstruir o paralizar la adecuada y expedita percepción de la renta pública”, resulta necesario “admitir la validez de las medidas cautelares” que “los funcionarios del fisco nacional hayan dispuesto y trabado hasta el presente, sin perjuicio de que los jueces de la causa revisen en cada caso su regularidad y procedencia en orden a los demás recaudos exigibles”.

Volviendo al tema de las soluciones que los organismos fiscales ofrecen para salir del sistema de retención y compensar los saldos, es menester citar el fallo “Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c/ARBA s/pretenión declarativa de certeza” de la Cámara Contencioso Administrativa de Mar del Plata, de fecha 25/6/2013.

Según surge del relato de los hechos de la causa, se trata de un contribuyente que habiendo acumulado saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos, producto de los distintos regímenes de recaudación de ARBA, no cumplía con la relación matemática que exige la resolución normativa 64/2010 y, por lo tanto, no calificaba para poder solicitar la exclusión total de los referidos regímenes de recaudación.

La resolución normativa (ARBA) 64/2010 en sus artículos 1 y 2 establece:

Artículo 1 - *“Los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos que acrediten la generación de saldos a su favor, podrán requerir ante esta Agencia de Recaudación la evaluación*

*de las alícuotas aplicables en el marco de los regímenes de recaudación que los alcancen, a fines de asegurar la futura morigeración de los mismos, bajo las siguientes formas y condiciones:*

*“a) Reducción total o parcial de las alícuotas de percepción y/o retención de cualquiera de los regímenes generales o especiales de recaudación, 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 el Capítulo IV de la presente”.*

Artículo 2 - *“Los sujetos interesados en acceder a la reducción o atenuación de alícuotas de recaudación, deberán reunir los requisitos que seguidamente se detallan:*

*“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 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 111/2008 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”.*

La sentencia declara como inconstitucional el “sistema de exclusión” que propone ARBA en la resolución normativa 64/2010. Denota un esquema intencionalmente complejo creado con la debida animosidad de no perder la financiación ilegal lograda por la Provincia en pos de sus administrados.

Así, su artículo 7º establece que “De corresponder, conforme los datos auditados al momento de resolver la solicitud, reducirá las alícuotas de recaudación de manera tal que el monto de retenciones y/o percepciones no exceda el promedio mensual del impuesto declarado por el contribuyente en el período evaluado. En los supuestos en los que la reducción de alícuotas que se solicite involucre a regímenes especiales de retención o de percepción, la Agencia de Recaudación podrá optar por reducir de manera total la alícuota aplicable al cero por ciento (0%).”

Podemos colegir entonces que el beneficio tiene un límite que impide absorber los saldos a favor acumulados; y que el beneficio “supremo” sólo alcanza cuando el contribuyente soporte regímenes especiales de recaudación.

El juzgado comprendió que negar al contribuyente el acceso al sistema de exclusión a pesar de tener saldos a favor constantes y permanentes importa una flagrante alteración a las reglas de razonabilidad, constituyéndose en un mecanismo arbitrario, y exige que se excluya al responsable de todos los regímenes de recaudación hasta tanto agote el saldo a favor.

Deviene oportuno recordar literalmente algunos de los párrafos de la sentencia: “*Bien puede definirse a la razonabilidad como aquel principio general del derecho que, encontrando su fundamento en los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional, constituye un límite al ejercicio del poder reglamentario de los derechos individuales que la Carta Magna confiere a las autoridades por ella instituidas (argto., causa I. 2110 ‘Iriarte Madoz’ - SCBA - 6/10/2004). Y, tal como lo ha señalado el Cíbero Tribunal provincial, su control implica verificar -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de iniquidad manifiesta- la existencia de ‘circunstancias justificantes’, es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la ley fundamental (doct. causa B. 52.762 ‘Hernández’ - SCBA - 31/3/2004).*”

*“En similar sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que cabe calificar a una norma como irrazonable cuando los medios que arbitra no se adecuen a los fines cuya realización procura, o cuando consagre una manifiesta iniquidad (argto. doct. Fallos 310:2845; 311:394; 319:2151; 327:4495, entre otros).*

*“A la luz de dichos lineamientos, juzgo desde ahora irrazonable lo dispuesto por la resolución normativa 64/2010 en cuanto condiciona la única posibilidad de que los contribuyentes que han acumulado saldo a favor por impuesto sobre los ingresos brutos obtengan la exclusión de los regímenes de retención y percepción de dicha gabela, a la verificación de los referidos recaudos sobre la composición y cuantía de dicho saldo.*

