

TÍTULO:	LAS PERCEPCIONES EN LOS IMPUESTOS: UNA VISIÓN ALTERNATIVA
AUTOR/ES:	García, Fernando D.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLIV
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

FERNANDO D. GARCÍA

LAS PERCEPCIONES EN LOS IMPUESTOS: UNA VISIÓN ALTERNATIVA

(CON UNA REFERENCIA A LA [RG 5339](#))

En este comentario se desarrollan varias cuestiones de actualidad que se presentan particularmente en el IVA, tales como:

- a) La diferencia entre los pagos definitivos establecidos por la ley (en sentido estricto) y los pagos a cuenta resultantes de normas originadas discrecionalmente en la administración es cada vez más amplia y estos están más alejados del hecho imponible legal.
- b) Se comentan las consecuencias de la aún vigente diferencia doctrinaria resultante de considerar las retenciones y percepciones como figuras alternativas (esto es, como si ambos conceptos tuvieran el mismo nivel) o bien como si fuera una relación de género a especie.
- c) La distinción cuando los pagos a cuenta de terceros se originan en fondos que ya obran efectivamente en poder del agente de recaudación (retenciones practicadas y percepciones cobradas), o bien cuando el agente responde con su propio patrimonio anticipando al Fisco el ingreso de los fondos.
- d) Se mencionan algunas alternativas contables y sus consecuencias financieras, tales como los costos y beneficios implícitos de recaudar y -en su caso- recuperar los saldos a su favor (la denominada "deuda interna").
- e) Con fecha 29/3/2023, mediante la resolución general 5339, se modificaron los regímenes de "percepción" aplicables al impuesto a las ganancias y al valor agregado en el caso de importaciones, limitando los efectos de los certificados de exclusión o el cómputo de los pagos a cuenta. Independientemente de los eventuales excesos cuantitativos, desde el punto de vista adjetivo, las facultades invocadas por la Administración no resultan demasiado claras.

No se plantea ninguna cuestión original, sino que se recopilan en forma más ordenada temas que han sido anticipados en otras oportunidades; lo novedoso es que, con anterioridad, las consecuencias materiales resultantes de los desvíos normativos no alcanzaban la magnitud que exteriorizan actualmente.⁽¹⁾

A los efectos del presente escrito, en forma preliminar, se considera que los términos "retenciones y percepciones" comprenden una serie de pagos genéricos "equivalentes" -casi siempre computables "a cuenta"- realizados o a realizar por parte de terceros; se incluyen como practicadas a las "retenciones o percepciones" no realizadas (por ejemplo, los pagos de escribanos) o las pseudo retenciones no efectuadas (por ejemplo, haberes de empleados cuando los saldos disponibles de caja no son suficientes para retenerles importe alguno).⁽²⁾

No se analizan figuras propias de las jurisdicciones locales, pero ciertas provincias obligan al ingreso fiscal de pagos a cuenta con independencia de su disponibilidad; esos mecanismos discrecionales son denominados "de recaudación" y son una especie de responsable sustituto (donde se obliga al ingreso y se autoriza su resarcimiento), pero establecidos mediante normas administrativas.

I - LA NORMATIVA VIGENTE

I - 1. Cuando las retenciones y percepciones son obligaciones tributarias y cuando no lo son

Las obligaciones tributarias se enseñan académicamente dentro de la materia Derecho Tributario; allí se reivindica la Constitución "formal", que consagra el principio de "legalidad" en sentido estricto tanto al referirse a la cámara de origen de las leyes de impuestos (art. 52, CN; Cámara de Diputados) como al artículo 75, inciso 2), al referirse a las contribuciones directas. Ese principio es complementado por el respeto a la garantía constitucional de "igualdad" en su doble acepción, ante la ley y como base del impuesto y de las cargas públicas.⁽³⁾

En la mayoría de los casos que se comentan más abajo no se presentan los principios de legalidad (en sentido formal y estricto) y, sobre todo, de igualdad (tanto ante los impuestos como en las cargas públicas) para retener y/o percibir; por lo tanto, no se produce el nacimiento de una obligación legal tributaria "de dar" sumas de dinero amparada por las garantías constitucionales citadas, sino una obligación administrativa "de hacer" (recaudar para el Fisco)⁽⁴⁾. A su vez, las consecuencias en el ámbito penal tributario cambian según se trate de unas u otras.

