

# AGENTES DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

*ANÁLISIS COMPARATIVO CON EL RÉGIMEN VIGENTE EN LA CIUDAD DE  
BUENOS AIRES*

Autor: **AGUSTÍN ALBERTO SASTRE**

Tutor: Patricio Bazán

Año: 2014

Universidad Nacional de la Plata

Posgrado de Especialización en Tributación

## CONTENIDO

PALABRAS PRELIMINARES .....	6
INTRODUCCIÓN .....	8
NORMATIVA VINCULADA .....	14
<b>CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES</b> .....	14
<b>DISPOSICIÓN NORMATIVA SERIE "B" Nº 1/2004</b> .....	15
ASPECTOS RELEVANTES COMUNES DE LOS REGÍMENES GENERALES DE RETENCIÓN Y DE PERCEPCIÓN .....	16
<b>SUJETOS COMPRENDIDOS COMO AGENTES. TERRITORIALIDAD</b> .....	16
<b>SUJETOS OBLIGADOS COMO AGENTES DE RECAUDACIÓN</b> .....	18
<b>SUJETOS PASIBLES DE PERCEPCIÓN Y RETENCIÓN</b> .....	19
<b>RECAUDACIÓN. OPORTUNIDAD</b> .....	20
<b>INSCRIPCIÓN COMO AGENTES</b> .....	20
<b>INGRESO DE LOS IMPORTES RETENIDOS Y PERCIBIDOS. OPORTUNIDAD</b> .....	21
AGENTES DE RETENCIÓN .....	22
<b>RÉGIMEN GENERAL DE RETENCIÓN</b> .....	22
<b>OPERACIONES ALCANZADAS</b> .....	23
<b>ELEMENTO ESENCIAL</b> .....	23
<b>EXCLUSIÓN DE SUJETOS PASIBLES DE RETENCIÓN</b> .....	24
<b>EXCLUSIÓN EN RAZÓN DE OBJETO</b> .....	27
<b>PADRÓN DE RETENCIÓN</b> .....	27
<b>CÁLCULO DE LAS RETENCIONES</b> .....	29
<b>MONTO MÍNIMO</b> .....	30
<b>REGÍMENES ESPECIALES DE RETENCIÓN</b> .....	30
<b>OPERACIONES ALCANZADAS EN LOS REGÍMENES ESPECIALES DE RETENCIÓN. TERRITORIALIDAD</b> .....	32
<b>DETALLE DE REGÍMENES ESPECIALES CONTEMPLADOS EN LA SECCIÓN CINCO DE LA DISPOSICIÓN NORMATIVA SERIE "B" 1/2004</b> .....	33

<b>CARÁCTER DE PAGO A CUENTA DE LO RECAUDADO. PLAZO DE CÓMPUTO .....</b>	<b>41</b>
<b>PLAZO DE INGRESO .....</b>	<b>42</b>
<b>CONTRIBUYENTES QUE TRIBUTAN BAJO LAS NORMAS DEL CONVENIO MULTILATERAL .....</b>	<b>42</b>
<b>CONCORDANCIA DEL RÉGIMEN GENERAL CON LOS RÉGIMENES ESPECIALES.....</b>	<b>43</b>
<b>AGENTES DE PERCEPCIÓN .....</b>	<b>45</b>
<b>RÉGIMEN GENERAL DE PERCEPCIÓN.....</b>	<b>45</b>
<b>OPERACIONES ALCANZADAS .....</b>	<b>46</b>
<b>ELEMENTO ESENCIAL .....</b>	<b>47</b>
<b>EXCLUSIÓN DE SUJETOS PASIBLES DE PERCEPCIÓN .....</b>	<b>48</b>
<b>EXCLUSIÓN EN RAZÓN DE OBJETO .....</b>	<b>50</b>
<b>EXCLUSIÓN EN RAZÓN DEL LUGAR DE PRESTACIÓN .....</b>	<b>50</b>
<b>EXCLUSIÓN SUBJETIVA PARTICULAR.....</b>	<b>52</b>
<b>PADRÓN DE PERCEPCIÓN .....</b>	<b>52</b>
<b>CÁLCULO DE LAS PERCEPCIONES.....</b>	<b>55</b>
<b>MONTO MÍNIMO .....</b>	<b>57</b>
<b>OPORTUNIDAD DE LA PERCEPCIÓN. OPCIÓN POR LO DEVENGADO .....</b>	<b>57</b>
<b>RÉGIMENES ESPECIALES DE PERCEPCIÓN .....</b>	<b>59</b>
<b>OPERACIONES ALCANZADAS EN LOS RÉGIMENES ESPECIALES DE PERCEPCIÓN. TERRITORIALIDAD ...</b>	<b>60</b>
<b>DETALLE DE RÉGIMENES ESPECIALES CONTEMPLADOS EN LA SECCIÓN TRES DE LA DN 1/2004.....</b>	<b>60</b>
<b>DETALLE DE OTROS RÉGIMENES CONTEMPLADOS EN RESOLUCIONES NORMATIVAS ESPECÍFICAS ....</b>	<b>64</b>
<b>COMPENSACIÓN .....</b>	<b>65</b>
<b>SUJETOS EXCLUIDOS DE LOS RÉGIMENES ESPECIALES DE PERCEPCIÓN .....</b>	<b>66</b>
<b>EMISIÓN DE NOTAS DE CRÉDITO. DEVOLUCIÓN DE IMPORTES PERCIBIDOS. LIMITACIÓN .....</b>	<b>67</b>
<b>CONCORDANCIA DEL RÉGIMEN GENERAL CON LOS RÉGIMENES ESPECIALES.....</b>	<b>68</b>
<b>ARMONIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES DE RECAUDACIÓN. RESOLUCIONES DE LA COMISIÓN ARBITRAL .....</b>	<b>70</b>
<b>REGIMENES DE RECAUDACIÓN EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES Y EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES. ANÁLISIS COMPARATIVO.....</b>	<b>77</b>

CIUDAD DE BUENOS AIRES. ESTRUCTURA NORMATIVA DE LOS REGÍMENES VIGENTES. NORMAS RELEVANTES SANCIONADAS DURANTE EL PERIODO FISCAL 2014 .....	78
PROVINCIA DE BUENOS AIRES. NORMAS RELEVANTES SANCIONADAS DURANTE EL PERIODO FISCAL 2014 .	78
INGRESO DE LO RECAUDADO POR PARTE DE LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN. TEMPORALIDAD APLICABLE A TODOS LOS REGÍMENES VIGENTES. PLAZO DE INGRESO .....	78
SUJETOS PASIBLES DE LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN. MECANISMOS DE EXCLUSIÓN .....	79
<b>SOLICITUD DE ADECUACIÓN DE ALÍCUOTAS DE RECAUDACIÓN .....</b>	<b>80</b>
<b>SISTEMA DE REDUCCIÓN DE ALÍCUOTAS EN TODOS LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN .....</b>	<b>81</b>
<b>SISTEMA DE ATENUACIÓN DE ALÍCUOTAS EN LOS REGÍMENES GENERALES.....</b>	<b>83</b>
<b>RECLAMO POR DISCONFORMIDAD DE RETENCIONES BANCARIAS.....</b>	<b>84</b>
<b>RECLAMOS POR DISCONFORMIDAD DE ALÍCUOTAS O CATEGORÍAS DE RIESGO .....</b>	<b>85</b>
<b>RESOLUCIÓN NORMATIVA 64/2010.....</b>	<b>86</b>
<b>DISPOSICIÓN NORMATIVA SERIE “B” Nº 1/2004.....</b>	<b>87</b>
LA FIGURA DE OMISIÓN EN LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN. INFRACCIONES MATERIALES. PERTINENCIA ..	88
<b>CASOS PRÁCTICOS DONDE UN AGENTE DE RECAUDACIÓN, ESTANDO OBLIGADO, OMITIÓ ACTUAR .....</b>	<b>90</b>
<b>SITUACIÓN 1: NI EL AGENTE DE RECAUDACIÓN NI EL CONTRIBUYENTE, INGRESAN EL GRAVAMEN AL VENCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DEL AGENTE .....</b>	<b>90</b>
<b>SITUACIÓN 2: EL AGENTE DE RECAUDACIÓN NO INGRESA EL GRAVAMEN AL VENCIMIENTO DE SU OBLIGACIÓN, PERO EL CONTRIBUYENTE LO INGRESA CON POSTERIORIDAD AL VENCIMIENTO DE AQUELLA .....</b>	<b>91</b>
LA FIGURA DE OMISIÓN EN LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA .....	96
<b>SITUACIÓN PARA LAS OBLIGACIONES GENERADAS A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2009, CON LA SANCIÓN DE LA LEY Nº 13.930. (LEY IMPOSITIVA 2009) .....</b>	<b>97</b>
<b>SITUACIÓN PARA LAS OBLIGACIONES GENERADAS CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA LEY Nº 13.930.....</b>	<b>99</b>
<b>EXISTENCIA DE SUSTENTO LEGAL PARA ATRIBUIR RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN QUE OMITIERON ACTUAR.....</b>	<b>99</b>
<b>EXISTENCIA DE SUSTENTO LEGAL PARA APLICAR SANCIONES A LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN QUE OMITIERON ACTUAR.....</b>	<b>101</b>
<b>EXISTENCIA DE SUSTENTO LEGAL PARA ATRIBUIRLES RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A LOS ADMINISTRADORES, REPRESENTANTES LEGALES, E INTEGRANTES DE ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN</b>	

<b>DE LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN QUE OMITIERON ACTUAR, O BIEN QUE SE PRETENDA SANCIONAR.....</b>	<b>103</b>
REGÍMENES DE RECAUDACIÓN. IDEAS FUERZA .....	104
CONSULTORIO TRIBUTARIO .....	105
<i>ANEXO I</i> .....	117
<i>ANEXO II</i> .....	119
<i>ANEXO III</i> .....	121
<i>ANEXO IV</i> .....	121
<i>ANEXO V</i> .....	124
<i>ANEXO VI</i> .....	126
<i>ANEXO VII</i> .....	128
<i>ANEXO VIII</i> .....	131
BIBLIOGRAFÍA .....	132

## PALABRAS PRELIMINARES

El presente trabajo tiene por objeto constituirse en un instrumento de consulta de aquellos profesionales o lectores interesados, que deseen abordar el estudio en extensión, y esperamos también en profundidad, del funcionamiento de los regímenes de recaudación en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

El diseño de los regímenes de retención y percepción, y la estrecha vinculación que deben guardar con el hecho imponible del impuesto sobre el cual se edifican<sup>1</sup>, es uno de los temas más conflictivos en el ámbito de todas las jurisdicciones del país.

La aplicación de los regímenes de recaudación, como verdaderas herramientas de combate efectivo contra el flagelo de la evasión fiscal, se ha vuelto cada vez más sofisticada y ambiciosa en su accionar sobre aquellos sujetos que incumplen sistemáticamente con las normas. Pero también, lamentablemente, ha dejado muchas veces indefensos a quienes, queriendo cumplir con la ley en su justa medida, se resisten con todo derecho a pagar aquello que la misma no obliga.

La relevancia que han adquirido, por su potencia recaudatoria, los regímenes de recaudación en el ámbito de las administraciones tributarias subnacionales, la oportunidad y conveniencia con que se han hecho efectivos a lo largo de la última

---

<sup>1</sup> Si así no lo fuera, deberíamos hablar no ya de un régimen, sino de un nuevo tributo.

década, y el grado de sofisticación que alcanzaron a partir de la utilización de las nuevas tecnologías de la información, merecen un estudio en profundidad de su diseño y funcionamiento, que permita a los profesionales de ciencias económicas enriquecer su labor como asesores impositivos, mejorando con ello su entendimiento y aplicación.

El documento fue elaborado con una estructura dividida en tres grandes ejes de estudio: los regímenes de recaudación propiamente dichos, los mecanismos que poseen los contribuyentes para atemperar las alícuotas asignadas por la administración, y el análisis de la figura de *omisión* en los agentes de recaudación. Asimismo, para facilitar la comprensión, resultaba ineludible abordar el trabajo desde dos aristas distintas, exponiendo, por un lado, la situación del contribuyente que sufre los regímenes, y por el otro, la posición del agente que aplica los mismos.

Con un fin didáctico se han incorporado numerosas citas sobre antecedentes jurisprudenciales, informes técnicos emitidos por el Fisco, y algunas otras, un tanto más libres, que intentan precisar aspectos vidriosos que muchas veces no surgen de la literalidad de las normas, aportando la experiencia con la que contamos en la interpretación de las mismas, y vertiendo allí nuestras humildes opiniones. Ello, con el ánimo de que sirvan como disparador para que el lector las considere, complemente, o corrija, según cuál sea su visión del tema.

De haberlo logrado, y cualquiera que fuera la posición adoptada, nuestra misión estará cumplida.

En último término, se expuso una síntesis de lo que interpretamos son las ideas centrales que pivotean sobre esta gran parcela de conocimiento denominada

*regímenes de recaudación.* Las mismas fueron complementadas con cuadros anexos, esquemas comparativos, y un consultorio tributario de situaciones eminentemente prácticas, que buscan colaborar con el lector en la fijación de los conceptos esbozados.

Creemos, que este sumario de ideas, esquemas, y ejercicios, constituyan quizás el aspecto más original del objeto de estudio que nos propusimos encarar, y esperamos que permitan, con algo de suerte, avizorar su diseño futuro.

## INTRODUCCIÓN

Los organismos de recaudación, a fin de hacer más eficiente su función, designan como agentes a grandes contribuyentes, con capacidad económica y administrativa, obligándolos a actuar como verdaderos emisarios fiscales, que deben percibir o retener el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las operaciones o actos en los cuales intervienen.

Los sujetos llamados genéricamente agentes de recaudación son una especie de responsables por deuda ajena, que sin tener necesariamente el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos. Según señala la doctrina *“Se trata de sujetos que tienen una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúan paralelamente o en lugar del deudor, pero no en defecto de éste<sup>2</sup>”*

---

<sup>2</sup> Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, 10 ed., La Ley, 461.



Bajo el rótulo de *regímenes de recaudación* se conceptúa a los sistemas de adelanto y cobro compulsivo de impuestos que establecen los fiscos para poder financiar la producción de bienes y servicios públicos, permitiéndole, no sólo adelantar la recaudación, sino también concentrar la misma en un universo mucho más acotado.

Los mismos constituyen métodos indirectos de ingreso de los impuestos, en tanto un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria principal debe, por imperio legal, apoderarse compulsivamente de los fondos cuyo destino son las arcas fiscales. Dichos regímenes deben tener una vinculación muy cercana con el objeto del tributo sobre el que actúan.

En ese sentido, los regímenes de retención en la fuente son aquellos que más armonizan con la vinculación referida, mientras que, por el contrario, los regímenes de percepción son precedentes al perfeccionamiento del hecho imponible del tributo, cuya magnitud aún no ha sido determinada.

Finalmente, existen otros regímenes, como el Especial sobre Acreditaciones Bancarias, en donde la vinculación con el hecho imponible resulta más difusa, por cuanto el mismo se funda en la presunción de que los montos ingresados en las cuentas bancarias de los contribuyentes, constituyen el flujo de dinero resultante

del efectivo ejercicio de la actividad<sup>3</sup> alcanzada por el tributo, situación que muchas veces puede no acontecer.

Existen distintos sujetos pasivos contemplados en las normas tributarias, siendo aquel por excelencia el *contribuyente*, quien resulta obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, le resultan atribuibles. *“Para los contribuyentes, la realización de ciertos hechos imponibles da origen a la obligación tributaria, mientras que para los Agentes, la circunstancia de intervenir en determinados actos, da nacimiento a su deber de retener o percibir, total o parcialmente, el tributo e ingresarlo posteriormente al Fisco<sup>4</sup>”.*

La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (desde aquí, ARBA) ha incorporado un método muy sofisticado de cálculo de alícuotas para los regímenes a partir de la sanción de la Resolución Normativa N° 2/2013<sup>5</sup>, estableciendo alícuotas específicas por cada contribuyente en función de diversos parámetros que revelan su cumplimiento tributario. Dicho mecanismo constituye un sistema único, que no encuentra su similar en ninguna otra jurisdicción del país, que en general, utilizan sistemas de alícuotas fijas por actividad o por tipo de régimen recaudatorio.

La multiplicidad de regímenes de recaudación existentes son una realidad en el ámbito de las administraciones tributarias subnacionales, siendo la Provincia de

---

<sup>3</sup> Actividad entendida en un sentido económico y no físico, es decir, como la acción que objetivamente se atribuye a un contribuyente en su cometido de combinar factores para lograr un determinado resultado.

<sup>4</sup> Dictamen del Procurador Fiscal que hizo suyo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en el fallo *“Eca Cines S.R.L.”*

<sup>5</sup> Sancionada el 29 de enero de 2013, y comenzando a regir a partir de del 1º de febrero de 2013.

Buenos Aires una de las jurisdicciones que por su capacidad informática y su gran capital humano, ha podido optimizar su implementación en aras de facilitar la recaudación<sup>6</sup>.

El rumbo que adquirió con el correr de los años la paulatina e incesante proliferación de estos mecanismos de cobro en el sistema tributario moderno, no estuvo exento de objeciones, avances y retrocesos, en el diseño de regímenes que, por un lado, procuren alcanzar los objetivos recaudatorios definidos por la política tributaria imperante y, por otra parte, eviten vulnerar las garantías y derechos que poseen los contribuyentes.

Cuando hablamos del sistema impositivo en general, y de los regímenes de recaudación en particular, estamos ante la presencia de un delicado equilibrio entre los principios constitucionales que rigen la tributación (razonabilidad, certidumbre, igualdad, legalidad) y la supervivencia del Estado ante el flagelo de la evasión fiscal. Ciertamente es que, ocasionalmente, los mecanismos recaudatorios que se utilizan desde las administraciones tributarias para combatir la evasión, pueden reducir las garantías jurídicas.

Las leyes fiscales imponen al agente de recaudación la obligación de retener o percibir el impuesto, y hace nacer su responsabilidad patrimonial ante el incumplimiento de la ulterior entrega al Fisco de los montos recaudados. No se castiga la omisión de actuar *per se*, sino sólo cuando la misma implica el ingreso en defecto del impuesto. Dicho de otro modo: si el Agente que no actuó, o un

---

<sup>6</sup> La aplicación de este sistema se fue generalizando, a punto tal que, en nuestro país, casi no existen gravámenes en los que no se hubiese establecido un régimen de retención o percepción.

tercero, ingresara voluntariamente en tiempo y forma las sumas que le hubiera correspondido detraer, no será pasible de ninguna sanción<sup>7</sup>.

En el Libro Primero, Parte General del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ley N° 10.397, T.O. 2011 y sus modificatorias (en adelante, Código Fiscal) se disponen los lineamientos que regulan los aspectos genéricos de los tributos que el Fisco de la Provincia determina, percibe, administra, y fiscaliza en el ejercicio de sus facultades impositivas. En dicho cuerpo legal se obliga a los agentes de retención y percepción al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables solidarios e ilimitados del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, en la misma forma y oportunidad que rige para estos últimos<sup>8</sup>.

El Código Fiscal establece la responsabilidad solidaria del Agente ante diversas situaciones, que incluyen conductas ilícitas tipificadas como omisión y defraudación fiscal. Si bien no es un tópico que abordaremos en el presente trabajo, coincidimos en que la responsabilidad solidaria entre agente y contribuyente no se configura en el supuesto de la defraudación, dado que al

---

7 Más aun, Villegas, en relación a los agentes de retención y en la polémica vinculada puntualmente con si la acción de retener forma parte de la obligación del agente, extrema su posición y afirma que "la amputación retentiva es un medio de resarcimiento con antelación establecido en resguardo de los bienes del agente de retención. Es su facultad, y no su obligación"(Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario, Héctor B. Villegas, Ediciones Depalma, 1976)

<sup>8</sup> Artículo 21 del Código Fiscal.

haber retenido o percibido el impuesto, el primero reemplaza íntegramente al deudor como sujeto pasivo y lo libera de todo reclamo ulterior<sup>9</sup>.

Antes de finalizar estas palabras introductorias, queremos referirnos al carácter especial que revisten las obligaciones que la ley impone en cabeza de esta especie de sujetos obligados, a quienes se elige y designa como tales en beneficio del Estado, para que desempeñen tareas complejas y asuman cuantiosas obligaciones, con un alto costo, y sin ventaja ni retribución alguna.

Variadas razones de política y administración tributaria hacen beneficiosa la implementación de regímenes de recaudación, tales como su eficacia en adelantar recursos al erario público, la detección de contribuyentes ocultos, su aporte al combate de la evasión fiscal, y la relevancia de la información que los mismos reportan, permitiendo con ello, el ejercicio de una administración tributaria más eficiente.

En definitiva, es la propia ley impositiva la que con el propósito de asegurar la normal y tempestiva recaudación de los tributos, dispone el traslado de la obligación hacia terceras personas, distintas del deudor principal<sup>10</sup> de ella, configurando una especial relación jurídica tributaria, cuya naturaleza y características más importantes trataremos de desarrollar en los capítulos que siguen.

---

<sup>9</sup> En el mismo sentido, Informe Técnico (DTT DPR Bs As) N° 177/00

<sup>10</sup> Por deudor principal entendemos al sujeto que verifica en sí mismo el hecho imponible del tributo.

**NORMATIVA VINCULADA****CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

El legislador, al incorporar a los agentes de recaudación al texto del Código Fiscal ha pretendido dotar al Fisco de un instrumento que garantice, adecuadamente, en el menor tiempo posible y con reducidos costos administrativos, el cobro de los tributos.

La habilitación legal para establecer regímenes de recaudación surge de los artículos 94, 202 y 203 del referido cuerpo legal. En su artículo 94 se establece: *“La Autoridad de Aplicación podrá disponer retenciones de los gravámenes en la fuente, debiendo actuar como agentes de recaudación los responsables que ella designe<sup>11</sup> con carácter general”*

El artículo 202 por su parte dispone en su segundo párrafo: *“Las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y todo sujeto de derecho o entidad, que intervenga en operaciones o actos de los que hubieran derivado, deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto, en especial modo aquellos que por su actividad estén vinculados a la comercialización de productos y bienes en general, cuya cría, elaboración, extracción u origen, se produzca en el territorio provincial, o faciliten sus instalaciones para el desarrollo de actividades gravadas por el impuesto, deberán actuar como agentes de recaudación e información en el tiempo y forma que establezca la Autoridad de Aplicación”*

---

<sup>11</sup> Es importante señalar que la Administración Provincial en la actualidad no designa a agentes de recaudación, sino que los mismos deben inscribirse una vez cumplidas las condiciones establecidas en la Disposición Normativa serie “B” N° 1/2004

Asimismo, el artículo 203 faculta al Fisco a designar Agentes de Percepción, en los siguientes términos: *“La Autoridad de Aplicación podrá designar a los sujetos enunciados en el segundo párrafo del artículo anterior, como agentes de percepción de sus compradores de bienes y/o servicios, en la forma y condiciones que la misma establezca, operando estas percepciones a cuenta del impuesto<sup>12</sup> que en definitiva corresponda abonar al sujeto objeto de las mismas”*

#### **DISPOSICIÓN NORMATIVA SERIE “B” Nº 1/2004**

En la legislación bonaerense, el diseño de los regímenes existentes, sus características y todo lo que hace a la génesis y operatividad de cada régimen, se encuentra contemplado en la Disposición Normativa serie “B” Nº 1 /2004, (en adelante, DN 1/2004). La misma compila reglamentaciones provinciales de las últimas tres décadas, comprendiendo entre sus artículos 234 y 484 los regímenes de recaudación (retención y percepción) generales y especiales. En tal articulado se encuentran definidos todos los elementos que deben concurrir para que un régimen de recaudación resulte operativo: sujetos, objeto, exclusiones, base imponible, alícuota, modalidad de pago, vencimiento, entre otros

---

<sup>12</sup> No resulta ocioso mencionar, que los regímenes de recaudación, en su concepción tradicional, constituyen sistemas compulsivos de adelanto de impuesto futuro, aún indeterminado. Sin embargo, al ser tan eficientes como mecanismos de cobro, la Administración se ha, como si dijéramos, tentado, ampliando su alcance, utilizándolos también para recuperar créditos fiscales, es decir, para que los ingresos que producen los mismos se imputen a impuestos impagos del pasado, es decir, a deudas de los contribuyentes. La habilitación legal para que sea procedente esta variación en su aplicación, fue dada oportunamente por el art. 10 de la Ley Nº 13.850, supeditado a la condición de que se haya generado saldo a favor del sujeto. Por último, mencionar que el proyecto de Ley Impositiva 2015, contempla en su art. 121 un sistema que bajo el nombre impreciso de *“plan especial de facilidades de pago”* constituye en realidad un régimen compulsivo de cobro de deudas, ejecutado por agentes de recaudación en oportunidad de la prestación de un servicio al sujeto pasible, y siendo aplicables, ante el incumplimiento, todas las sanciones tradicionales que rigen para los mismos (arts. 60, 61 y 62 del Código Fiscal)

La estructura de la DN 1/2004 en relación a los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con un detalle de los capítulos y secciones que la conforman, se describirá en un título aparte, contenido en el **ANEXO I** del presente documento.

A continuación abordaremos los aspectos relevantes comunes de los regímenes de retención y percepción, con el objeto de precisar quiénes son los sujetos comprendidos como agentes de recaudación, en qué circunstancias están obligados a actuar, quiénes son los sujetos pasibles, en qué oportunidad deben ingresar las sumas recaudadas, y aquellas características vinculadas a su inscripción e ingreso de las sumas recaudadas.

## **ASPECTOS RELEVANTES COMUNES DE LOS REGÍMENES GENERALES DE RETENCIÓN Y DE PERCEPCIÓN**

### **SUJETOS COMPRENDIDOS COMO AGENTES. TERRITORIALIDAD**

El artículo 318 de la DN 1/2004 define el concepto de territorialidad o de presencia física en el territorio, que resulta condición necesaria para designar a un sujeto económico como Agente de Recaudación. Dicho requisito se proyecta a todos los regímenes de recaudación, constituyendo un nexo más fuerte que el utilizado por el Convenio Multilateral, ya que para estar alcanzado por los regímenes no basta con poseer el denominado “*sustento territorial*” entendido como el efectivo ejercicio de actividad que se revela por la existencia de gastos, sino que debe acreditarse además la efectiva presencia en el territorio a través de un asentamiento físico.



Quedan comprendidos entonces, cualquiera fuese su domicilio principal, real o legal:

a) Quienes posean en la Provincia de Buenos Aires sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales y todo otro tipo de establecimiento<sup>13</sup>, explotación, edificio, obra, depósito o similar; o

b) quienes se valgan para el ejercicio de su actividad, en territorio provincial, de los servicios de comisionistas, corredores, consignatarios o martilleros<sup>14</sup>.

