

19° Congreso Tributario 10 y 11 de octubre de 2023

Informe de Relatoría Comisión Tema N° 2
“Facultades de los fiscos para establecer pagos a cuenta”

DIRECTIVAS GENERALES PARA LA PRESENTACION DE TRABAJOS

PRESIDENTE: Dr. C.P. Alberto F. Mastandrea (autor de estas directivas generales)
RELATOR: Dr. C.P y Abogado Daniel Pérez

I. INTRODUCCIÓN:

Alberdi (1854)¹ nos enseña que “(...) la tendencia de la renta pública es a ser grande y copiosa, pero en la doctrina económica de la Constitución argentina, la abundancia de la renta pública depende del respeto asegurado a los derechos naturales del hombre. (...) Esos derechos, en que reposa el sistema rentístico, (...) son la propiedad, la libertad, la igualdad, la seguridad en sus relaciones prácticas con la producción, distribución y consumo de las riquezas. La Constitución quiere que la ley fiscal o rentística respete y proteja esos derechos, lejos de atacarlos”.

Estas reflexiones nos inspiran a profundizar el tema que nos convoca al 19° Congreso Tributario - Dr. Vicente Oscar Díaz: “Facultades de los fiscos para establecer pagos a cuenta”, por lo que invitamos a los panelistas y a los autores de trabajo a considerar las palabras del citado autor, en particular, cuando señaló que tales principios deben ser tenidos a la vista por todo legislador, todo estadista, todo publicista argentino, cada vez que se reflexione en la organización de un recurso fiscal o rentístico.

Como lo destaca Villegas (2021)², puede decirse que los recursos públicos son aquellas riquezas que se devengan a favor del Estado para cumplir sus fines, y que en tal carácter ingresan a sus arcas. El concepto de recurso público ha sufrido una profunda transformación, tal como sucedió con el gasto público y con la ciencia financiera en general. Ello se debe a que la noción sobre las funciones estatales se ha

¹ Alberdi, J. (1854). “*Sistema económico y rentístico de la Confederación*”. Reeditado 2021. Buenos Aires: Argentina. Fundación Atlas. Circulo Azul. p. 283.

² Villegas, H. (2021). “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/laley/2021/42893572/v1/document/86DFC7A0-2454-01D0-4E65-DFA3948496D6/anchor/86DFC7A0-2454-01D0-4E65-DFA3948496D6>

ido ampliando, admitiéndose que el Estado debe intervenir en la economía nacional, tratando de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico. En ese contexto, el estudio de las finanzas públicas exige que los flujos de fondo sean constantes y continuos.

Diez y Ruetti (2016)³ nos indican que “la realización de la actividad financiera pública exige que el Estado no pueda ni considere conveniente esperar la recaudación tributaria en las épocas en que se concretan las presentaciones de las declaraciones juradas determinativas de los impuestos por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. El fenómeno financiero se encuentra inspirado por la relación ingreso-gasto público: la recaudación tributaria no es sino el vehículo para que el Estado pueda realizar las múltiples funciones que se le atribuyen y los objetivos constitucionales, motivos últimos de su existencia”.

Peláez Marto (2012)⁴ nos advierte que los pagos a cuenta (dentro de los cuales incluimos: los anticipos, las retenciones y las percepciones y los pagos a cuenta propiamente dichos) cumplen una triple misión:

1. Procuran financiación a la Hacienda Pública, de un modo regular en el tiempo. Si no existieran los pagos a cuenta, los ingresos correspondientes a los tributos por cuya cuenta se efectúan (principalmente el impuesto a las ganancias), se percibirían concentrados en un determinado momento, mientras que los gastos recogidos en los Presupuestos deberían satisfacerse de forma regular, por lo que podrían generarse desequilibrios para cubrir las necesidades financieras de la Hacienda Pública.
2. Facilitan el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, dado que les permiten distribuir su obligación anual a lo largo del tiempo (durante el período impositivo). Con ello se evitan o atenúan los problemas de liquidez que se podrían producir en caso de tener que satisfacer el importe total de la cuota tributaria en un momento puntual, lo que incluso podría dar lugar a un aumento del fraude en el tributo correspondiente.
3. Las retenciones y los ingresos a cuenta permiten el control de las rentas sobre las que se practican, fundamentalmente a través de la obligación de información, en virtud de la cual los agentes de recaudación y los obligados a realizar ingresos a cuenta deben presentar una declaración mensual, en la que se incluya la relación de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades, lo que permite a la Administración tributaria conocer la identificación de los preceptores de las rentas y el importe de las mismas.

A su vez, y adentrándonos al contexto actual de nuestro país, hay quienes se preguntan si por estos tiempos nos encaminamos al cuarto período de hiperinflación

³ Diez, F. y Ruetti, G. (2016). “*Procedimiento Tributario. Ley 11.683 comentada*”. Buenos Aires, Argentina: La Ley. p.230.

⁴ Peláez Marto, j. (2012). “*Procedimiento Tributario*”. Valencia, España: Wolters Kluwer. p.347

de la historia (Etchebarne, 2023)⁵. Cabe recordar que el primero fue el denominado “Rodrigazo” en el año 1975, seguido por la hiperinflación de 1989 bajo la presidencia del Dr. Raúl Alfonsín y, finalmente, la tercera hiperinflación en 1990.

En los últimos meses, se observa un fuerte deterioro de las variables micro y macroeconómicas, asistimos a un entorno generalizado que busca cobertura fuera de lo que constituye la moneda local y nos encontramos inmersos en un proceso de constantes cambios en los precios relativos. De no controlarse, Argentina se dirige al cuarto período de hiperinflación.

La norma internacional de contabilidad (NIC) 29 establece diversos factores cualitativos que ponen de manifiesto la existencia de una economía hiperinflacionaria, pero destaca como indicador cuantitativo que la inflación acumulada de los tres últimos años del análisis debe ser igual o superior al 100%.

Queda claro, entonces, que, dado los índices de inflación existentes en la actualidad, Argentina es un país considerado de alta inflación y ello incide en el diseño de la política fiscal y de los mecanismos existentes para hacerla efectiva.

En un contexto inflacionario de similares características, Tanzi (1977)⁶ analizó el concepto de “*rezago en la recaudación tributaria*”, que hace alusión al lapso existente entre el momento en el que se verifica el hecho imponible y el plazo para concretar la obligación de pago. En su análisis, señala que el citado rezago se encuentra conformado por dos aspectos que denomina “rezago legal” y “rezago por infracción”.

El primero es la demora en el pago autorizada por las disposiciones vigentes. Por ejemplo, a un sujeto empresa se le exige que presente y pague el saldo de la declaración jurada del impuesto a las ganancias luego de transcurridos 5 meses. Mientras que el “rezago por infracción” se verifica cuando el pago se realiza después de operado su vencimiento legal.

El autor destaca que, en la mayoría de los casos, el “rezago legal” es el más importante, aunque en determinadas circunstancias el “rezago por infracción” puede resultar muy significativo. De cualquier manera, el “rezago por infracción” -de ser detectado- exige el cumplimiento de accesorios que atemperan ciertos efectos del rezago real.