A pesar de esa diferencia, los efectos económico-financieros son relativamente similares: la traslación es consecuencia de la pendiente que adopta la curva de demanda (Habegger) y la distorsión de la "carga excedente" depende del cuadrado de la tasa del tributo (ese planteo sugiere establecer bases imponibles más amplias y alícuotas más moderadas).⁽⁵⁾

Por último, en opinión del autor, respecto del principio de igualdad, la interferencia de las percepciones impositivas en la comercialización de bienes y servicios (con excepción de la jurisprudencia de Corte Suprema respecto de los servicios públicos que se menciona más abajo) no es adecuadamente ponderada, tal vez porque la sufren agentes ajenos al ámbito tributario.

I - 2. Las diferentes modalidades de las retenciones y percepciones

A continuación, se mencionan algunos ejemplos de pagos a cuenta de impuestos nacionales clasificados según sus características y destino para mostrar las diferencias entre unos y otros, pero debe quedar en claro que, si el origen es distinto, las consecuencias difieren según la naturaleza jurídica de la figura.

Impuestos	Directos		Indirectos	
Origen (naturaleza del pago)	Legales (definitivos)	Administrativos (a cuenta)	Legales (definitivos)	Administrativos (a cuenta)
Retenciones legales (con igualdad)	Impuesto a las ganancias a beneficiarios del exterior (deudores). RG 739.		IVA por importación de bienes. RG 2937.	
Retenciones administrativas (discrecionales)	Impuesto a las ganancias. Beneficiarios del exterior (opción entidades financieras). LIG y RG 739. Art. 6.	RG 830. Pagos a proveedores (26/4/2000).	IVA, tarjetas de crédito. RG 140.	Percepciones por prestaciones en el exterior utilizadas en el país. RG 549.
Percepciones legales (con igualdad)	Impuesto a la cinematografía.		Recargo adicional 30%, impuestos internos Aduana.	
Percepciones administrativas (discrecionales)	Impuesto PAIS s/moneda extranjera. RG 4815.	Imp. débitos y créditos bancarios (sujetos obligados).		Imp. débitos y créditos bancarios (entidades financieras).
Otros pagos administrativos (discrecionales)	Imp. bienes personales. Responsable sustituto. (6)	Recaudación transferencia de inmuebles. RG 2139 (retención) y RG 2141 (percepción). Escribanos.		Pagos IVA en Aduana a responsables inscriptos.
Pagos desvinculados de la obligación tributaria (7)	Adicionales al impuesto PAIS a la compra de moneda extranjera.	RG 4815. Compra moneda extranjera y pagos de bienes y servicios con tarjetas.	RG 5232. Incrementa alícuota del 25 al 35%.	RG 5272 (Catar). Pago del 25% a cuenta de BB. PP. o devolución.

I - 3. La fragilidad normativa en que descansan las facultades de la AFIP

a) La ley 11683 y las facultades genéricas de administración del Estado

La ley de procedimientos fiscales original que aún está vigente es la ley 11585 de 1932, contiene 5 artículos y todavía permanece en vigor en algunos aspectos, tales como la prescripción decenal y lo referido al organismo recaudador.

La ley 11585 fue complementada mediante la ley 11683 (que, a su vez, fue modificada en 338 oportunidades), que tuvo un importante reordenamiento en 1978. En oportunidad de producirse la fusión de la ex DGI con la Administración de Aduanas

y el Sistema de Seguridad Social, el ordenamiento jurídico que regula a la AFIP (y, por tanto, sus facultades) cambió radicalmente.