Tales sujetos deberán actuar como agentes de recaudación respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la medida en que los ingresos fueren atribuibles a la jurisdicción provincial<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Informe Técnico (ARBA) 22/2013. Sujeto que no posee establecimiento alguno en la jurisdicción ni tampoco realiza ventas a través de comisionistas, por lo que el Fisco concluye que no resulta obligado a inscribirse como Agente.

<sup>14</sup> Según la opinión del Informe Técnico 121/1995, para estar obligados a actuar los intermediarios deben tener establecimiento en la Provincia de Buenos Aires. Sin embargo, dicho informe se dictó cuando la norma que regulaba el régimen de percepción (Disposición Normativa serie "B" N° 38/95) tenía una redacción distinta a la vigente en la DN 1/2004. La misma, en aquel entonces, refería como obligados a: "*quienes se valgan por el ejercicio de su actividad en territorio provincial de los servicios de representantes, comisionistas, corredores, y/o consignatarios establecidos en el mismo*". Mientras que en la redacción actual de la DN 1/2004 no se exige que los intermediarios se encuentren establecidos en el territorio Provincial. En el mismo sentido estaba redactado el primigenio régimen de retención dispuesto por la Disposición normativa serie "B" N° 33/96, cuando en su artículo 3 disponía, en su parte pertinente "...y *quienes se valgan para el ejercicio de su actividad en territorio provincial de los servicios de representantes establecidos en el mismo*". El subrayado, en ambas referencias, es propio.

<sup>15</sup> Esta última expresión nos sitúa tempranamente en el ojo de la tormenta, dado que de su lectura se desprende con claridad, según nuestra interpretación, que los regímenes de recaudación se aplican si los ingresos de la operación que le da origen se atribuyen a la Provincia. Sin embargo, no es ésta la opinión que ha tenido el Fisco en el Informe citado precedentemente (N° 121-95, punto III, donde se establece que "*se debe percibir resultando indiferente la jurisdicción donde tengan lugar las operaciones*"), ni en el Informe N° 53/1996 punto VI, ni en el más reciente, Informe N° 242/2006. En dichas respuestas técnicas, y sólo respecto del régimen de percepción, se ha privilegiado el carácter de contribuyente, independientemente del lugar donde se efectúen las operaciones, y por tanto a donde resulten atribuibles los ingresos generados por la

## SUJETOS OBLIGADOS COMO AGENTES DE RECAUDACIÓN

Se encuentran obligados a actuar como agentes de retención y/o percepción, por las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones (de obra, cosas o servicios) y prestaciones de servicios, aquellas empresas<sup>16</sup> que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos<sup>17</sup> (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a DIEZ MILLONES DE PESOS<sup>18</sup>, debiéndose computar a estos efectos, los ingresos provenientes de todas las jurisdicciones.

Para los expendedores al público de combustibles líquidos derivados del petróleo, la pauta de ingresos a superar es de DOCE MILLONES, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones.

Asimismo se encuentran obligados sólo como Agentes de Percepción, aquellos sujetos que realicen actividades de venta mayorista, y cuya pauta de *ingresos en el año anterior sea superior a CINCO MILLONES*<sup>19</sup>, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones, en tanto desarrollen actividades comprendidas en alguno de los

---

misma. En definitiva, entendemos que lo que el Fisco ha hecho a través de los informes mencionados es vulnerar lo dispuesto con claridad por la norma, cuando dispone que "*Tales sujetos deberán actuar como agentes de recaudación en la medida en que los ingresos fueran atribuibles a la jurisdicción provincial*". En este sentido, creemos que si tal expresión no resulta aplicable a los regímenes de percepción, sería más beneficioso modificar su redacción para aportar mayor claridad al texto y evitar confundir al lector.

<sup>16</sup> Informe técnico (ARBA) 30/2012. Define el concepto de empresa en un sentido amplio, refiriendo a una "estructura organizativa" que resulte idónea como para garantizar el fiel cumplimiento de la carga impositiva.

<sup>17</sup> Informe Técnico (DTT DPR Bs As) 53/1996. Este informe a través de siete puntos, evacua diversas consultas que efectuó una empresa sobre el Régimen General de percepción regulado en la DN 38/95, aportando claridad a ciertos aspectos que aparecen difusos en la norma mencionada. Es por eso que resulta vital su lectura.

<sup>18</sup> Valor incorporado por la Resolución Normativa N° 21/2010, con vigencia a partir del 1ero de abril de 2010.

<sup>19</sup> Inc. c) del art 320 de la DN 1/2004, incorporado por la Resolución normativa N° 41/2012.

códigos del Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, taxativamente contemplado en la norma<sup>20</sup>.

Es importante destacar que las obligaciones establecidas también alcanzan a los comisionistas, consignatarios, acopiadores y demás intermediarios que actúen en nombre propio y por cuenta ajena que, computando los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior (incluidos los importes que transfieren a sus comitentes<sup>21</sup>), superen los montos indicados.

#### SUJETOS PASIBLES DE PERCEPCIÓN Y RETENCIÓN

Se encuentran alcanzados por los regímenes generales de percepción y retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, quienes desarrollen actividades en la Provincia de Buenos Aires.

Resultan sujetos pasibles de percepción: Los adquirentes de cosas muebles, locatarios (de cosas, obras o servicios) y prestatarios de servicios. Mientras que resultan sujetos pasibles de retención: Los enajenantes de cosas muebles, locadores (de cosas, obras o servicios) y prestadores de servicios.

---

<sup>20</sup> "519000 Venta al por mayor de mercancías n.c.p." "512290 Venta al por mayor de productos alimenticios n.c.p." "514330 Venta al por mayor de artículos de ferretería" "512210 Venta al por mayor de fiambres, quesos y productos lácteos" "513220 Venta al por mayor de papel, cartón, materiales de embalaje y artículos de librería" "514390 Venta al por mayor de artículos para la construcción n.c.p." "515200 Venta al por mayor de máquinas – herramienta" "515990 Venta al por mayor de máquinas, equipo y materiales conexos n.c.p." "515190 Venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso especial n.c.p." "513520 Venta al por mayor de artículos de iluminación"

<sup>21</sup> Consulta N° 60/2004. Cuando los consignatarios actúen por nombre propio, la percepción debe ser realizada por ellos, y respecto de los montos a considerar para analizar si reviste la calidad de agente, se deben tratar como ingresos brutos operativos el total de importes facturados. En el mismo sentido informes N° 120/95, 118/96, 125/96 y 55/01, entre otros.

## RECAUDACIÓN. OPORTUNIDAD

Las percepciones y retenciones, deberán efectuarse en el momento del pago<sup>22</sup>. Se entenderá por pago el abono en efectivo o en especie<sup>23</sup>, la compensación y, con la autorización expresa o tácita del co-contratante, la reinversión, o disposición de los fondos en cualquier forma<sup>24</sup>.

El monto efectivamente abonado en función de la percepción o la retención, tendrá para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado. Al vencimiento de la obligación fiscal podrán computarse, a cuenta de la misma, aquellas retenciones o percepciones sufridas en el mes correspondiente al anticipo mensual declarado y en el mes inmediato anterior<sup>25</sup>. Cuando la percepción o la retención no sean declaradas, de conformidad a lo previsto en el párrafo anterior, el importe percibido o retenido sólo podrá ser computado como pago a cuenta del impuesto mediante la rectificación de la declaración jurada.

## INSCRIPCIÓN COMO AGENTES

---

<sup>22</sup> Esta expresión dispuesta por el primer párrafo del art. 326 fue interpretada por el Fisco en la consulta efectuada por VILLA D'AGRI S.R.L (no publicada en la página web de ARBA), en el sentido de que refiere al momento que deben ingresarse las retenciones y percepciones, y de ahí su título "Recaudación. Oportunidad" Entendemos que para ello el artículo debería decir "ingresarse", mas no "efectuarse". Se trata en definitiva de una interpretación que busca resolver la contradicción entre dicha norma y el art. 238 de la DN 1/2004, cuando dispone que la entrega del documento constituye constancia suficiente de la práctica de la retención o percepción. En suma, entendemos que el Fisco, vía interpretativa, dispone que jurídicamente las percepciones ocurren con la entrega del documento. Respecto de las retenciones, el pago y el documento son emitidos por el agente, por lo cual la discordancia que se produce es más bien irrelevante.

<sup>23</sup> Aun cuando el agente recibe pago en especie, debe cumplir con las obligaciones a su cargo. Ver Autos "Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA"- sentencia del 20/12/2013, sala II del Tribunal Fiscal de Apelaciones.

<sup>24</sup> En caso de pago parcial o en cuotas, la percepción o retención se efectuara íntegramente sobre el importe del primer ingreso.

<sup>25</sup> Expresión incorporada por la Resolución Normativa N° 034/2014 que modifico el artículo 328 y 345 de la DN 1/2004. En nuestra opinión, y a pesar de lo que menciona la norma en sus considerandos respecto de que se establecieron "nuevas modalidades para el cómputo de las retenciones y percepciones" sólo se trata de un cambio en la redacción, siendo que el plazo válido para el cómputo de las mismas continua siendo el mismo (2 meses)

La solicitud de inscripción se instrumentará a través de la página web de ARBA, consignando ciertos datos formales que solicita la aplicación, y luego requiriendo una etapa presencial donde se adjunta la documentación correspondiente<sup>26</sup>.

Los agentes deberán inscribirse hasta el último día hábil del mes de enero del año calendario inmediato siguiente a aquel en que se hayan verificado el cumplimiento de los requisitos que lo obligan a revestir el carácter de tal, debiendo actuar a partir del primer día del mes de marzo del mismo año.

Los sujetos que, después de inscriptos como agentes, de conformidad al artículo 320 obtuvieren en un año calendario posterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un monto inferior al establecido en dicha norma, deberán comunicar tal circunstancia a la Autoridad de Aplicación a los fines de establecer su permanencia en el régimen.

#### **INGRESO DE LOS IMPORTES RETENIDOS Y PERCIBIDOS. OPORTUNIDAD**

Deberán ser ingresados mediante un pago único de la siguiente manera:

- a) Retenciones y Percepciones realizadas entre los días 1º y 15 de cada mes calendario: hasta el día 24 del mismo mes;
  
- b) Retenciones y Percepciones realizadas entre los días 16 y el último día de cada mes calendario: hasta el día 12 del mes calendario inmediato siguiente.

---

<sup>26</sup> La Resolución Normativa N° 53/2010 dispone el procedimiento a realizar para formalizar la inscripción.

## AGENTES DE RETENCIÓN

Los agentes de retención<sup>27</sup>, son deudores del contribuyente, o bien aquellos sujetos que por su función pública, oficio, profesión, se hallan en contacto directo con dinero propiedad del contribuyente o que este debe recibir, lo que le permite detraer lo que corresponde en concepto de tributo, con el objeto de ingresarlo al Fisco<sup>28</sup>.

## RÉGIMEN GENERAL DE RETENCIÓN

El régimen general de retención se basa en la administración de padrones de contribuyentes que la propia Administración genera y publica mensualmente. Allí se consignan las alícuotas individuales que el agente debe aplicar cuando, en cumplimiento de su obligación legal, actúa como adquirente o prestatario de un bien o servicio.

La Disposición Normativa serie “B” N° 33/96 fue la norma primigenia que incorporó el Régimen General de Retención Provincial, en virtud de la facultad legal dispuesta en el artículo 94 del Código Fiscal, a que ya se hiciera referencia.

Asimismo, la Disposición Normativa serie “B” N° 70/2007<sup>29</sup>, modificatoria de la DN 1/2004, fue la norma que inauguró del *padrón de contribuyentes* dentro del

---

<sup>27</sup> Denominados en otros países “Retentores”

<sup>28</sup> Vale decir que para que un sujeto revista tal carácter, debe no sólo intervenir en un acto y operación, sino también verificar la posibilidad real de efectuar la retención del tributo correspondiente, en razón de encontrarse en contacto con una suma de dinero.

<sup>29</sup> Publicada el 06/11/2007.

Régimen General de Retención. Según el mismo, se publica en la página web de ARBA un listado o padrón de alícuotas por sujeto pasible de retención y percepción, permitiendo que los agentes, a fin de cumplir con las obligaciones a su cargo, arriben al monto que corresponde percibir o retener en cada operación económica.

#### OPERACIONES ALCANZADAS

Son aquellas en las cuales se verifiquen las siguientes circunstancias:

- a) Respecto de la adquisición de las cosas muebles: entrega en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires<sup>30</sup>;
- b) Respecto de locaciones de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios: realización en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

#### ELEMENTO ESENCIAL

<sup>30</sup> En este sentido resulta esclarecedor el Informe Técnico (ARBA) N° 059/11 al señalar que “*Al no existir desplazamiento del vendedor situado en extraña jurisdicción a la Provincia de Buenos Aires, no corresponde que sea retenido en las operaciones de venta, cuyos bienes son retirados en puerta de fábrica en extraña jurisdicción*”. El Régimen de Retención toma para su aplicación como pauta objetiva el lugar de entrega, pero, ocurre que muchas veces el ingreso es atribuido (según disponga la Comisión Arbitral) a una jurisdicción distinta de la que se efectuó la entrega del bien. Este absurdo ocurre cuando por ejemplo, un sujeto por determinada operación de venta es retenido por la jurisdicción A, pero debe imputar esos ingresos a la jurisdicción B. Dicha discordancia es altamente irrazonable e improcedente, ya que implica el adelantamiento de impuesto respecto de una jurisdicción en la cual no se va a producir el devengo del mismo. Una situación similar se da cuando el impuesto por determinada operación ha sido satisfecho, pero el pago que retribuye la misma se efectúa en un momento posterior, por lo que al practicar la retención, se estaría generando un crédito imputable contra un impuesto futuro, mas no ya contra el impuesto generado por esa operación. Pensamos que no debe confundirse la evaluación de la existencia o no de sustento territorial en determinada jurisdicción según el *lugar de entrega*, con los criterios de asignación de ingresos que corresponderá atribuirle a dicha operación según las interpretaciones *cambiantes* de la Comisión Arbitral. A veces una retención puede ocurrir por haberse entregado un bien en la Provincia, pero sin embargo el ingreso de esa operación asignarse por la Comisión Arbitral al lugar de destino del mismo, por entender que es allí de donde provienen los mismos. Lamentablemente, los efectos no deseados de esta diferencia de criterios se ha visto agravada con el transcurso del tiempo. Pero estamos convencidos de que en esos casos no corresponde efectuar retención alguna, ya se estaría reteniendo por una porción de ingresos imaginaria, es decir, respecto de un tributo inexistente. En el mismo sentido, pero respecto de sujetos que tributaban por el régimen especial del art 9 del Convenio Multilateral, se ha expedido el Fisco en los Informes N° 169/96 y N° 136/04.

El elemento esencial en el Régimen General de Retención es el *pago*.

Se trata de un régimen que podríamos denominar restrictivo, ya que impacta sólo sobre operaciones efectuadas en el ámbito de la Provincia<sup>31</sup>. Lo que predomina en este régimen es el aspecto espacial vinculado al lugar en que se efectúa la operación, excluyendo a las concretadas en jurisdicciones extrañas, y reflejando una congruencia con el aspecto territorial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que atrapa el ejercicio habitual y a título oneroso en la Provincia de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, etc.

#### EXCLUSIÓN DE SUJETOS PASIBLES DE RETENCIÓN

Se encuentran excluidos de sufrir percepciones y/o retenciones de los regímenes generales<sup>32</sup>:

a) El Estado Nacional, los Estados Provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades; respecto de todos estos entes: sus dependencias, reparticiones autárquicas<sup>33</sup> y descentralizadas.

b) Los sujetos desgravados o no alcanzados por el gravamen.

---

<sup>31</sup> Esto implica que: por una determinada operación, sólo es procedente la retención en una sola jurisdicción, ya que se interpreta que la entrega se efectúa en un lugar único. Pero, respecto de un pago, existe la posibilidad de que el mismo se corresponda con varias operaciones efectuadas en distintos lugares, por lo que se podrían efectuar retenciones por distintas jurisdicciones.

Veremos más adelante que el régimen de percepción tal como está diseñado en la Provincia de Buenos Aires, admite por una operación la existencia de percepciones de distintas jurisdicciones, esto en razón de que, como se hiciera mención en la nota al pie 13 de este documento, se privilegia el carácter de contribuyente por sobre el lugar de entrega del bien.

<sup>32</sup> Artículo 322 de la DN serie "B" 1/2004

<sup>33</sup> Informe Técnico (ARBA) 48/2009. El Banco Nación no resulta un sujeto pasible, por tratarse de una entidad autárquica del Estado Nacional.



c) Las operaciones realizadas por entidades financieras y compañías de seguros.

d) Los que hubieren obtenido una reducción total de alícuotas de percepción y/o retención (alícuota cero "0"), conforme lo previsto en la Resolución Normativa N° 64/10 y modificatorias. Cuando la reducción o atenuación no sea total, deberá practicarse la percepción o la retención aplicando la alícuota que surja de los certificados correspondientes, en los términos y con los alcances establecidos en la citada la Resolución.

Adicionalmente, se encuentran excluidos sólo respecto del régimen general de retención<sup>34</sup>, los siguientes sujetos:

- ✓ Empresas de electricidad, gas, agua, servicios cloacales y telecomunicaciones.
- ✓ Empresas concesionarias, respecto de las adquisiciones de automotores.
- ✓ Droguerías, cooperativas de provisión farmacéuticas, farmacias u otros agentes que intervengan en la provisión minorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas.

En relación a las exclusiones mencionadas, resulta necesario hacer algunas aclaraciones tempranas para evitar interpretaciones erróneas. Las exclusiones del régimen se hacen efectivas con la inclusión del sujeto en el padrón de retenciones a una alícuota cero. Por el contrario, si el agente de retención realizara una operación con un sujeto no incluido en el padrón de contribuyentes, deberá retener

---

<sup>34</sup> Artículo 406 de la DN serie "B" 1/2004

el Impuesto aplicando, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 409, la alícuota máxima establecida en el artículo 411 de la DN 1/2004<sup>35</sup>.

El agente no debe analizar el carácter del sujeto con el que mantiene sus operaciones, sino que dicha evaluación la realiza el propio fisco en oportunidad de confeccionar el referido padrón y asignarle una alícuota determinada. La única consideración que debe efectuar el agente para que una operación resulte alcanzada por el régimen, es que la entrega o prestación se efectúe en el ámbito de la Provincia. Luego, si el sujeto se encuentra en el padrón respectivo deberá aplicarse la alícuota allí consignada. Por el contrario, de no estar incluido en la nomina de sujetos, deberá el agente aplicar la alícuota máxima (4% actualmente)

Por la razón expuesta, en las nomas particulares de los regímenes de retención y de percepción, se establece que a efectos de las exclusiones previstas, los agentes deberán aplicar las alícuotas que correspondan de acuerdo al padrón publicado, ya que la administración considera estas exclusiones junto con las demás circunstancias pertinentes, en el procedimiento de cálculo de alícuotas vigente, en oportunidad de generar el mismo. Todo ello con excepción del certificado de reducción obtenido conforme la Resolución Normativa N° 64/2010, en los cuales se deberán aplicar las alícuotas allí consignadas hasta que sean actualizadas en el nuevo padrón.

---

<sup>35</sup> Según lo dispuso la RN 013/13, modificatoria la DN 1/2004, la alícuota máxima aplicable a partir de junio de 2013 es de 4%

**EXCLUSIÓN EN RAZÓN DE OBJETO**

Operaciones de adquisición de cosa mueble cuando la misma haya revestido el carácter de bien de uso para el vendedor. Dicha circunstancia se presumirá siempre que se trate de bienes usados y el vendedor no haga habitualidad en la venta de tales bienes.

En este caso es el propio agente el que debe evaluar los aspectos de la operación, y, bajo su responsabilidad, no practicar la retención, es decir, el padrón no refleja tal circunstancia, por lo que es el agente (pagador) quien debe ponderarla.

**PADRÓN DE RETENCIÓN<sup>36</sup>**

El padrón está conformado por 16 grupos (1 a 16), a cada uno de los cuales le corresponde una alícuota de retención que puede oscilar entre el 0% y el 4%.

Para establecer la alícuota aplicable a cada contribuyente, se utiliza la siguiente tabla:

Alícuota de Retención	Grupo
0,00%	1
0,10%	2
0,20%	3
0,50%	4
0,75%	5
0,90%	6

<sup>36</sup> Incorporado por la DN serie "B" 70/2007 y sus modificaciones, incorporadas a la DN 1/2004.

1,00%	7
1,25%	8
1,50%	9
1,75%	10
2,00%	11
2,25%	12
2,50%	13
2,75%	14
3,00%	15
4,00%	16

El Padrón incluye a la totalidad de los sujetos que desarrollen actividades en la Provincia de Buenos Aires, y debe ser actualizado mensualmente y puesto a disposición de los agentes de recaudación con una antelación no menor a 7 días hábiles de su entrada en vigencia, que se producirá a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación

Para determinar la pertenencia del contribuyente a su correspondiente grupo, se aplicará el mecanismo de cálculo establecido en la Resolución Normativa N° 02/2013.

A fin de acceder al padrón vigente o de periodos anteriores, los agentes de retención deberán ingresar en el sitio web de ARBA, su CUIT y CIT correspondientes. La consulta puede efectuarse:

- a) respecto a la totalidad de los padrones publicados,
- b) respecto de un determinado contribuyente en particular,

c) por el sistema opcional de consulta en lote.

El padrón también podrá ser consultado por los sujetos pasibles de retención, a cuyo efecto deberán ingresar su CUIT y CIT.

Por último, en caso de desperfectos técnicos en la página web que impidan consultar el padrón, se deberá aplicar, excepcionalmente, una alícuota de 1,75%<sup>37</sup>.

#### CÁLCULO DE LAS RETENCIONES

Como mencionáramos, el pago es el elemento esencial en este régimen, motivo por el cual, para determinar el importe de la retención, se deberán identificar en primer lugar los conceptos que no integran la base de cálculo de la misma, es decir, que se excluyen del concepto *pago*, y por otra parte determinar qué alícuota corresponde aplicar para arribar al importe a retener.

Las retenciones se calculan aplicando la alícuota pertinente sobre el monto del pago, pudiendo detraerse de este último, los conceptos previstos por el artículo 188 inc. a) del Código Fiscal:

- ✓ Impuestos internos

---

<sup>37</sup> Hacemos notar que en la práctica el padrón de retención y de percepción se baja de la página web de ARBA una vez al mes, y luego se interrelaciona con el sistema de emisión de comprobantes y de pagos. Motivo por el cual los desperfectos técnicos que pudieren ocurrir en el sitio web del Organismo, no debieran tener ningún tipo de injerencia en la determinación de la alícuota a aplicar.

- ✓ El IVA-débito fiscal
  
- ✓ Impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural
  
- ✓ Impuestos para los Fondos Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco
  
- ✓ Tasa sobre el Gasoil, y Tasa sobre infraestructura hídrica.

#### **MONTO MÍNIMO**

A los efectos de practicar la retención, el monto de pago mínimo establecido (realizadas las deducciones permitidas) deberá ser igual o superior a 400 pesos<sup>38</sup>.

#### **REGÍMENES ESPECIALES DE RETENCIÓN**

Los regímenes especiales de retención son aplicados a un sector económico en particular, a sujetos que desarrollan ciertas actividades taxativamente contempladas en la sección cinco de la DN 1/2004, con prescindencia del monto de ingresos que hubieran tenido en el ejercicio anterior, pero debiendo cumplir con la condición de territorialidad<sup>39</sup> que se proyecta a todos los regímenes.

---

<sup>38</sup> Este monto se mantiene inalterable desde el nacimiento del régimen, con la sanción de la Disposición Normativa serie "B" N° 33/96, según lo dispone su artículo 7.

<sup>39</sup> Constituye un requisito insoslayable para resultar obligado a actuar como agente en cualquiera de los regímenes generales o especiales, el de tener un asiento físico en el territorio, o valerse para el ejercicio de la actividad de la actividad de comisionistas, intermediarios, etc.

En los regímenes especiales de retención, excepto los que son administrados por padrones de contribuyentes<sup>40</sup>, y aquellos cuyas normas específicas se aparten de lo dispuesto en las normas comunes<sup>41</sup>, se aplica una alícuota basada en la tasa del gravamen que según la Ley impositiva, resulte aplicable a la actividad que desarrolla el sujeto pasivo.

En función de lo mencionado, cabe preguntarse cómo sabe el agente de retención cuál es la alícuota que le corresponde tributar al sujeto pasivo, es decir, al sujeto prestador del bien o servicio. En la provincia de Buenos Aires, a partir de la Ley N° 13.850<sup>42</sup> del 2008, se incorporaron para numerosas actividades, alícuotas generales que varían en función de dos parámetros:

- a) total de Ingresos gravados, no gravados y exentos del periodo fiscal anterior<sup>43</sup>.
- b) existencia o no de establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires

Es por eso que, en relación al punto a), y para facilitar la tarea de los agentes de retención, la Administración Fiscal publica un padrón de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, discriminados en función de su rango de

---

<sup>40</sup> Régimen especial de retención sobre los créditos bancarios, y Régimen especial de tarjetas de compra y de crédito

<sup>41</sup> Régimen especial de retención de entidades de ahorro por círculo cerrado (Parte Novena, Sección Cinco de la DN 1/2004) en donde debe aplicarse una alícuota de 1,5%.

<sup>42</sup> Esta misma norma fue la que en su art. 5 suspendió (con excepciones) los artículos 39 de la Ley N° 11.490; los artículos 1, 2, 3 y 4 de la Ley N° 11.518 y mod. y compl.; y la Ley N° 12747; es decir, aquellos beneficios impositivos incorporados en la provincia para la producción primaria y producción de bienes. Dicha suspensión, se repitió con leves cambios, en todas las leyes impositivas que se dictaron sucesivamente hasta la actualidad. Ver <http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20140819044708534.html?k=>

<sup>43</sup> En el Informe Técnico (ARBA) N° 22/2010 se dispone que a los fines de determinar la cuantía de dichos ingresos, tanto el débito fiscal del I.V.A. como los importes correspondientes a percepciones practicadas a terceros, no deben ser computados.

ingresos en el periodo fiscal inmediato anterior<sup>44</sup>. Por otra parte, respecto de la existencia o no de establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires, el Fisco no aporta ninguna pauta, motivo por el cual se interpreta que el Agente, para determinar correctamente la alícuota a aplicar en oportunidad del pago, debe poseer esa información.