En su tesis señala que, en un contexto de alta inflación, cuanto mayor sea el rezago en el cobro de los impuestos, mayor será -*ceteris paribus*- la reducción real neta de los ingresos tributarios que recibe el Estado. En segundo lugar, advierte que, dado el rezago en la recaudación fiscal, cuanto mayor sea la tasa de inflación, menor será -*ceteris paribus*- el valor real de los ingresos tributarios.

⁵ Etchebarne, A. (2023). “*La Argentina en la Cuarta hiperinflación*”. Buenos Aires, Argentina: Infobae

⁶ Tanzi, V. (1977). “*Inflación, rezagos en la recaudación y el valor real de los ingresos tributarios*”. Buenos Aires, Argentina: Ensayos Económicos N° 2.

Bajo ese entendimiento, señala, que los gobiernos deben crear una **variedad de soluciones tendientes** a asegurar un flujo constante de ingresos a las arcas fiscales y a amortiguar el impacto del “rezago legal”. Las soluciones varían desde crear regímenes de recaudación en la fuente hasta obligar a ingresar anticipos a cuenta del tributo futuro y/o anticipos extraordinarios.

De otra forma, el “rezago legal” termina pulverizando la recaudación real y el Estado deberá recurrir al empréstito público y/o forzoso.

El autor enseña que muchas veces el problema no se resuelve únicamente con anticipos a cuenta, toda vez que su cálculo se estima sobre los resultados nominales del año anterior. En un entorno inflacionario los precios aumentan significativamente de un año a otro, un anticipo basado en las ganancias nominales del año anterior resultará demasiado bajo en relación con la ganancia futura.

Sin embargo y si bien la política tributaria debería ocuparse de reducir a algún nivel “óptimo” el “rezago legal” y a su vez, capitalizar las bondades que señala Peláez Marto (2012)⁷, la definición que se adopte no debe generar dificultades vinculadas con el cumplimiento voluntario de la obligación, no debe provocar inmovilizaciones de saldos a favor en los contribuyentes ni mucho menos esconder bajo el ropaje de “ingresos a cuenta” verdaderas cargas fiscales que violen las garantías constitucionales de los administrados.

Bajo esa premisa, entonces, se plantea la problemática que nos desafía el tema II del 19º Congreso Tributario organizado por nuestro Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la cual consiste en definir: ¿cuál es el alcance y dónde encuentran límites “las facultades de los fiscos para establecer pagos a cuenta”?

II. ENFOQUES Y OBJETIVOS:

El interrogante que impone el tema va mucho más allá del contexto actual que se ha caracterizado por la obligación -de ciertos sujetos- de ingresar una sucesión de pagos a cuenta extraordinarios, tras un intento fallido de crear el impuesto a la renta inesperada.

Tampoco debemos circunscribirlo a la problemática que plantean los tributos nacionales. Los fiscos provinciales también se han caracterizado por crear, a través de resoluciones reglamentarias, un enmarañado sistema de regímenes de recaudación y pagos a cuenta que en ciertas ocasiones funcionan como verdaderas aduanas internas y desdibujan las alícuotas del impuesto aprobadas por ley.

En la actualidad, la superposición de estos regímenes se ha transformado en un saqueo legalizado que es promovido por un sistema fundamentalmente basado en tributos transaccionales.

⁷ Ob. citada.

El mapa económico argentino rápidamente individualizó la existencia de jurisdicciones alarmantemente hostiles con la realización de actividades económicas que, en situaciones extremas, han promovido que las empresas adopten la decisión indeclinable de dejar de operar en tales territorios provinciales.

Frente a ello, consideramos que los trabajos de investigación debieran abordar alguno de los “dos” enfoques que hacen a la problemática que nos ocupa: (i) la facultad del fisco nacional; o (ii) la facultad de los fiscos provinciales; y en ese entorno resolver cuestiones sobrevinientes, tales como:

1. Alcances y límites de tales facultades.
2. Derecho de defensa de los contribuyentes.
3. Vías recursivas existentes para ejercer el citado derecho de defensa.
4. Saldos a favor. Efectos económicos y alternativas para amortiguar sus efectos.

A su vez, creemos necesario que se individualicen las distintas especies dentro del género: “pagos a cuenta”.

Como lo han destacado Diez y Ruetti (2016)⁸, “mientras que en ciertos supuestos el Estado coloca a sujetos interpuestos a quienes obliga a realizar pagos a cuenta del impuesto de otro contribuyente -agentes de retención o percepción-, en otros casos la ley ordena al propio contribuyente a la realización de estos pagos a cuenta de la obligación tributaria principal -futura e incierta- que a él le puede corresponder. En este último contexto se inserta el régimen legal de anticipos de las obligaciones tributarias”.

Respecto de los anticipos, nuestra Suprema Corte señaló que es constitucional exigirlos antes de completarse y configurarse el hecho imponible con el propósito de satisfacer las necesidades inmediatas del Estado (Fallos: 235:787).

Sin embargo, existen límites que deben respetarse para legitimarlos. En base a ello, invitamos a los panelistas y autores de trabajo a analizar y profundizar estos aspectos para enriquecer el análisis del tema II.

Como lo señalan Ziccardi & Callelo (2023)⁹, aun para el caso de los mecanismos de excepción implementados en los últimos tiempos, no se debiera desvirtuar la esencia de los anticipos que tienen como presupuesto la continuidad de la capacidad contributiva del sujeto.

Amatucci (2005)¹⁰ nos enseña que hace al juicio de legitimidad constitucional definir el principio de la lesión mínima de la capacidad contributiva; vale decir, de sus

⁸ Diez, F. y Ruetti, G. (2016). “*Procedimiento Tributario. Ley 11.683 comentada*”. Buenos Aires, Argentina: La Ley. p.231.

⁹ Ziccardi, H. & Callelo, C. “Impuesto a las Ganancias. Anticipo Extraordinario. RG (AFIP) 5248/2022. Reducción pago a cuenta. Medida Cautelar. Buenos Aires, Argentina: DTE Errepar. Mayo 2023.

¹⁰ Amatucci, A. (2005). “*Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*”. Coordinadores: Pistone, P. y Taveira Tórres, H. Buenos Aires, Argentina: Universidad Austral.

límites y alcances en relación con otras garantías constitucionales como el principio de proporcionalidad, el principio de no arbitrariedad y el principio de solidaridad.

Con relación a los agentes de retención y/o percepción, Soler (2003)¹¹ indica que “son elegidos debido a tener un vínculo económico o jurídico con el contribuyente, y estar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar el tributo. La particular situación en la que se encuentra una persona en relación con determinada riqueza la hace aparecer a la vista del Estado como un sujeto apto para convertirlo en agente de retención o percepción, pues, al estar en contacto material con sumas de dinero que el contribuyente debe recibir o pagar, puede detraer el impuesto, practicando una operación aritmética de resta, o bien, agregar el importe del gravamen, practicando una operación aritmética de suma”.