Por lo tanto, por una parte, se mantuvo la ley 11683 (t.o. 1978), que fue reordenada mediante el decreto 821/1998, invocando las limitadas facultades de armonización de la luego derogada la ley 20004/1972.

En la ley 11683, en el artículo 22 se autoriza a que la "percepción" ("genérica") en la fuente se practique mediante la designación ("específica") de agentes de retención y percepción por parte de la AFIP (como se observará más adelante, desde el punto de vista literal, la relación entre género y especie es precisamente la inversa).

b) El decreto 618/1998, los DNU en materia impositiva y las facultades específicas concedidas a la AFIP

Por otra parte, y en forma independiente de la ley 11683 mencionada, mediante el decreto 618/1998 de necesidad y urgencia (DNU), se reglamentan orgánicamente las facultades a la AFIP. En principio, ese DNU podría ser cuestionado a la luz del artículo 99 de la Constitución Nacional cuando las facultades delegadas afecten a los contribuyentes.⁽⁸⁾

En este DNU 618 se faculta a la Administración a designar agentes (ap. 1) de retención y percepción, así como a establecer el modo "genérico" de percepción mediante pagos a cuenta ("específicos"), anticipos y similares.

Por lo tanto, debe quedar en claro que una normativa es la ley 11683 de procedimientos fiscales propiamente dicha y otra es el DNU 618, que regula el accionar de la AFIP. Ambas autorizan (con matices) las percepciones, pero solo este último decreto es válido, en tanto trate la organización interna del Fisco y, por lo tanto, su accionar no se proyecte sobre los contribuyentes.⁽⁹⁾

I - 4. Las percepciones desde el punto de vista financiero en la jurisprudencia, en especial de la Corte Suprema

Al respecto, es posible diferenciar la dogmática existente en al menos tres categorías:

a) El caso típico de las "percepciones" establecidas por ley

Tal el caso de los cinematógrafos (en la actualidad, L. 17741 y 24377), donde desde antiguo la jurisprudencia tiene dicho que el sujeto pasivo es el exhibidor, quien debe responder por el impuesto pagado. Si bien la (entonces) DGI o la Secretaría de Hacienda pueden dictar normas de procedimiento para mejorar la recaudación, "es evidente que esas facultades ... no autorizan en manera alguna la alteración de la naturaleza sustancial ínsita en las relaciones jurídico tributarias que viene dada por el sistema general de las leyes de fondo y la doctrina que de ellas emerge".⁽¹⁰⁾

b) El caso de los pagos a cuenta de obligaciones de terceros

Un tema importante es el enfoque que se le otorgue al nivel de las retenciones y percepciones. Aunque tradicionalmente se considera que las retenciones se originan en fondos propios que se desvían al Fisco y las percepciones se reciben de los clientes o deudores, existe una importante disidencia de Giuliani Fonrouge (y Susana Navarrine) diferente a la opinión de Jarach ("Curso...", Tomo I, pág. 207) y también de Villegas (se citan en orden cronológico) respecto de la condición jurídica del agente percepción, que considera que este último es una variante del agente de retención (y no una figura equivalente).

En efecto, Giuliani Fonrouge se manifiesta en el sentido de que es un error creer que la expresión "retención" alude únicamente a quien paga con fondos propios y "percepciones" a quien maneja (*sic*) dinero ajeno (cita el caso de los escribanos o martilleros). Añade que el empleador no ingresa fondos propios, sino de su empleado, a quien se le efectúa la retención al momento de "pagarle" el salario.