#### **OPERACIONES ALCANZADAS EN LOS RÉGIMENES ESPECIALES DE RETENCIÓN. TERRITORIALIDAD**

En oportunidad de describirse el régimen general, se conceptualizó como operaciones alcanzadas por el mismo aquellas cuya entrega o prestación se efectúen en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

Sin embargo, dicha expresión, contenida en el artículo 407 de las normas particulares del régimen general de retención, no resulta aplicable a los regímenes especiales, según lo dispone expresamente el artículo 412 cuando dispone: *“Las disposiciones de esta Sección no resultan de aplicación a los regímenes especiales de retención de la Sección siguiente”*

Es por ello que puede existir la incertidumbre respecto de si para que resulte operativo alguno de los regímenes especiales de retención se requiere que la operación ocurra en el ámbito Provincial. Damos respuesta afirmativa al interrogante planteado, basándonos en la articulación de elementos que

---

<sup>44</sup> La Resolución Normativa N° 41/2012 dispuso la publicación de dicho padrón, a la vez que incorporó el inc. c) del artículo 320 de la DN 1/2004, creando la obligación de actuar exclusivamente como agente de percepción cuando se hubieran superado los 5 millones de pesos (la mitad que el monto general del inc. a) y se realicen ciertas actividades de venta mayorista.



materializan la configuración del hecho imponible<sup>45</sup> del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siendo uno de ellos la necesaria existencia de territorialidad, es decir, la producción de las actividades dentro de los límites de la jurisdicción. En resumen, pensamos que sin perjuicio de que la norma no efectúa ninguna precisión al respecto, y por la necesaria vinculación que debe guardar el régimen retentivo con la hipótesis generadora de la obligación tributaria, sólo quedan alcanzadas aquellas operaciones realizadas en el ámbito de la jurisdicción que pretende aplicar el régimen<sup>46</sup>.

---

#### DETALLE DE REGÍMENES ESPECIALES CONTEMPLADOS EN LA SECCIÓN CINCO DE LA DISPOSICIÓN NORMATIVA SERIE "B" 1/2004

En esta sección están comprendidos doce regímenes especiales, encontrándose actualmente vigentes once de ellos<sup>47</sup>. Se efectuará una sucinta descripción de los mismos, a fin de identificar las actividades comprendidas, y la motivación que tuvo la Administración para disponerlos. Se hace notar, que los regímenes más destacados en cuanto a su potencia recaudatoria son: el de Acreditaciones Bancarias, comúnmente denominado "Bancos", y el de Tarjetas de Compra y de Crédito, conocido como "Tarjetas". Ambos, como ya hemos mencionado, funcionan considerando universos de contribuyentes incluidos en padrones que

---

<sup>45</sup> El ejercicio habitual, y a título oneroso de actividades diversas en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

<sup>46</sup> Ciertamente que algunos regímenes especiales, a los fines de su aplicación, hacen referencia expresa a la necesaria entrega o prestación en la Provincia. Tal es el caso del Régimen Especial de las Entidades de Ahorro por Círculo Cerrado, que dispone: "*Se encuentran alcanzadas por el presente régimen las operaciones respecto de las cuales se realice la entrega de las unidades en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires*"

<sup>47</sup> El régimen denominado "Municipalidades" fue derogado por la Resolución Normativa N° 51/2011.

deben consultar los agentes para cumplir correctamente con las obligaciones a su cargo<sup>48</sup>.

#### ACTIVIDADES AGROPECUARIAS

Este régimen debe ser aplicado por las personas físicas y jurídicas que efectúen compras a productores de semovientes, cereales y oleaginosas, hortalizas, verduras y frutas, o productos de granja de corral, y en general, de todo tipo de mercaderías, frutos o productos agropecuarios, ictícolas y apícolas<sup>49</sup>.

También se encuentran obligados a actuar los acopiadores, consignatarios, mandatarios, representantes, comisionistas, martilleros, frigoríficos, mataderos, depósitos, barracas, cooperativas de productores, sociedades, asociaciones, cámaras que los agrupen y todo otro sujeto que intervenga de cualquier forma en las ventas que efectúen los productores agropecuarios.

#### CONCESIONARIOS, CONTRATISTAS Y PROVEEDORES DEL ESTADO

El régimen se aplica sobre los pagos que realizan la Tesorería General de la Provincia, el Banco de la Provincia de Buenos Aires, las Direcciones Generales de Administración, IOMA, Municipalidades, Entidades Autárquicas y Financieras y demás Organismos y Empresas Públicas (nacionales, provinciales y municipales) respecto de concesionarios, contratistas y proveedores del Estado<sup>50</sup>.

<sup>48</sup> La utilización de padrones los distingue del resto de los regímenes especiales de retención. Por otra parte, no se deben confundir los mismos, de los que emplean los regímenes generales, cuyo modo de funcionamiento y forma de aplicación difieren sustancialmente.

<sup>49</sup> Informe Técnico (ARBA) N° 21/2011

<sup>50</sup> La retención se debe realizar sobre el 80% del pago que se efectúe. No corresponde realizar retención cuando el pago sea inferior a \$ 2000. Asimismo, sobre el 80% referido se asume que ya ha sido considerada

---

#### EMPRESAS DE CONSTRUCCIÓN

El mismo resulta procedente ante los pagos que efectúen las empresas de construcción, civiles, navales, y aeronáuticas, a los contratistas o subcontratistas de obras o servicios que contratan para su ejecución. Asimismo, resultan también obligados los fideicomisos que tengan por actividad la construcción<sup>51</sup>.

---

#### ENTIDADES DE SEGUROS

Las entidades de seguros lo deben llevar a la práctica por los pagos que realizados como contraprestación por la adquisición de bienes, honorarios, locaciones o prestaciones de servicio realizadas en la provincia.

---

#### HONORARIOS

Este régimen especial se aplica en los pagos de honorarios que realicen ciertos sujetos especificados en la norma. Así, la Provincia de Buenos Aires, sus Municipalidades, el Banco de la Provincia de Buenos Aires, la Dirección General de Administración, las entidades Autárquicas y Financieras, la Tesorería General de la Provincia, y los Colegios y Organismos profesionales deberán aplicarlo cuando efectúen desembolsos en concepto de honorarios a profesionales universitarios y martilleros.

---

#### INSTITUTO PROVINCIAL DE LOTERÍA Y CASINOS

---

la incidencia del I.V.A, por lo que no corresponde su detracción (Informe Técnico de la Dirección de Técnica Tributaria N° 115/2007)

<sup>51</sup> Informe de la Dirección Provincial de Rentas N° 15/2002

El Instituto Provincial de Lotería y Casinos actuará como agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los sujetos que comercialicen juegos de azar autorizados en su ámbito de competencia.

El monto sobre el cual se deberá practicar la retención estará dado por la diferencia entre el precio de venta al público y el importe que se transfiera al Estado Provincial.

#### TARJETAS DE COMPRA Y DE CRÉDITO

Las entidades administradoras de tarjetas de crédito en oportunidad de efectuar los pagos<sup>52</sup> de bienes y servicios adquiridos mediante tarjetas de compra, tarjetas de crédito y similares, deberán actuar como agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al sujeto vendedor o prestador del servicio, en tanto estos últimos sean contribuyentes de la Provincia de Buenos Aires. A los fines de liquidar la retención se deberá aplicar, sobre el importe neto a pagar a los contribuyentes<sup>53</sup>, la alícuota que con relación a cada uno de los contribuyentes se consignará en un padrón específico creado al efecto<sup>54</sup>.

#### COOPERATIVAS DE PROVISIÓN MINORISTA DE LA LEY 10.345

<sup>52</sup> Cuando se utilice este medio de pago, no corresponde efectuar la retención por el régimen general, según lo dispone el Informe Técnico (ARBA) N° 26/2009. Asimismo el referido informe aclara que en esos casos resulta procedente la aplicación del régimen especial de tarjetas de compras y de crédito.

<sup>53</sup> No estarán sujetas a retención las liquidaciones cuyo monto a pagar sea inferior a cien pesos (\$ 100)

<sup>54</sup> Al igual que el Régimen Especial de Acreditaciones Bancarias que se detalla más adelante, se trata de un padrón específico creado para aplicar el régimen, cuyo carácter distintivo respecto de los padrones generales, es que sólo se conforma de sujetos (cuits) con alícuotas positivas, de modo tal que si un sujeto no tiene que quedar alcanzado por el régimen, para materializar dicha exclusión debe ser eliminado del padrón, es por eso que habitualmente se dice “no sube al padrón”

Recordemos que en los regímenes generales, por el contrario, si un sujeto que no tiene que ser afectado por el régimen debe incluirse a alícuota cero. Las alícuotas a aplicar están consignadas en el art 439 de la DN 1/2004, según una tabla conformada por 6 grupos: A 0,2%; B 0,50%; C 1,5%; D 2%; E 3%; y F 3,5%.

Las cooperativas de provisión acogidas al régimen de la Ley N° 10.345 deberán inscribirse como agentes de recaudación, y percibir e ingresar el resultante de aplicar el cincuenta por ciento (50%) de la alícuota legalmente prevista, sobre el monto de venta presunto, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 7 de la Ley N° 10.345 y 5 del decreto 8972/86<sup>55</sup>.

#### ENTIDADES DE AHORRO POR CÍRCULO CERRADO

Estas entidades deberán actuar en carácter de agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con relación a las operaciones que tengan por objeto la compra de automotores a las terminales automotrices que desarrollen actividad en la Provincia de Buenos Aires<sup>56</sup>

#### PARTICIPACIÓN EN INGRESOS

Los agentes de recaudación que obtengan ingresos gravados y participen de los mismos a terceros, sin perjuicio de las obligaciones fiscales que les competen a título propio, deberán actuar como agentes de retención respecto de la parte participada en favor de esos terceros.

#### MUNICIPALIDADES

Parte derogada por la Resolución Normativa 051/2011.

<sup>55</sup> Se advierte que hay un error en la ubicación del régimen, dado que se trata de un régimen especial de percepción. De todos modos, los ingresos que produce el mismo son ínfimos.

<sup>56</sup> En este caso, la alícuota a aplicar es fija, del 1,5% definida en el art 448 de la DN serie "B" 1/2004. En este caso no rigen las disposiciones comunes de la Parte Undécima, sino que priva lo dispuesto en el propio régimen especial, tal como lo dispone el art 451, cuando establece: *"Las normas de la presente Parte serán de aplicación a los regímenes establecidos en las precedentes Partes Primera a Décima, en tanto las situaciones aquí contempladas no se encuentre previstas de otro modo en cada régimen específico"*

## RÉGIMEN DE RETENCIÓN SOBRE LOS CRÉDITOS BANCARIOS<sup>57</sup>

Por la importancia que posee este régimen en el diseño de los agentes de recaudación provinciales, se detallarán sus principales características, a la vez que se establecerá una comparación entre el régimen aplicable para contribuyentes que revisten el carácter de locales, como aquellos que tributan bajo las normas del Convenio Multilateral.

Este mecanismo de recaudación fue establecido en la Provincia de Buenos Aires en el año 2002, con la sanción de la Ley N° 12.837<sup>58</sup>, y luego fue implementado por las Disposiciones N° 10/2002 para los contribuyentes locales y N° 30/2002 para los contribuyentes comprendidos en la normas del Convenio Multilateral.

Como características más salientes del mismo podemos destacar:

- ✓ Su aplicación se realiza sobre las sumas acreditadas en cuentas abiertas en las entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526, a los titulares de las mismas que revistieran la calidad de sujetos alcanzados por los tributos respecto de los cuales ARBA resulta Autoridad de Aplicación<sup>59</sup>.

<sup>57</sup> Artículos 462 a 477 de la DN serie B 1/2004, y Resolución normativa 79/2004, texto ordenado por Resolución normativa 08/2009

<sup>58</sup> Artículo 6

<sup>59</sup> Es frecuente que el ingreso de un sujeto al padrón del Régimen Especial de Acreditaciones Bancarias, sea consecuencia de haber sufrido percepciones por compra de bienes o recepción de servicios en la Provincia de Buenos Aires, esto en razón de que el agente que actúa con el sujeto pasivo, no lo encuentra en el padrón general, y le aplica la alícuota máxima. El Fisco presume en esos casos ejercicio de actividad y lo incorpora al padrón del Régimen Bancario, mientras que el contribuyente en general alega la insignificancia económica de las mismas. En definitiva el punto central del conflicto, que requiere un análisis concreto de cada caso particular, es tratar de determinar si el sujeto debe o no inscribirse como contribuyente en la Provincia, en razón de realizar o no actividad. Consecuencia de ello serán procedentes o no las exacciones bancarias

- ✓ Los importes que se recaudan son considerados pagos a cuenta del gravamen que corresponde ingresar por los anticipos en el que son efectuados los depósitos.
- ✓ El régimen se apoya en la presunción, que admite prueba en contrario, de que los montos depositados son ingresos gravados consecuencia del ejercicio de la actividad gravada.
- ✓ Las entidades financieras deben ser contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la provincia de que se tratare, quedando comprendida la totalidad de sus sucursales, filiales, etc., cualquiera sea el asiento territorial de las mismas<sup>60</sup>.
- ✓ El régimen considera exclusiones subjetivas específicas, con la condición de que los sujetos mencionados no posean deuda por cualquier tributo en la Provincia. Algunos de los sujetos que no deben sufrir detracciones bancarias son: aquellos exentos por la totalidad de las actividades que desarrollen, compañías de seguros, intermediarios y comisionistas,

---

realizadas. Pensamos que el carácter de contribuyente lo otorga el efectivo ejercicio de actividad (onerosa y de manera habitual) en la jurisdicción, pudiendo el sujeto estar o no inscripto.

<sup>60</sup> La aplicación del régimen trasponiendo la frontera de la jurisdicción es motivo de múltiples cuestionamientos, en cuanto a su validez constitucional, cuando es efectuado por la Administración sin intervención judicial. Recientemente, en autos "Asociación de Bancos de la Argentina c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" del 15/07/2014, la CSJN resolvió respecto de la traba de medidas cautelares administrativas fuera de la jurisdicción, declarando las mismas anticonstitucionales bajo el argumento de que "*Ninguna Provincia puede legislar sino sobre las personas o cosas sometidas a su jurisdicción*". Veremos, con el transcurso del tiempo, las consecuencias que eventualmente pudiera tener dicha sentencia sobre el alcance de los regímenes de recaudación bancarios. Por último, y en aras de aportar claridad, mencionamos que la validez o no de la traba de medidas cautelares en el ámbito bonaerense sin intervención judicial, no fue un aspecto abordado en el fallo citado.

comercializadores de tabaco, billetes de lotería y juegos de azar, productos ganaderos efectuados por los acopiadores, etc.<sup>61</sup>

- ✓ Se considera a ciertos importes como excluidos del régimen. Esto en razón de que por la naturaleza de los mismos se interpreta que no son consecuencia de la actividad gravada.<sup>62</sup>

La proliferación de estos regímenes fue inmediata en todas las Provincias, lo que provocó la superposición de los mismos y el inminente perjuicio para los contribuyentes. Es por ello que la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral se vio en la necesidad de establecer un régimen centralizado que armonice los mecanismos vigentes en las distintas jurisdicciones. El sistema implementado, es el de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCRESB), incorporado por la Resolución (CACM) 104/04. Mediante el mismo se establece el procedimiento que tienen que llevar a cabo tanto los contribuyentes como los agentes, para aplicar correctamente el mismo, y poder computarse la porción de retenciones bancarias que corresponden a cada jurisdicción en función de los coeficientes de distribución.

---

<sup>61</sup> Artículo 465 de la DN 1/2004.

<sup>62</sup> Artículo 467 de la DN 1/2004. Resulta atinado aclarar que los veinte (20) incisos que posee el artículo no agotan las posibilidades de importes que no deben ser sometidos al régimen. Asimismo, y como aspecto criticable, el Fisco no dispuso un mecanismo de solicitud de exclusión para interponer previamente a efectuarse el depósito no gravado. De ese modo se evitaría que resulte capturado un importe excluido, o bien cuando se trate de los ingresos resultantes de una operación no alcanzada por el tributo.



En el **ANEXO II** se presenta un cuadro con el análisis comparativo de ambos regímenes de recaudación (Local y Sircreb), y sus rasgos distintivos más relevantes.

Por último, es importante mencionar que este régimen ha sido fuertemente cuestionado por la doctrina, en primer lugar por la ausencia de vinculación entre la entidad financiera con el hecho imponible del tributo<sup>63</sup>, y por otro lado, en el sentido de que los montos depositados no siempre pueden corresponderse con el fruto de la actividad gravada.

---

#### **CARÁCTER DE PAGO A CUENTA DE LO RECAUDADO. PLAZO DE CÓMPUTO**

El artículo 457 de la DN 1/2004<sup>64</sup>, en relación a los regímenes especiales contenidos en la Parte Primera a la Parte Décima de la Sección Cinco, establece que los importes percibidos<sup>65</sup> o retenidos e ingresados serán computados como pagos a cuenta del anticipo correspondiente al lapso al que debe imputarse el ingreso objeto de la percepción o retención.

---

<sup>63</sup> Señalan Soler y Carrica que *"las entidades financieras designadas para 'retener' el Impuesto local sobre los Ingresos Brutos no tienen relación alguna con el hecho imponible alcanzado con este gravamen. En efecto, los créditos en cuentas bancarias, a lo sumo, pueden ser el reflejo de los ingresos generados por la actividad del titular de la cuenta en su relación jurídica y comercial con terceros y nunca con la entidad financiera que administra dicha cuenta"*. Soler, Osvaldo H. y Carrica, Enrique D.: "Regímenes de retención y percepción. Vicios que los ilegítiman" - LL - Imp. - T. 2003-A - pág. 110

<sup>64</sup> Contenido en la Parte Undécima: Disposiciones comunes a las Partes Primera a Décima

<sup>65</sup> La mención a la palabra "percepción" se repite erróneamente en esta Parte Undécima de la DN 1/2004, cuyas disposiciones sólo resultan aplicables a los regímenes especiales de retención contenidos en la Parte Primera a Décima.

Se exceptúa de lo dispuesto a los concesionarios, contratistas y proveedores del Estado que descontarán los importes percibidos o retenidos del anticipo en curso al momento de practicarse la retención o percepción<sup>66</sup>.

Para una mayor comprensión de las distintas pautas que establece la normativa en relación a los momentos en que es procedente computarse el pago a cuenta en los distintos regímenes de recaudación (incluso los regímenes generales) se detallarán en el **ANEXO III** una síntesis de los mismos.

---

#### **PLAZO DE INGRESO**

El plazo para ingresar los importes retenidos en los regímenes especiales contenidos en la Parte Primera a Décima de la Sección Cinco se extenderá hasta el día 15 del mes calendario siguiente a aquél en que hubiese tenido lugar la operación que originare el ingreso sujeto a retención<sup>67</sup>.

---

#### **CONTRIBUYENTES QUE TRIBUTAN BAJO LAS NORMAS DEL CONVENIO MULTILATERAL**

Cuando los sujetos pasibles de los regímenes especiales de retención tributen bajo las normas del Convenio Multilateral, deberán suministrar a los agentes la declaración jurada con los coeficientes (formulario CM 05), a los fines de que la

---

<sup>66</sup> Advertimos que para los regímenes especiales mencionados, no resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 328 de la Sección Uno de la DN 1/2004, vinculado al plazo de imputación, cuando dispone: “*Al vencimiento de la obligación fiscal podrán computarse, a cuenta de la misma, aquellas retenciones o percepciones sufridas en el mes correspondiente al anticipo mensual declarado y en el mes inmediato anterior*” Esto en razón de que por imperio del segundo párrafo del art. 319 no son de aplicación las normas comunes sobre los regímenes especiales de retención.

<sup>67</sup> La redacción nos genera algunas dudas, sobre todo en los casos en que los pagos y las retenciones respectivas se producen mucho tiempo más tarde que el momento de realización de la operación. En tanto en esos casos no se puede cumplir con lo que dispone el artículo, ya que al día 15 del mes siguiente al de la operación, aún no se produjo la retención.

amputación retentiva se practique sobre el porcentaje de base que corresponda a la jurisdicción, según resulte del régimen general o los regímenes especiales del Convenio<sup>68</sup>.

#### CONCORDANCIA DEL RÉGIMEN GENERAL CON LOS REGÍMENES ESPECIALES

El artículo 319 de la DN 1/2004 (Sección Uno, Normas comunes) dispone en su segundo párrafo que: *“Las disposiciones de esta sección serán aplicables a ambos regímenes generales en tanto no se encuentren modificadas por normas específicas de ellos y, de igual modo y bajo la misma condición, a los regímenes especiales de percepción<sup>69</sup>”*

Asimismo, el artículo 412 (Sección Cuatro, Normas particulares) establece: *“Las disposiciones de esta sección no resultan de aplicación a los regímenes especiales de retención de la sección siguiente. No obstante, los agentes de recaudación comprendidos en sus Partes: Primera (Actividades Agropecuarias), Tercera (Empresas de Construcción) y Séptima (Tarjetas de Compra y de Crédito), deberán actuar, respecto de operaciones no comprendidas en las Partes mencionadas, de conformidad con la presente”*

---

<sup>68</sup> Estas disposiciones se encuentran en la Parte Undécima, art 452 y ss., y resultan aplicables sólo a los regímenes especiales de retención allí comprendidos. Como dijimos, nos resulta muy llamativo que en dicho acápite se mencione reiteradamente la palabra “percepción” dado que se trata de una norma específica para los regímenes especiales de retención. Posiblemente se trata de una desatención en el traslado de la ubicación de tales normas, que con anterioridad fueron de aplicación también para los regímenes generales de percepción y retención.

<sup>69</sup> Es decir, las normas comunes no son de aplicación a los Regímenes Especiales de Retención. Más adelante veremos que por su parte, las Normas particulares tampoco son de aplicación a los Regímenes Especiales, con excepción de tres Regímenes: Agropecuario, Empresas Constructoras, y Tarjetas de compra y de crédito.

En función de la inteligencia de las normas mencionadas se desprende el modo en que deben proceder aquellos sujetos que, en virtud de la actividad que desarrollan, se encuentran alcanzados por algún régimen especial, y asimismo cumplen con las pautas del régimen general de retención; concluyendo lo siguiente:

Los sujetos que desarrollen las actividades comprendidas en los regímenes especiales de retención, deben operar exclusivamente conforme a los mismos en razón de no estar alcanzados por las normas comunes ni por las normas particulares del régimen general de retención, con excepción del régimen de Actividades Agropecuarias, Empresas de Construcción, y de Tarjetas de Compra y de Crédito, ya que estos sujetos, cuando realicen operaciones no comprendidas en los regímenes especiales, deberán actuar conforme el régimen general de retención<sup>70</sup>.

Por último, merece efectuarse la siguiente aclaración: el análisis de la concordancia entre los regímenes especiales y el régimen general efectuado en el presente apartado, lo es sólo en relación a un sujeto en particular que se ve obligado, por aplicación de las normas vigentes, a actuar por distintos regímenes. Sin embargo, la aplicación conjunta<sup>71</sup> de los medios indirectos de pago por parte

---

<sup>70</sup> En estos casos, para estar obligados también por el régimen general, se deben cumplir con los requisitos que el mismo dispone, esto es: pauta de ingresos.

<sup>71</sup> Respecto del proceso productivo, y no de una operación concreta. No obstante, en el caso de la superposición entre el Régimen General de Retenciones y el Especial de Acreditaciones Bancarias existe, sino una simultaneidad, algo muy parecido a ella. Dicha superposición se ha transformado en uno de los temas que con mayor insistencia son motivo de las más variadas críticas.

de los distintos agentes en el proceso económico que involucra desde la compra o elaboración de un bien, hasta la efectiva producción del ingreso con su venta, constituye una práctica que en modo alguno se encuentra vedada por la normativa vigente. La superposición de los regímenes de recaudación es una realidad meticulosamente diseñada por la administración fiscal.

### AGENTES DE PERCEPCIÓN

Los agentes de percepción, son aquellos sujetos que por su profesión, oficio, actividad o función, le prestan al contribuyente un servicio o le transfieren un bien por el que reciben un monto dinerario, al cual adicionan el tributo que luego deben ingresar a las arcas fiscales.

### RÉGIMEN GENERAL DE PERCEPCIÓN

El régimen general se basa en la administración de padrones de contribuyentes que la propia Administración genera y publica mensualmente. Allí se consignan las alícuotas individuales que el agente debe aplicar cuando en cumplimiento de su obligación legal, actúa como enajenante de un bien o prestador de un servicio.

La Disposición Normativa serie "B" N° 38/95 fue la norma primigenia que incorporó el régimen de percepción en la Provincia de Buenos Aires, en virtud de la autorización legal emanada del actual artículo 203 del Código Fiscal.

Más de una década después, la Disposición Normativa serie “B” N° 70/2007<sup>72</sup> incorporó el sistema de administración de padrones de contribuyentes dentro del régimen general de percepción, según el cual se publica en la página web de ARBA un listado o padrón<sup>73</sup> de alícuotas adecuadas a cada sujeto pasible de retención y percepción. De este modo, se permite que los agentes, a fin de cumplir con las obligaciones a su cargo, arriben al monto que corresponde percibir o retener en cada operación económica que realizan.

#### OPERACIONES ALCANZADAS

Para que una operación resulte alcanzada por el régimen general de percepción, no existen ninguna condición más que la inclusión del sujeto en el respectivo padrón de contribuyentes, por el hecho de realizar actividad<sup>74</sup> en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

La excepción al criterio dispuesto, se da en el caso de sujetos no incluidos en el padrón de contribuyentes, en cuyo caso se debe verificar lo siguiente:

a) Respecto de la adquisición de las cosas muebles: entrega en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires;

<sup>72</sup> Publicada el 06/11/2007, y modificatoria de la DN 1/2004.

<sup>73</sup> Por disposición de la Resolución Normativa 28/2014, se posibilita la publicación por separado de los padrones generales de percepción y retención. Cuando se analicen las pautas de armonización que estableció la Comisión Arbitral respecto de Regimenes de Recaudación, veremos el sentido de esta disposición.

<sup>74</sup> En el Informe Técnico (ARBA) N° 045/011 se estableció: “No existe ninguna previsión, en el marco del régimen general de percepciones que, de manera particular, limite o excluya de la percepción a quien desarrolle la actividad de transporte”

b) Con relación a locaciones de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios: realización en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires<sup>75</sup>.