Por su parte, el mismo autor reflexiona que en los últimos tiempos, se observa, “tanto por parte del Fisco Nacional cuanto, de los Fiscos provinciales, un desmedido afán por imponer a los administrados ciertas cargas públicas que, bajo el amparo del “deber de colaboración”, terminan desbordando el límite del poder discrecional que ostentan para convertirse en verdaderos actos arbitrarios sin sustento jurídico que los legitimen”.

En vista de la citada afirmación, invitamos a reflexionar sobre la multiplicidad de regímenes de recaudación existentes, cuáles son límites al deber de colaboración, en qué supuestos se configura el abuso del poder discrecional de los fiscos, etc.

Por último, principalmente por estos tiempos, se observa que tanto el fisco nacional como los provinciales han implementado una serie de regímenes de recaudación agravados como mecanismo tendiente a castigar el patrimonio de los contribuyentes cuyo comportamiento fiscal presente ciertas observaciones. Nuevamente, invitamos a los panelistas y autores de trabajo a indagar sobre tal circunstancia y sobre la legitimidad de dicho accionar, enriqueciendo de este modo, las distintas áreas de estudio que admite el tema que nos convoca.

III. DIRECTIVAS PARTICULARES:

Dentro de los temas que contribuyen a dar forma a cada uno de los enfoques citados, listamos ciertos aspectos que -a título enunciativo- consideramos conveniente abordar, a saber:

III.I Aspectos vinculados a las finanzas públicas y política fiscal del Estado:

¹¹ Soler, O. (2003). “*Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria*”. Buenos Aires, Argentina: La Ley. p.95.

Los tributos que el Estado exige a los particulares en ejercicio de su poder de imperio constituyen una de las principales fuentes de recursos para atender los gastos públicos.

Los tributos incluyen los impuestos, las tasas, las contribuciones especiales y las contribuciones de mejora.

El marco normativo de los sistemas tributarios, en general, contemplan mecanismos a través de los cuales se anticipan cantidades durante el período fiscal, a cuenta del importe final a ingresar por el tributo correspondiente.

Como lo hemos mencionado, el Estado debe afrontar gastos públicos de manera regular y por lo tanto se requiere que los ingresos tributarios ingresen a las arcas fiscales también de manera periódica.

Ahora bien, es sabido que constituyen fuentes de financiación adicionales, los ingresos derivados del uso del crédito público y de la emisión de moneda, cuya utilización en las finanzas públicas es algo muy habitual para ciertos países en desarrollo.

Según Fonrouge (2004)¹², en esta última categoría de recursos públicos se pueden señalar tres tipos de fuentes: (i) el empréstito propiamente dicho; (2) los anticipos, bonos o letras de tesorería; y (3) la emisión de moneda.

Queda claro, entonces, que los saldos a favor, anticipos y otros pagos a cuentas quedarán comprendidos en la clasificación de tributos en tanto constituyan adelantos corrientes que representen menor recaudación tributaria dentro de los próximos meses.

Sin embargo, cuando los Estados hacen un empleo abusivo de tales herramientas y comprometen la recaudación de los próximos años (en algunos estados provinciales, las estimaciones escalan a los diez años), surgen los siguientes interrogantes:

- Cuál es el límite existente entre una adecuada administración del “rezago en la recaudación tributaria” y la proliferación de regímenes de recaudación en la fuente.
- Si una jurisdicción exhibe importantes saldos a favor adeudados a los contribuyentes: ¿Resulta ajustado a derecho que los mismos se exhiban como recursos tributarios?
- ¿En ese caso, constituyen recursos tributarios o empréstitos forzosos?
- En caso de que la respuesta anterior se inclinara por la concepción de “empréstitos forzosos”: ¿Se han implementado con apego a lo dispuesto por nuestra Constitución Nacional?
- ¿Los gobiernos debieran adoptar medidas extremas para sincerar la cuestión y resolver definitivamente su administración? En cuyo caso, ¿cuáles y con qué características?

¹² Fonrouge, C. (2004). “*Derecho Financiero*”. Volumen I. Ob. Actualizada por Navarrine, S. y Asorey, R. 9na. Edición. Buenos Aires: Argentina. Ed.FEDYE. p.207

Estos y otros tantos interrogantes, deben quedar involucrados en la problemática que admite el tema II.

Por su parte, previamente señalamos que Peláez Marto (2012)¹³ nos advierte que los pagos a cuenta cumplen una triple misión:

1. Procuran financiación a la Hacienda Pública, de un modo regular en el tiempo.
2. Facilitan el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, dado que le permiten distribuir su obligación anual a lo largo del tiempo (durante el período impositivo).
3. Las retenciones y los ingresos a cuenta permiten el control de las rentas y actividades económicas sobre las que se practican.

Desde esta perspectiva, los mismos no sólo proporcionan una solución para acompañar los gastos, sino que se constituyen en una herramienta de política tributaria orientada a (i) facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes; y (ii) coadyuvar a la verificación y fiscalización sistémica de las transacciones económicas.

En vista de tan loables beneficios, sugerimos revalorizar la bondad de tales regímenes, pero delimitando las formas y condiciones que debieran adoptar para preservar los derechos y garantías de los administrados.

III.II Naturaleza de los anticipos y/o pagos a cuenta:

El art. 22 de la ley 11.683 dispone que la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, la AFIP), podrá exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.

A su vez, establece que, en el caso de falta de ingreso a la fecha de los vencimientos de los anticipos, la AFIP podrá requerir su pago por vía judicial.

Al mismo tiempo, señala que la presentación de la declaración jurada en fecha posterior a la iniciación del juicio no enervará la prosecución de este.

Por último, se faculta al Organismo Recaudador a dictar las normas complementarias que considere necesarias, respecto del régimen de anticipos y en especial las bases

¹³ Peláez Marto, j. (2012). “*Procedimiento Tributario*”. Valencia, España: Wolters Kluwer. p.347

de cálculo, cómputo e índices aplicables, plazos y fechas de vencimiento, actualización y requisitos a cubrir por los contribuyentes.

En la actualidad, la R.G. (AFIP) 5211/2022 (B.O. 28/06/2022) dispone las formas y los requisitos que los contribuyentes obligados deberán considerar a los fines de dar cumplimiento a la obligación de ingresar sumas a cuenta.

En ese contexto, nuestra Suprema Corte señaló, en el precedente “Corporación Argentina de Exportación de Productos Avícolas SRL”, que el fundamento de los anticipos no es la existencia de una obligación tributaria, sino la calidad de contribuyente. Los anticipos se basan en una presunción razonable de continuidad de capacidad contributiva derivada de la actividad que genera la obligación tributaria (Fallos: 235:787).

En el antecedente “Gil Francisco SAIC” definió que los anticipos de impuestos constituyen obligaciones autónomas de cumplimiento independiente, cuya falta de pago en término hace incurrir en recargos y sanciones al infractor. Tienen su propia fecha de vencimiento y su cobro puede perseguirse por igual vía ejecutiva (Fallos: 285:177).