En cualquier caso, el contribuyente queda liberado con respecto al importe retenido, aunque el agente no ingrese los fondos, por cuanto aquel cumplió con la ley; eso así porque los responsables son agentes del Fisco y, por ello, responden por esos fondos. (11)

En un sentido similar, limitando puntualmente la discrecionalidad fiscal y, por lo tanto, a la interferencia de los gravámenes, la Corte Suprema se manifestó en el sentido de que imponer la carga de actuar como agente de percepción y el incremento del importe a percibir de los usuarios se traduce en un entorpecimiento del servicio de utilidad nacional e incide negativamente sobre la política nacional diseñada para el servicio público. (12)

c) El caso de acrecentamiento (gross up), retenciones administrativas superpuestas con retenciones legales

Las retenciones a beneficiarios del exterior tienen una particularidad que las aparta de las "retenciones" típicas, dado que normalmente requieren de un acrecentamiento previo (los pagos se pactan *tax free*) y luego suelen ser recaudadas (debido a la opción reglamentaria) por las entidades financieras intermediarias con el extranjero.

Llamativamente, en la causa "San Juan", la CSJN ratificó la sentencia de la Cámara, que, a su vez, había confirmado el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, en el sentido de aplicar el artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias (LIG) por la omisión de retenciones a beneficiarios locales (13). El reparo respecto de la sentencia reside en que el artículo 40 de la LIG impide la deducción de pagos donde no se practicó la retención con carácter definitivo porque la sentencia de la CSJN lo consideró literalmente aplicable a los pagos a cuenta.

El resultado fue una doble imposición, debido a que omitió considerarse que, al momento de su sanción, la norma retentiva se aplicaba para las retenciones con carácter de pago único y definitivo (correspondiente a los beneficiarios del exterior). Si se le suman los castigos de la ley ritual, existe una triple o cuádruple penalización (una especie de *quater in idem*).

d) El caso "Oil". Retenciones sin ingreso efectivo

Conforme a Giuliani Fonrouge, es posible interpretar jurídicamente que las percepciones no son los importes efectivamente cobrados, sino los montos obrantes en poder del agente. Ese criterio no es aislado; por ejemplo, esa doctrina se fijó literalmente en el artículo 6 de la derogada ley 23771 que penalizaba a quien hubiera omitido actuar como agente de retención o percepción, con multa de dos a seis veces del impuesto que omitió retener (sin agregar, "percibir", según el caso).

Eso no era una omisión, cierta disidencia de la doctrina de "Oil" se basa en que, con anterioridad, ya Giuliani Fonrouge y Navarrine consideraban que las "retenciones" (comprensivas de retenciones propiamente dichas y de percepciones) son las sumas obrantes en poder de quien actuó como perceptor, sin importar si este las retuvo a sus proveedores o las percibió de sus clientes. Ese parece ser el motivo por el cual tal publicitado caso que aún no ha obtenido sentencia definitiva. (14)

I - 5. Las limitaciones en el IVA y ganancias resultantes de la RG 5339

La reciente resolución 5339 (BO: 29/3/2023) dispuso significativas restricciones en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, en el caso de importaciones, al modificar los regímenes de "percepciones" en la Aduana, suspendiendo certificados de exclusión y difiriendo el cómputo de los pagos a cuenta, entre otras cuestiones.

En los considerandos de la norma se mencionan algunas cuestiones procesales o adjetivas sobre las facultades invocadas por la AFIP, a saber: a) el artículo 42 de la LIG; b) el artículo 27 de la ley del IVA, y c) el artículo 7 del decreto 618/1997.

En relación con el impuesto a las ganancias, el invocado artículo 42 (referido a "retenciones") establece que *"la percepción [esto es, la recaudación] del impuesto se realizará mediante la **retención** en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la AFIP"*. Nótese que, literalmente, se faculta a la AFIP a establecer "retenciones", pero no "percepciones" que deberían imponerse en la propia por LIG caso por caso.

Esa redacción se presta a la doble interpretación mencionada más arriba, sobre si las "percepciones" son parte de las "retenciones" (la relación de género a especie señalada por Giuliani Fonrouge), en cuyo caso estarían permitidas, o bien son figuras alternativas, en cuyo caso las "percepciones" estarían interdictas.