Es decir que, como criterio general para la aplicación del régimen basta con estar incluido en el padrón de contribuyentes, sin importar en absoluto el lugar de entrega o prestación del servicio. Mientras que en el caso de que un sujeto no se encuentre en el padrón, y con el claro fin de reducir la evasión fiscal, se agregó como pauta objetiva que sólo debe el Agente percibir cuando la entrega o prestación se efectúan en la Provincia de Buenos Aires.

#### ELEMENTO ESENCIAL

El elemento esencial en los regímenes de percepción es la factura o documento que respalda la operación<sup>76</sup>.

Se trata de un régimen amplio, ya que para su aplicación, tal como expresamos, sólo se requiere la inclusión en el padrón de contribuyentes. Y de forma excepcional, cuando un sujeto no se encuentre en el mismo, deberá verificarse concomitantemente que el lugar de entrega o prestación sea en la Jurisdicción Provincial.

---

<sup>75</sup> En el Informe Técnico (ARBA) N° 028/2011 se dispuso que las Agencias de Turismo que actuaban prestando sus servicios vía telefónica, y no tenían presencia física en la Provincia de Buenos Aires, no debían ser retenidas ni percibidas, dado que por la modalidad de prestación no quedaba acreditada la existencia de sustento territorial requerido por las normas del Convenio Multilateral.

<sup>76</sup> Esta es una afirmación que responde a la interpretación armónica de los artículos de la normativa aplicable, y considerando las opiniones del Fisco en relación a la procedencia y oportunidad en que debe practicarse la percepción.

En resumen, lo que priva en este régimen es el aspecto subjetivo, en tanto se trate de un sujeto que desarrolle actividad en la Provincia y se encuentre incluido en el padrón, con prescindencia del lugar de entrega o prestación.

#### **EXCLUSIÓN DE SUJETOS PASIBLES DE PERCEPCIÓN**

Se encuentran excluidos de sufrir percepciones y/o retenciones en los regímenes generales<sup>77</sup>:

- a) El Estado Nacional, los Estados Provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades; respecto de todos estos entes: sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas.
- b) Los sujetos desgravados o no alcanzados por el gravamen.
- c) Las operaciones realizadas por entidades financieras y compañías de seguros.
- d) Los que hubieren obtenido una reducción total de alícuotas de percepción y/o retención (alícuota cero "0"), conforme lo previsto en la Resolución Normativa N° 64/10 y modificatorias. Cuando la reducción o atenuación no sea total, deberá practicarse la percepción o la retención aplicando la alícuota que surja de los certificados correspondientes, en los términos y con los alcances establecidos en la citada la resolución.

---

<sup>77</sup> Artículo 322 de la DN 1/200, regula las exclusiones comunes tanto para los sujetos pasibles de percepción como de retención.



Adicionalmente, y sólo con relación a los regímenes generales de percepción<sup>78</sup> se encuentran excluidos:

- 1) Los que desarrollen actividades íntegramente fuera de la jurisdicción provincial.
- 2) Los contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral cuyo coeficiente, atribuible a la Provincia de Buenos Aires, resulte inferior a diez milésimos (0,1000).
- 4) Los distribuidores, droguerías y demás sujetos que intervengan en la comercialización mayorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas, que actúen como agentes de percepción del Régimen Especial de “Comercialización de medicamentos”.
- 5) Los que desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias.

Para la aplicación efectiva de las exclusiones mencionadas, resultan pertinentes las aclaraciones que hiciéramos en el título de este trabajo “*Exclusión de sujetos pasibles de retención*”<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> Art 339 de la DN 1/2004

<sup>79</sup> En el mismo se explicaba que, a los efectos de las exclusiones previstas, los agentes deberán aplicar las alícuotas que correspondan de acuerdo al padrón publicado, ya que la administración considera estas exclusiones junto con las demás circunstancias que correspondan conforme al procedimiento de cálculo de alícuotas vigente, en oportunidad de generar el mismo. Todo ello con excepción del certificado de reducción obtenido conforme la RN 64/2010, en los cuales se deberán aplicar las alícuotas allí consignadas hasta que sean actualizadas en el nuevo padrón.

## EXCLUSIÓN EN RAZÓN DE OBJETO

No deberá realizarse la percepción en los siguientes casos:

Cuando las cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios, tengan para el adquirente, locatario o prestatario el carácter de bienes de uso o representen para los mismos insumos destinados a la fabricación o construcción de tal tipo de bienes. El destino deberá ser declarado por el adquirente, locatario o prestatario al momento de concertarse la operación y deberá ser consignado por el vendedor, locador o prestador en la factura o documento equivalente.

Asimismo, también quedan excluidas las operaciones de compra-venta de petróleo crudo.

Resulta evidente que existe una imposibilidad práctica para reflejar este tipo de exclusiones en los padrones, ya que los mismos establecen alícuotas por sujeto sin tener información respecto del bien objeto de la operación. Es por ello que en este caso el agente debe apartarse de la alícuota consignada en el padrón y no aplicar el régimen, siempre que ocurran las condiciones dispuestas.

## EXCLUSIÓN EN RAZÓN DEL LUGAR DE PRESTACIÓN

Este tipo de exclusiones del régimen de percepción se corresponde con la recepción del principio según el cual una jurisdicción no puede trasponer los límites de su frontera en el ejercicio del poder de imposición<sup>80</sup>.

Así, resultan excluidas las siguientes operaciones:

a) Aquellas realizadas por empresas de electricidad, gas, agua, servicios cloacales y telecomunicaciones, cuando las mismas estén destinadas a inmuebles situados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

b) Las realizadas por entidades financieras comprendidas en la Ley N° 21.526 y entidades emisoras y/o administradoras de tarjetas de créditos y compra, cuando las mismas sean realizadas a través de sus casas matrices, sucursales, agencias, filiales u otras dependencias, asentadas en extraña jurisdicción.

c) Aquellas realizadas por compañías de seguros, reaseguros y de capitalización y ahorro, cuando las mismas tengan por objeto bienes situados o personas domiciliadas fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

d) Cuando se trate de aquellas realizadas a través del sistema de comercialización denominado "Venta Directa", y la entrega de bienes por parte de las empresas

---

<sup>80</sup> Actualmente receptado en el Fallo "Asociación de Bancos Públicos y privados de la República Argentina (ABAPPRA) c/ Buenos Aires, Provincia de /s acción declarativa de inconstitucionalidad" CSJN del 15/07/2014.

fabricantes y/o importadoras a sus revendedores se perfeccione en extraña jurisdicción.

#### EXCLUSIÓN SUBJETIVA PARTICULAR

La DN 1/2004 establece en el artículo 341 que las operaciones con consumidores finales<sup>81</sup> resultan excluidas de los regímenes de percepción. Se entenderá que los adquirentes, locatarios o prestatarios, revisten dicha condición cuando destinen los bienes, locaciones (de obra, cosas o servicios) y prestaciones de servicios para uso o consumo privado. Asimismo se considerará acreditado este destino cuando por la magnitud de la transacción pueda presumirse que la misma se efectúa con tal categoría de sujetos y en tanto la actividad habitual del enajenante, locador o prestador consista en la realización de operaciones con los mismos.

#### PADRÓN DE PERCEPCIÓN

---

<sup>81</sup> La definición de consumidor final no ha sido pacífica en el ámbito bonaerense, siendo receptada por los Decretos N° 3354/95, modificado luego por el Decreto N° 2782/96, y posteriormente la sanción del Decreto 4002/2000. Los referidos decretos buscaron "echar luz" sobre la aplicación del Pacto Fiscal, siendo un motivo central del conflicto el tratamiento de los servicios. El Fisco emitió opinión a través de los informes de la GGTTYC 173-96 y 14-00. La definición vigente considera que una venta es efectuada a consumidor final cuando los bienes son adquiridos para uso o consumo, no incorporándolos al desarrollo de una actividad económica privada posterior. Es por ello que la venta al Estado es considerada efectuada a consumidor final. El decreto 4002/2000 establece: Art. 1° - Sustituyese el artículo 1° del Decreto 3.354/95, texto según artículo 1° del Decreto 2.782/96, por el siguiente: "*Artículo 1° - A los fines de lo dispuesto en el artículo 179 del Código Fiscal (t.o. 1999 y sus modificatorias) y último párrafo del artículo 1° de la Ley N° 11.518, se entiende que las industrias realizan ventas a consumidor final cuando los bienes sean adquiridos para uso o consumo, no incorporándolos al desarrollo de una actividad económica privada posterior. Cuando se trate de la comercialización de combustibles líquidos y/o gas natural, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 179 del Código Fiscal (t.o. 1999 y sus modificatorias), se entiende que las industrias expenden al público cuando los bienes no sean adquiridos con el ánimo de revenderlos*".

El padrón de contribuyentes está conformado por 16 grupos (1A a 16P), a cada uno de los cuales le corresponde una alícuota de percepción que puede oscilar entre el 0% y el 8%.

Para establecer la alícuota aplicable a cada contribuyente, se utiliza la siguiente tabla conformada de dieciséis (16) grupos, a cada uno de los cuales le corresponde una alícuota de percepción:

Alícuota de Percepción	Grupo
0,00%	1 A
0,10%	2 B
0,15%	3 C
0,20%	4 D
0,30%	5 E
1,50%	6 F
2,50%	7 G
2,60%	8 H
2,70%	9 I
3,00%	10 J
3,20%	11 K
3,50%	12 L
4,00%	13 M
5,00%	14 N
6,00%	15 O
8,00%	16 P

El padrón incluye a la totalidad de los contribuyentes de la Provincia de Buenos Aires<sup>82</sup>, y debe ser actualizado mensualmente y puesto a disposición de los agentes de recaudación con una antelación no menor a 7 días hábiles de su

<sup>82</sup> También engloba los sujetos que revisten el carácter de contribuyentes locales de otras jurisdicciones o se encuentran tributando bajo las normas del Convenio Multilateral en extraña jurisdicción, siempre y cuando dichos sujetos hayan sido informados por las jurisdicciones locales o por la Comisión Arbitral, en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° 4/2011.

entrada en vigencia, que se producirá a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, cuando el agente de percepción sea una empresa prestataria de servicios de electricidad, gas, agua, cloacas o telecomunicaciones, el padrón que la Autoridad de Aplicación publique tendrá vigencia trimestral

Para determinar la pertenencia del contribuyente a alguno de los grupos se aplicará el mecanismo de cálculo establecido en la Resolución Normativa N° 02/2013. Dicha norma estableció un proceso único de cálculo muy sofisticado para fijar las alícuotas aplicables a los regímenes generales de percepción, retención, y especial sobre acreditaciones bancarias. El mismo procura establecer alícuotas más precisas<sup>83</sup>, que se correspondan con el giro económico y la real situación de cada sujeto obligado.

A fin de acceder al padrón vigente o de periodos anteriores, los agentes de percepción deberán ingresar en el sitio web de ARBA, su CUIT y CIT correspondientes. La consulta puede efectuarse:

a) respecto a la totalidad de los padrones publicados,

---

<sup>83</sup> Dicha expresión, extraída de los Considerandos de la citada Resolución, revela que la intención de la Administración es lograr que ingrese vía regímenes de recaudación la mayor parte, y de ser posible toda, la obligación tributaria.

b) respecto de un determinado contribuyente en particular,

c) por el sistema opcional de consulta en lote.

El padrón también podrá ser consultado por los sujetos pasibles de percepción, a cuyo efecto deberán ingresar su CUIT y CIT.

Cuando el agente de percepción realice una operación con un sujeto no incluido en el padrón de contribuyentes deberá percibir el impuesto aplicando la alícuota máxima establecida en el mismo (desde junio de 2013, con la sanción de la Resolución Normativa 013/13, al 8%)

Asimismo, en caso de desperfectos técnicos en la página web que impidan consultar el padrón, se deberá aplicar, excepcionalmente, una alícuota de 3%

#### **CÁLCULO DE LAS PERCEPCIONES**

La norma establece dos alternativas:

1) Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente, se puede detraer:

a) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales.

- b) Los conceptos a que se refieren los artículos 188 inciso a) y 189 inciso a) del Código Fiscal.

O

2) Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente, pudiendo detraerse:

- a) El Impuesto al Valor Agregado, cuando el adquirente, locatario o prestatario revista la condición de responsable inscrito ante dicho gravamen.

- b) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo II del Título II de la Ley nacional N° 24.674 (bebidas alcohólicas), cuando se trate de bienes vendidos a fabricantes o fraccionadores que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional.

- c) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo IV del Título II de la Ley nacional N° 24.674 (bebidas alcohólicas, jarabes, extractos y concentrados), cuando se trate de jarabes, extractos y concentrados vendidos a fabricantes que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional.

- d) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales.



e) Los conceptos a que se refiere el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal.

### **MONTO MÍNIMO**

A los efectos de practicar la percepción, el importe de la operación, deducidos los conceptos referidos, deberá ser igual o superior a 50 pesos<sup>84</sup>.

Se encuentran exceptuadas las operaciones realizadas por el sistema de comercialización denominado "Venta Directa", que no están sujetas a monto mínimo.

### **OPORTUNIDAD DE LA PERCEPCIÓN. OPCIÓN POR LO DEVENGADO**

El agente de percepción podrá optar por efectuar el ingreso conforme el criterio de lo devengado<sup>85</sup>, es decir, obligarse a ingresar los percepciones practicadas en los documentos emitidos, sin importar si las mismas hubieren sido cobradas o no.

Se trata de una especie de ficción jurídica, dado que constituye un modo opcional del agente para cumplir con su obligación de ingresar la percepción por las facturas emitidas, pero sin perjuicio de que la percepción real ocurre en el momento del pago<sup>86</sup>, según interpretamos, y conforme lo dispone el art. 346 en su

---

<sup>84</sup> Destacamos que este valor mínimo refiere al monto de la operación, no siendo de aplicación respecto del monto resultante de la percepción, el cual no tiene una limitación directa.

<sup>85</sup> La norma no define el concepto de devengado, motivo por el cual es válido recurrir a las normas contables emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), o a otras normas impositivas que lo precisen. No obstante, pensamos que una operación se encuentra devengada cuando se hayan producido los actos, actividades, o hechos sustanciales que la generan.

<sup>86</sup> No es esto lo que opina el Fisco, ver cita 21

primera oración cuando menciona “*Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 326*”

Ejercida la opción, el criterio resultará de aplicación para la totalidad de las operaciones alcanzadas por el régimen general, y deberán ingresarse en un único pago, hasta el día 12 del mes calendario inmediato siguiente.

El ejercicio de la opción deberá ser comunicado por el agente de percepción en el momento de inscribirse en tal carácter, mediante nota que se presentará a la administración fiscal por duplicado.

Es importante mencionar que el ejercicio de esta opción, a pesar del posible perjuicio financiero que le pueda provocar al agente en aquellos casos en donde no se perciba en efectivo el monto de la operación, es la variante más elegida entre los agentes<sup>87</sup>, entendemos que por la simplicidad que otorga en términos de administración.

Por último, resulta interesante hacer mención a que, como hemos dicho, en la práctica la percepción funciona con el documento que respalda la operación, pero que sin embargo la norma de aplicación (art. 326 de la DN 1/2004) dispone que tanto las retenciones como las percepciones deben efectuarse en el momento del pago.

Esto nos puede llevar a plantear algunos interrogantes<sup>88</sup> vinculados a quienes hacen uso de esta opción, entre ellos:

---

<sup>87</sup> Aproximadamente el 90% de los Agentes optan por la opción de ingresar las percepciones conforme el criterio de devengado.

<sup>88</sup> Por ejemplo, respecto de los agentes de percepción que actúen por el criterio de lo percibido, puede plantearse la siguiente inquietud: ¿El padrón de qué mes corresponde que utilice el agente? El vigente al emitir el comprobante o aquel vigente al momento de recepción del pago? Consideramos que de mantener a

¿Puede el sujeto pasivo de la percepción computarse la misma con la sola recepción del documento, aún sin haber efectuado el pago? Desde nuestro punto de vista, no, dado que jurídicamente no hubo percepción. Pero sin embargo su cómputo en la práctica no es objetado por el Fisco, que interpreta que la percepción se realizó con la emisión del documento que respalda la operación. Por otra parte, ¿puede el agente configurar la figura de defraudación ante el incumplimiento del ingreso en relación a operaciones que aún no fueron cobradas? Entendemos que no, porque el agente no mantuvo en su poder fondos de terceros con posterioridad al vencimiento de la obligación.

#### REGÍMENES ESPECIALES DE PERCEPCIÓN

Los regímenes especiales de percepción son aplicados a un sector económico en particular, a sujetos que desarrollen ciertas actividades contempladas en la Sección Tres de la DN 1/2004, con prescindencia del monto de ingresos que hubieran tenido en el ejercicio anterior, pero debiendo cumplir con la condición de territorialidad que se proyecta a todos los regímenes.

---

rajatablas lo que dispone el art. 326, es decir, que la percepción sólo ocurre con el pago, debe tomarse el padrón de éste último momento, mas no es esto lo que sucede en la realidad. El Fisco en la consulta que mencionáramos en la cita 21 de éste trabajo, opinó que se debe utilizar el padrón vigente al momento de emitir la factura, en razón de interpretar que el art. 326 se refiere al momento de ingresar las deducciones. No estamos para nada de acuerdo con tal interpretación, pensamos que la norma es clara y dispone que tanto las retenciones como las percepciones deben efectuarse en el momento del pago. Mas aún, con la interpretación del Fisco, se llega a la contradicción de que un agente de percepción que cumple con su obligación por la opción de devengado, debe, por el art 326, ingresar los montos en el momento del pago, pero el art 346 dispone "*Sin perjuicio de lo establecido en el art 326*", es decir, sin perjuicio de que se debe ingresar la percepción en el momento del pago, se deben ingresar por el criterio de lo devengado, hasta el día 12 del mes siguiente. Como se ve, ambos artículos no pueden coexistir en armonía. Finalmente, creemos que debería modificarse la norma, y disponer clara y concretamente, que las percepciones se producen con la entrega del documento que respalda la operación, tal como lo dispone la Ciudad de Buenos Aires, en la Resolución General AGIP 939/2013.

En los regímenes especiales de percepción, con excepción del denominado “*Venta de Cerveza y otras bebidas*”<sup>89</sup>, a los fines de determinar el monto a percibir se deben aplicar las alícuotas que dispone cada régimen especial.

#### **OPERACIONES ALCANZADAS EN LOS REGÍMENES ESPECIALES DE PERCEPCIÓN. TERRITORIALIDAD**

Hemos mencionado en el transcurso de este trabajo que tempranamente el Fisco privilegió el carácter de contribuyente de un sujeto por sobre el lugar donde se efectuaban las operaciones, a través de diversos informes<sup>90</sup>. En ese orden de ideas se ha definido al régimen de percepción como aquel en donde lo que priva es el carácter subjetivo, y sólo excepcionalmente son consideradas pautas de territorialidad.

Entre dichas excepciones, referimos bajo el título “*Exclusión en razón del lugar de prestación*” aquellas operaciones que por efectuarse respecto de inmuebles, cosas o personas situadas fuera de la jurisdicción provincial, resultan excluidas tanto del régimen general de percepción como de los regímenes especiales, en tanto no sean modificadas por ellos<sup>91</sup>.

#### **DETALLE DE REGÍMENES ESPECIALES CONTEMPLADOS EN LA SECCIÓN TRES DE LA DN 1/2004**

<sup>89</sup> Se trata de un régimen *sui generis*, ya que combina la utilización del padrón general con características de régimen especial.

<sup>90</sup> 121-95, 53/1996 y más recientemente en el 242/2006.

<sup>91</sup> Art 347 DN 1/2004

## COMERCIALIZACIÓN MAYORISTA DE COMBUSTIBLES LÍQUIDOS

Quienes produzcan, refinen, importen, o intervengan en la comercialización mayorista de combustibles líquidos derivados del petróleo, deberán actuar como agentes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en toda operación de venta que realicen a sujetos que desarrollen actividades en la Provincia de Buenos Aires, ya sea que se trate de contribuyentes locales o comprendidos en las normas del Convenio Multilateral<sup>92</sup>. Los sujetos pasivos son aquellos que comercializan de forma mayorista estos bienes, o los expendedores al público consumidor final de los mismos, no debiendo realizarse la percepción cuando no revistan tal carácter.

## REFINERÍAS, EN OPORTUNIDAD DE VENDERLE COMBUSTIBLES LÍQUIDOS A LAS COMPAÑÍAS DE TRANSPORTE DE PASAJEROS Y CARGA

Las refinerías deberán actuar en el carácter de agentes de percepción con relación a las operaciones de venta de combustibles líquidos que efectúen a las compañías que presten el servicio de transporte carretero de cargas y/o de pasajeros de corta, media y larga distancia, en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires<sup>93</sup>.

<sup>92</sup> Para liquidar la percepción, se aplicará la alícuota del tres con cuarenta por ciento (3,40%). Cuando corresponda efectuar la percepción a sujetos comprendidos en las Normas del Convenio Multilateral, la alícuota será del uno con setenta por ciento (1,70%).

<sup>93</sup> A fin de liquidar la percepción, se aplicarán las mismas alícuotas que el régimen de combustibles (3,4% local y 1,7% CM)

## SECTOR AUTOMOTRIZ (PARTE DEROGADA POR RESOLUCION NORMATIVA 58/2008)

### COMERCIALIZACIÓN DE MEDICAMENTOS

Los laboratorios de productos medicinales, las droguerías, las cooperativas de provisión farmacéutica y, en general, quienes elaboren, fabriquen, fraccionen, abastezcan, o intervengan en la comercialización mayorista de los bienes definidos en el artículo 367<sup>94</sup>, deberán aplicar éste régimen especial de percepción.

Resultan excluidos como sujetos pasibles de percepción, aquellos que sean intermediarios en relación a la comercialización de los bienes comprendidos en el régimen, y los laboratorios de medicamentos y productos medicinales.

Los sujetos obligados por el presente régimen especial, deben actuar con exclusividad en el mismo<sup>95</sup>, y debiendo aplicar las alícuotas establecidas en el artículo 370 de la DN 1/2004, que dispone lo siguiente:

En el caso de medicamentos, drogas, principios activos etc., al 5% en las operaciones entre mayoristas<sup>96</sup>, y al 3% en las operaciones de venta al sujeto minorista. De tratarse de otros bienes, locaciones o prestaciones de servicios, o cualquier bien no comprendido en la definición del referido artículo 367, se aplicará el 2,5 % si operara con un responsable inscripto, y el 3% si el sujeto pasible revistiera la condición de monotributista.

<sup>94</sup> Medicamentos, principio activo o droga farmacéutica, especialidades medicinales o farmacéuticas.

<sup>95</sup> Quedando excluidos de actuar en el régimen general

<sup>96</sup> Se reduce a 1% si se trata de un sujeto inscripto en Convenio Multilateral.

#### COMERCIALIZACIÓN DE REVISTAS E IMPRESOS DE VENTA CONDICIONADA

Las empresas editoras o importadoras deberán actuar como agentes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con relación a las operaciones realizadas en la Provincia de Buenos Aires, de venta de revistas y otros impresos cuya exhibición al público se encuentre restringida. La percepción abarcará el impuesto total correspondiente a las etapas de comercialización en la Provincia de Buenos Aires (representación, distribución, agencia y venta al público). La alícuota a aplicar es del 3%.

#### VENTA DE CERVEZAS Y OTRAS BEBIDAS (PARTE DEROGADA POR RESOLUCION NORMATIVA 59/2012)

#### OPERACIONES DE IMPORTACIÓN DEFINITIVA PARA CONSUMO

La Dirección General de Aduanas, actuará como agente de percepción respecto de las operaciones de importación definitiva para consumo de mercadería realizada por contribuyentes de la Provincia de Buenos Aires

Se deberán practicar las percepciones correspondientes, en oportunidad de verificarse el registro de la solicitud de destinación respectiva a través del sistema informático María.

No deberá realizarse la percepción cuando las mercaderías que se importen en forma definitiva tengan como destino el uso o consumo particular del importador, o revistan los mismos, el carácter de bienes de uso. La alícuota aplicable será de 2,5% cuando se trate de contribuyentes comprendidos en las normas del

Convenio Multilateral, y de 3% para los contribuyentes locales de la Provincia de Buenos Aires.

#### DETALLE DE OTROS RÉGIMENES CONTEMPLADOS EN RESOLUCIONES NORMATIVAS ESPECÍFICAS

##### RÉGIMEN DE PERCEPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS PARA LA VENTA DE CERVEZAS Y OTRAS BEBIDAS

Las industrias elaboradoras de cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados y, en general, quienes elaboren, fabriquen, fraccionen, abastezcan o intervengan en la comercialización mayorista de dichos tipos de bienes, deberán actuar de acuerdo con las normas que regulan el Régimen General de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en tanto no resulten modificadas por las previsiones específicas que se disponen en la Resolución Normativa N° 59/2012<sup>97</sup>.

Se trata de un régimen que podríamos denominar *sui generis*, *mixto* o *combinado*, ya que reúne elementos de un régimen especial, y también del general.

Respecto de los bienes vinculados a la actividad del régimen<sup>98</sup>, los agentes deben actuar aplicando, en todos los casos, la alícuota del 3%, siempre que no se haya superado la pauta de ingresos de diez (10) millones de pesos, mencionada en el artículo 320 de la DN 1/2004.

Una vez superado el tope de ingresos, deberán utilizar el padrón del régimen general por todas sus operaciones, ya sea que incluyan o no los bienes específicos del régimen.

<sup>97</sup> El Régimen entró en vigencia el 1° de marzo de 2013.

<sup>98</sup> Cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados.



Asimismo, quedan comprendidos en el régimen los comisionistas y demás intermediarios que actúen en nombre propio y por cuenta de los agentes.

#### RÉGIMEN DE PERCEPCIÓN ÁREAS COMERCIALES NO CONVENCIONALES (FERIAS, MERCADOS, O SIMILARES)<sup>99</sup>

Los administradores (titulares o sujetos de la explotación, personas físicas o jurídicas, sociedades o asociaciones, incluso entes públicos nacionales, provinciales y municipales) de áreas comerciales no convencionales (ferias, mercados o similares) ubicadas en la Provincia de Buenos Aires, deberán actuar como agentes de percepción, con relación a los sujetos que realicen actividades en dichos predios. Los agentes deberán percibir por mes calendario y por cada uno de los puestos donde se realicen las actividades, un importe de pesos ciento cincuenta (\$150).

La percepción será efectuada por el administrador, en oportunidad del cobro del alquiler, canon, o cualquier otra retribución o concepto que se abone por la utilización del puesto.