*“Y ello es así en la medida en que, frente a la concreta situación de la firma contribuyente, signada por la existencia -al tiempo de instar la presente acción (10/10/2010)- de un saldo a su favor de \$ ... acumulado como consecuencia de haber soportado durante sucesivos períodos retenciones y percepciones por sumas que excedían el tributo declarado -conforme surgiría de los registros de la propia ARBA (v. informe de fs. 91/92)-, obligar a aquella a mantenerse sujeta a dichos regímenes recaudatorios hasta tanto pudiera verificarse a su respecto la situación contemplada por el artículo 1 inciso a) de la citada resolución 64/2010, patentizaría un proceder que en manera alguna podría juzgarse proporcional a la finalidad perseguida por los referidos sistemas de percepción anticipada del impuesto sobre los ingresos brutos.*

*“No debe perderse de vista que, tal como surge de lo normado por el artículo 221 del Código Fiscal (t.o. 2011), las sumas ingresadas a través de los sistemas de retención y percepción no lo son sino a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos devengado al cierre de cada uno de los períodos mensuales en los cuales la contribuyente debe liquidar -mediante declaración jurada- y abonar los anticipos mensuales de dicha gabela a los que refiere el artículo 209 del referido cuerpo normativo, quedando claro entonces que el sometimiento de ciertas categorías de contribuyentes a aquellos regímenes de ingreso anticipado no es más que una herramienta de la que el legislador ha dotado al Fisco a fin de asegurarle la efectiva recaudación del impuesto.*

*“Y es en ese orden que, en virtud del principio de legalidad tributaria, le estaría vedado al Ente Recaudador provincial apropiarse definitiva o temporalmente de sumas que, captadas a través de dichos medios, excedieran el impuesto sobre los ingresos brutos que efectivamente se*



*hubiera devengado en el período pertinente como consecuencia de la realización del hecho imponible y a partir de las pautas de cuantificación delineadas por el legislador al instituir aquel tributo (argto. arts. 17, CN y 11, Const. Provincial; argto. doct., causas B. 62.587 'Martindale Sur Country Club SA' - SCBA - 10/11/2010; I. 2.321 'Itoiz' - 29/2/2012; v. Villegas, Héctor: 'Curso de finanzas, derecho financiero y tributario' - Ed. Depalma - Bs. As. - 1992 - págs. 192/193)*

*“...No dejo de advertir que, en todo caso, el saldo generado a favor de la contribuyente no representaría más que el resultado de la exacción por parte del Fisco provincial de sumas dinerarias en una medida superior a la de aquellas que legalmente se encontraría habilitado a detraerle.*

*“No obstante ello, conforme la mecánica descrita en el punto precedente, mal podría juzgarse irrazonable el hecho de que en un período mensual se practiquen retenciones y percepciones impositivas por un importe que, a la postre, resulte superior al del impuesto liquidado por ese lapso: tal situación no patentizaría más que una consecuencia de la aplicación del referido sistema, el cual apunta justamente a la recaudación anticipada de sumas de dinero que, en fin, se imputarán a la cancelación de un débito cuyo quantum no se determinará sino a través de la liquidación practicada al cierre del período.*

*“Ahora bien, por el contrario, 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-.”*

De lo resuelto por la Cámara deviene oportuno destacar los siguientes principios, que han sido desconocidos por la autoridad de aplicación a la hora de dictar la resolución normativa 64/2010:

a) Teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional, la resolución normativa 64/2010 carece de razonabilidad, ya que esta no cumple con el cometido para



el cual fue creada, que no es otra cosa que evitar la acumulación de saldos a favor de los contribuyentes. Por el contrario, los medios que arbitra la norma (en relación con la composición y cuantía del saldo a favor) generan justamente lo contrario, que los responsables acumulen permanentes saldos a favor, consagrando una manifiesta iniquidad.

b) La resolución normativa 64/2010 violenta el sacro principio de legalidad en materia tributaria, ya que le está expresamente vedado al Organismo Fiscal anticipar (en forma temporaria o permanente) montos de impuesto que superen la obligación tributaria devengada en el período fiscal.

c) Toda norma que genere anticipos tributarios en exceso respecto de la obligación fiscal del período es arbitraria e irrazonable.

d) La resolución normativa 64/2010 es inconstitucional, entra en clara colisión con el derecho de propiedad.

e) La mera existencia de saldos a favor del contribuyente debe habilitar el trámite de exclusión de retenciones y percepciones, y ello debe ser así hasta agotar el saldo a favor.

Finalmente, podemos comentar el fallo "Bilick & Gertel S.A.C. y A. C/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/medida cautelar autónoma o anticipada".- expediente N° 4.586.-, en el que Jorge Alberto Bilick, en carácter de presidente de la parte actora, solicitó medida cautelar autónoma a fin de lograr la exclusión del régimen de retención y percepción sobre el impuesto a los ingresos brutos.