En el IVA, el artículo 27 (referido al período fiscal de liquidación) se dispone que *"...En los casos y en la forma que disponga la citada AFIP ..., la **percepción** [la "recaudación"] del impuesto también podrá realizarse mediante la **retención** o **percepción** en la fuente"*. Aquí queda claro que las figuras recaudatorias, ya sean equivalentes, o bien estén jerárquicamente subordinadas, ambas están permitidas; pero su mención por separado desnuda la limitación mencionada más arriba respecto del impuesto a las ganancias, en el sentido de que, cuando el legislador quiso autorizar la aplicación de la figura de la "percepción", lo estableció expresamente.

Por último, con respecto al artículo 7 del DNU 618/1997, se reitera la prohibición contenida en el artículo 99, inciso c) de la CN a legislar en materia fiscal (así como penal y electoral). En otros términos, el DNU 618/1997 podría ser aplicable en la medida en que legisle en materia de administración interna, pero no cuando sus efectos se reviertan a los contribuyentes, como podría verificarse en este caso.

II - LOS EFECTOS MACROECONÓMICOS Y SU INCIDENCIA

II - 1. La macro y los efectos de los pagos realizados por terceros en la recaudación

En su mayoría, los gravámenes nacionales se ingresan por medio de terceros, cuestión que queda evidenciada por el siguiente cuadro que muestra la estructura porcentual de las estadísticas de recaudación del año 2021. ⁽¹⁵⁾

	IVA	Ganancias	BB. PP.
Ingresos directos	36	45	56
Dirección Nacional Aduanas	24		
Retenciones/percepciones	40	55	
Responsable sustituto			44
Total	100	100	100

Aunque no se dispone de estadísticas claramente demostrativas al respecto, parece razonable suponer que las retenciones y percepciones impositivas son practicadas en mayor medida por los grandes contribuyentes; esa cuestión es posible de visualizar en los estados financieros de las empresas que cotizan en bolsas y mercados y donde las deudas fiscales constituyen una proporción relevante de los pasivos comerciales. ⁽¹⁶⁾

Peyorativamente, los ingresos directos propios realizados por los contribuyentes también evidencian un alto grado de concentración (denominado "ABC") ⁽¹⁷⁾, por lo que el mal llamado "sistema tributario" exterioriza significativas distorsiones microeconómicas.

Por ejemplo, el IIBB que concede créditos fiscales parece tender a asimilarse al IVA; a la inversa, los efectos económicos del IVA concentrado en la base pueden parecerse a

IIBB al inducir a la piramidación. ⁽¹⁸⁾

Estos desvíos no necesariamente son mal vistos: la recaudación centralizada puede configurar lo que se denomina un "efecto *second best*", más apropiado para los países en desarrollo. ⁽¹⁹⁾

II - 2. ¿Las percepciones deben estar efectivamente percibidas? Alternativas

En Argentina, existe una revalorización exagerada de utilizar el sistema de lo devengado a efectos contables. Ello no es tan común en la legislación fiscal: por ejemplo, el sistema del "percibido" se mantuvo en el impuesto a las ganancias hasta que el ajuste por inflación establecido mediante la ley 21894 enmascaró el procedimiento de determinación sobre la base de ingresos. Además, dicho sistema compatibilizaría los pagos a cuenta con los respectivos hechos imponibles. ⁽²⁰⁾

El sistema de caja no es singular, en Estados Unidos, el Internal Revenue Code (Sec. 611, "Cash vs. Accrual Method") permite las determinaciones basadas en las cobranzas a efectos tributarios.

Respecto de las retenciones y percepciones existe reciente jurisprudencia representativa del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, donde se sancionó a un contribuyente por la falta de depósito fiscal de retenciones no practicadas, pero se lo eximió del cargo por las "percepciones" no cobradas de sus clientes. ⁽²¹⁾

En la sentencia se descartó la defensa con relación a las retenciones no depositadas por cuanto, por el mecanismo propio de un agente de retención, el dinero fiscal a retener nunca sale del patrimonio del agente (*sic*), ya que el contribuyente amputa la parte que corresponde al Fisco debido a que se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Para el fallo, el desvío de tales fondos hacia otros gastos confirma la conducta defraudatoria (*sic*).