En “Francisco Vicente Damiano”, reiteró que los anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias, cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aun en el supuesto de que el gravamen adeudado fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse (Fallos: 303:1496).

Por su parte, en la causa “Repartidores de Kerosene de Yacimientos Petrolíferos Fiscales de Córdoba” reafirma que son obligaciones autónomas de vencimiento independientes, con su propia individualidad y con su fecha de vencimiento. Reitera que, la autonomía de los anticipos no se altera por el hecho que operado el vencimiento del plazo general de la DDJJ se extinga la facultad del Fisco para exigirlos, ya que en dicha fecha nace el derecho del fisco a percibir el gravamen. La finalización del período fiscal carece de virtualidad para modificar los efectos derivados del incumplimiento del pago de los anticipos, como es la obligación de ingresar intereses resarcitorios (Fallos: 306:1970).

En ESSO SAPA, decretó que después de vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, el Fisco no puede reclamar el pago de anticipos, ya que cesa la función que éstos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto. Por lo tanto, el Fisco no puede reclamar la diferencia de anticipos operado el vencimiento de la DDJJ. Agregó que, si bien la aludida inexigibilidad actual de los anticipos no obstaría a que -en el caso de haber sido abonado en tal concepto un importe inferior al que correspondía- el Fisco pudiera reclamar la actualización y los intereses por tal incumplimiento. Que, sin perjuicio de las conclusiones expuestas, no puede dejar de ponderarse, a mayor abundamiento, que tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la cámara entendieron que el contribuyente tenía derecho a adecuar la cuantía de los anticipos de acuerdo con la realidad económica existente a la fecha de su vencimiento e ingreso (Fallos: 329:2511).

El citado precedente marcó un hito en materia de anticipos, pues mientras el art. 22 de la ley 11.683 dispone que la AFIP los podrá exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, nuestro más Alto Tribunal señala que la obligación caduca al momento de vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, lo que fuera anterior.

Por último, en la causa Oleoducto Trasandino Argentino, reiteró la doctrina que estableció que después de vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, el Fisco no puede reclamar el pago de anticipos, ya que cesa la función de éstos pues, a partir de dicha oportunidad, nace el derecho del Fisco a percibir el tributo”. Si hasta dichas fechas no hubo incumplimientos, entonces no corresponden los accesorios (Fallos: 344:1887).

Bajo estas premisas y considerando la doctrina que surge de los citados precedentes, los siguientes interrogantes -entre otros- podrían guiar y enriquecer el análisis del tema que nos ocupa:

- Si la exigibilidad de los anticipos es constitucional mientras que el hecho imponible se encuentra en formación: ¿se ajusta a derecho que su cálculo pueda escindirse de la estructura general del gravamen al que acceden?
- Si la exigibilidad de los anticipos se basa en una *presunción*, qué cuestiones y qué recaudos deberá considerar la norma que los implemente a los fines de “no” incurrir en una mera *ficción legal*.
- Si puede el marco normativo “castigar” a los contribuyentes que no determinaron impuestos por respetar la estructura general del gravamen, imponiendo anticipos artificiosos.
- Si la obligación de pago de los anticipos puede “*apartarse*” del régimen general de extinción de las obligaciones tributarias contenido en la ley 11.683.

III.III Límites constitucionales para establecer pagos a cuenta:

Recordemos que en el vértice superior de la pirámide normativa en la que se asienta el Estado Federal se ubica la Constitución Nacional, la cual se presenta como norma superior a las que las restantes deben subordinarse.

En ese contexto, sugerimos analizar el tema que nos convoca, no sólo bajo el prisma de lo que Bulit Goñi (2005)¹⁴ denomina “principios tributarios constitucionalizados”, sino además incorporando al análisis los llamados principios de “orden general” que también son de aplicación al derecho tributario. Entre ellos, podemos mencionar: legalidad o reserva de ley, igualdad, equidad, generalidad, proporcionalidad, progresividad, seguridad jurídica, propios actos, ejemplaridad, no confiscatoriedad, capacidad contributaria, irretroactividad, razonabilidad, etc.

¹⁴ Bulit Goñi, E. 2005). “*Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*”. Coordinadores: Pistone, P. y Taveira Tórres, H. Buenos Aires, Argentina: Universidad Austral. p.112

Sobre el particular, remitimos al lector al breve pero efectivo análisis que realiza Sequeira (2023)¹⁵ sobre cada uno de los principios constitucionales mencionados según la interpretación de nuestro más Alto Tribunal.

A su vez, Bulit Goñi (2005)¹⁶ menciona una serie de aspectos que entendemos deberán considerarse no sólo en el análisis de la cuestión sino también al momento de proponer soluciones alternativas.

Nos referimos, en primer lugar, a la supremacía del “**derecho intrafederal**” consagrado por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, el cual estaría integrado por aquellas normas que se sancionan no por uno sino por más de uno de los niveles del estado. Según el autor, se trata de una fuente importante de directivas de orden tributario.

Han existido a lo largo de la historia una serie de pactos y consensos fiscales celebrados entre la Nación y las Provincias que acordaron reducir y/o regular los regímenes de recaudación en la fuente; sin embargo, jamás se avanzó en la implementación.

Otro principio al que alude el autor es el llamado “**supremacía nacional**”, principio a tenor del cual las normas nacionales ejercen supremacía sobre las provinciales y/o municipales. Este principio deriva del Estado Federal que presupone la existencia de distintos niveles normativos.

Bajo ese entendimiento, se podría promover la creación de normas que tengan por objeto regular los regímenes de retención en la fuente.

La tercera directiva a la que hace referencia la denomina “**nacionalidad y uniformidad de las aduanas**” la que, entre otros aspectos, impide que los gobiernos provinciales establezcan obligaciones de carácter fiscal que oficien de aduanas internas, ni establezcan normas orientadas al comercio internacional y/o interjurisdiccional que entorpezca la libre circulación interna.

En la práctica, abundan ejemplos en los cuales ciertos fiscos provinciales han creado la obligación de efectuar pagos a cuenta como condición previa a ingresar la mercadería a su territorio jurisdiccional, los cuales ofician como verdaderas aduanas internas y entorpecen la libre circulación.

A su vez, refiere a la “**cláusula comercial**” la cual establece que la regulación del comercio interjurisdiccional está reservada a la órbita exclusiva del poder nacional en la esfera del Congreso Nacional. Se ha sostenido que este principio no impide la aplicación de tributos locales y/o regulaciones específicas, siempre que los mismos no tuerzan las corrientes naturales del comercio.

¹⁵ Sequeira, M. (2023). “*Tratamiento de las Fundaciones frente al Impuesto a las Ganancias*”. Buenos Aires, Argentina, Errepar. DTE. XLIV. Julio 2023. P.613

¹⁶ Ob. ya citada. p.119 y ss.

