

Universidad Nacional de Tucumán  
Facultad de Ciencias Económicas

**Especialización en Tributación**  
**TRABAJO FINAL**

**PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN –  
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE  
RECAUDACIÓN**

Autor: Contreras, María Lucía  
Profesión: Contador  
Tucumán, mayo de 2022

## ÍNDICE

<b>Presentación</b> .....	1
<b>Objetivos:</b> .....	2
<b>INTRODUCCION</b> .....	3
<b>Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agentes</b> .....	4
<b>El impuesto dentro de la figura de Convenio Multilateral</b> .....	7
<b>Caso a desarrollar:</b> .....	11
<b>Planteo:</b> .....	11
<b>Resolución General 25/2018:</b> .....	12
<b>Artículos involucrados</b> .....	13
<i>Constitución Nacional:</i> .....	13
<i>Ley 24.144 Carta Orgánica del BCRA -</i> .....	16
<b>Análisis</b> .....	17
<b>Ejemplo - otros procesos contenciosos que se originaron en otras provincias, relacionados con el tema.</b> .....	24
<b>Rentas de la Provincia de Formosa en el año 2019 sacó una nueva resolución relacionado a la RG 25/2018</b> .....	28
<b>Conclusión:</b> .....	29
<b>Para reflexionar</b> .....	34
<b>BIBLIOGRAFÍA:</b> .....	37

## Presentación

Mi nombre es María Lucía Contreras, tengo 29 años.

Me gradué en la Universidad Nacional de Tucumán como Contadora Pública Nacional en marzo 2016 y desde entonces mi objetivo es seguir capacitándome y actualizándome en la profesión.

En 2017 inicié el cursado del posgrado en Especialización en Tributación de la UNT. En septiembre de dicho año recibí una propuesta laboral de la Empresa PISTRELLI HENRY MARTIN Y ASOCIADOS S.R.L. (ERNST & YOUNG), la misma implicaba mudarme a Buenos Aires, por lo cual en septiembre de ese año me mudé y el posgrado quedó en suspenso.

Desde mis inicios laborales me desarrollé en la rama tributaria, tema que me cautivó y apasionó.

Luego de un tiempo regresé a mi provincia y en 2020 pude retomar la especialización a través del dictado virtual causada por la pandemia por la que atravesábamos.

La profesión de contador es hermosa, creo que tiene muy buenas oportunidades y alternativas en base a lo que uno se proponga.

Actualmente trabajo en un Estudio contable- impositivo, somos un grupo de diez profesionales liderados por un contador que posee una vasta experiencia en el área. Actualmente estoy a cargo de una cartera de clientes del estudio y también cuento con clientes propios.

Tengo como proyecto profesional establecer mi propio estudio contable impositivo, motivo por el cual me encuentro en permanente capacitación, por ello esta especialización es un eslabón muy importante de un proyecto mayor personal próximo a concretarse.

En mi día a día me encuentro con numerosas personas que requieren asesoramiento contable e impositivo, convencida que desde mi profesión se puede brindar herramientas útiles en busca de organizar y solucionar la vida económica de las personas, es por ello que, convencida que las personas tienen el derecho a informarse y a conocer todas las alternativas que poseen, este trabajo es muy especial, es la concreción de una etapa de aprendizaje y estudio, un objetivo personal y profesional que está por cumplirse.

## Objetivos:

El propósito del presente trabajo es abordar el estudio de las tareas de los agentes de recaudación del Estado.

Analizar un caso tratado por la Procuradora General de la Nación, teniendo en cuenta los artículos involucrados y las acciones solicitadas por los actores.

Determinar si la provincia de Formosa se excedió en sus atribuciones.

También en el presente pongo a conocimientos de Ustedes, causas relacionadas con agentes de recaudación y al sustento territorial.

Por último, expongo mis comentarios y conclusiones, unas ideas para mejorar el sistema y realizo una comparación con modelos tributarios de otros países.

## INTRODUCCION

Nuestro país es un estado federal compuesto por 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El atributo “federal” indica que cada una de las provincias es autónoma, es decir, que se gobierna a sí misma a través de las autoridades que elige el pueblo.