#### COMPENSACIÓN

Los sujetos comprendidos en el *Régimen Especial de Combustibles Líquidos*<sup>100</sup>, *de Comercialización de medicamentos y de Venta de Cervezas y otras bebidas*, deben efectuar una compensación automática cuando resulten simultáneamente

<sup>99</sup> Incorporado por la RN 019/2013 y modificado por la RN 032/2014. Establece un valor fijo de \$ 150 que deben percibir los administradores de esas ferias a los sujetos que comercialicen en forma mayorista o minorista productos textiles, calzado, golosinas, alimentos, relojes, aparatos electrónicos, etc.

<sup>100</sup> En el caso de éste régimen, se trata de una opción, dado que la norma utiliza la expresión: “podrá”, art 353 DN serie 1/2004.

agentes y sujetos pasibles de los regímenes especiales mencionados. La compensación operará del siguiente modo:

- 1) Si el monto de las percepciones practicadas en el mes, resultara inferior a las que se les hubiese efectuado en el mismo período, computarán la diferencia en la declaración jurada del anticipo mensual correspondiente.
- 2) En el supuesto de que las percepciones practicadas resultaran superiores a las que se les hubiese efectuado, deberán ingresar la diferencia resultante.

---

#### **SUJETOS EXCLUIDOS DE LOS REGÍMENES ESPECIALES DE PERCEPCIÓN**

Con relación a los Regímenes especiales de percepción, existen sujetos que se encuentran excluidos conforme lo dispuesto por el art. 322 de la DN serien 1/2004.

Los mismos son los siguientes:

- ✓ Sujetos exentos
- ✓ Quienes desarrollen la actividad de comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados, cuando los valores de compra y de venta sean fijados por el Estado.
- ✓ El comercializador mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos.
- ✓ El acopiador de productos ganaderos que por cuenta propia comercialice los mismos (Inciso sustituido por Ley N° 14.394 (B.O. 15/11/2012) vigente 01/01/2013).

- ✓ Los comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga

Por su parte, en cada uno de los regímenes especiales existen sujetos excluidos dispuestos por las normas específicas de ellos, motivo por el cual el agente deberá considerar tanto estos últimos como los primeros que mencionáramos, a los fines de no practicarles la percepción.

#### **EMISIÓN DE NOTAS DE CRÉDITO. DEVOLUCIÓN DE IMPORTES PERCIBIDOS. LIMITACIÓN**

La Resolución Normativa N° 10/2008 estableció en qué supuestos los agentes de percepción quedan habilitados para devolver al sujeto percibido (mediante la emisión de notas de crédito), percepciones efectuadas con anterioridad.

La norma en su artículo 2 expresa: *"La liquidación de la percepción para su devolución al sujeto percibido procederá, únicamente, cuando las notas de crédito se emitan:*

- 1. Como consecuencia de la anulación total de la operación instrumentada mediante la emisión anterior de la factura o documento equivalente; o*
- 2. Para efectuar un ajuste del importe de la percepción oportunamente practicada, por haber resultado errónea su liquidación."*

Asimismo, la Resolución Normativa N° 36/2011, en aras de precisar los alcances de las limitaciones, agregó dos párrafos al artículo 2 de la Resolución Normativa N° 10/2008, que disponen: *"Los supuestos enumerados precedentemente resultan taxativos, siendo los únicos en los que se permitirá la utilización por los agentes de*

*percepción de la nota de crédito a los fines indicados. Se considerará asimismo automáticamente operada en estos casos, la autorización a la que refiere el tercer párrafo del artículo 133 del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011).*

*La devolución y/o compensación en todo otro caso de percepción errónea o en exceso, debe ser tramitada por el contribuyente involucrado por intermedio del procedimiento reglado en el citado artículo 133, siguientes y concordantes, del mencionado plexo legal, o por los agentes con la debida autorización de aquellos".*

En definitiva, la norma establece los casos en que es procedente la devolución de las percepciones por parte del agente, no admitiendo otros supuestos<sup>101</sup>. Así, por ejemplo, si se produce una anulación parcial de la operación, no resultará procedente la devolución de lo oportunamente percibido por parte del agente<sup>102</sup>.

#### **CONCORDANCIA DEL RÉGIMEN GENERAL CON LOS RÉGIMENES ESPECIALES**

El artículo 319 de la DN 1/2004 de la Sección Uno (Normas comunes) dispone en su segundo párrafo que: *“Las disposiciones de esta Sección serán aplicables a ambos regímenes generales en tanto no se encuentren modificadas por normas específicas de ellos y, de igual modo y bajo la misma condición, a los regímenes especiales de percepción”*

El artículo 338 comprendido en la Sección Dos de las Normas particulares establece: *“Los agentes de percepción comprendidos en el régimen especial para*

<sup>101</sup> Hacemos hincapié en que la limitación es sólo a los efectos de devolver una percepción practicada incorrectamente, mas ello no implica que se puedan efectuar notas de crédito por otros motivos.

<sup>102</sup> En caso de que lo percibido erróneamente en exceso ya hubiera sido ingresado, se podrá compensar en periodo posteriores, en la forma y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación, según lo dispone el 4to párrafo del art.103 del Código Fiscal. Se hace notar que hasta el momento no se han establecido dichas formas y condiciones. Por último mencionar que en el caso de agentes de retención, la compensación procede previa autorización de la Autoridad de Aplicación, según lo dispone el 5to párrafo del referido art. 103.

*la comercialización de productos utilizados en medicina humana (Parte Cuarta de la Sección siguiente), se encuentran excluidos de actuar como tales en operaciones distintas a las previstas en tal régimen especial, en tanto que los agentes de percepción comprendidos en los regímenes especiales para la comercialización de combustibles líquidos, de las Partes Primera y Segunda de la Sección siguiente, actuarán de conformidad al presente régimen general respecto de operaciones que no involucren la venta de combustibles líquidos derivados del Petróleo”*

Por último, el artículo 347 comprendido en la misma Sección Dos (Normas particulares) establece: *“Las disposiciones de esta Sección serán aplicables a los regímenes especiales de percepción en tanto no se encuentren modificadas por normas específicas de ellos”*

En función de la inteligencia de las normas mencionadas se desprende el modo en que deben operar aquellos sujetos que, en virtud de la actividad que desarrollan, se encuentran obligados a actuar por algún régimen especial, y asimismo cumplen las pautas del régimen general de percepción.

Los sujetos que desarrollen las actividades comprendidas en los regímenes especiales de percepción, y asimismo cumplan las condiciones para resultar obligados por el régimen general de percepción, actuarán conforme a este último respecto de las operaciones no incluidas en los regímenes especiales respectivos.

Lo mencionado no es de aplicación para el Régimen de Comercialización de Medicamentos, ya que en ese caso los agentes deben actuar exclusivamente

conforme a ese régimen especial. Asimismo, respecto de los pagos que reciban estos últimos agentes, no serán retenidos por los siguientes regímenes:

- ✓ El régimen general de retención, en tanto adquieran medicamentos a cualquier agente que intervenga en la venta minorista.
- ✓ El régimen especial de proveedores del Estado, por los pagos que reciba.

Por último, en el caso del régimen especial de comercialización de combustibles, cuando los agentes incluidos en este régimen especial, realicen operaciones no comprendidas en los citados regímenes especiales, deberán actuar conforme el régimen general.

#### ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN. RESOLUCIONES DE LA COMISIÓN ARBITRAL

La Comisión Arbitral, como Autoridad de Aplicación que vela por el cumplimiento de las normas del Convenio Multilateral y dicta resoluciones (en casos concretos, y generales interpretativas) en consecuencia, también se ha expedido<sup>103</sup> respecto de las pautas que deben seguir las jurisdicciones adheridas en el establecimiento armónico de los regímenes de recaudación Provinciales. Esto con el objeto de evitar que mediante la utilización desmedida de la herramienta, o utilizando diversos presupuestos como condición para su aplicación, se vulneren las

---

<sup>103</sup> Sin embargo, la facultad de la Comisión Arbitral para dictar normas que obliguen a las jurisdicciones en relación a los regímenes de recaudación, es un tema ampliamente controvertido, siendo la opinión mayoritaria (y a la cual adherimos) que la misma no existe. Entre las funciones de la Comisión Arbitral que surgen del texto del Convenio, y sus normas complementarias, no se encuentra contemplada la facultad para intervenir en el diseño de normas que armonicen la aplicación de los regímenes de recaudación.

disposiciones del Convenio Multilateral<sup>104</sup>, en cuanto mecanismo que evita la doble o múltiple imposición.

En virtud de ello se han sancionado en el transcurso del tiempo una serie de resoluciones<sup>105</sup> que fijan parámetros razonables a los que deberían ceñirse las jurisdicciones adheridas, en aras de propender a una equilibrada, armónica y razonable distribución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Así, la Resolución General N° 61/1995 definió las pautas básicas<sup>106</sup> a las que debían sujetarse estos regímenes de retención o percepción, siendo la misma apelada ante la Comisión Plenaria por la Provincia de Buenos Aires; de ese recurso se corrió traslado a todas las jurisdicciones, y lo respondieron las de Santiago del Estero, Neuquén, Río Negro, Jujuy y Córdoba.

La cuestión fue dirimida finalmente por la Resolución General N° 4/1996 de esa Comisión.

Actualmente, rige la Resolución General N° 4/2011 modificatoria de la Resolución General N° 3/2010, que dispuso, con vigencia a partir del primero de octubre de 2011, que los regímenes de recaudación (retención, percepción y/o recaudación

---

<sup>104</sup> Texto vigente sancionado el 18/08/1977 en Salta.

<sup>105</sup> La Resolución General N° 61/95, que fuera modificada por la Resolución General C.P. N° 4/96, la Resolución General N° 4/06, la Resolución General N°3/2010, y la actualmente vigente: Resolución General N° 4/2011. Ésta última resolución se encuentra contenida en la Resolución General C.A. 2/2014, art 53 al 64.

<sup>106</sup> Como aspectos centrales de dicha norma podemos resaltar: en materia de percepciones, sólo se podían hacer efectivas en el lugar de de entrega o prestación. Como hemos mencionado no fue éste finalmente el criterio que adoptó la Provincia. Por otra parte la Comisión se compromete a efectuar estudios para dictar un régimen único de retenciones y percepciones, debiendo ser elevado al Plenario en 180 días. Al día de la fecha, dicho régimen no ha sido establecido.

bancaria), que establezcan las jurisdicciones debían observar las siguientes pautas que se indican a continuación:

a) *Con relación a regímenes de retención*<sup>107</sup>:

*1. Podrán designar como agentes de retención a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aun cuando se encuentren exentos o no alcanzados*<sup>108</sup> *por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;*

Se hace notar cómo la habilitación de esta norma es más amplia que la receptada en la DN 1/2004, donde de la armonía de los artículos 318, 319 y 320, se desprende que los agentes deben ser contribuyentes de la Provincia.

*2. Podrán resultar sujetos pasibles de retención aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo;*

Esto nos parece razonable como punto de partida para la aplicación de cualquier régimen, más no suficiente. No obstante ello, la DN 1/2004, ha avanzado un poco más, disponiendo, en su artículo inicial (318) que *“tales sujetos deberán actuar como agentes de recaudación respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la medida en que los ingresos fueren atribuibles a la jurisdicción provincial”*

---

<sup>107</sup> Obsérvese como la norma no distingue entre regímenes especiales o generales de retención.

<sup>108</sup> En la redacción de la DN 1/2004 como así también en el Informe Técnico N° 53/1996, se receptó el concepto de que para ser obligado como agente de recaudación, el sujeto debe ser contribuyente. Sin embargo esta norma dispone una amplitud mayor para los posibles obligados.



*3. Respecto de contribuyentes comprendidos en el régimen general del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá<sup>109</sup> obligar a tomar como base de cálculo para la retención sólo hasta el 50 % del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el 50 % de la que corresponda a la actividad gravada;*

La base de cálculo reducida sólo ha sido receptada en la DN 1/2004 para los regímenes especiales de retención, en las disposiciones comunes de la Parte Undécima, y no para los regímenes generales. Asimismo, en relación a la reducción de alícuotas dispuesta por la norma, no hemos verificado en casos tomados como ejemplo, ningún tipo de morigeración como consecuencia de la incorporación de un sujeto al Convenio Multilateral.

*4. Respecto de contribuyentes comprendidos en regímenes especiales del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención, la proporción de base imponible que de acuerdo con los mismos, le corresponda;*

Se formulan iguales consideraciones que las efectuadas en el punto precedente.

---

<sup>109</sup> La utilización de la palabra “podrá” en la redacción nos parece cuanto menos extraña, y revela, desde nuestro punto de vista, el nulo o escaso poder de sujeción que tiene la Comisión Arbitral sobre las jurisdicciones en este tema. Disponer una limitación bajo el manto de una facultad, nos resulta verdaderamente llamativo.

*5. La alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma;*

Esta disposición nos parece un tanto imprecisa, en tanto no surge con claridad si refiere a cada régimen en particular o a los mismos considerados en conjunto. Por otra parte, por diversas situaciones vinculadas generalmente a incumplimientos del contribuyente, la alícuota de retención puede superar la tasa del gravamen. De igual modo, y aunque la norma se cumpliera rigurosamente, la misma no evita el problema que puede causar la superposición de los regímenes de recaudación.

*b) Con relación a regímenes de percepción:*

*1. Podrán designar como agentes de percepción a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aun cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;*

*2. Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones:*

*i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva;*

*ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas;*

Se refiere a aquellos contribuyentes que no estando inscriptos en una jurisdicción, la incorporan en sus declaraciones asignándole base imponible.

*iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de:*

*a. Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción;*

*b. Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción.*

Para dar cumplimiento a este último ítem (iii), ARBA sancionó la Resolución Normativa N° 3/2012, donde establece el mecanismo mediante el cual los demás Fiscos<sup>110</sup> y la Comisión Arbitral<sup>111</sup> deberán informar las situaciones contempladas, a los efectos de hacer operativa la norma descripta.

Es así que, cuando un sujeto es informado por la jurisdicción respectiva en tiempo y forma, y bajo el procedimiento previsto, debe ser incorporado al padrón de

---

<sup>110</sup> Respecto del punto a)

<sup>111</sup> Respecto del punto b)

percepciones con alícuota cero<sup>112</sup>. Ocurre que en la práctica los Fiscos no cumplen en tiempo y forma la manda dispuesta en relación al deber informar sus contribuyentes locales exclusivamente inscriptos en una jurisdicción<sup>113</sup>, motivo por el cual, en muchos casos, se desvirtúa en la práctica el cumplimiento de la misma.

*c) En el caso de los regímenes de recaudación bancaria, no podrá incluirse como pasibles de los mismos a aquellos sujetos cuyo sustento territorial y/o carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones”.*

Esta limitación, que en resoluciones anteriores era aplicable a todos los regímenes, ahora sólo rige para el régimen de recaudación bancaria. El Fisco Provincial utiliza tímidamente el régimen de acreditaciones bancarias para cobrar deuda perteneciente al impuesto Inmobiliario y al Impuesto a los Automotores. Asimismo incorpora normalmente al padrón bancario a sujetos inscriptos en la Administración Federal de Ingresos Públicos con domicilio en la Provincia, por considerar que en razón de esa circunstancia, los sujetos poseen sustento territorial en la jurisdicción Provincial, y se deben dar de alta en la misma.

---

<sup>112</sup> Es en virtud de esta obligación que sólo rige para el régimen de percepción, que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires sancionó la Resolución Normativa N° 34/14, mediante la cual se han desdoblado los padrones vigentes. El objetivo fue permitirle a la Administración no incluir en el padrón de retención al sujeto informado por otra jurisdicción, para que, de ese modo, quede alcanzado por una eventual retención en Provincia de Buenos Aires, a la alícuota máxima (4%). Antes de la sanción de esta norma, con la publicación del padrón unificado, no existía otra posibilidad que subir al sujeto informado, y se lo hacía también con alícuota cero en el régimen de retención, pese a que no era una obligación dispuesta por la RG N° 04/2011.

<sup>113</sup> Se hace notar que cuando un sujeto es informado como contribuyente local de más de una jurisdicción, el mismo no es incorporado al padrón con alícuota cero, por no cumplir exactamente con lo que estipula la norma.

## REGIMENES DE RECAUDACIÓN EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES Y EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES. ANÁLISIS COMPARATIVO

En el presente acápite se efectuará una comparación entre los regímenes de recaudación que utiliza la Provincia de Buenos Aires y aquellos que aplica la Ciudad de Buenos Aires. Diferencias estructurales en el grado de desarrollo de ambas jurisdicciones, territoriales, políticas y económicas son reflejadas en el diseño y evolución de los regímenes de recaudación que las Administraciones Tributarias fueron estableciendo en el transcurso del tiempo.

No podemos dejar de mencionar que la Provincia de Buenos Aires ha sido la precursora de los cambios más importantes en el diseño e implementación de los regímenes de recaudación, desde la incorporación primigenia del régimen de acreditaciones bancarias en el año 2002 a través de la Ley N° 12837<sup>114</sup>, hasta el novedoso establecimiento de padrones de alícuotas por perfil de contribuyente incorporadas en el año 2007 y rediseñadas en febrero de 2013 con la sanción de la Resolución Normativa N° 2/2013. Este grado de sofisticación en el funcionamiento y aplicación de los regímenes de recaudación, no ha sido, hasta donde tenemos conocimiento, asimilado en ninguna otra jurisdicción del país.

En el **ANEXO IV** se expondrá un cuadro que intenta reflejar en detalle y de forma comparativa, las características más importantes de los regímenes de recaudación en la Provincia de Buenos Aires y en la Ciudad de Buenos Aires. Ello, a los fines

---

<sup>114</sup>Que fuera replicado por todas las jurisdicciones.

de poder comprender qué aspectos tienen en común y en cuáles difieren sustancialmente.

#### CIUDAD DE BUENOS AIRES. ESTRUCTURA NORMATIVA DE LOS REGÍMENES VIGENTES. NORMAS RELEVANTES SANCIONADAS DURANTE EL PERIODO FISCAL 2014

Con el objetivo de permitir al lector abordar el estudio de los regímenes en la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, se detallará en el **ANEXO V** del presente trabajo, una descripción sintética de la estructura normativa de sus regímenes de recaudación vigentes.

Asimismo, para aportar información actualizada, en el **ANEXO VI** se efectuará una referencia cronológica sobre las modificaciones dispuestas durante el periodo fiscal 2014 respecto de los agentes de recaudación, los regímenes incorporados, y sus características más importantes.

#### PROVINCIA DE BUENOS AIRES. NORMAS RELEVANTES SANCIONADAS DURANTE EL PERIODO FISCAL 2014

En el mismo sentido que el referido para el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, se incluirán en el **ANEXO VII** una referencia y descripción de las resoluciones normativas sancionadas en el transcurso del periodo fiscal 2014, que se vinculan directamente con los regímenes de recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

#### INGRESO DE LO RECAUDADO POR PARTE DE LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN. TEMPORALIDAD APLICABLE A TODOS LOS REGÍMENES VIGENTES. PLAZO DE INGRESO

Cuando en el presente documento nos referimos al momento de ingreso de los fondos recaudados, mencionamos los plazos que establece el artículo 327 de la DN 1/2004 para el ingreso de cada quincena por parte de los agentes de recaudación de los regímenes generales (tanto de retención como de percepción). Asimismo, cuando el agente de percepción optara por la opción de devengado, el ingreso es mensual, y se debe efectivizar hasta el día 12 del mes siguiente.

Ocurre que, dada la variada cantidad de regímenes especiales existentes, se superponen una múltiple cantidad de vencimientos diferentes que deben afrontar los agentes de recaudación obligados. Es por eso que, con el ánimo de aportar claridad a los pacientes lectores de este trabajo, se detallará en el **ANEXO VIII**, un cuadro con los distintos regímenes, su dimensión temporal y su plazo de ingreso, con una referencia también a sus fuentes normativas.

#### SUJETOS PASIBLES DE LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN. MECANISMOS DE EXCLUSIÓN<sup>115</sup>

En este capítulo se abordará el análisis de los distintos mecanismos<sup>116</sup> o sistemas dispuestos por la Administración Tributaria Provincial para permitir a los contribuyentes reducir las alícuotas que le son asignadas en los regímenes de

---

<sup>115</sup> El término “*exclusión*” presente en otras resoluciones (119/08 y 51/09) no se encuentra ya en el texto vigente (64/10)

<sup>116</sup> Establecidos en la Resolución Normativa N° 64/2010

recaudación vigentes, efectuar reclamos por disconformidad, y eventualmente obtener devoluciones<sup>117</sup>.

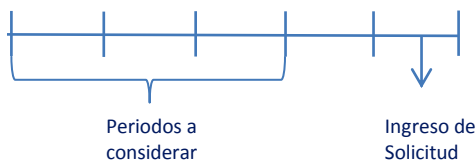
Los sistemas aludidos pueden identificarse en función de si para su procedencia se requiere la acreditación o no de la posesión de saldo a favor por parte del contribuyente

Sistemas para cuya procedencia se requieren la acreditación de saldos a favor del contribuyente

### SOLICITUD DE ADECUACIÓN DE ALÍCUOTAS DE RECAUDACIÓN

Este mecanismo es pertinente ante la generación de saldos a favor en el periodo de los tres meses vencidos al mes anterior al de interposición de la solicitud. Dicho saldo constituye un indicador utilizado para cuantificar la magnitud del perjuicio económico causado al contribuyente, y se define como una relación del mismo respecto del impuesto determinado promedio del sujeto en ese periodo.

La representación gráfica del período a considerar, se puede exponer sintéticamente del siguiente modo:



<sup>117</sup> El reclamo por retenciones bancarias, permite, si se interpone en un plazo cercano a la ocurrencia de la detracción improcedente, la devolución de los fondos. El mismo se efectiviza a través de un padrón de devolución que confecciona el Fisco con el listado de cuits de contribuyentes favorecidos, y concluye con la restitución en cuenta de los fondos. Señalamos que, el camino para obtener la dicha devolución, está cargado de obstáculos, dado que el Fisco solicita informaciones y datos del peticionante que no hacen más que intentar desalentar la prosecución del trámite. Recordamos asimismo, la inexistencia de un procedimiento que permita previamente al contribuyente resultar excluido de una retención bancaria, en virtud de encuadrar en las exclusiones que disponen los artículos 465 y 467 de la DN 1/2004.



El servicio de *Solicitud de Adecuación de Alícuotas de Recaudación* se encuentra disponible en la página web [www.arba.gov.ar](http://www.arba.gov.ar) ingresando a la solapa Ingresos Brutos/ trámites. Existen dos grandes posibilidades<sup>118</sup> que se presentan al utilizar este servicio, y que poseen distinta jerarquía en relación a los beneficios que producen, ellos son: el *Sistema de Reducción de Alícuotas* y el *Sistema de Atenuación de Alícuotas*.

#### SISTEMA DE REDUCCIÓN DE ALÍCUOTAS EN TODOS LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN

Se trata del sistema más ventajoso para el contribuyente, pero para acceder al mismo se deben cumplir las siguientes condiciones:

- ✓ La sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente en el periodo a considerar mencionado, debe superar en 2 veces al promedio mensual del impuesto declarado en dicho periodo.
- ✓ Encontrarse inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Haber cumplido con la presentación de las declaraciones juradas en los 12 meses anteriores, o las que hubieran correspondido.
- ✓ Que del análisis conjunto de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente y las retenciones y/o percepciones informadas por el agente de

---

<sup>118</sup> En ambas modalidades se requiere la inscripción en el impuesto para efectuar el ingreso de la solicitud, además de otros requisitos que veremos inmediatamente.

recaudación en el periodo a considerar, surja como resultado saldo generado a su favor.

- ✓ No registrar deuda en proceso de ejecución judicial proveniente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya sea en su condición de contribuyente o de agente de recaudación de dicho tributo, pendiente de cancelación o regularización ante la Agencia de Recaudación Provincial<sup>119</sup>.

La finalidad de la herramienta consiste en interrumpir la continua generación de saldos a favor, pudiendo asimismo, cuando se involucren regímenes especiales, disponer una reducción total de las alícuotas de todos los regímenes<sup>120</sup>.

La solicitud del trámite se formaliza vía web, y se puede obtener un certificado de reducción de alícuotas, que se otorga con un plazo máximo de seis (6) meses, previéndose la posibilidad de prórroga otorgada por parte de la Autoridad de Aplicación, en virtud de la magnitud del referido saldo al cierre de dicho periodo. Si el pedido fuera rechazado, el contribuyente puede efectuar nuevas solicitudes indefinidamente siempre que se cumplan con los requisitos mencionados. Por otra parte, ante ocurrencia de la denegatoria del pedido, y para resolver de forma definitiva su situación, el contribuyente puede solicitar, exclusiva y excluyentemente, la fiscalización de su situación mediante una nota acompañada del certificado recibido, solicitando que se revea lo resuelto.

---

<sup>119</sup> Requisito incorporado por la Resolución Normativa N° 39/2014 (publicada el 26/06/2014), e incorporado como inciso 4) del art 2 de la Resolución Normativa N° 64/2010.

<sup>120</sup> Existe una consideración adicional del Fisco, en caso de que el sujeto sea afectado por un régimen especial, ya que en ese caso puede obtener una reducción total. Ello puede tener su explicación en la naturaleza de los mismos, que se diseñan específicamente para actuar en determinados sectores de la economía, y en los que se presume mayor precisión.

Como resultado de la fiscalización, se expedirá el correspondiente certificado de reducción, o por el contrario, se dictará el acto denegatorio. En este último caso se podrá interponer ante el mismo, el recurso de apelación residual ante el Director Ejecutivo<sup>121</sup> de la Agencia de Recaudación bonaerense.

---

#### SISTEMA DE ATENUACIÓN DE ALÍCUOTAS EN LOS RÉGIMENES GENERALES

Este mecanismo, es el menos ventajoso para el contribuyente, ya que sólo tiene efectos respecto de los regímenes generales de recaudación, y en especial respecto de aquel régimen general (percepción o retención) que mayor perjuicio le estuviera causando al contribuyente en el periodo a considerar al momento de la interposición de la solicitud.

Es procedente dicha alternativa cuando, respecto del periodo a considerar, se cumplan las siguientes condiciones:

- ✓ No se posea el nivel de acumulación de saldo a favor requerido por el sistema mencionado en el apartado anterior.
- ✓ Exista preeminencia de los regímenes generales por sobre los especiales, es decir, que los montos detraídos al contribuyente provengan mayoritariamente de los regímenes generales, y no de los especiales<sup>122</sup>.

---

<sup>121</sup> Artículo 142 del Código Fiscal, incorporado en la legislación Provincial por la Ley N° 13.930.

<sup>122</sup> Este requisito es muy severo, dado que en muchos casos los contribuyentes son afectados mayoritariamente por un régimen especial, como puede ser el de Acreditaciones Bancarias o el de Tarjetas de Compra y de Crédito, motivo por el cual, si no logran alcanzar los parámetros necesarios para el sistema más beneficioso denominado "Reducción de alícuotas" tampoco podrán acceder al sistema de atenuación.