Actualmente, la obligación de ingresar pagos a cuenta previo al perfeccionamiento del hecho imponible en un contexto de alta inflación y de saldos a favor crecientes, atenta con las corrientes naturales del comercio.

La “**cláusula del progreso**” permite que el Congreso Nacional disponga la legislación de estímulo y protección de los supremos intereses nacionales aun sobre ámbitos propios y/o provinciales y/o municipales. La jurisprudencia admite la validez de estas normas nacionales sobre las potestades locales, en tanto la medida sea considerada razonablemente necesaria para el logro de la finalidad nacional perseguida.

En nuestro país, existen una serie de actividades que permitirían acelerar el desarrollo productivo, pero requieren, para su consolidación, la promoción de un marco normativo nacional que las preserve de un sistema perverso y agresivo.

A su vez, analiza el principio de “**solidaridad federal**” a tenor del cual se exige la ley de coparticipación. Esta solidaridad entre entidades estatales impide que otros niveles de gobierno pretendan prevalecerse de sus atribuciones estableciendo tributos que frustren grandes emprendimientos nacionales (sistemas electricidad, de gas, de comunicaciones, etc.).

La inexistencia de una ley convenio adaptada a nuestros tiempos, creada bajo los lineamientos introducidos por punto 2, del art. 75 de la Constitución Nacional¹⁷ y que prevea, a su vez, fuertes limitaciones a la facultad indiscriminada de implementar regímenes de recaudación, constituye una traba importante para resolver la problemática que plantea el tema que nos convoca.

Debemos discontinuar con un sistema en el cual el Estado central se hace de los ingresos tributarios y luego los reparte hacia abajo conforme a las preferencias o a las prebendas políticas y dar paso a otro que garantice la automaticidad en la remisión de los fondos.

Por su parte, señala el principio de “**no confiscatoriedad global**” como una derivación necesaria del derecho de propiedad que establece que los tributos no pueden ser confiscatorios, entendiéndose que lo son cuando absorben en conjunto (nacional, provincial y municipal) una porción sustancial de la renta. El principio está orientado a evitar la confiscatoriedad global del sistema tributario.

No nos parece ocioso alertar a los panelistas y a los autores de trabajo acerca de la importancia de este principio en un contexto en el que el Estado, en nombre de la utilidad pública, viola sin reparos la propiedad privada de los administrados.

Por último, alude al principio denominado “**necesidad de una sede judicial de concurrencia conjunta**” según el cual el Estado Federal debería arbitrar una instancia común a la que someter la controversia, cuyas decisiones fueran

¹⁷ (...) 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 (...).

efectivamente obligatorias, porque sin ello se someten en los hechos a una multiplicidad de procesos que se dilatan en el tiempo.

El autor destaca que es un tema que no es de solución sencilla ni pacífica, máxime considerando que la competencia originaria de la Corte Nacional es un ámbito muy restringido; sin embargo, también reconoce que es uno de los grandes desafíos actuales de los gobiernos federales.

En vista de los principios enunciados y de las directivas adicionales detalladas, los invitamos a analizar el tema y considerar cómo tales aspectos actúan como límites al poder de los fiscos de establecer pagos a cuenta en sentido genéricos.

III.IV Facultades del Fisco para establecer regímenes de recaudación en la fuente:

Villegas (2009)¹⁸ conceptualiza al agente de retención como "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 detraer la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo".

Por su parte, Bocchiardo (2009)¹⁹ define al agente de percepción como aquel sujeto que por "su profesión, oficio, actividad o función, le presta al contribuyente un servicio o le transfiere un bien, por el que recibe un monto dinerario al cual adiciona el tributario, que luego debe ingresar al fisco".

En primer lugar, conviene señalar que, por las distintas técnicas utilizadas, no se puede establecer a priori si los referidos sujetos son responsables solidarios o sustitutos, ya que ello va a depender de si el legislador lo coloca "al lado de" o "en lugar del contribuyente".

El art. 22 de la ley 11.683 dispone que la percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la AFIP, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción.

El art. 6 de la ley 11.683 define a los responsables por deuda ajena y en su inciso f) incluye a los agentes de retención y de percepción de los tributos.

El art. 7 del mismo cuerpo normativo señala que -en su marco de incumbencia- los agentes de retención y de percepción deben cumplir con los deberes que esa ley y las leyes tributarias les impone a los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los tributarios.

¹⁸ Villegas, H. (2009). "*Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*". 9na. Edición. Buenos Aires: Argentina. La Ley. P.339.

¹⁹ Bocchiardo, J. (2009). "*Derecho tributario sustantivo o material*". Tratado de Tributación. Derecho Tributario. 1era. Reimpr. Tomo I. Volumen 2 Buenos Aires: Argentina. P.150.

El art. 8 de la ley 11.683 consagra un conjunto de responsables que responden en forma personal y solidaria con los deudores del tributo, sin perjuicio de las sanciones correspondientes por las infracciones cometidas. Así, el inciso c) incorpora a los agentes de retención por el tributo que omitieron retener, una vez vencido el plazo de quince (15) días de la fecha en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han abonado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo señalado.

Asimismo, aclara, los agentes de retención son responsables por el tributo retenido que dejaron de ingresar a la AFIP, en la forma y plazo previstos por las leyes respectivas.

Al mismo tiempo, señala que la AFIP podrá fijar otros plazos generales de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.

Por su parte, el inciso d) del mismo art. 8, consagra responsable a los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que, percibido, dejaron de ingresar a la AFIP en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas, si no acreditaren que los contribuyentes no percibidos han abonado el gravamen.

El art. 45 de la ley 11.683 define una multa equivalente al 100% del gravamen dejado de retener y/o percibir, siempre que no exista error excusable.

El art. 48 dispone que serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

Por su parte, indica que no se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

Adicionalmente, el art. 49 establece una serie de requisitos y condiciones para reducir o eximir de sanciones a ciertos sujetos. Así, indica que cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso de que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.

Por último, el art. 4 de la ley penal tributaria, contempla el delito de apropiación indebida de tributos, disponiendo que “será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes”.

Visto el marco normativo nacional, mucho se ha discutido si la AFIP posee facultades para designar agentes de recaudación, aunque con un marco normativo similar, lo propio se planteó con los Fiscos Provinciales. Incluso, se ha debatido acerca de la amplitud de la delegación otorgada en esta materia

La doctrina mayoritaria se ha inclinado por considerar que los agentes de recaudación deben emanar de una ley formal porque sólo esta puede crear obligaciones según el art. 19 de la Constitución Nacional, por lo que resulta objetable la delegación que el art. 22 de la ley 11.683 le confiere a la Administración Tributaria.

Así, por ejemplo, Spisso (2020)²⁰ nos recuerda que la Constitución argentina consagra en materia fiscal el principio de reserva de ley ortodoxo, rígido, absoluto o tradicional. Ello significa que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4° (art. 17 CN).