Las provincias son autónomas, pero no son soberanas. Reconocen un poder superior en las autoridades nacionales y dependen del gobierno nacional para solucionar ciertas cuestiones.

El art. 75 inc. 30 de la Constitución Nacional le otorga a las provincias y municipios los poderes de policía e imposición, siempre que no interfieran con el cumplimiento de los fines de la nación. En virtud de lo anterior, cada provincia confecciona su propio código tributario y legisla los distintos tributos sobre los que asumirá su carácter de acreedora, definiendo los hechos imponible y todas las consecuencias jurídicas que de ellos emanan.

*Nuestro país es Representativo, republicano y federal.*

*- Representativo: Significa que el pueblo gobierna por medio de representantes que elige por el voto.*

*- Republicano: Se basa en la división, control y equilibrio entre los 3 Poderes:*

- El Poder Legislativo: que hace las leyes.*
- El Poder Ejecutivo: que ejecuta las leyes.*
- El Poder Judicial: que interpreta las leyes y las hace cumplir a través de sus sentencias.*

*-Federal: Permite que convivan dos clases de gobiernos: los gobiernos provinciales, ya que cada provincia se gobierna a sí misma; y el gobierno federal que abarca todo el territorio de la Nación. Este sistema permite el control y cooperación entre ambos.*

La tributación constituye un pilar fundamental de la estructura financiera de todo Estado moderno.

## Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agentes

El presente trabajo está enfocado en los regímenes de retención y percepción provinciales, más precisamente, en los que se refieren al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Este impuesto es el principal contribuidor a la recaudación provincial y expresamente aceptado por el Sistema de Coparticipación Federal de Impuestos.

El impuesto sobre los ingresos brutos grava el ejercicio habitual de una actividad onerosa, independientemente si esa actividad es lucrativa o no.

Se trata de un impuesto indirecto, real y local debido a que grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva, no tiene en cuenta aspectos subjetivos del destinatario del tributo y debe respetar el principio de territorialidad para que la actividad se encuentre alcanzada.

La habitualidad variará conforme a la naturaleza de la actividad, sin embargo, una vez adquirida se mantendrá, aunque se desarrolle de manera discontinua.

Cuando se ejercen actividades en más de una jurisdicción se utiliza la figura del Convenio Multilateral a los efectos de subsanar los posibles problemas de doble imposición. Los convenios delimitan los poderes tributarios de cada una de las jurisdicciones intervinientes cuando se está en presencia de un proceso único y comercialmente inseparable.

*Ninguna de las jurisdicciones puede válidamente gravar en forma plena actividades que sólo se desarrollan parcialmente en su jurisdicción, sin infringir derechos constitucionales de los contribuyentes, por lo que el Convenio representa una herramienta, un método razonable y discreto que dirime cuál es la parte de la materia imponible que corresponde a cada jurisdicción.*

La Constitución Nacional reconoce la potestad tributaria del Estado Nacional, Estados Provinciales y Estados Municipales. Resulta obvio que cualquier régimen de percepción o de retención que implementaran debiera evitar una

superposición agregada que, finalmente, resultara excesiva para la obligación tributaria.

El Estado Nacional, los Estados Provinciales y los Estado Municipales, han hecho uso suficientemente extendido de aquella facultad tributaria, tal cual ello puede advertirse de un relevamiento de la carga tributaria vigente en todos y cada uno de los Estados referidos. Esa carga tributaria se complementa con un generoso abanico de percepciones y retenciones, que contribuyen a una administración tributaria más eficiente.

En efecto y filosóficamente, las percepciones y retenciones tributarias importan una recaudación anticipada, sostenida en la actuación de agentes parafiscales que, en su carácter de tales, favorecen el cumplimiento tributario de los respectivos contribuyentes y que, además, facilitan el control tributario a cargo de las correspondientes Administraciones.

Puede relevarse una vigencia casi uniforme de sendos regímenes de percepción y de retención a través de las diferentes provincias de nuestro país, sin perjuicio de otros regímenes implementados en el ámbito municipal.