El trámite se resuelve de manera automática y sin sustanciación por la Autoridad Fiscal, emitiendo el sistema una respuesta inmediata. Se destaca que una vez aceptada la reducción o atenuación no se admitirá por el término de su vigencia ningún otro de los beneficios dispuestos por la norma. Esto conlleva la necesidad de evaluar la conveniencia de acceder a la atenuación, o esperar si es que se tiene la expectativa de que en los próximos meses se supere la pauta de nivel de saldo necesario para acceder al sistema más ventajoso de reducción total o parcial.

Sistemas para cuya procedencia **no** se requieren la acreditación de saldos a favor del contribuyente.

su favor, sino que proceden en tanto se cumpla con algunos de los motivos que, taxativamente, expresan las normas, pudiéndose encuadrar sólo en uno de ellos para efectuar el reclamo.

#### **RECLAMO POR DISCONFORMIDAD DE RETENCIONES BANCARIAS<sup>123</sup>**

A fin de solicitar la exclusión en el padrón del régimen especial de retención de acreditaciones bancarias o, eventualmente, solicitar una devolución, los contribuyentes pueden interponer este reclamo, con motivo únicamente en dos circunstancias:

- ✓ Sujetos que desarrollen exclusivamente actividades no alcanzadas.
- ✓ Importes excluidos<sup>124</sup>

<sup>123</sup> Resolución Normativa N° 47/2008 y modificatoria.

El trámite se formaliza vía web y en caso de ser rechazado, se puede presentar un segundo trámite de forma presencial. El mismo tendrá impacto en las alícuotas de los padrones siguientes al de interposición del reclamo, o subsiguientes, según cuál sea el día del mes en el que se efectúe.

Si el reclamo es procedente, y en caso de corresponder, al sujeto se lo excluye del padrón<sup>125</sup>, y se devuelve en forma automática el monto retenido erróneamente; para eso se publica un padrón con el monto a devolver, que deberá considerar la entidad bancaria a efectos de practicar el mismo.

Es importante alertar que para obtener la devolución por este medio, el reclamo debe ser muy próximo a que se produzca la detracción<sup>126</sup>, ya que de lo contrario el contribuyente deberá interponer una demanda de repetición en los términos del artículo 133 del Código Fiscal, cuyo plazo de resolución es mucho más extenso.

#### **RECLAMOS POR DISCONFORMIDAD DE ALÍCUOTAS O CATEGORÍAS DE RIESGO**

Este mecanismo se encuentra vigente en dos cuerpos normativos distintos, y su aplicación se corresponde con aquellos motivos definidos taxativamente en dichas normas.

---

<sup>124</sup> Por encontrarse taxativamente enunciados en el artículo 467 de la DN 1/2004, o bien porque aún sin estar enunciados, se trata de depósitos consecuencia del ejercicio de una actividad no alcanzada por el impuesto.

<sup>125</sup> Como ya hemos mencionado, en los regímenes especiales que se aplican mediante padrones, las exclusiones se materializan a través de la no inclusión del sujeto en el mismo. Esto a diferencia de los regímenes generales, donde la exclusión se operativiza con la inclusión del sujeto a una alícuota 0 (cero)

<sup>126</sup> El plazo límite del mismo no se encuentra establecido para el Régimen Bancario Local. Pero, cuando se trata de un contribuyente que tributa bajo las normas del Convenio Multilateral y le son de aplicación las normas del sistema SIRCREB, el plazo para efectuar el reclamo es de 90 días.

---

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 64/2010<sup>127</sup>**

El reclamo es de aplicación respecto de los regímenes generales de retención y percepción, por dos motivos genéricos:

- ✓ Disconformidad con las alícuotas de los regímenes generales<sup>128</sup>
- ✓ Disconformidad con la categoría de riesgo<sup>129</sup>

La disconformidad por cualquiera de las hipótesis mencionadas, se puede interponer respecto de quince (15) motivos diferentes, vinculados a diversas situaciones, tales como: exenciones no grabadas en el sistema, actividades con base diferencial, exenciones de oficio u en trámite, obtención de reducciones de alícuotas con posterioridad a la emisión del padrón vigente, etc.<sup>130</sup>

Se podrán obtener dos tipos de *Certificado de Reducción Total y Temporaria*, que se pueden hacer valer ante distintos sujetos:

- ✓ Para agentes de recaudación empresas de servicios.
- ✓ Otros agentes de recaudación

Se accederá a, como máximo, tres certificados anuales consecutivos o alternados, siendo su vigencia la de un (1) mes, y comenzando a correr el plazo desde la

---

<sup>127</sup> Capítulo IV, arts. 17 al 22.

<sup>128</sup> Recordamos que todos los parámetros considerados a los fines del cálculo unificado de alícuotas vigente, se encuentran regulados en la Resolución normativa N° 002/13

<sup>129</sup> Establecidas en la Resolución Normativa N° 129/08, modificada por la Resolución Normativa 039/14.

<sup>130</sup> El detalle de motivos para efectuar el reclamo se encuentra contemplado en el artículo 18 de RN 64/2010.

interposición de la solicitud. Las alícuotas consignadas en el mismo pueden fijarse en dos valores concretos: 0% o 0,10 %.

El contribuyente debe gestionar la subsanación definitiva ante la Autoridad de Aplicación a los fines de que se vea reflejado en los futuros padrones de alícuotas.

Asimismo si el motivo fuera la categoría de riesgo, se consignará una alícuota de percepción y/o de retención reducida en el porcentaje correspondiente al incremento resultante de la categoría de riesgo asignada<sup>131</sup>.

---

**DISPOSICIÓN NORMATIVA SERIE "B" N° 1/2004**

Este reclamo resulta aplicable exclusivamente al Régimen Especial de Retención de Tarjetas de Compra y de Crédito<sup>132</sup>, y puede interponerse por aquellos sujetos que, incluidos en el padrón del régimen, deseen manifestar su disconformidad con la alícuota de retención que les hubiera sido asignada.

El mismo puede fundarse en alguno de los siete (7) motivos enumerados en el artículo 440 del cuerpo normativo referido, vinculados a exenciones del Código Fiscal o de leyes especiales, cese en la jurisdicción no grabado, o contribuyentes con base parcialmente exenta.

Se pueden obtener, como máximo, tres (3) certificados consecutivos o alternados dentro de un periodo fiscal, siendo su vigencia de hasta un (1) mes.

---

<sup>131</sup> Conforme lo dispone la Resolución Normativa N° 129/08 y sus modificatorias.

<sup>132</sup> Parte Séptima, de la Sección Cinco de la DN 1/2004

Al igual que lo dispuesto por la Resolución Normativa N° 64/2010, las alícuotas consignadas en el certificado pueden fijarse en dos valores concretos: 0% o 0,10 %, y el contribuyente debe gestionar la subsanación definitiva ante la Autoridad de Aplicación a fin de que se vea reflejado en los futuros padrones.

Antes de finalizar con este capítulo, que busca describir los distintos mecanismos que poseen los contribuyentes para atemperar los perjuicios que pueden provocar la aplicación de alícuotas desmedidas en los distintos regímenes de recaudación, se expondrá, con un fin didáctico, un cuadro sintético con los mismos:

RÉGIMEN	MOTIVO	PROCESO	APLICABLE A	EFFECTOS
<b>Solicitud de Reducción de alícuotas</b>	Saldos a favor	Requiere sustanciación	Regímenes Generales y Especiales de Perc. Y Ret.	Reducción Total o Parcial de la alícuota
<b>Solicitud de Atenuación de las alícuotas</b>	Saldos a favor	Automático	Regímenes Generales de Perc. Y Ret.	Atenuación de la alícuota
<b>Reclamo por Disconformidad</b>	Otros	Automático	Regímenes Generales de Perc. Y Ret. Y sobre el Reg Esp de Tarjetas	Reducción de la alícuota a 0% o a 0,10 %
<b>Morigeración de Oficio</b>	Saldos a favor	Automático	Régimen sobre acreditaciones bancarias	Morigeración de la alícuota



Las sanciones por omisión que establece la legislación bonaerense para los agentes de recaudación<sup>133</sup>, castigan el incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento.

El referido incumplimiento es sancionado con una multa graduable entre el 20% y el 150% del monto de impuesto omitido. Para la configuración de la infracción, no se requiere una forma especial de intencionalidad, bastando el hecho objetivo de no haberse abonado el tributo. Sin embargo, existe la posibilidad de exculparse de la sanción, acreditando haber dejado de cumplir por la figura del error excusable de hecho o de derecho, lo que revela la presencia mínima del elemento subjetivo.

Además, el ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación y de retención después de vencidos los plazos previstos al efecto, hace surgir la obligación de ingresar recargos<sup>134</sup>, que van desde 2% hasta el 60% del impuesto omitido, según el plazo de retardo que se hubiera producido en el ingreso<sup>135</sup>.

Asimismo, el incumplimiento de pago, devenga sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, un interés anual que no podrá exceder el de la tasa vigente que perciba el Banco de la

---

<sup>133</sup> Al igual que para los contribuyentes.

<sup>134</sup> A pesar de su naturaleza sancionatoria, el recargo es bastante asimilable al interés, ya que por su forma de cálculo su pago resulta accesorio y simultáneo al pago del gravamen principal.

<sup>135</sup> a) Hasta cinco (5) días de retardo, el dos por ciento (2%). b) Más de cinco (5) días y hasta treinta (30) días de retardo el diez por ciento (10%). c) Más de treinta (30) días y hasta sesenta (60) días de retardo, el veinte por ciento (20%). d) Más de sesenta (60) días y hasta noventa (90) días de retardo, el treinta por ciento (30%). e) Más de noventa (90) días y hasta ciento ochenta (180) días de retardo, el cuarenta por ciento (40%). f) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el sesenta por ciento (60%).

Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria, incrementada en hasta un ciento por ciento (100%).

En resumen, existen dos tipos de sanciones expresamente contempladas en el plexo legal ante la infracción descripta:

- ✓ Multa por omisión ( artículo 61 del Código Fiscal)
- ✓ Recargos ( artículo 59 del Código Fiscal)

Además del costo financiero correspondiente:

- ✓ Intereses ( art 96 Código Fiscal)

A continuación se expondrán algunas situaciones concretas que permitan al lector analizar la eventual aplicación de las sanciones legales, intereses resarcitorios, y la pertinencia de su aplicación.

#### **CASOS PRÁCTICOS DONDE UN AGENTE DE RECAUDACIÓN, ESTANDO OBLIGADO, OMITE ACTUAR**

##### **SITUACIÓN 1: NI EL AGENTE DE RECAUDACIÓN NI EL CONTRIBUYENTE, INGRESAN EL GRAVAMEN AL VENCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DEL AGENTE**

Se interpreta que en este caso la Administración Fiscal, en virtud del proceso de determinación de oficio efectuado, puede aplicar al Agente:

- ✓ Multa por omisión

- ✓ Recargos

Y además le puede exigir:

- ✓ Monto del tributo omitido
- ✓ Intereses

Asimismo, atento a que ambos sujetos (agente y contribuyente) son solidariamente responsables del pago del impuesto, recargos e intereses, se le podría exigir indistintamente al agente o al contribuyente los mismos.

En relación al gravamen y los intereses, tal como señala *Humberto P. Diez*<sup>136</sup>, el reclamo al contribuyente se debería efectuar antes de que el adelanto de impuestos quede subsumido en la obligación principal del contribuyente. Es decir, la Administración tiene un plazo muy limitado para efectuar la exigencia sobre el contribuyente, es por eso que en general ejerce su pretensión contra el agente.

**SITUACIÓN 2: EL AGENTE DE RECAUDACIÓN NO INGRESA EL GRAVAMEN AL VENCIMIENTO DE SU OBLIGACIÓN, PERO EL CONTRIBUYENTE LO INGRESA CON POSTERIORIDAD AL VENCIMIENTO DE AQUELLA**

Interpretamos que la Administración Fiscal, en virtud del proceso de determinación de oficio efectuado, le podría aplicar al Agente:

- ✓ Multa por omisión

---

<sup>136</sup> "El Ilícito Tributario" en colaboración con Alberto P. Coto y Fernando J. Diez.

- ✓ Recargos

Y además le puede exigir:

- ✓ Intereses
- ✓ Pero, ¿qué ocurre con el monto del tributo omitido?

Respecto de la multa, la configuración de la infracción material se produce con el incumplimiento de la obligación al vencimiento, y en este caso, el ingreso por parte del contribuyente se ha efectuado con posterioridad al momento en que debió hacerlo el agente. Por lo que entendemos que la multa es procedente, excepto que el agente demuestre haber dejado de cumplir por error de hecho o de derecho.

Tanto los recargos como los intereses, son procedentes por el plazo transcurrido entre el vencimiento de la obligación del Agente, y el efectivo ingreso por parte del contribuyente. Es importante destacar que en el caso de que el ingreso del gravamen por parte del contribuyente hubiera sido parcial, en virtud de haberse acreditado<sup>137</sup> el ingreso sólo respecto de una parte de las operaciones omitidas, entonces para el cómputo de los recargos e intereses habrá que considerar distintos plazos, esto es, según sea la fecha de efectivo ingreso de los mismos a las arcas fiscales. En definitiva, ante cada ingreso posterior al vencimiento de la declaración jurada del agente, sea quien fuera el sujeto que lo ingrese, deben

---

<sup>137</sup> Veremos más adelante cuáles son los extremos a través de los cuales el Fisco interpreta que el agente queda liberado de la responsabilidad del ingreso del tributo omitido.

calcularse los intereses y recargos respectivos, hasta que finalmente resulte acreditado el cumplimiento total de la obligación original.

En relación al monto del tributo omitido, el agente puede liberarse de tal obligación en la medida que acredite que el contribuyente ha ingresado el gravamen. Ello en virtud de la relación jurídica accesorio que se da entre la obligación del agente respecto de la obligación sustancial del contribuyente. Esto es, aniquilada esta última, desaparece la causa y la razón de ser de la obligación del responsable por deuda ajena.

El Fisco de la Provincia de Buenos Aires, se expidió a través de diversos Informes Técnicos<sup>138</sup> sobre este tema, enunciando, de modo no taxativo, algunos extremos que pueden acreditar los agentes para deslindarse de su responsabilidad solidaria, en tanto acrediten el ingreso del gravamen por parte del contribuyente.

Para los agentes de retención que omitieron actuar, se establecieron las siguientes pautas:

- ✓ Que la operación de venta esté facturada por el emisor con las formalidades correspondientes<sup>139</sup>
- ✓ Que la factura se encuentre en el Libro IVA ventas del emisor o en sus registros contables

---

<sup>138</sup> Informes Técnicos N° 165/1996, N° 177/2000, y más recientemente el N° 208/2006

<sup>139</sup> Resolución General AFIP N° 1415 y sus modificaciones.

- ✓ Que el importe de la operación se encuentre incluido en la base del impuesto en esa posición
- ✓ Que se haya ingresado el pago.

A su vez, para los agentes de percepción que no cumplieron con su obligación, se fijaron estas condiciones<sup>140</sup>:

- ✓ Que la compra del bien se encuentre registrada en los libros IVA o en los registros contables del contribuyente.
- ✓ Que el contribuyente no se haya tomado la percepción
- ✓ Que el contribuyente haya pagado el impuesto.

En tal sentido, si el agente lograra acreditar el ingreso del gravamen por parte del contribuyente valiéndose de las pautas referidas en los informes o cualquier otro medio de prueba idóneo, entonces no deberá ingresar suma alguna en concepto de impuesto omitido.

Contrariamente, en caso en que el agente de recaudación no lograra acreditar el ingreso del gravamen por parte del contribuyente, entonces deberá ingresar el tributo omitido.

---

<sup>140</sup> Todo esto en relación al periodo en que correspondía detraer la percepción.

Es importante destacar que la carga probatoria en las determinaciones impositivas tiene reglas particulares, siendo que le corresponde al agente que por su negligencia o deliberación no haya actuado como tal, acreditar la ocurrencia de los extremos que le permitan liberarse de tal obligación.

Merecen una mención aparte, las complicaciones adicionales que supone la liberación de la responsabilidad en el caso del agente de percepción que omitió actuar. Ello en razón de que las percepciones operan con anterioridad al perfeccionamiento del hecho imponible del tributo, motivo por el cual, para acreditar el extremo requerido del pago del impuesto, se podría pensar en la necesidad de hacer un seguimiento de la cosa comprada hasta que hubiera sido vendida, y verificar si respecto de ella, se ingresó el tributo.

Para alivio de los contribuyentes, el área técnica del organismo en el Informe N° 208/2006 desechó de plano esta sugerencia efectuada por el área de Fiscalización consultante, asegurando que no luce ajustado al sentido y estructura del régimen de percepción un seguimiento de la cosa que permita acreditar el pago, y aclarando que en determinados casos de adquisición de insumos o bienes que pierden su identidad, dicho proceder no sería factible.

Entendemos que con esa opinión el área técnica fiscal conceptualiza correctamente a los regímenes de percepción bajo un criterio eminentemente financiero y no físico, revelando de ese modo la existencia de un concepto fundamental: no existen percepciones por objeto, sino que las mismas, si bien

ocurren en oportunidad de enajenarse un bien o prestarse un servicio, constituyen un mecanismo de adelanto de impuesto respecto de un sujeto en un periodo de tiempo determinado, que será deducido del impuesto determinado global en ese periodo mensual, con prescindencia de si el bien objeto de la operación integra o no la base del impuesto de ese periodo<sup>141</sup>.

#### LA FIGURA DE OMISIÓN EN LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece en su artículo 24 la responsabilidad solidaria e ilimitada de determinados sujetos junto con los contribuyentes, ya sea en materia impositiva como así también sancionatoria.

La existencia o no de tipificación legal hasta el año 2009, en relación a la responsabilidad solidaria de los agentes de recaudación por los gravámenes que omitieran retener o percibir, ha provocado posturas divergentes en sentencias del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (en adelante TFABA), enfrentándose aquellas que la encontraban receptada en el texto del Código Fiscal, de las que aseguraban la imprevisión de la misma.

---

<sup>141</sup> Siguiendo con esta línea de pensamiento, podríamos preguntarnos si resulta válido que un agente de percepción capture un adelanto de un impuesto mayor al impuesto que genera la venta del bien objeto de la operación. Algunos pueden encontrar en ello una desproporción, sin embargo recordamos que el hecho imponible del impuesto no lo constituye la venta de ese bien, sino el ejercicio de actividad (como un todo) del contribuyente.

La situación mencionada ocurre por ejemplo con la venta de cigarrillos, en donde la percepción se efectúa considerando el monto de venta al revendedor, pero sin embargo la base imponible que considerará el revendedor al determinar su impuesto (según lo dispone el art. 191 inc. b) será menor, dado que surge de la diferencia entre el precio de compra y de venta. En definitiva, y haciendo un seguimiento del bien, se estaría produciendo un pago a cuenta en exceso respecto del impuesto que finalmente genere ese mismo bien. Por último, mencionar que en otras jurisdicciones como C.A.B.A., Santa Fe, Córdoba etc., en el caso de la venta de productos que poseen base diferencial, como el tabaco, se morigera el régimen, ya sea reduciendo la base sobre la que calcular la percepción, o reduciendo la alícuota, o ambas a la vez.



El foco del conflicto se basó entonces en las diferentes opiniones que existían respecto de si existía mandato legal expreso que obligara a los agentes de recaudación que omitieran actuar, como responsables solidarios e ilimitados del pago de gravámenes, recargos e intereses de los contribuyentes, o si por el contrario, y con un estricta aplicación del principio de legalidad, dicha responsabilidad no se encontraba contemplada en el texto del Código Fiscal vigente hasta ese momento.

**SITUACIÓN PARA LAS OBLIGACIONES GENERADAS A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2009, CON LA SANCIÓN DE LA LEY N° 13.930. (LEY IMPOSITIVA 2009)**

A partir de la sanción de esta norma, la controversia respecto de si existía tipificación legal o no para la figura de omisión del agente, quedó zanjada positivamente para el futuro. Esto en virtud de que las leyes rigen por principio general hacia adelante, y en este caso, con aplicación a partir del 01/01/2009<sup>142</sup>

Dicha norma incorporó en el inc. 4) del art. 21 del Código Fiscal, de forma explícita a los agentes que omitieran retener o percibir impuestos, y no ingresaran en tiempo y forma los mismos. Como así también la previsión de que en esos casos resultaba de aplicación lo dispuesto en los incisos 1 y 2 del mismo artículo, que posibilita responsabilizar a administradores, representantes e integrantes de los

---

<sup>142</sup> Ley N° 13930 (B.O 30/12/2008)

órganos de administración de esos agentes, es decir, se construyó legalmente la figura del *responsable del responsable*<sup>143</sup>.

Esta responsabilidad que podríamos denominar “extendida”, antes del dictado de la Ley N° 13.930, no producía dudas en cuanto a su orfandad legal, y de ese modo había sido valorada invariablemente por la jurisprudencia del TFABA.

Asimismo, incorporó un segundo párrafo al actual art. 61 del Código Fiscal que establece lo siguiente: *“Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el 20% y el 150% del monto de impuesto omitido”*

Como vemos, si bien con algunas críticas<sup>144</sup> en cuanto a la técnica de redacción, sobre todo en relación a la modificación incorporada en este último artículo, las cuestiones controvertidas quedaron resueltas a partir del dictado de la norma mencionada.

Resta entonces, dilucidar cuál fue el tratamiento que tuvieron estas cuestiones en la esfera del TFABA para los periodos anteriores al 01/01/2009, y cuál fue la posición que adoptó finalmente dicho cuerpo.

---

<sup>143</sup> Los integrantes de los órganos de administración, administradores, y representantes legales, son responsables por deuda ajena de los responsables por deuda ajena denominados “Agentes de Recaudación”.

<sup>144</sup> Según la opinión autorizada del Dr. Luis Adalberto Folino, esta incorporación “*en vez de aclarar los conceptos los oscurece, ya que mezcla obligaciones de distinta naturaleza jurídica*” Ver Acuerdo Plenario N° 20/2009.

## **SITUACIÓN PARA LAS OBLIGACIONES GENERADAS CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA LEY N° 13.930**

Para ese lapso, existió una jurisprudencia del TFABA divergente que, por un lado avalaba<sup>145</sup> la existencia de la tipificación legal de la conducta omisiva del agente en el inc. 3) del art. 18 (hoy artículo inc.3 del art. 21 del Código Fiscal), y en materia sancionatoria, en el entonces artículo 53 (hoy artículo 61 del Código Fiscal); como asimismo, otras sentencias<sup>146</sup> que, con fundamento en el principio de reserva de ley, y atento a la falta de mención legal expresa del término “agentes de recaudación” en el citado inc. 3) del art 18, entendían que no había sido intención del legislador prever tal conducta, y por tanto la misma no era punible.

En razón de ello, se realizó en el ámbito del TFABA, el Acuerdo Plenario N° 20, de fecha 19/05/2009, cuyo objeto fue encontrar un criterio uniforme que resolviera tal estado de incertidumbre para los administrados.

En aras de dejar sentada una doctrina legal que fije un criterio al que deban ceñirse las sentencias futuras, se abordaron los siguientes aspectos:

### **EXISTENCIA DE SUSTENTO LEGAL PARA ATRIBUIR RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN QUE OMITIERON ACTUAR**

<sup>145</sup>Sentencias del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires: Pañal Express S.A. del 12/07/05; Curuchito Roberto del 6/04/06; y Allende José Luis del 15/03/07.

<sup>146</sup>Sentencias del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires: Laboratorios Abryon S.A del 31/03/2009; Droguería Disval S.R.L del 01/04/2009; y Plastar Bs. As. SA del 05/05/08.

En relación a este punto, por voto de la mayoría se dispuso que la responsabilidad solidaria del agente que omitió actuar como tal, se encontraba contemplada en el inc. 3) del entonces art. 18 (hoy art 21 del Código Fiscal<sup>147</sup>)

Es importante mencionar que en consonancia con la misma, había sido la posición del Fisco expresada en el Informe Técnico N° 208/2006, quien ya en aquel entonces encuadraba la omisión del agente en el referido inc.3) del art 18.

Por otra parte, la posición minoritaria entendía que no estaba prevista la extensión de la responsabilidad ante este supuesto (omisión de actuar), la que sólo se contemplaba para los casos conceptualizados como *defraudación* donde el agente hubiera actuado y no ingresado el debido tributo, con fundamento en el inc. 4 del art 18 (hoy artículo 21 del Código Fiscal)

---

<sup>147</sup> Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:

1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional.
2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las Leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
3. Los que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos, operaciones o situaciones gravadas o que den nacimiento a otras obligaciones previstas en las normas fiscales o en este Código.
4. Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas. En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1) y 2) del presente artículo.
5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras -en tanto exista desapoderamiento respecto del fallido-, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones, y a falta de estos, el cónyuge supérstite y los herederos.
6. Los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por la unión o agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas.
7. Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos.

Algunos de los argumentos esgrimidos en sus votos por los vocales que sostenían esta posición, contraria a lo resuelto finalmente por mayoría<sup>148</sup>, por su relevancia, merecen mencionarse:

- ✓ La aplicación de una profunda rigurosidad en términos del principio de legalidad, emanada de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, impide obligar a un sujeto que no se encuentre expresamente contemplado.
- ✓ La Ley N° 13.930 no exteriorizó los fundamentos de la modificación incorporada, con lo que se presupone la incorporación de una nueva obligación para los agentes.
- ✓ Fue el propio Organismo Recaudador el que reconoció el vacío legal existente en el Informe Técnico N° 177/2000, expresando: “*Nuestro Código Fiscal, a diferencia de otras legislaciones, no prevé en forma específica la conducta del agente que no actúa como tal*”<sup>149</sup>.
- ✓ La extensión de la responsabilidad solidaria al agente, implica percibir dos veces el mismo tributo, ya que el contribuyente al no haber sufrido retención o percepción, no podrá tomarlo como pago a cuenta del impuesto que en definitiva deba pagar.

#### EXISTENCIA DE SUSTENTO LEGAL PARA APLICAR SANCIONES A LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN QUE OMITIERON ACTUAR

<sup>148</sup> Las posiciones encontradas obtuvieron paridad en la votación, por lo que el voto del presidente del Cuerpo fue determinante.

<sup>149</sup> Sin embargo, en la oración siguiente establece: “*A pesar de ello, consideramos que dicha actitud omisiva se encuadra en la figura prevista por el art. 52 del citado ordenamiento*”. Actual art. 60, donde se encuentran las sanciones por el incumplimiento a los deberes formales.