Casas (2002)²¹ estudia las razones por las cuales se torna necesario que tales regímenes de recaudación se implementen por ley, toda vez que: “1) importa responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión; 2) representa un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso, a menudo, el de interpretar la ley y determinar el gravamen, por delegación transestructural de cometidos propios del fisco; 3) la tarea es generalmente una carga honoraria, para facilitar la recaudación; 4) en caso de error sobre la procedencia de retención o percepción, o en su cuantía, este se traduce en una carga económica para el agente de retención o percepción, por reclamo del fisco o del mismo contribuyente, y 5) importa el riesgo eventual de afrontar severas sanciones infraccionales, e incluso, penales”.

A su turno, nuestra Suprema Corte de Justicia en la causa "Eca Cines S.R.L." se ha inclinado por considerar que la actuación de los agentes de retención o percepción debe surgir de un "mandato legal expreso" (Fallos: 306:1548).

Posteriormente, reiteró dicha doctrina en la causa "Cintafón S.R.L." en la que la empresa fue condenada a abonar la obligación fiscal que le correspondía ingresar en carácter de agente de retención del impuesto a los réditos correspondiente a varios años (Fallos: 308:442).

A partir de lo expuesto, invitamos a reflexionar sobre este aspecto que resulta esencial y que impacta en el “corazón” del tema que nos convoca.

A su vez y considerando el denso y complejo entramado de regímenes nacionales y/o provinciales, invitamos a estudiar las diversas alternativas de solución existentes, por ejemplo, adoptar un sistema de coordinación horizontal y/o vertical que pudiera simplificar las obligaciones y/o reducir los saldos a favor existentes en diversas jurisdicciones.

²⁰ Spisso, R. (2020). *Acciones y recursos en materia tributaria*. Tomo I. Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.

²¹ Casas, J. (2002). *Derechos y garantías del contribuyente*. Buenos Aires, Argentina: Ad. Hoc. P.618.

III.V Los motores de los “anticipos extraordinarios”:

Sin perjuicio que el propósito de las autoridades del 19° CONGRESO TRIBUTARIO - DR. VICENTE OSCAR DIAZ consiste en no circunscribir el tema II a una coyuntura particular caracterizada por la reincidencia de un anticipo extraordinario orientado a determinados sujetos, sugerimos incluir en el análisis el estudio de los factores que han motivado su implementación a través de las R.G. (AFIP) 5248 (B.O. 14/08/2022) y R.G. (AFIP) 5391 (B.O. 21/07/2023) y tamizarlos sobre el prisma del principio de reserva de ley entre otros factores.

En efecto, en los considerandos de las normas antes aludidas se hace referencia a que los factores que impulsaron las medidas han sido:

- Que ciertos sujetos, por aplicación de las normas del impuesto a las ganancias, han visto anulado su resultado impositivo por el cómputo de quebrantos acumulados de ejercicios anteriores, lo que ha motivado la falta de determinación del impuesto de uno o más períodos fiscales y, consecuentemente, la anulación del impacto extraordinario del ejercicio en curso.
- Que el hecho de que empresas de gran porte y con resultados positivos no tributen en el impuesto a las ganancias, es una situación que se enmarca en un problema global que está en estudio en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la que ha elaborado normas detalladas para asistir en la implementación de una reforma histórica al sistema fiscal internacional.

Respecto del primer punto, hemos señalado que conforme se desprende de la doctrina de nuestro más Alto Tribunal, los anticipos se basan en una presunción razonable de continuidad de capacidad contributiva derivada de la actividad que genera la obligación tributaria (Fallos: 235:787).

Que, a los fines de medir la citada presunción, hemos planteado en el punto III.II del presente, la importancia de analizar si se ajusta a derecho escindir el cuerpo normativo que define los aspectos cuantitativos reveladores de la capacidad contributiva que se intenta alcanzar.

A esta altura, cabe recordar nuevamente la doctrina de nuestra Corte Suprema en los autos "Esso SAPA (TF 11.427-I) c/ D.G.I.", en la que consagró:

- **“Que, sin perjuicio de las conclusiones expuestas, no puede dejar de ponderarse, a mayor abundamiento, que tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la cámara entendieron que el contribuyente tenía derecho a adecuar la cuantía de los anticipos²² de acuerdo con la realidad económica existente a la fecha de su vencimiento e ingreso (...)”.**

²² El destacado nos corresponde.

- “Que el reconocimiento del aludido derecho de la actora efectuado por ambos tribunales no se concilia con el mantenimiento de las resoluciones del organismo recaudador, en tanto éstas se apoyan en normas que prescindían de aquella realidad sin otorgar al contribuyente la posibilidad de adecuar a ella el importe de los anticipos²³, máxime cuando la objeción que se le formula a éste, radica en que no se ajustó -en el método de cálculo empleado para liquidar los anticipos- a las pautas establecidas en los mecanismos opcionales previstos respecto de los anticipos de otros impuestos”.
- “Que, en efecto, en tales condiciones necesariamente debe concluirse en que la pretensión del organismo recaudador carece de sustento²⁴ en normas que puedan aplicarse válidamente en el caso -al punto que se admitió que la actora podía apartarse de ellas-, sin que pueda acudir para suplir ese defecto a disposiciones relativas a la liquidación de los anticipos de otros impuestos, ya que -como lo ha afirmado esta Corte- resulta inaceptable la analogía en el ámbito tributario para imponer una obligación de esa naturaleza (conf. doctrina de Fallos: 312:912 y 316:2329, entre otros)”.

La claridad de los considerandos 10. 11. y 12. del citado precedente, nos exime de cualquier comentario o análisis respecto del punto en debate (Fallos: 329:2511).

Con respecto al segundo de los factores, un aporte que podría enriquecer la discusión es estudiar a qué se refiere el reglamentador cuando afirma que empresas de gran porte y con resultados positivos no tributen en el impuesto a las ganancias, es una situación que se enmarca en un problema global que está en estudio en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

A su vez, cabe preguntarnos: ¿si el Organismo Recaudador detectó o posee información que ciertas empresas de gran porte y con resultados positivos no tributan el impuesto a las ganancias, es un anticipo extraordinario la solución a dicha circunstancia? ¿Debemos los profesionales y los contribuyentes tolerar que bajo la presunta e hipotética apariencia de una eventual maniobra ardida se castigue al universo de los contribuyentes que encuadren objetivamente en los supuestos definidos por la norma?

Sobre el particular, cabe traer a colación las reflexiones de Huaque & Huaque (2023)²⁵, quienes sostuvieron:

“Este texto resulta a priori críptico. (...) En un intento hermenéutico, (...) nos lleva a un informe de prensa del 20 de diciembre de 2021 de OCDE en el que se anuncia la publicación de nuevas normas direccionadas esencialmente al establecimiento de un tributo mínimo para las grandes empresas

²³ El destacado es nuestro.

²⁴ El destacado es propio.