El Poder Ejecutivo tiene a su cargo asegurarse del cumplimiento de los deberes establecidos, reglamentando el procedimiento y el control. En su afán de incrementar la recaudación, dicta desbordadamente modificaciones a los reglamentos, complicando cada vez más el trabajo de los Agentes. De esta manera, se produce una transferencia de la tarea de fiscalización y control desde el sector público al privado, otorgándoles un trabajo administrativo no remunerado que se acompleja con cada nueva resolución que emite.

El rol del agente de retención/percepción se torna fundamental, por lo que tanto su accionar como su omisión de actuar correctamente están severamente sancionados por leyes tributarias y penales.

Para Villegas: El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de detraer la parte que corresponde al Fisco en concepto de tributo.

En igual sentido, “el agente de percepción es aquel que, por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco”.

Entonces se tratan de sujetos que están obligados a pagar una obligación tributaria ajena sin haber configurado el hecho imponible, como consecuencia de un mandato legal y por mantener con el verdadero contribuyente un vínculo jurídico determinado.

Los agentes poseen con los contribuyentes del impuesto una suerte de responsabilidad solidaria emanada de la normativa que faculta al Fisco a designar a determinados sujetos a actuar como tales.

Existe solidaridad tributaria cuando dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. El fisco puede exigir indistintamente, a cada uno, la totalidad de la deuda, pero integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto. La solidaridad puede ser establecida entre diversas categorías de sujetos pasivos. La importancia de definir los distintos tipos de solidaridad estriba en que cuando los solidarios son, por ejemplo, contribuyentes, se resuelve genéricamente, sin necesidad de ley, ya sea que esa solidaridad se halle establecida entre dos o más contribuyentes, o entre contribuyentes con responsables solidarios. En cambio, la designación de un tercero como responsable solidario sólo puede establecer por disposición legal, ley expresa.

La obligación de los agentes nace junto al momento en que se produce el pago o el cobro del bien o servicio prestado o recibido, debiendo entonces detraer o adicionar el impuesto Correspondiente.

Analizar los regímenes de retención y percepción de Ingresos Brutos no es tarea sencilla. Todos los días en nuestra labor profesional nos encontramos con situaciones difíciles de resolver relacionados a este impuesto provincial.

Los fiscos de cada Provincia, en su afán de lograr el 100 % de recaudación hacen cada vez más complejo el sistema de tributación y cada vez más severos los castigos, en ciertos casos desmedidos y hasta incluso dejando de lado



preceptos constitucionales a aquellos contribuyentes que no cumplen con lo que sus normas establecen.

Cada imposición local, no constituye sino una porción de la respectiva imposición global que pudiera alcanzar ha determinado contribuyente de nuestro país. Por ese motivo, resulta obvio que cualquier régimen de percepción o de retención que se implementara, debiera considerar prudentemente aquella circunstancia fáctica, de modo tal de evitar una superposición agregada de percepciones y retenciones locales, que finalmente resultara excesiva para la obligación tributaria cuyo adelanto financiero conceptualmente se pretende.

### **El impuesto dentro de la figura de Convenio Multilateral**

Los diferentes regímenes de percepción y de retención vigentes en las diferentes provincias de nuestro país, debieran finalmente responder a las pautas reguladas al efecto en el ámbito del Convenio Multilateral.

De ese modo los compromisos asumidos por los Estados Provinciales, en cuanto nos ocupa aquellos derivados del Convenio Multilateral, se extienden también a los respectivos Estado Municipales.

Surge del artículo 9 de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, "la adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos".

Surge también del mismo artículo el compromiso de las diferentes provincias, de "suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de esta Ley".

Precisamente y en el ámbito del Convenio Multilateral, surge del artículo 58 del Anexo a la Resolución General 1/2005 de la Comisión Arbitral –texto según la Resolución General 3/2016 de la misma Comisión Arbitral-, que "podrán resultar sujetos pasibles de retención aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen

respectivo" y también, que "podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva".

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, con relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones".

En tal caso es el mismo sujeto percibido quien mediante su inscripción tributaria, indica que su operatoria general tiene sustento territorial en la jurisdicción del caso.