La firma Bilick & Gertel S.A.C. y A había sido incluida como sujeto pasivo de retención y percepción, distorsionando el tributo e implicando un excesivo saldo a su favor irrecuperable.

El Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N°1 de Trenque Lauquen consideró que estos pagos se encontraban vinculados con la obligación principal (obligación fiscal propiamente dicha) que, en definitiva, son solo obligación que adelantan el pago de la determinación del impuesto fijado en la ley, conforme los parámetros establecidos en ella.

No obstante, so pretexto de este adelantamiento, no pueden exigirse importes que no guarden la debida relación y proporción con la obligación fiscal prevista en la ley y sus parámetros

de liquidación<sup>15</sup>. Obrar de otra forma permitiría, mediante una delegación legislativa, el cobro de un impuesto por fuera del estricto cumplimiento del principio de legalidad que rige en la materia (cfme., 4, 17, 52, 75, inc. 2, 76, 99 inc. 3, CN; 45 CP cfme., CSJN 155:290; 155:293, 182:412, 198:258, 211:930, 218:231; 184:542; 185:36; 186:521; 206:21; 214:269; 251:7).

Es que "...el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de derecho, sólo admite que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria..." (CSJN, Fallos 294:152).

Los pagos a cuenta de un impuesto se encuentran sometidos a las mismas limitaciones que el derecho prevé para las obligaciones principales, e.g., principio de legalidad, razonabilidad, no confiscatoridad, capacidad contributiva, debida fundamentación y motivación del acto administrativo en caso de su determinación de oficio, notificación al contribuyente, etc.

Poco más puede agregarse al enjundioso voto del Dr. Casas, in re, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo", TSJBA, sent. del 12.11.08, (puntos 4, 5, 6, 7 y 8), a cuyo texto se remite por compartir íntegramente su postura, en donde al analizar un tema similar al presente con claridad meridiana se sostiene:

*"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 multiseccular 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,*

<sup>15</sup> Giuliani Fonrouge, Navarrine, Procedimiento Tributario, 1995, pág. 188; CSJN Fallos 324:4226

*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 S.A.A.C.I.F. y M. v. 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...” (punto 4 del voto).*

Por todo lo expuesto, se consideró que el sistema de retenciones y percepciones impuesto por ARBA obliga al actor a exceder con creces su obligación tributaria, aumentando mes a mes su saldo a favor por la realización de pagos anticipados (retenciones y percepciones) indebidos afectando injustificadamente su derecho de propiedad. Ello así, las normas invocadas por el fisco (art. 1 RN 119/08 y/o cualquier otras norma de carácter reglamentario), resultarían prima facie ilegítimas para denegar la exclusión a los regímenes de retenciones y percepción.

Finalmente, ordenó a ARBA que excluyera en forma inmediata a la actora de todos los regímenes de retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos, hasta tanto quede firme en instancia administrativa o judicial el acto administrativo que se dicte en razón del pedido de exclusión de tales regímenes, o hasta que se consuma el actual saldo a favor que manifieste el contribuyente en su última declaración jurada anterior a la presente sentencia, lo que aconteciere antes.

### **III) Conclusión**

Luego de analizar la diversa jurisprudencia existente podemos concluir que el sistema de retención que utiliza el Fisco para recaudar el cobro del Impuesto a los Ingresos Brutos resulta violatorio del derecho de propiedad y de los principios de legalidad, no confiscatoriedad, igualdad y razonabilidad de los tributos, siempre que termine generando un saldo a favor (caso que ocurre con enorme frecuencia).

Por ello, deben existir mecanismos de exclusión rápida del régimen de retención, y en su caso, de devolución de los fondos con sus intereses equitativos. Incluso, creemos necesario el establecimiento de mecanismos rápidos que permitan no acumular saldos a favor con los perjuicios que le pueden acarrear esos importes para el capital de trabajo de los contribuyentes y con el dispendio de tiempo y energía que exige la presentación de acciones de repetición, con una tasa de interés de devolución que es muy baja y que no ha sido actualizada a lo largo del tiempo.

**FUNDACION NUEVAS GENERACIONES**

Beruti 2480 (C1117AAD)  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Argentina)  
Tel: (54) (11) 4822-7721  
contacto@nuevasgeneraciones.com.ar  
www.nuevasgeneraciones.com.ar

**FUNDACION HANNS SEIDEL**

Montevideo 1669 piso 4º depto "C" (C1021AAA)  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Argentina)  
Tel: (54) (11) 4813-8383  
argentina@hss.de  
www.hss.de/americalatina