²⁵ Huaque, S. & Huaque, S. (2023). “El pago a cuenta por única vez de la (AFIP) 5248”. Buenos Aires, Argentina. Doctrina Tributario Errepar. XLIV. Marzo 2023. p.213

multinacionales (OECD, 2021), en el marco del proceso de lucha contra la erosión de base imponible y traslación de utilidades a través de mecanismos elusivos (BEPS). Si estas fueran las normas a las que se refiere el considerando, es difícil entender como propuesta internacional direccionada a los mecanismos de recaudación sobre corporaciones multinacionales, puede enmarcar la aplicación de un pago a cuenta para todo tipo de entes, sean o no multinacionales”.

Desde ya hace algunos años, la OCDE intensificó sus esfuerzos para abordar los desafíos en respuesta a las crecientes preocupaciones públicas y políticas sobre la evasión fiscal por parte de las grandes multinacionales.

Los países de la OCDE y del G20 unieron fuerzas y desarrollaron un Plan de Acción para abordar BEPS (Plan de acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, por sus siglas en inglés) que identificó 15 acciones destinadas a introducir coherencia en las normas nacionales que afectan las actividades transfronterizas, reforzando los requisitos de sustancia en los estándares internacionales existentes, y mejorar la transparencia y la certeza.

El plan establece un conjunto coordinado de reglas y disposiciones orientadas a garantizar que los grandes grupos multinacionales tributen en su justa medida. ¿Realmente a ello hace referencia el considerando que nos ocupa? ¿Qué se esconde bajo este considerando?

Éstas y otras preguntas esperamos puedan enriquecer el análisis de los panelistas y autores de trabajo en este punto.

III.VI Medidas precautorias o verdaderas sanciones:

En los últimos tiempos, el Organismo Recaudador ha implementado una serie de disposiciones orientadas a agravar los regímenes de recaudación cuando a partir de determinados controles sistémicos detecta ciertas irregularidades en el comportamiento de los contribuyentes.

Sin lugar a duda, consideramos que este aspecto también debe quedar involucrado en el ámbito del tema que nos convoca, por lo que invitamos a los panelistas y a los autores de trabajo a profundizarlo.

A título ejemplificativo, la RG (AFIP) 100/1998 (B.O. 17/03/1998) - Régimen de Emisión de Comprobantes - prevé en su art. 18 la facultad del Organismo Recaudador de autorizar la emisión de facturas clase “M” cuando sobre la base de la información suministrada mediante las presentaciones de DDJJ o de la evaluación del comportamiento fiscal del contribuyente, se advierta la **inexistencia de actividad económica**.

Por su parte, en el art. 19 de la citada resolución general, también se prevé una facultad similar cuando se observen **inconsistencias y/o incumplimientos reiterados** a:

1. Estado de la C.U.I.T.
2. El domicilio fiscal.
3. No haya habilitado puntos de ventas.
4. No posea actividad económica declarada y actualizada según el “Clasificador de Actividades Económicas”.
5. No se encuentre categorizado como responsable inscripto, exento o no alcanzado en el impuesto al valor agregado, o adherido al Monotributo.
6. *No haya presentado la totalidad de las DDJJ del IVA y CARGAS SOCIALES de últimos 12 períodos fiscales.*
7. *No haya presentado, hasta el penúltimo mes anterior al de la solicitud, la última DJ del Impuesto a las Ganancias.*
8. ***Presente incumplimientos o irregularidades como resultado de la evaluación de su comportamiento fiscal.***

En supuestos similares el Organismo podrá obligar a emitir facturas clase “A” con leyenda.

Al mismo tiempo, la RG (AFIP) 1575/2003 dispone la obligación de emitir facturas clase “M” cuando en oportunidad de tramitar la primera solicitud de comprobantes comerciales no se verifiquen determinados aspectos cuantitativos en el patrimonio de quienes lo soliciten o, incluso, en los componentes de las entidades que interpongan tal solicitud.

Similar implicancia prevé la RG (AFIP) 1575/2003 (B.O. 15/10/2003) cuando el sujeto pagador omita retener los tributos que le corresponde a los emisores de Facturas clase “A” con CBU Informado o Facturas clase “M”, o que *mantengan en su poder* los importes retenidos después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo.

Las consecuencias de estar obligados a emitir los comprobantes antes aludidos consisten en agravar el régimen retentivo al que se encontrarán sometidos tales sujetos, sin que resulte eficaz la posibilidad de exhibir una constancia de no retención.

Así, por ejemplo, las retenciones que sufrirán los sujetos emisores de las facturas clase “M” serán en el Impuesto al Valor Agregado, equivalentes al 100% del tributo facturado, mientras que en el Impuesto a las Ganancias una retención que ascenderá al 6% del precio neto de la factura (la que podría triplicar la que le hubiera correspondido).

Otro ejemplo, en el mismo sentido, lo encontramos en la R.G. (AFIP) 4310/2018 (B.O. 19/09/2018), la cual introduce el sistema de información simplificado “SISA”.

En efecto, en su art. 3º se crea un mecanismo de calificación de la conducta fiscal basado en un sistema de “scoring”, a fin de otorgar un “ESTADO” a los sujetos que se encuentren incluidos en el “SISA”.

El artículo 43° de la citada resolución, prevé un esquema que a mayor riesgo fiscal mayor el porcentaje de retención que le corresponde al contribuyente alcanzado.

Bajo este escenario, consideramos enriquecedor que los panelistas y los autores de trabajo analicen la *naturaleza* de disposiciones como las que hemos detallado a título enunciativo (sanciones anómalas o medidas preventivas) y, en cualquier caso, si las mismas constituyen una derivación lógica de las facultades delegadas a la administración o por el contrario violan la tipicidad y legalidad exigida.

Si bien la doctrina mayoritaria pareciera inclinarse por considerar que se trata de sanciones impropias, existen autores que esgrimen una teoría contraria.

Así, por ejemplo, Spisso (2023)²⁶ cuando analiza la problemática llega a la conclusión que se trata de normas claramente inconstitucionales; se basa en el ejercicio de facultades legislativas, sin que exista una delegación que satisfaga las exigencias del art. 76 de la CN; importa la pretensión de encubrir un engaño a fin de amparar un manifiesto abuso de derecho; aplicar retenciones y percepciones que generan recurrentes saldos a favor del contribuyente de libre disponibilidad, que el organismo fiscal devuelve mal, tarde o nunca, sin intereses ni actualización monetaria, por la depreciación del signo monetario, patentiza una ilegal conducta que reniega del ejemplo que debe exhibir el Estado en el ejercicio de funciones públicas; y aun en el supuesto de incumplimiento de obligaciones fiscales formales o materiales, la aplicación del régimen implica dejar de lados las amplias atribuciones que la ley 11.683 le otorga a la AFIP para impugnar las DD.JJ. presentadas por el contribuyente y determinar de oficio la obligación fiscal, aplicar sanciones por infracciones formales o materiales, sin perjuicio de las sanciones del Régimen Penal Tributario y Previsional, por un sistema que reniega de los principios de reserva de ley, capacidad contributiva y razonabilidad.

Sin embargo, existen otros autores, quienes consideran que se trata de medidas preventivas orientadas a evitar maniobras de evasión las cuales adquieren sustento legal a partir de la ley 27.430. En esa tesis, por ejemplo, se enrola Arcos (2022)²⁷.