Esta circunstancia, no constituye una mera presunción sino una clara evidencia.

Más aún y como se expuso, existen jurisdicciones que tienen prevista la práctica de percepciones cuando el sujeto percibido, contara con una tributación en tales jurisdicciones superior a determinado porcentaje respecto de su tributación global en el país, de manera tal de reconocer el respectivo sustento territorial, sólo a partir de cierto volumen relativo de operaciones en la jurisdicción.

En cualquier caso y como se mencionó, fuera mayor o menor la operatoria relativa que el sujeto percibido tuviera en la respectiva jurisdicción, la inscripción tributaria en la misma constituye el sustento territorial que justifica la práctica de la percepción, circunstancia ésta que así entonces uniforma la necesidad de tal sustento territorial, tanto para las retenciones como para las percepciones a cuenta de la tributación local.

Todo lo expuesto determina que la existencia de cualquier norma local de percepción o de retención que se apartará del necesario sustento territorial que fundará su aplicación, bien entendido que en el caso de las percepciones aquel sustento territorial responde a la inscripción del sujeto percibido en la correspondiente jurisdicción, importará que dicha norma se habrá apartado de la ley provincial de adhesión al régimen de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales como también de ese mismo régimen, con todo cuanto ello significa en materia de inconstitucionalidad, sin perjuicio de la posibilidad que la provincia respectiva comprometiera su cuota de Coparticipación, cuestiones éstas

particularmente a considerar, por parte de aquellos sujetos que encontraran afectados sus intereses por la vía de percepciones y de retenciones a cuenta de aquella tributación local.

En ese sentido vale recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Asociación de Bancos de la Argentina c/Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad" y con fecha 15/7/2014, explicitó que "ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción, pues los poderes conferidos por la Constitución son para ser ejercidos dentro de su territorio".

SUMARIO. La Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del artículo 13 bis, tercer párrafo, del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, en cuanto dispone que dentro de los quince días de notificadas a las entidades financieras las medidas cautelares ordenadas por la Dirección Provincial de Rentas, éstas deberán informar a la autoridad recaudadora los fondos y valores embargados, no rigiendo a tales fines el secreto que establece el artículo 39 de la ley 21.526; el quinto párrafo del citado artículo, que prescribe que si las medidas cautelares recayeren sobre bienes registrables o cuentas bancarias del deudor, su anotación se practicará por oficio expedido por la Dirección Provincial de Rentas, el cual tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial; y del artículo 14 bis del Código Fiscal en cuanto establece la responsabilidad solidaria de los bancos cuando incumplan órdenes de embargo u otras medidas cautelares decretadas por la Dirección Provincial de Rentas, responsabilidad que será determinada por vía incidental por el juez provincial ante el que tramite el apremio contra el contribuyente; en cuanto otorgan facultades a la Dirección Provincial de Rentas para hacerse efectivas fuera del territorio de la Provincia de Buenos Aires.

Fundamentos de la Corte: de acuerdo con el sistema político adoptado por nuestra Constitución, los poderes de la soberanía se encuentran divididos entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales: los del primero revisten la calidad de supremos y absolutos y se aplican en todo el territorio de la República, es decir, aún dentro del perteneciente a las propias provincias; los de los segundos presentan los mismos caracteres, pero únicamente pueden ser ejercitados dentro de los límites territoriales de la provincia.

Ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción, pues los poderes conferidos por la Constitución son para ser ejercidos dentro de su territorio.

El derecho reservado de crear impuestos y establecer las formalidades y acciones necesarias para hacerlos efectivos, no faculta al legislador local a actuar más allá de su potestad jurisdiccional e invadir otras jurisdicciones. Ninguna provincia puede legislar, sino sobre las personas o cosas sometidas a su jurisdicción.

En consecuencia, la potestad reconocida por el Código Fiscal a la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (actual ARBA) de ordenar embargos y otras medidas cautelares no se extiende, ni puede interpretarse que se extienda a otras provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, porque esa es una atribución extraña a la autoridad administrativa local.