Distinta es la situación respecto del agente de percepción que es un acreedor del contribuyente (o alguien al que se le permite recibir de aquel un monto tributario), donde aquel puede optar por el "método del devengado" y declarar como efectuadas eventuales percepciones, aunque el cobro efectivo de tal operación sea posterior.

Al momento de analizar si el depósito extemporáneo puede resultar generador del ilícito de la defraudación fiscal, debe realizarse una evaluación de la situación fáctica involucrada en cada posición, ya que, si no se produjo el cobro efectivo de la percepción, no ha de tenerse por acreditado el elemento objetivo o material propio de la defraudación fiscal, en tanto no habrá dinero del Fisco en poder del agente.

Por lo tanto, en nuestra opinión, solo obligan al depósito al Fisco los ingresos disponibles para los responsables; tales ingresos deben estar adecuadamente demostrados en los estados financieros, tal como se sugiere a continuación.

II - 3. Aproximación a la realidad: la contabilización de los pagos a cuenta

El hecho que las normas de fondo establezcan la modalidad genérica de determinación de los impuestos no significa que sea la forma con que se determinan efectivamente los mismos. Antes bien, el modo de contabilizarlos tiene importantes implicancias jurídicas, las que se ejemplifican en el cuadro siguiente.

a.1) Contabilidad de retenciones (sistema devengado tradicional).			
	Compras	100	
	a caja		90
	a retenciones a depositar		10
a.2) Contabilidad de retenciones por lo percibido (sugerido).			
Momento 1:	Anticipos	90	
	a caja		90
Momento 2:	Compras	100	
	a anticipos		90
	a retenciones a depositar		10
b.1) Contabilidad de percepciones (sistema devengado tradicional).			
	Deudores	100	
	a ventas		90
	a percepciones a depositar		10
b.2) Contabilidad de percepciones por lo percibido (sugerido).			
Momento 1:	Deudores	90	
	a ventas		90
Momento 2:	Caja	100	
	a deudores		90
	a percepciones a depositar		10

El ejemplo de retenciones no practicadas que dan lugar a sanciones penales se presenta, por ejemplo, en el caso descrito más arriba, donde el contribuyente solo cuenta con una disponibilidad de \$ 90 y, sin embargo, contabiliza una retención a depositar de \$ 10.

Ello es así debido al virtual mantenimiento de la anterior presunción contenida en la legislación penal tributaria original (L. 23771), que no aceptaba ninguna excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando esta se encontrara registrada o contabilizada de cualquier manera. [\(22\)](#)

Un caso representativo de inicio de un proceso penal aún en caso de insolvencia (se trataba de una empresa concursada, aunque referido a recursos de la Seguridad Social) es "Bottino, Carlos Augusto y otros s/recurso de casación", Sala IV, de la Cámara Federal de Casación Penal, CPE 1197/2014/2.

III - CONCLUSIONES

Las obligaciones tributarias propiamente dichas son aquellas fijadas por ley formal de la Nación originada en la Cámara de Diputados y que, además, respetan tanto el principio de igualdad de los impuestos como de las cargas públicas; cuando esos requisitos no se cumplen, estamos ante obligaciones de derecho administrativo. Las consecuencias resultantes de no actuar como tales o, habiendo procedido, de no ingresar los fondos recaudados son diferentes.

Las denominadas "percepciones" pueden ser interpretadas en tres sentidos distintos según el contexto: a) como equivalentes a las sumas efectivamente recaudadas por el Fisco (art. 22, L. 11683); b) como sinónimo del procedimiento seguido cumpliendo un mandato de la administración, con dos variantes: legales y discrecionales (art. 7 seg.,

D. 618), y c) como comprensivo de las sumas recaudadas y no ingresadas por los contribuyentes (leyes penales).

Los pagos a cuenta pueden ser fijados por ley o por resoluciones generales. Existe una cierta fragilidad en las normas procesales que establecen estas últimas (D. 618, de necesidad y urgencia en materia impositiva).