III.VII Inmovilización del capital de trabajo. Alternativas que ofrece la actual normativa vigente:

El enmarañado mecanismo de regímenes de recaudación establecidos por las jurisdicciones provinciales, su aplicación sin considerar el principio de territorialidad, sumado a la superposición de los mismos, genera, en muchos casos, que los contribuyentes acumulen importantes saldos a favor inmovilizados. Algo similar, ocurre a nivel nacional.

²⁶ Spisso, R. (2023). *“Los supuestos beneficios fiscales a la producción agropecuaria”*. Buenos Aires, Argentina: La Ley. Imp-Practica Profesional. CXLV,9.

²⁷ Arcos, G. (2022). *“La facturación apócrifa”*. Buenos Aires, Argentina: Doctrina Tributaria Errepar. XLIII. diciembre 2022. p.1127.

En ambos niveles, la normativa vigente prevé una batería de soluciones que, en la práctica, o bien no logran resolver la inmovilización de capital de trabajo, o se otorgan de manera muy restrictiva habida cuenta las barreras existentes para acceder a las mismas.

En general, las soluciones que se contemplan son:

- Atenuación.
- Constancias de no retención.
- Solicitud de reducción de anticipos.
- Exclusión.
- Compensación con otras obligaciones.
- Transferencia a terceros.
- Devolución del saldo a favor.

Si bien la Comisión Arbitral, a nivel jurisdiccional y orientado a los contribuyentes alcanzados por las disposiciones del Convenio Multilateral, podría haber definido mecanismos efectivos para atemperar las distorsiones existentes, a la fecha no lo ha logrado.

El estudio de la problemática que plantean en la práctica éstas y otras soluciones disponibles, quedan adicionalmente comprendidas en el ámbito del tema II.

III.VIII Vías recursivas que pueden ejercer los administrados:

Dado el agravio que puede ocasionarle a los contribuyentes encontrarse alcanzados por una diversidad de pagos a cuenta y por las múltiples potestades tributarias derivadas de un Estado Federal, los aspectos procesales constituyen, generalmente, una complejidad adicional.

La confusa legislación, la intrincada reglamentación, la parcialidad de los funcionarios públicos y la falta de especialización de la justicia, provoca que el proceso al que se encuentran sometidos frustre -en diversos casos- el sentido de justicia que inspira a los contribuyentes.

Tal como lo enseña Spisso (2005)²⁸, es sabido que el principio de presunción de las leyes y de los actos administrativos, de carácter genérico y abstracto, se desvanece ante la apariencia del buen derecho que le asiste al administrado.

Sin embargo, en reiteradas ocasiones el proceso se frustra tras destacarse que los perjuicios invocados deben ser graves y de imposible reparación ulterior y que la verosimilitud alegada debe vincularse, tanto con el derecho invocado, como con la

²⁸ Spisso, R. (2005). “*Acciones y Recursos en Materia Tributaria*”. Buenos Aires, Argentina: Ed. LexisNexis. p. 55.

ilegitimidad argumentada, respecto de la cual, ha de existir indicios serios y graves que no se logran acreditar.

Por lo demás, también se detalla que para la concesión de las medidas solicitadas debe valorarse que no se produzca una afectación del interés público ni se generen efectos jurídicos o materiales irreversibles.²⁹

Adicionalmente, se señala que no puede soslayarse que la cuestión traída a conocimiento reviste una entidad de por sí compleja, sustentada en cuestiones de carácter fáctico-jurídico, sobre las que no cabe pronunciarse en el restringido marco de conocimiento propio de un proceso cuando el mismo reviste la condición de cautelar³⁰.

En este contexto, el desafío que propiciamos es que tanto los panelistas como los autores de trabajo analicen las complejidades adicionales que introduce el derecho procesal tributario, identificando las posibles vías y/o acciones -tanto a nivel nacional como provincial- y acerquen soluciones al derrotero al que se enfrentan los contribuyentes.

Tal como lo destaca Villegas (2002)³¹, el proceso tributario está constituido por los actos o conjuntos de actos, coordinados entre sí, conforme a las reglas preestablecidas, cuyo fin es que una controversia tributaria entre las partes se decida por una autoridad imparcial e independiente y que esa decisión tenga fuerza legal

En tal sentido, invitamos a analizar las posibles vías procesales frente a los distintos escenarios posibles que pueden plantearse, a saber:

- Rechazo a la solicitud de reducción de anticipos corrientes.
- Imposibilidad de reducir anticipos extraordinarios que no deriven de una presunción razonable de capacidad contributiva.
- Factura “M”.
- Factura “A” - Sujeta a Retención.
- Trámite de devolución de saldos a favor no resueltos y/o con demoras excesivas.
- Trámite de transferencia de saldos a favor a terceros no resueltos y/o con demoras excesivas.
- Rechazo a la solicitud de “constancias de no retención y/o percepción” (nacional y/o provincial).
- Rechazo a la solicitud de “atenuación de retenciones y/o percepciones” provinciales.
- Rechazo a la solicitud de “exclusión de los padrones provinciales”.
- Otros.

²⁹ MSU ENERGY SA c/ EN-AFIP-RESOL 5248/22 s/MEDIDA CAUTELAR (AUTONOMA). JFed. CA.1. octubre 2022.

³⁰ “DESARROLLADORA ENERGÉTICA SA c/ EN-AFIPRESOL 5248/22 s/MEDIDA CAUTELAR (AUTÓNOMA) JFed. CA.6. octubre 2022.

³¹ Villegas, H (2002). “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”. 9na. Ed. Buenos Aires, Argentina: Astrea. p. 449.

Dentro de las vías procesales que sugerimos abordar, entre otras, podemos citar:

- Vías recursivas previstas en la ley 11.683 y en su decreto reglamentario.
- Medida cautelar autónoma (art. 230 del C.P.C.y C.).
- Acción de amparo (Ley 16.986).
- Amparo por mora ante el Tribunal Fiscal de la Nación (art. 182 de la ley 11.683).
- Acción de amparo - Derecho de acceso a la información pública (art. 14 de la ley 27.275).
- Acción declarativa de certeza (art. 322 del C.P.C.y C.) con medida cautelar (artículo 232 C.P.C.y C.).
- Demanda judicial contenciosa impugnatoria (art. 23 y 24 de la ley 19.549).

* * * * *

Como puede apreciarse, el desafío no es menor; además, el tema nos habilita a realizar un extenso recorrido sobre aspectos que son de interés general y seguramente nos generará la satisfacción de haber contribuido al análisis de un conjunto de temas que resultan altamente controvertidos.

Los trabajos que se reciban sobre las “FACULTADES DE LOS FISCOS PARA ESTABLECER PAGOS A CUENTA”, sin lugar a duda, enriquecerán el debate sobre las propuestas y consideraciones que formulen los participantes del **19° CONGRESO TRIBUTARIO**.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 31 agosto de 2023.