La ley 22.172 se refiere exclusivamente a medidas cautelares dictadas por tribunales judiciales, y no contempla requisitorias administrativas de las características previstas por el artículo 13 bis, quinto párrafo, del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. La equiparación entre la requisitoria administrativa a la de una orden judicial que efectúa la norma fiscal referida tampoco habilita a conferirle tales efectos a la primera fuera del territorio de la provincia, dado que -se reitera- la mentada ley sólo contempla las medidas cautelares dictadas por tribunales judiciales.

*“En el presente caso, va de suyo que las normas que aquí se impugnan dejan de ser válidas, cuando confrontadas con las normas básicas del ordenamiento jurídico (artículo 31 de la Constitución Nacional), resulta evidente que las infringen, en vez de acatarlas o respetar su esencia”.*

En tales condiciones, las potestades otorgadas al ente recaudador provincial por los artículos 13 bis, tercer y quinto párrafo, y 14 bis del Código Fiscal para hacerse efectivas fuera del territorio de la Provincia de Buenos Aires, colisionan con normas nacionales y constitucionales de jerarquía superior; de tal modo que el conflicto deviene inconciliable.

### Caso a desarrollar:

ASOCIACION DE BANCOS DE LA ARGENTINA Y OTROS C/ FORMOSA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de certeza.

### Planteo:

Agotando las vías administrativas que interpusieron ante la DGR y ante el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas de la provincia de Formosa solicitando la suspensión y revocación de la RG 25/18, la asociación de Bancos del país y otros, promueven una **acción declarativa de certeza** ante la Corte Suprema de la Nación. De igual manera para evitar que los actos administrativos que agotaron la instancia administrativa puedan quedar firmes, promoverán, luego de la acción declarativa, demandas contenciosas ante el Superior Tribunal de Justicia de la provincia de Formosa.

Conforme a Código Procesal Civil Comrcial de la Nación, art. 322 **la Acción meramente declarativa** - (Conf. Ley 25.488): “ *Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente. El Juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida*”.

Esta acción persigue obtener la declaración de la existencia (positiva) o la inexistencia (negativa) de una relación jurídica, incierta y controvertida, su alcance o modalidad, en tanto se encuentren presentes los presupuestos de la norma en exégesis. Debe existir un interés legítimo concreto que autorice la utilización de la acción meramente declarativa. En esa inteligencia, no podrá constituir su objeto una relación futura.

Además, la asociación de bancos plantea la inconstitucionalidad de los arts. 13 y 224 del Código Fiscal de la Provincia de Formosa, de la resolución general 25/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (DGR) y de toda norma complementaria y modificatoria de tales preceptos. Los mismos se transcriben a continuación:

**Art. 13:** “ La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Dirección General, por considerarlo conveniente, disponga que personas y en qué casos intervendrá como agentes de retención y/o percepción”.

**Art. 224:** “Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas. Cuando lo establezca la Dirección, deberán actuar como agentes de retención, percepción o información las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto. Asimismo, serán considerados contribuyentes o responsables las sucesiones indivisas”.

**Resolución General 25/2018:**

**ARTÍCULO 3°:** “Quedan obligados a actuar como Agentes de Recaudación, las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras N° 21.526 y sus modificatorias, enumeradas en el **Anexo I** y las que con posterioridad sean designadas, quedando comprendidas la totalidad de sus sucursales, filiales, etc. del país, cualquiera sea el asiento territorial de las mismas”.

Por último, la Asociación de Bancos y otros solicitaron una medida cautelar hasta que la corte dicte su sentencia. Solicitan con respecto a la demandada y a cualquiera de sus organismos que:

- 1- Suspendan la aplicación del régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias regulado por la RG 25/18, en cuanto obliga a nuestras mandantes a actuar como agentes de recaudación del ISIB con independencia de que ellas posean o no en la Provincia de Formosa sucursales, filiales, u otro tipo de presencia física en su territorio o califiquen como contribuyentes dentro del ámbito de esa jurisdicción;
- 2- Se abstengan de iniciar y suspendan todo trámite o acción administrativa y judicial tendientes a exigir a nuestras representadas que actúen como agentes de recaudación en el marco del mencionado régimen;

- 3- Se abstengan de cursar reclamos e instruir sumarios y de solicitar y trabar medidas cautelares contra las actoras por la falta de actuación como agentes de recaudación en relación con la cuestión debatida en autos.