Giuliani Fonrouge (y Susana Navarrine) consideran que el agente de percepción es una variante del agente de retención (y no una figura equivalente). Para esos autores, es un error creer que la expresión "retención" alude únicamente a quien paga con fondos propios y "percepciones" a quien paga con fondos de terceros. Esa diferencia plantea diferentes e importantes consecuencias en sede penal y, adicionalmente, permite insinuar una aplicación restrictiva de la reciente resolución general 5339, referida a importaciones en el impuesto a las ganancias.

Los sistemas anómalos de pagos administrativos por cuenta de terceros (agente de recaudación) son los únicos que habilitarían excepcionalmente el ingreso fiscal con derecho a resarcimiento.

La importancia recaudatoria de los pagos anticipados hace impensable que los mismos sean atenuados por las administraciones; antes bien, es posible que esos sistemas se agraven e incrementen. La única medida que pueden implementar los contribuyentes es evitar los perjuicios financieros resultantes de inmovilizar fondos y perder capital de trabajo.

Para ello, parece conveniente adaptar la contabilidad a los montos efectivamente recaudados, en lugar de registrar las retenciones y percepciones devengadas. Una consecuencia adicional es evitar la aplicación de la legislación penal.

A pesar de haberse derogado la retribución para los agentes designados administrativamente, aún existe una importante remuneración implícita para los agentes de recaudación que varía con la tasa nominal de interés de la economía.

Desde el punto de vista económico, el IVA vigente ya no es tanto un "impuesto al valor agregado" puro como el que se describe en forma teórica, sino que opera como un impuesto a las ventas plurifásico y en cascada (inversamente, es posible que las retenciones y percepciones locales hayan convertido a los impuestos sobre los ingresos brutos locales, que se segregan en la factura y conceden un crédito fiscal en la siguiente etapa, en una especie de IVA provincial).

Las cuestiones que han desvirtuado el IVA y que deben ser reformuladas obedecen no solo a la necesidad de recuperar las principales características del gravamen original, sino atenuar sus efectos regresivos.

Notas:

(1) El presente resume sendas exposiciones efectuadas en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por invitación del Dr. Ernesto Celdeiro, el 23/8/2020, y en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, por iniciativa del Dr. Hugo E. Kaplan, el 15/9/2022, en el Ciclo de actualidad que dirige junto con el Dr. Horacio Ziccardi. El autor reitera su agradecimiento por ambas invitaciones, así como por las observaciones realizadas por los coordinadores

(2) El tratado clásico de la materia es el "Manual de agentes de retención y percepción", de Héctor B. Villegas de Ed. Depalma. La disidencia de Carlos M. Giuliani Fonrouge, que se amplía más abajo, se verifica respecto de Dino Jarach

(3) Por todos, Giuliani Fonrouge, Carlos M., Navarrine, Susana C. y Asorey, Ruben O.: "Derecho financiero" - Ed. Depalma