En primer lugar, pensamos que el análisis de este punto es inescindible del comentado en el título precedente, en virtud de que si se convalida que los agentes de recaudación tienen responsabilidad solidaria cuando no actúan, entonces va de suyo que su incumplimiento tiene que acarrear algún tipo de sanción.

En este sentido, el referido Plenario dispuso por mayoría que el sustento legal para aplicar sanciones ya estaba contemplado en el art 53 del Código Fiscal en cuanto lo que se castigaba era el *“Incumplimiento del pago total o parcial al vencimiento de la obligación fiscal”* y que dicha expresión comprendía tanto a contribuyentes como a agentes de recaudación.

Se consideró que siendo los agentes una especie de “responsables por deuda ajena” y poseyendo por imperativo legal una obligación fiscal, estaban comprendidos en la misma.

Asimismo, la posición mayoritaria interpretó que la modificación también incorporada por la Ley N° 13.930 al segundo párrafo del art. 61, que expresa: *“Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el 20% y el 150% del monto de impuesto omitido”*, tuvo como única finalidad la de agravar la pena para los agentes que ya antes de la modificación se encontraban comprendidos en ella.

**EXISTENCIA DE SUSTENTO LEGAL PARA ATRIBUIRLES RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A LOS ADMINISTRADORES, REPRESENTANTES LEGALES, E INTEGRANTES DE ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN DE LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN QUE OMITIERON ACTUAR, O BIEN QUE SE PRETENDA SANCIONAR**

Si bien estos aspectos no formaron parte de la doctrina legal emanada del acuerdo, han sido tratados con mucha claridad en los votos de los miembros del TFABA, arribando a un consenso mayoritario respecto de las siguientes posiciones:

La responsabilidad solidaria de los administradores, representantes legales o integrantes de órganos de administración de los Agentes de Recaudación que omitieron actuar, sólo es aplicable a partir de la vigencia de la Ley N° 13.930, que incorporó en el inc. 4) del art 21, la siguiente expresión: *“En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1 y 2 del presente artículo”*

Finalmente, en relación a la responsabilidad solidaria de los administradores, representantes legales o integrantes de los órganos de administración de los agentes de recaudación que se pretenda sancionar, hubo consenso respecto de su procedencia, atento a que previamente a la sanción de la Ley N° 13.930 ya estaba contemplada la misma en el entonces art. 55, hoy art. 63 del Código Fiscal, que expresa: *“En todos los supuestos en los cuales, en virtud de lo previsto en este Código o en sus Leyes complementarias, corresponda la aplicación de*

*multa<sup>150</sup>, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de la misma los integrantes de los órganos de administración”*

#### REGÍMENES DE RECAUDACIÓN. IDEAS FUERZA

- ✓ El elemento esencial de los regímenes de retención es el pago, mientras que en los regímenes de percepción es el documento o factura que respalda la operación.
- ✓ El requisito de territorialidad -que se proyecta a todos los regímenes generales y especiales- es un concepto más restrictivo que el aplicable en el Convenio Multilateral, ya que requiere la existencia de un asentamiento físico.
- ✓ Los regímenes de percepción privilegian el carácter de contribuyente, en tanto para su procedencia no consideran el lugar de entrega o prestación. La excepción a dicho criterio se aplica para los sujetos no incluidos en el padrón, en donde se requiere, para aplicar la percepción, que la entrega o prestación se efectúe en el Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Los regímenes de retención guardan mayor armonía con el hecho imponible del tributo, y privilegian una pauta objetiva, en tanto operan sólo si la entrega o prestación se produce en la Provincia de Buenos Aires.
- ✓ ARBA tiende a la eliminación de los regímenes especiales, incorporándolos al sistema general de administración de padrones, mejorando con ello la eficiencia en la administración de los regímenes. Se brega por reducir la

---

<sup>150</sup> Se observa que el artículo sólo extiende la responsabilidad respecto de las multas, y no sobre los recargos.



discrecionalidad del agente, obligándolo a ceñirse a lo indicado en el padrón respectivo.

- ✓ La responsabilidad solidaria e ilimitada, entre el agente y el contribuyente, nace ante el incumplimiento del primero en ingresar el impuesto al vencimiento de su respectiva obligación.
- ✓ Los agentes que omitieran actuar, para deslindarse de su responsabilidad de ingresar el tributo omitido, deben acreditar que el gravamen fue ingresado por el contribuyente. Para la acreditación de tal extremo no son suficientes meras afirmaciones (propias o de terceros) respecto de que el impuesto se encuentran ingresado, sino que debe efectivamente probarlo utilizando cualquier medio de prueba idóneo.

#### CONSULTORIO TRIBUTARIO

En este capítulo hemos tratado de volcar toda nuestra imaginación recreando situaciones ficticias, pero posibles de ocurrir en la actividad profesional, con la intención de permitir al lector fijar los conceptos e ideas que hemos transitado a lo largo del trabajo. En ese sentido, se encontrarán con el planteo de casos prácticos con un nivel de complejidad creciente, y debajo de cada uno de ellos, hallarán sus respectivas soluciones, o al menos, las que nosotros creemos que son las soluciones correctas. Notarán cómo, algunas situaciones, quizás no encuentren una respuesta concreta en el ordenamiento normativo vigente, motivo por el cual será necesario apelar a las opiniones vertidas por el Fisco en otros casos, en normas similares, o cuando no, dejarse llevar por la intuición para encontrar aquella respuesta que armonice mejor con los preceptos legales del impuesto.

**1) Un contribuyente que tributa bajo las normas del Convenio Multilateral (Jurisdicciones 901 y 902) en la actividad de transporte de cargas, tiene una base para la Provincia de Buenos Aires inferior al 10% de sus ingresos totales. ¿Correspondería ser incluido con alícuota cero en el padrón de percepción, por aplicación del art. 339 inc. 2) que define como sujetos excluidos: “Los contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral cuyo coeficiente, atribuible a la Provincia de Buenos Aires, resulte inferior a mil diez milésimos? ¿Posee algún beneficio por asignar una base para la Provincia inferior al 10% de sus ingresos totales?**

**R:** No corresponde que sea incluido con alícuota cero, dado que la mencionada norma es de aplicación sólo para el Régimen General del Convenio Multilateral. Siendo que la actividad de transporte distribuye base imponible según los preceptos del artículo 9 del Convenio<sup>151</sup>, en un Régimen Especial.

Sin embargo, por tributar conforme al art. 9 del Convenio Multilateral y poseer una base imponible para Provincia inferior al 10% de sus ingresos totales, resulta excluido de ser percibido por el Régimen Especial de Percepción denominado “*Compañías de transporte de pasajeros y carga*” que opera en oportunidad del expendio de combustibles líquidos a estos sujetos.

---

<sup>151</sup> Fuente: art 339 inc.) 2 DN serie “B” N° 1/2004; e Informes 45/2011 y 39/2009.

**2) Un contribuyente que tributa bajo las normas del Convenio Multilateral (Jurisdicciones 901 y 902) recibió un servicio de limpieza de sus vehículos en Capital Federal. El prestador del servicio es agente de percepción tanto de la Provincia de Buenos Aires como de la CABA. ¿Corresponde que el agente perciba por ambas jurisdicciones?**

**R:** Si. El Agente debe percibir por ambas jurisdicciones, aplicando las alícuotas que correspondan conforme lo establezca cada jurisdicción.

Respecto de la CABA, la percepción es procedente porque el servicio fue prestado en esa Jurisdicción; en la Provincia lo es en tanto es irrelevante para esta jurisdicción el lugar donde se efectúa la prestación, siendo que se trata de un contribuyente que tiene incorporada la jurisdicción Provincial, y por lo tanto se encuentra incluido en el padrón de contribuyentes<sup>152</sup>.

**3) Un contribuyente que tributa bajo las normas del Convenio Multilateral (Jurisdicciones inscripto 901 y 902) efectúa la venta de un bien a un cliente radicado en CABA, con entrega efectuada en el ámbito de la Ciudad. El adquirente es agente de retención tanto de CABA como de la Provincia de Buenos Aires ¿Corresponde que retenga por ambas jurisdicciones?**

**R:** No, la retención sólo es procedente en CABA.

---

<sup>152</sup> Fuente: art 344 DN serie "B" N° 1/2004

Sólo están alcanzadas por la retención en Provincia de Buenos Aires, aquellas locaciones, prestaciones de servicios o entrega de bienes que se produzcan en su ámbito<sup>153</sup>.

**4) Un fabricante de instrumentos de música que tributa bajo las normas del Convenio Multilateral (Jurisdicciones inscripto 902 Pcia de Buenos Aires y 905 Corrientes) efectúa ventas, de los bienes que produce en la Provincia de Buenos Aires, a su principal cliente radicado en Corrientes, con entrega en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, ya que los productos viajan a cargo del comprador. El adquirente es agente de retención tanto de Corrientes como de la Provincia de Buenos Aires.**

**El fabricante, en sintonía con la postura actual de la Comisión Arbitral que interpreta el lugar de destino como aquel de donde provienen los ingresos, asigna dichos ingresos a Corrientes.**

**¿Por qué Jurisdicción corresponde que el agente retenga el impuesto?**

**R:** Del análisis sesgado y literal de la norma, un podría pensar preliminarmente que corresponde retener por la Provincia de Buenos Aires. Ello conforme lo establece el artículo 407 de la DN 1/2004, cuando dispone que *“las operaciones alcanzadas por el régimen de retención son aquellas en donde la entrega se efectúe en Provincia de Buenos Aires”*. Sin embargo, rápidamente advertimos el

---

<sup>153</sup> Fuente: art. 407 DN serie “B” N° 1/2004

contrasentido que implicaría actuar de ese modo, por cuanto no habiendo base imponible por esa operación para la Provincia de Buenos Aires, se estaría reteniendo por una porción de ingresos imaginaria, es decir, respecto de un tributo inexistente. En el mismo sentido, pero respecto de sujetos que tributaban por el régimen especial del art 9 del Convenio Multilateral, se ha expedido el Fisco en los Informes N° 169/96 y N° 136/04. En resumen, entendemos que sólo es procedente y lógica la retención, en tanto, por la operación analizada, haya una porción de base imponible que le corresponda a la jurisdicción que pretende aplicar el régimen<sup>154</sup>.

**5) Un contribuyente que desarrolla la actividad de concesionario de automóviles en la Provincia de Buenos Aires, está exceptuado de sufrir retenciones por las ventas que efectúa, según lo dispone el art. 406 de la DN 1/2004. Sin embargo, ha sido incorporado al padrón general de retenciones con alícuota positiva, lo que, sumado a la superposición de otros regímenes, le ha provocado un saldo a su favor en el impuesto. ¿Qué alternativas se le presentan al contribuyente?**

**R:** El contribuyente podría efectuar un “Reclamo por disconformidad” en la página web del Organismo, consignando el motivo “*Sujetos comprendidos en el art.406 de la DN serie “B” N° 1/2004*”

---

<sup>154</sup> Recordamos que la RG (CA) 4/2011 obliga a que haya sustento territorial para que el régimen sea procedente, mas no aclara si el mismo debe ser otorgado por esa misma operación. Sin embargo para nosotros el art. 318 de la DN 1/2004 es claro cuando recepta que los agentes deben actuar en la medida en que los ingresos sean atribuibles a la Provincia de Buenos Aires.

Asimismo, dependiendo del régimen que principalmente lo está afectando, podría efectuar una “*Solicitud de adecuación de alícuotas de Recaudación*”<sup>155</sup>

**6) La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ha intimado a un contribuyente que tributa bajo las normas del Convenio Multilateral (Jurisdicciones 901 y 902) para que se inscriba como agente de recaudación en el régimen general. El sujeto sólo posee un establecimiento en la ciudad de Buenos Aires. El Fisco justifica su accionar, considerando que el contribuyente determina un coeficiente unificado para la Provincia del 90%, y que, según dispone el artículo 32 del Código Fiscal, los domicilios ubicados en Ciudad de Buenos Aires no son considerados como de extraña jurisdicción.**

**¿Resulta legítimo el accionar del Fisco Provincial?**

**R:** No, no resulta apegado a lo que dispone la norma.

Para estar obligado a actuar como agente de recaudación por el régimen general, un sujeto debe actuar siempre que los ingresos fueran atribuibles a la jurisdicción Provincial, y en tanto se cumplan estas dos condiciones:

- ✓ Territorialidad ( art 318 DN b 1/2004)

---

<sup>155</sup> Fuente normativa: RN 64/2010

- ✓ Pauta de ingresos (art 320 DN b 1/2004)

Entendemos que la condición de territorialidad no se cumple en este caso, dado que el hecho de que la Ciudad de Buenos Aires no sea considerada de extraña jurisdicción en la legislación bonaerense, no implica que pueda designarse como Agente a un sujeto solamente allí radicado, habida cuenta que de lo que se trata es de una limitación al concepto de extraña jurisdicción y no de una ampliación del concepto territorial.

**7) Un contribuyente local de la Provincia de Buenos Aires, que ingresa el impuesto mediante el sistema ARBANET, posee saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. ¿Qué alternativas tiene para detener el incremento continuo del saldo, y poder obtener la devolución del mismo?**

**R:** Los contribuyentes incluidos en el sistema de anticipos ARBANET, no pueden solicitar la exclusión de los regímenes de retención o percepción vigentes, conforme lo dispone el art 17 de la RN 111/2008 y sus modificaciones, es decir, no poseen ninguna herramienta para reducir el incremento continuo del saldo que pudiera estar generándose. La norma referida expresa “*Los contribuyentes incluidos en el sistema de liquidación de anticipos que se establece mediante la*

presente, no podrán solicitar la autorización de **exclusión** de los regímenes de retención o percepción vigentes<sup>156</sup>”

Nótese como el término exclusión no se encuentra ya presente en la normativa actual (RN 64/2010), en tanto refiere a “Reducción”, y por otra parte a “Atenuación”

Es por eso que entendemos que no existiría impedimento normativo para acogerse a los beneficios de la normativa. Sin embargo, el sistema informático de ARBA lo rechaza con la leyenda “*CUIT no habilitada para el trámite por estar activa en Arbanet*”

Por otra parte, para obtener la devolución de los saldos a favor, se deberá cumplir con tres condiciones:

- ✓ Que el contribuyente haya confirmado, en oportunidad de presentar la declaración jurada anual del impuesto, la liquidación de carácter anual puesta a disposición por la Autoridad de Aplicación,
- ✓ No registrar deuda por periodos no prescriptos, proveniente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos,

---

<sup>156</sup> Fuente: art 17 de la RN 111/2008 y sus modificaciones. RN 47/2009



- ✓ No encontrarse sujeto a acciones de fiscalización por parte de ARBA.

**8) Un contribuyente realizó una solicitud de adecuación de alícuotas de recaudación según lo habilita la RN 64/2010, obteniendo una “Atenuación de alícuotas del régimen general de percepción”. Asimismo, por resultar dicho remedio insuficiente, y atento a que en el mes siguiente cumple con el requisito para la reducción total o parcial dispuesto en el art 1 inc. a) de la mencionada resolución, decide ingresar una nueva solicitud.**

**¿Es procedente el accionar del contribuyente?**

**R:** No. La norma dispone que una vez aceptada por la Autoridad de Aplicación la reducción o atenuación, no se admitirá por el término de su vigencia la procedencia de otro de los beneficios dispuestos en la presente Resolución Normativa.

Recordamos que la reducción o atenuación tiene una vigencia inicial de 6 meses, y que cumplido dicho plazo, la Administración, en función de la situación del contribuyente, puede prorrogar la misma por 6 meses más, con el objetivo de que las retenciones y/o percepciones no excedan el promedio de impuesto declarado<sup>157</sup>.

---

<sup>157</sup> Fuente: art 16 (segundo párrafo) de la RN 64/2010

**9) Un contribuyente local de la Ciudad de Buenos Aires compra insumos a un agente de percepción de la Provincia de Buenos Aires. El contribuyente retira la mercadería por sí mismo de la fábrica en Saladillo. Aduce que no contrata ningún flete, ni efectúa ningún tipo de gastos ni ingresos en la Provincia, por lo que entiende que no corresponde que sea percibido. Sin embargo el Agente insiste en aplicarle la alícuota del 8%, por no estar incluido en el padrón de alícuotas.**

**¿Es correcta la postura del agente?**

**¿Si el contribuyente presentara al agente una nota manifestando que en virtud de la Resolución General (CA) N° 4/2011 es Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la Provincia de Buenos Aires por lo que no reviste el carácter de sujeto pasible de la percepción, ¿Que debería hacer el agente?**

**R:** Entendemos que es correcta la postura del agente, y corresponde la percepción. Dado que si el comprador no se encuentra incluido en el padrón, y la entrega se efectúa en la Provincia, se da la hipótesis legal del art 344 de la DN b 1/2004 siendo procedente la percepción máxima.

Por último, en relación a la nota presentada peticionando la aplicación de la RG 4/2011, consideramos que la misma no es procedente, ya que las Resoluciones

de la Comisión Arbitral obligan sólo a las jurisdicciones adheridas, no siendo aplicables para los Agentes que actúan en las mismas<sup>158</sup>.

**10) El Sr. Ulises Lima, contribuyente local de la Provincia de Buenos Aires, cuya actividad es el alquiler de su único inmueble por \$ 5000 mensuales a la firma “LIO S.A” que se encuentra inscripta como agente de recaudación Provincial, sufre retenciones en oportunidad de recibir el pago del alquiler respectivo, que se efectiviza por común acuerdo de las partes, una vez al año.**

**¿El contribuyente debe tributar por los ingresos en oportunidad de su devengo o percepción? ¿Existe alguna alternativa para evitar la retención? ¿Qué pasaría si el contribuyente buscando evadir la retención se diera de baja en el impuesto?**

**¿Si el inmueble se lo alquilase a una dependencia Estatal, se modificaría el análisis efectuado?**

**R:** El contribuyente debe tributar por lo percibido, ya que no posee obligación de llevar libros y formular balances en forma comercial<sup>159</sup>.

---

<sup>158</sup> Fuente: DN serie b N° 1/2004, RG CA 4/2011 y RN 3/2012

<sup>159</sup> Fuente: Art 187, ultimo párrafo, del Código Fiscal

Para evitar la retención, debería subir al padrón con alícuota cero<sup>160</sup>, y eso se logra encuadrando en algunos de los supuestos del art 322 o 406 de la DN serie B 1/2004 (sujetos exento o desgravado, Bancos, Entidades de Seguros, Empresas de servicios públicos, Concesionarias, Farmacias, o aquellos que obtengan un certificado conforme la RN 64/2010).

Entendemos que esta última opción es la única a la que podría acceder el contribuyente, es decir, efectuando en la página web de ARBA una solicitud de adecuación de alícuotas de recaudación. Recordamos que sólo puede hacer uso de ello acreditando la generación de saldo a favor en el periodo de análisis.

Si el contribuyente se diera de baja en el Impuesto la situación se agravaría, dado que el agente actuando por el régimen general, debería comenzar a aplicarle la alícuota de retención máxima del régimen (4%).

Por último, si el inmueble fuese alquilado a una dependencia Estatal, el sujeto sería retenido ya no por el Régimen General, sino por el Régimen Especial denominado “*Concesionarios, contratistas y proveedores del Estado*” que aplica una base de cálculo del 80% del pago, y debiéndose aplicar la alícuota a la que le corresponde tributar al locador por el servicio de alquiler (actualmente 6%, según lo dispone el inciso Ñ) del artículo 22 de la Ley N° 14.553)

---

<sup>160</sup> Si el alquiler fuera destinado a vivienda, se encontraría exento por aplicación del art 184 del Código Fiscal, apartado c) punto 1) y subiría al padrón con alícuota cero, en tanto haya presentado correctamente sus declaraciones juradas.

**ANEXO I**

PROVINCIA DE BUENOS AIRES. ESTRUCTURA NORMATIVA DE LOS RÉGIMENES VIGENTES

La Disposición Normativa serie “B” N° 1/2004 dedica el Título V a los **AGENTES DE RECAUDACIÓN**, el que se encuentra subdividido en Capítulos, el Capítulo I tiene las “Normas Generales”, el Capítulo II lo referente a “Impuesto Inmobiliario. Escribanos Públicos. Operaciones sobre inmuebles”. El Capítulo III abarca lo concerniente a “Impuesto de Sellos”, y el Capítulo IV, que es el que aquí interesa, se refiere al **IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS** (art. 318 y ss.) luego del cual hay tres capítulos más: Automotores, Embarcaciones deportivas y Tasas.

El Capítulo IV (Impuesto sobre los Ingresos Brutos) se desarrolla con la siguiente estructura:

- Un artículo introductorio, el 318, que se refiere a la territorialidad de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- La “Sección Uno” (arts. 319/337) que aborda los “Regímenes generales de percepción y retención. Normas comunes”.
- La “Sección Dos” (arts. 338/347) Vinculada al “Régimen General de Percepción. Normas particulares.
- La “Sección Tres” (arts. 348/405) titulada “Regímenes Especiales de Percepción”, que a su vez se divide en siete partes:
  - ✓ Parte Primera: Comercialización mayorista de combustibles líquidos.
  - ✓ Parte Segunda: Compañías de transporte de pasajeros y carga.

- ✓ Parte Tercera: Sector automotriz. (Título derogado por Resolución Normativa 058-08).
  - ✓ Parte Cuarta: Comercialización de medicamentos.
  - ✓ Parte Quinta: Comercialización de revistas e impresos de venta condicionada.
  - ✓ Parte Sexta: Venta de cervezas y otras bebidas (Título derogado por Resolución Normativa 059-12).
  - ✓ Parte Séptima: Operaciones de importación definitiva para consumo.
- 
- La “Sección Cuatro” (arts. 406/412) Abarca lo relativo a “Régimen de Retención. Normas Particulares.
  - La “Sección Cinco” (arts. 413/477) Se refiere a los “Regímenes especiales de Retención”, que a su vez se divide en trece partes:
    - ✓ Parte Primera: Actividades Agropecuaria
    - ✓ Parte Segunda: Concesionarios, contratistas y proveedores del Estado.
    - ✓ Parte Tercera: Empresas de Construcción.
    - ✓ Parte Cuarta: Entidades de Seguros.
    - ✓ Parte Quinta: Honorarios.
    - ✓ Parte Sexta: Instituto Provincial de Lotería y Casinos.
    - ✓ Parte Séptima: Tarjetas de compra y de crédito.
    - ✓ Parte Octava: Cooperativas de provisión minorista de la Ley N° 10.345.
    - ✓ Parte Novena: Entidades de ahorro por círculo cerrado.
    - ✓ Parte Décima: Participaciones en ingresos.

- ✓ Parte Undécima: Disposiciones comunes a las Partes Primera a Décima.
  - ✓ Parte Decimosegunda: Municipalidades: percepción del anticipo mínimo de iniciación de actividades. (Parte derogada por Resolución Normativa 051-11)
  - ✓ Parte Decimotercera: Régimen de retención sobre los créditos bancarios.
- La “Sección Seis” (arts. 478/484) lleva por título “Contribuyentes exentos por las Leyes N° 11.490 y N° 11.518”.
  - La “Sección Siete” (arts. 485/491). Autorización de exclusión de regímenes de retención o percepción ( Sección derogada por Resolución normativa 048-10)

## ANEXO II

RÉGIMEN DE ACREDITACIONES BANCARIAS. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE CONTRIBUYENTES LOCALES Y AQUELLOS QUE TRIBUTAN BAJO LAS NORMAS DEL CONVENIO MULTILATERAL

CONCEPTOS	REGIMEN LOCAL	SIRCRESB
<b>Fuente Normativa</b>	Disposición Normativa serie " B" 1/2004, artículos 462 a 477	Resolución Normativa ARBA 08/2009. RG (CA) 104/04
<b>Agentes</b>	Entidades financieras, en tanto sean contribuyentes de Ingresos Brutos de la Provincia, quedando comprendidas la totalidad de sus sucursales o filiales, cualquiera sea el asiento territorial de las mismas. Inclusive el Banco de la Provincia, sus sucursales y filiales, cualquiera sea su asiento territorial.	Entidades financieras, en tanto sean contribuyentes de Ingresos Brutos de la Provincia, quedando comprendidas la totalidad de sus sucursales o filiales, cualquiera sea el asiento territorial de las mismas. Inclusive el Banco de la Provincia, sus sucursales y filiales, cualquiera sea su asiento territorial.
<b>Sujetos pasibles</b>	Sujetos alcanzados por los tributos respecto de los cuales la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires resulta Autoridad de Aplicación. En relación a cuentas abiertas a su nombre, y en tanto hayan sido incluidas en el padrón publicado.	Contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos que tributen bajo las normas del Convenio multilateral. En relación a cuentas abiertas a su nombre, y en tanto hayan sido incluidas en el padrón publicado.