- (4) Por los administrativistas: véase Diez, Manuel M.: "Manual de derecho administrativo" - Ed. Plus Ultra - T. 2 - Cap. IV: "Del deber público de prestación de los administrados" - pág. 66/71. Por los tributaristas: ver Luqui, Juan C.: "La obligación tributaria" - Ed. Depalma - 1989
- (5) Stiglitz, Joseph: "La economía del sector público" - Ed. Antoni Bosch - pág. 562
- (6) El pago como responsable sustituto es una obligación nacida en ley, pero la virtual imposibilidad de recuperarlo por parte del sujeto pasivo (debido a la diferencia temporal entre el hecho imponible y el débito al accionista) lo convierte en una carga, al menos financiera, para el agente
- (7) Para un análisis del recupero y discrecionalidad de los pagos vinculados con las RG 4815, 5232 y 5272, véase: Emiliano Prada en *Práctica Tributaria - ERREPAR* - febrero/2023 - pág. 971
- (8) Art. 99, CN: Atribuciones del Poder Ejecutivo. *"El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: ... 3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.*
- El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.*
- Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros"* (cursiva agregada)
- (9) Es posible que esa debilidad normativa se extienda -entre otras- a las facultades de interpretación que anteriormente estaban contenidas en el art. 8 de la L. 11683 y ahora incorporadas al (también) art. 8 del D. 618/1997. Dicha carencia podría explicar, por ejemplo, el hecho de que las interpretaciones oficiosas son divulgadas generalmente por medios alternativos, tales como consultas, dictámenes, espacios de diálogo, etc. Ver "¿Es posible otra mirada sobre el Dictamen AFIP 1/22 para Bienes Personales?" en *Suplemento de Novedades Fiscales - Ámbito Financiero* - 5/10/2022 (<https://www.ambito.com/novedades-fiscales/bienes-personales/es-posible-otra-mirada-el-dictamen-afip-122-n5430251>)
- (10) "Impuesto entradas cinematográficas. Cine Rocha SRL" - TFN - 12/8/1969
- (11) Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana: "Procedimiento tributario" - Ed. Depalma - 1989 - pág. 189
- (12) Edenor y Edesur (Fallos 298:32 y 33), 27/5/2004
- (13) "San Juan SA, s/Recurso de hecho" - CSJN - Causa 306-2013 - 27/10/2015, originalmente TFN 29.974-I
- (14) Medida cautelar "AFIP c/Oil Combustibles SA y otros s/medida cautelar (autónoma)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala V - Expte. N° 8471/2016; y en sede penal: "Oil Combustibles SA s/inf. Ley 24.769" - JNPE N° 7 - S. N° 14 - Orden N° 27504 - Sala "B" - Causa N° CPE 997/2016
- (15) La información correspondiente al año 2022 no estaba disponible con la desagregación necesaria al momento de redactar este comentario; pero es posible que, aún en ese caso, tampoco hubiera resultado de utilidad, debido tanto al proceso inflacionario sufrido durante el período como a la falta de idoneidad por parte del Índice de Precios al Consumidor para reexpresar las estadísticas
- (16) En un muestreo no sistemático realizado en estados contables de grandes empresas, la razón entre pagos retenidos y pasivos arroja porcentajes entre el 5 y el 10% de las deudas comerciales. Desde el punto de vista microeconómico, habría que profundizar en el hecho de que, en ciertos casos, supera a las inversiones de alta liquidez
- (17) Groppa, Víctor S.: "Un análisis de la recaudación tributaria en el período 2001-2004" - ERREPAR - DTE - 29/5/2005 - pág. 5

(18) Véase, Stiglitz, Joseph: "La economía del sector público" - Cap. 17. "Quien paga realmente los impuestos" - Antoni Bosch Editor - 1981; y Harberger, Arnold C.: "The incidence of the corporation income tax"

(19) Shome, Parto: "Tax Policy HandBook" - Fiscal Affairs Department - IMF - Washington DC - 1995

(20) García, Fernando D. y Giordano, Oscar: "El percibido como sistema de imputación y el ajuste por inflación" - ERREPAR - DTE - T. I - 30/11/1982. En el IVA, la doctrina y la profesión contable han solicitado la aplicación del criterio de lo percibido

(21) "Grifería Sudamericana SA" - TFApel. Bs. As. - 2/3/2020, comentado por González, Mariela en ERREPAR - DTE - 1/3/2023. Cita digital: EOLJU197023A. Nota: la transcripción está resumida

(22) Art. 8, L. 23771. *"Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención o de percepción que no depositare o mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo percibido o retenido, o los aportes y contribuciones, retenidos, a los organismos nacionales de seguridad social conforme con lo previsto en el art. 3 después de vencidos los plazos en que debió ingresarlos."*

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando esta se encuentre documentada, registrada, contabilizada, comprobada o formalizada de cualquier modo" (destacado del autor).

Nota: En la actual L. 24769, el art. 6 referido a la apropiación indebida de tributos ya no contiene una disposición análoga