<b>Sujetos Excluidos (siempre que no posean deudas por otros tributos)</b>	<p>Sujetos exentos por la totalidad de las actividades que desarrollen</p> <p>Expendedores al público de combustibles líquidos (exclusivamente)</p> <p>Comercialización de Billetes de lotería, Mayorista y minorista de cigarrillos.</p> <p>Comer. de productos ganaderos efectuada por los acopiadores de esos productos.</p> <p>Entidades Financieras, Compañías de Seguro, y Comisionistas, consignatarios, corredores, etc.</p> <p>Sujetos que desarrollen exclusivamente actividades no alcanzadas</p>	<p>Sujetos exentos por la totalidad de las actividades que desarrollen</p> <p>Expendedores al público de combustibles líquidos (exclusivamente)</p> <p>Comercialización de Billetes de lotería, Mayorista y minorista de cigarrillos,</p> <p>Comer. de productos ganaderos efectuada por los acopiadores de esos productos.</p> <p>Entidades Financieras, Compañías de Seguro, y Comisionistas, consignatarios, corredores, etc.</p>
<b>Importes excluidos</b>	Se trata de conceptos no alcanzados, pudiendo existir otros no previstos. Art 467 DN 1/2004 (son 20 incisos)	Se trata de conceptos no alcanzados, pudiendo existir otros no previstos. Artículo 6 de la RN 08/2009 (son 11 incisos)
<b>Devolución</b>	Directa por los Agentes. Pueden compensar con futuras obligaciones, con el límite del importe que deban ingresar a la Autoridad de Aplicación.	Directa por los Agentes, siempre que fuera dentro de los 90 días de producida la recaudación errónea. Con posterioridad debe ser solicitada ante ARBA, con intervención del Comité de Administración.
<b>Monto a retener</b>	Al 100% del importe acreditado, se le aplica la alícuota del padrón	Se aplica alícuota del padrón, sin referenciar como se constituye el monto.
<b>Computo del pago a cuenta. Plazo</b>	<b>A partir</b> del anticipo correspondiente al mes en que se produjo la recaudación.	<b>En el anticipo</b> correspondiente al mes en que se produjo la recaudación.
<b>Alícuota a aplicar. Pertenencia a un grupo (A hasta Z)</b>	Mecanismo de cálculo establecido en la Resolución normativa 02/2013	Alícuotas fijas establecidas en el artículo 7 de la RN 08/2009. Dependiendo de si tributa sobre el régimen general o especial de convenio, y respecto de la actividad de mayores ingresos comprendida en sus diversos anexos.
<b>Tope</b>	Alícuota máxima del 5%	Alícuota máxima del 5%
<b>Imputación</b>	Se imputan al anticipo correspondiente al mes en que se produjo la recaudación, considerando: Si la titularidad de la cuenta pertenece a más de un contribuyente, el importe de lo recaudado podrá ser tomado como pago a cuenta del tributo por cualquiera de los contribuyentes en la totalidad de ese monto o cada uno o algunos de ellos podrán computar una proporción.	Se imputan al Anticipo correspondiente al mes en que se produjo la recaudación, considerando: Si la titularidad pertenece a más de un contribuyente del Régimen SIRCRES, el importe deberá ser tomado por el destinatario de las retenciones. El Banco informara la retención asociada a la cuit de mayor alícuota, o, en caso de los cotitulares tener la misma alícuota, se tomara el primer empadronado en el SIRCRES respetando el orden establecido en la cuenta por la entidad financiera.
<b>Plazo de Ingreso por el Agente</b>	Quincenal	Decenal



**ANEXO III****SUJETOS PASIBLES. PLAZO DE CÓMPUTO DE LAS RETENCIONES Y PERCEPCIONES SUFRIDAS\***

REGÍMENES	PLAZO DE CÓMPUTO	FUENTE NORMATIVA
<b>Generales de Retención y Percepción</b>	Mes de ocurrencia y siguiente	Art 328 DN 1/2004
<b>Reg. Esp. Acreditación Bancario LOCAL</b>	A partir del mes de ocurrencia	Art 470 DN 1/2004
<b>Reg. Esp. Acreditación Bancario SIRCREB</b>	En el mes de ocurrencia	Art 10 RN ARBA 8/2009
<b>Res Especial Ret Proveedores del Estado</b>	En el mes de ocurrencia	Art 457 DN 1/2004
<b>Resto de los Regímenes Especiales de Retención</b>	En el mes en el que corresponde imputar el ingreso de la operación	Art 457 DN 1/2004
<b>Regímenes Especiales de Percepción</b>	Mes de ocurrencia y siguiente	Art 319 DN 1/2004

*\*Transcurrido el plazo referido sin haberse imputado la detracción, sólo es posible computarlo rectificando la declaración jurada respectiva.*

**ANEXO IV****REGÍMENES DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES Y DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES. ANÁLISIS COMPARATIVO DE SUS CARACTERÍSTICAS MÁS IMPORTANTES**

CONCEPTOS	PROVINCIA DE BUENOS AIRES	CIUDAD DE BUENOS AIRES
<b>Fuente Normativa</b>	Disposición Normativa serie "B" 1/2004	Resolución General AGIP 939/2013
<b>Sujetos obligados a actuar como Agentes de Recaudación</b>	Quienes posean establecimientos, oficinas, etc. en la Provincia, o se valgan de los servicios de comisionistas, corredores, etc. Y, conjuntamente, superen los ingresos brutos operativos de 10 millones de pesos.	Aquellos sujetos nominados por la Administración en los Anexos II, III, IV, y V de la RG 939/2013
<b>Sujetos pasibles de percepción y de retención</b>	Quienes desarrollen actividades en la Provincia de Buenos Aires	Aquellos que revisten el carácter de inscripto y/o responsable del impuesto, y realicen operaciones de ventas y compras en la Ciudad.
<b>Oportunidad de la Retención y/o Percepción</b>	Régimen de Retención, en el momento del pago. Régimen de Percepción, en el	Régimen de Retención, en el momento del pago. Régimen de Percepción, en el

	momento de la emisión de la factura o documento equivalente. (no lo dice expresamente ningún artículo)	momento de la emisión de la factura o documento equivalente.
<b>Sujeto pasivo. Plazo para el cómputo de las retenciones y percepciones en los regímenes generales de recaudación.</b>	Al vencimiento de la obligación fiscal podrán computarse, a cuenta de la misma, aquellas retenciones o percepciones sufridas en el mes correspondiente al anticipo mensual declarado y en el mes inmediato anterior (art. 328 de la DN 1/2004, sustituido por la RN 034/14)	Las retenciones y percepciones serán computables como a pago a cuenta del anticipo correspondiente al mes donde efectivamente se produjeron.
<b>Sujeto pasivo. Plazo para el cómputo de las retenciones y percepciones en los regímenes especiales de recaudación.</b>	De Percepción: siguen la misma pauta que en los Reg. Generales. De Retención: Se imputan al anticipo del lapso en el que corresponde imputar el ingreso, excepto los siguientes Regímenes: Proveedores y Contratistas del Estado: en el anticipo en curso al momento de la retención. Régimen sobre acreditaciones bancarias local: a partir del anticipo correspondiente al mes que se produjo la recaudación.	Siguen la misma pauta que en los Reg. Generales. Con excepción del Régimen de Tarjetas de Crédito y Servicios de Tickets que se tomarán como pago a cuenta en el anticipo siguiente a la fecha en la cual el agente de retención le efectúe la liquidación.
<b>Inscripción como agentes.</b>	El agente debe evaluar al 31 de enero de cada año si queda comprendido, y de corresponder inscribirse.	El agente no debe efectuar ninguna evaluación, sino que es nominado por la Administración. No obstante, una vez nominado, debe inscribirse utilizando el formulario F AR01 (ANEXO IX)
<b>Características de los regímenes generales de retención y percepción</b>	Lo esencial es la envergadura del contribuyente, con prescindencia de la actividad que desarrolla. Se basa en la administración de padrones de alícuotas específicas por cada <u>contribuyente</u>	Lo esencial es la envergadura del contribuyente, con prescindencia de la actividad que desarrollan. Se deben aplicar las alícuotas específicas por cada <u>actividad</u>
<b>Régimen General de Retención. Operaciones Alcanzadas</b>	Prestaciones, locaciones o entregas deben efectuarse en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires	Prestaciones, locaciones o entregas deben efectuarse en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires
<b>Régimen General de Percepción. Operaciones Alcanzadas</b>	Se debe consultar el padrón de contribuyentes. Sólo en el caso en que el consultado no se encuentre en el padrón debe verificarse qué lugar de entrega o prestación sea en la Provincia.	Prestaciones, locaciones o entregas deben efectuarse en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires. Excepto las mercaderías recepcionadas en la Ciudad con destino a otra jurisdicción.
<b>Operaciones con bienes de uso</b>	Excluidas de retenciones y percepciones	Excluidas de retenciones y percepciones
<b>Operaciones entre agentes</b>	Se retienen y perciben simultáneamente. No existen excepciones con motivo de su carácter de agente. Si están exceptuados cierto sujetos que a su vez son agentes ( Bancos, Entidades de Seguros)	Están exceptuados de todos los regímenes los sujetos nominados en el ANEXO II (Agentes del Régimen General) Existen excepciones respecto de algunos regímenes, donde los agentes resultan alcanzados, y también cuando son calificados como de Riesgo Fiscal
<b>Mecanismos disponibles para que los contribuyentes formulen reclamos</b>	Solicitud de Reducción o Atenuación de alícuotas, y Reclamos por disconformidad.	No existen

<b>Importes mínimos en los Regímenes Generales</b>	Retención 400. Percepción 50	300 pesos.
<b>Importes mínimos en los Regímenes Especiales o particulares</b>	Algunos regímenes (Tarjetas, Combustibles, etc.) tienen montos mínimos y otros no. Se rigen por lo dispuesto en cada Régimen Especial.	Los regímenes particulares no tienen montos mínimos
<b>RG (CA) 4/2011. Regímenes generales de recaudación. Contribuyentes de CM que tributan por el art 2. Acatamiento</b>	No se consideran, al menos expresamente, las proporciones de base o alícuota de retención dispuestas.	No se consideran las proporciones de base o alícuota de retención dispuestas.
<b>RG (CA) 4/2011. Regímenes generales de recaudación. Contribuyentes de CM que tributan por los art 6 al 13. Acatamiento</b>	No se consideran, al menos expresamente, las proporciones de base o alícuota de retención dispuestas.	Se deben considerar las proporciones de base imponible que según el Régimen especial le corresponde a la Ciudad de Buenos Aires (art 49 de la RG 939/14)
<b>RG (CA) 4/2011. Regímenes especiales de recaudación. Contribuyentes de CM que tributan por el art 2. Acatamiento</b>	Se considerará el porcentaje de base imponible que le corresponda a la jurisdicción según el CM 05 exhibido por el contribuyente. (art 454 DN 1/2004)	No se consideran las proporciones de base o alícuota de retención dispuestas. Sólo se dispone un reducción al 50% de la alícuota en el Régimen Especial de percepción de Fabricantes y Distribuidores, etc. de Automotores.
<b>RG (CA) 4/2011. Regímenes especiales de recaudación. Contribuyentes de CM que tributan por los art 6 al 13. Acatamiento</b>	Se considerara el monto atribuible a la jurisdicción provincial de acuerdo con el régimen respectivo (art 455 DN 1/2004)	Sólo en algunos regímenes especiales de retención se considera la reducción de un porcentaje del gravamen conforme la distribución de CM.
<b>Riesgo fiscal para Agentes</b>	No se encuentra establecido específicamente. Pero se aplica sólo parcialmente, en relación a embargos trabados por deuda proveniente de agente (RN 39/14)	Resolución N° 918- AGIP-2013
<b>Riesgo Fiscal para Contribuyentes</b>	RN 129/2008 (que derogó la DN 73/2007)	Resolución N° 918- AGIP-2013
<b>Regímenes Especiales de Retención</b>	<p>Actividades Agropecuarias. Concesionarios, contratistas y proveedores del Estado. Empresas de Construcción. Entidades de Seguros Honorarios Instituto Provincial de Loterías y Casinos. Tarjetas de Compra y de Crédito. Cooperativas de Provisión minorista Entidades de Ahorro por círculo cerrado. Participación en Ingresos Régimen de retención sobre los créditos bancarios</p>	<p>Diferencia entre precio de venta y compra. Fabricación y Comer. De medicamentos. Industria del Software. Servicios médicos odontológicos. Call Center. Locación de Inmuebles. Regímenes Especiales CM. Agencias de Publicidad. Intermediarios. Servicios eventuales. Tarjetas de Crédito y Servicios de Ticket. Obras Sociales. Compañías de seguros Martilleros y demás intermediarios.</p>
<b>Regímenes Especiales de Percepción</b>	<p>Comercialización mayorista de combustibles líquidos Compañías de Transporte de pasajeros y de carga Comercialización de medicamentos Comercialización de revistas e impresos de</p>	<p>Bancos y demás Entidades Financieras. Industria del Software. Fabricación y Comer. de medicamentos Fabricantes, Productores y Mayoristas. Productores de Combustibles Líquidos y Gas. Fabricación, Dista, Comer. De</p>

	venta condicionada Venta de cervezas y otras bebidas Operaciones de importación definitiva para consumo	Automotores. Operaciones de Importación definitiva para consumo. Fabricantes y Mayoristas de Tabaco y afines. Franquicias. Cánones, Alquileres y Otros. Comercio Electrónico. Venta al Contado y en efect superior a \$ 1000. Régimen Simplificado. Magnitudes Superadas.
<b>Discrecionalidad de los Agentes</b>	Muy reducida	Media
<b>Diferencias entre regímenes generales y especiales</b>	Sustancial, ya que los requisitos para estar obligado a actuar y la forma de determinar las alícuotas cambia radicalmente en una u otra modalidad. Los regímenes especiales lo son en virtud de las actividades de los agentes.	Atenuada, ya que en el Reg. General o en el Especial se aplican alícuotas fijas. Los regímenes especiales son "especiales" porque consideran las actividades a veces del contribuyente y otras veces de los agentes.
<b>Actividad de Producción y Mayorista de tabaco</b>	No tiene un Régimen especial	Régimen especial de Tabaco (ANEXO V) aplica alícuota de 0,75% y base reducida al 25% de la operación.
<b>Pequeños contribuyentes. Regímenes simplificados de Recaudación. ¿Resultan pasibles de sufrir retenciones y percepciones?</b>	Se administran por ARBANET. Los contribuyentes incluidos resultan alcanzados por los regímenes de recaudación.	Se administran por un Régimen Simplificado. Resultan excluidos, excepto que integren el padrón de magnitudes superadas, y aquellos sujetos pasibles del régimen especial de percepción de Tabaco.
<b>Emisión de Notas de crédito que reduzcan percepciones efectuadas</b>	Con limitaciones. Sólo procede ante la anulación total de la operación, o error en el monto percibido.	Sin Limitaciones
<b>Alícuotas a aplicar a sujetos no categorizados</b>	Retención: 4% Percepción 8%	No se especifica

## ANEXO V

### CIUDAD DE BUENOS AIRES. ESTRUCTURA NORMATIVA DE LOS REGÍMENES VIGENTES

En primer lugar, resulta importante recordar que en la Ciudad de Buenos Aires los agentes son designados por la propia Administración, sin la existencia de requisitos que se exterioricen en normativas particulares, perteneciendo tanto las nominaciones como las exclusiones, a decisiones propias de la Administración Fiscal.

La Resolución General N° 939- AGIP-2013 sancionada el 13 de diciembre de 2013, es la que ha efectuado la recopilación y unificación de la normativa vigente hasta dicho momento. La misma empezó a regir a partir del primero de enero de 2014 y contiene en sus nueve anexos la descripción normativa de los regímenes de recaudación, según la siguiente estructura:

### **ANEXO I**

#### *TITULO I ASPECTOS GENERALES*

#### *TITULO II REGIMENES DE RETENCIÓN*

Capítulo I Régimen General de Retención

Capítulo II Tarjetas de Crédito y Servicios de Tickets

Capítulo III Obras Sociales

Capítulo IV Compañías de Seguros

Capítulo V Martilleros y demás intermediarios

#### *TITULO III REGIMENES DE PERCEPCIÓN*

Capítulo I Régimen General de Percepción

Capítulo II Fabricantes, Productores Mayoristas

Capítulo III Productores de combustibles Líquidos y Gas Natural

Capítulo IV Fabricación, Importación, distribución o comercialización de Automotores, Autopartes, Motocicletas, Motopartes y repuestos

Capítulo V Operaciones de importación definitiva a consumo de mercadería

Capítulo VI Fabricantes y mayoristas de Tabaco y Afines

Capítulo VII Franquicias

Capítulo VIII Cánones, Alquileres, Otros

Capítulo IX Comercio Electrónico

## Capítulo X Venta al Contado y en efectivo superior a \$ 1000

### *TÍTULO IV RÉGIMEN SIMPLIFICADO. MAGNITUDES SUPERADAS*

#### **ANEXO II**

*NÓMINA AGENTES DE RECAUDACIÓN-RÉGIMEN GENERAL*

#### **ANEXO III**

*NÓMINA AGENTES DE RECAUDACIÓN -RÉGIMEN ESPECIAL FRANQUICIAS*

#### **ANEXO IV**

*NÓMINA AGENTES DE RECAUDACIÓN -RÉGIMEN ESPECIAL ALQUILERES*

#### **ANEXO V**

*NÓMINA AGENTES DE RECAUDACIÓN -RÉGIMEN ESPECIAL TABACO*

#### **ANEXO VI**

*RETENCIONES*

#### **ANEXO VII**

*PERCEPCIONES*

#### **ANEXO VIII**

*CONSTANCIA DE RETENCIÓN EFECTUADA*

#### **ANEXO IX**

*AGENTES DE RECAUDACIÓN. INSCRIPCIÓN. MODIFICACIÓN DE DATOS. CESE DE ACTIVIDAD*

#### ***ANEXO VI***

CIUDAD DE BUENOS AIRES. NORMAS RELEVANTES SANCIONADAS DURANTE EL PERIODO FISCAL 2014

**RESOLUCIÓN Nº 95 - AGIP / 2014:** Se excluyen a cuatro clubes de Fútbol de su obligación de actuar como Agentes de Recaudación.

**RESOLUCIÓN N° 290 - AGIP / 2014:** Se modifican las alícuotas generales para los regímenes de retención y percepción, estableciéndose: Retención 3%; Percepción 3,5%

**RESOLUCIÓN N° 353 - AGIP / 2014:** Se incorporan al Anexo II de la RG 939/2014, y a partir del primero de julio, a ciertos sujetos en la obligación de actuar como agentes de recaudación.

**RESOLUCIÓN N° 593 - AGIP / 2014:** Se establece un régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de la contratación de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual (“películas y series”) que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a Internet como así también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos, o similares. Se designa como agentes de retención a las Entidades Emisoras de Tarjetas de Crédito, Débito y Compra que intervengan en las operaciones detalladas en el artículo anterior, siempre que los pagos se efectúen a las empresas que brindan los servicios allí consignados. La alícuota de retención es del 3%. La vigencia del mismo es partir de noviembre de 2014.

**RESOLUCIÓN N° 594 - AGIP / 2014:** Se establece un régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de los ingresos provenientes del desarrollo de actividades culturales y/o artísticas realizadas por personas físicas y/o jurídicas, o por quienes exploten sus derechos comerciales, con domicilio legal en el exterior; o por personas físicas que no tengan residencia en el país o que no

registren una residencia de por lo menos 5 (cinco) años. La alícuota es del 3%, y el régimen cobró vigencia a partir de octubre de 2014.

**RESOLUCIÓN N° 599 - AGIP / 2014:** Se excluyen a 18 sujetos de su obligación de actuar como Agentes, conforme al ANEXO II de la Resolución N° 939/AGIP/2013. Con vigencia a partir del 1ero de septiembre.

## ANEXO VII

PROVINCIA DE BUENOS AIRES. NORMAS RELEVANTES SANCIONADAS DURANTE EL PERIODO FISCAL 2014

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 001/14:** Reglamentación de la clausura automática<sup>161</sup> para contribuyentes y Agentes. Publicada sin fecha.

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 019/14:** Publicación de agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que registren incumplimientos en su deber de presentación de declaraciones juradas.

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 026/14:** Régimen Especial de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para actividades agropecuarias. Artículos 452 y 455 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y modificatorias. Artículo 30 de la Ley N° 14553. Resolución Normativa N° 5/13. Prórroga de su vigencia para el período fiscal 2014

---

<sup>161</sup> En la causa "Laboratorio Bioquímico Mar del Plata s/ Apelación", la juez interviniente resolvió declarando la inconstitucionalidad del art. 78 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que dispone el procedimiento para efectuar la clausura denominada "automática", por transgredir lo establecido en los arts. 18 de la Constitución Nacional, y 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires.



**RESOLUCIÓN NORMATIVA 028/14:** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes Generales de Percepción y/o Retención. Artículos 344 y 411 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y modificatorias. Padrones de contribuyentes. Posibilidad de publicación independiente en el sitio oficial de Internet de la ARBA<sup>162</sup>

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 030/14:** Régimen especial de retención sobre los créditos bancarios. Artículo 467 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y modificatorias. Exclusión de importes que se acrediten como consecuencia de operaciones sobre títulos públicos y similares. Artículo 207 inciso c) del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 y modificatorias)

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 032/14:** Regímenes especiales de percepción y retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Disposición Normativa Serie B N° 1/04 y modificatorias y Resolución Normativa N° 19/13. Vencimientos para la presentación de las declaraciones juradas e ingreso de los importes recaudados

---

<sup>162</sup> Como hemos mencionado durante el transcurso de este trabajo, antes de la sanción de esta norma se publicaba, respecto de regímenes generales, un padrón unificado que contenía las cuits y alícuotas de percepción y retención aplicables a cada contribuyente. Por imperio de la RG 4/2011, los Fiscos deben informar a la Comisión Arbitral sus contribuyentes locales, o aquellos de Convenio Multilateral inscriptos sólo en esa jurisdicción, para que el resto de las jurisdicciones no les efectúe percepciones (la limitación es sólo respecto de la percepciones)

Ocurre que ARBA actualmente para cumplir con la obligación que dispone la norma, tiene que "subir" esa cuit al padrón y consignarle una alícuota de 0% en percepciones, pero al estar unificado el padrón, también queda obligado a consignarle una alícuota cero en retenciones (siendo que respecto de este último régimen nada obliga la RG 4/2011). Es por eso que desdoblado los padrones logra cumplir con la exclusión en percepciones (que se materializa subiendo al sujeto con alícuota cero) y no subirlo en retenciones, para que si algún Agente de la Provincia recibe un bien o un servicio con entrega o prestación en Provincia, mas allá de que el sujeto este informado, le pueda aplicar la alícuota máxima en el régimen de retención.

En resumen, las jurisdicciones en virtud de la norma, tienen dos obligaciones:

- a) Depurar sus padrones con los sujetos informados (es decir, incluirlos con alícuota cero)
- b) Informar sus propios contribuyentes locales

por los agentes de recaudación. Anexo V de la Resolución Normativa N° 42/13.

Modificación

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 034/14:** Artículos 328 y 345 de la Disposición Normativa Serie B N° 1/04 y sus modificatorias. Imputación de retenciones y percepciones sufridas. Modificación

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 036/14:** Régimen para la regularización de deudas de los agentes de recaudación, proveniente de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos, relativas a retenciones y/o percepciones no efectuadas. Modalidades especiales. Reducción de recargos y sanciones. Vigencia entre el 2 y el 30 de junio de 2014

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 039/14:** Regímenes de Recaudación. Sistema de reducción y atenuación de alícuotas. Disconformidad con alícuotas de recaudación y/o categoría de riesgo asignadas. Resoluciones Normativas N° 129/08 y 64/10. Modificación. Contribuyentes con deuda en proceso de apremio.

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 050/14:** Artículo 421 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y modificatorias. Régimen Especial de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicable a concesionarios, contratistas y proveedores del Estado. Decreto N° 1285/13. "Bonos de Cancelación de Deudas de la Provincia de Buenos Aires- vencimiento 2016". Exclusión de retención.

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 057/14:** Por la presente resolución se incorpora un nuevo deber de informar para los Agentes de Régimen General de Percepción que

actúan bajo el criterio de lo *percibido*. En tal sentido, y en oportunidad de cumplir con su obligación de presentación de las declaraciones juradas -originales y/o rectificativas- a través del mecanismo previsto en la Resolución Normativa N° 38/11 y modificatoria, N° 63/, deberán informar: a) la fecha de emisión de la respectiva factura o documento equivalente, y b) la fecha en que se haga efectivo el cobro de la operación en que hubiere intervenido, en los términos del artículo 326 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y modificatorias. La misma regirá a partir de enero de 2015.

**RESOLUCIÓN NORMATIVA 062/14:** Se efectúa una modificación al Régimen de Retención sobre los créditos bancarios adecuado al Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias "SIRCREB", establecido en la Disposición Normativa Serie "B" N° 79/04, texto ordenado por la Resolución Normativa N° 8/09. En virtud del mismo se incorporan nuevas actividades a los anexos de la normativa citada, se modifican ciertas alícuotas de retención, y se dispone un tratamiento impositivo más gravoso para los contribuyentes con riesgo fiscal por no presentación de declaraciones juradas.

## ANEXO VIII

INGRESO DE LO RECAUDADO POR PARTE DE LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN EN TODOS LOS REGIMENES VIGENTES. PLAZO. FUENTES NORMATIVAS

REGÍMENES	TEMPORALIDAD	PLAZO DE INGRESO	FUENTE NORMATIVA
-----------	--------------	------------------	------------------

<b>Régimen General de Retención y Percepción (Percibido)</b>	Quincenal	Retenciones y Percepciones entre el día 1 a 15, se ingresan hasta el 24 del mismo mes. Aquellas ocurridas entre el día 16 y el último día del mes, se ingresan hasta el 12 del mes siguiente	art 327 DN 1/2004
<b>Régimen General de Percepción (Devengado)</b>	Mensual	En un único pago hasta día 12 del mes calendario inmediato siguiente	art 346 DN 1/2004
<b>Acreditaciones Bancarias (Local)</b>	Quincenal	De conformidad con los vencimientos que se establezcan para las presentaciones y/o pago de las obligaciones	art 470 DN 1/2004
<b>Acreditaciones Bancarias (SIRCREB)</b>	Decenal	conforme al calendario de vencimientos que se publicará periódicamente	Anexo I RG 104 (CA)
<b>Regímenes Especiales de Retención</b>	Mensual	El plazo para ingresar los importes percibidos o retenidos se extenderá hasta el día 15 del mes calendario siguiente a aquél en que hubiese tenido lugar la operación que originare el ingreso sujeto a retención o percepción.	art 460 DN 1/2004
<b>Regímenes Especiales de Percepción</b>	Mensual	El importe de las percepciones deberá ser ingresado, mediante un único pago, hasta el día 15 del mes calendario siguiente a la realización de las operaciones	Conforme lo dispuesto en cada régimen, según la RN 32/2014
<b>Régimen Especial de Percepción Aduana</b>	Diario	Transferencia diaria	art 403 DN 1/2004

## BIBLIOGRAFÍA

Humberto P. Diez, Alberto P. Coto y Fernando J. Diez, *“El Ilícito Tributario”* Editorial Errepar, marzo 2001.

Mario Enrique Althabe, *“El impuesto sobre los ingresos brutos”*, 3º edición actualizada, Editorial La Ley, Mayo 2008

Ricardo Chicolino y Oscar A. Fernández "*El Convenio Multilateral*", 4º edición ampliada y actualizada, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Octubre 2006.

Martin R. Caranta "*Regímenes de Recaudación*", Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Abril 2010.

Alejandra P. Sanelli "*Liquidando el Convenio Multilateral*", 1era edición, Editorial La Ley, 2012.

Mario Enrique Althabe, Daniel H. Alvaro y otros, "*Regímenes de Recaudación en la Provincia de Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires*" 1era edición, Editorial La Ley, 2013.

Ley Nº 10.397, (Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires) sus modificatorias y complementarias.

Disposición Normativa serie "B" Nº 1/2004- Texto vigente.

Analía Santos Romero "Guía Práctica Liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos", 5º edición, Editorial Aplicación Tributaria S.A, Marzo 2013.

Mario Enrique Althabe, Daniel H. Alvaro, y colaboradores "Regímenes de recaudación en la Provincia de Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires" 1era edición, Editorial La Ley, año 2013.