En ese orden de ideas debemos precisar que las **medidas cautelares** son las dictadas mediante resoluciones judiciales, con el fin de asegurar, conservar o anticipar la efectividad de la resolución estimatoria que pueda dictarse en el curso de un proceso judicial considerado principal, de modo que cierto derecho podrá ser hecho efectivo en el caso de un litigio en el que se reconozca la existencia y legitimidad de tal derecho. Las medidas cautelares no implican un prejuicio respecto de la existencia de un derecho en un proceso, pero sí la adopción de medidas judiciales tendentes a hacer efectivo el derecho que eventualmente sea reconocido.

Al promover una acción ante la Corte Suprema de Justicia corrió vista la Procuración General de la Nación.

Por su parte La Asociación de Bancos y otros manifiestan que, la Provincia de Formosa viola el principio de territorialidad y los arts. 1º, 7º, 29, 31 y concordantes de la Constitución Nacional, en virtud de los cuales las jurisdicciones locales no pueden imponer obligaciones o cargas respecto de sujetos, cosas, hechos o actividades extraterritoriales; el principio de razonabilidad y seguridad jurídica y los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional; y la “cláusula del comercio”, invadiendo facultades privativas y excluyentes del Congreso Nacional y del Banco Central de la República Argentina (BCRA), y por ende, los arts. 9º a 12, 16 y 75 incs. 6º y 13 de la Constitución Nacional y 4º y concordantes de la ley 24.144 Carta Orgánica del BCRA. solicitan al Tribunal que desentrañe el alcance de los siguientes preceptos: arts. 1º, 5º, 7º, 9º, 31, 75, 121, 123, 126 y concordantes de la Constitución Nacional.

### Artículos involucrados

#### Constitución Nacional:

**Artículo 1º-** *“La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución”.*

**Artículo 5°-** *“Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones, el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.*

**Artículo 7°-** *“Los actos públicos y procedimientos judiciales de una provincia gozan de entera fe en las demás; y el Congreso puede por leyes generales determinar cuál será la forma probatoria de estos actos y procedimientos, y los efectos legales que producirán”.*

**Artículo 9°-** *“En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso”.*

**Artículo 10-** *“En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores”.*

**Artículo 11-** *“Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio”.*

**Artículo 12-** *“Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito; sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio”.*

**Artículo 16-** *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: No hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.*

**Artículo 28-** *“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.*

**Artículo 29-** *“El Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las Legislaturas provinciales a los gobernadores de provincias, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o*



*supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable y sujetarán a los que los formulen, consientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la Patria”.*

**Artículo 31-** *“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante, cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o Constituciones provinciales, salvo para la Provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del pacto del 11 de noviembre de 1859”.*

**Artículo 33-** *“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”.*

**Artículo 75-** *“Corresponde al Congreso: 6) Establecer y reglamentar un banco federal con facultad de emitir moneda, así como otros bancos nacionales; 13) Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”.*

**Artículo 121.-** *“Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.*

**Artículo 123.-** *“Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.*

**Artículo 126.-** *“Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después de que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo en el caso de invasión exterior*

*o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno Federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros”.*

*Ley 24.144 Carta Orgánica del BCRA -*

*ARTÍCULO 4º — Son funciones y facultades del banco:*

*a) Regular el funcionamiento del sistema financiero y aplicar la Ley de Entidades Financieras*

*y las normas que, en su consecuencia, se dicten;*

*b) Regular la cantidad de dinero y las tasas de interés y regular y orientar el crédito;*

*c) Actuar como agente financiero del Estado nacional y depositario y agente del país ante las*

*instituciones monetarias, bancarias y financieras internacionales a las cuales la Nación haya*

*adherido, así como desempeñar un papel activo en la integración y cooperación internacional;*

*d) Concentrar y administrar sus reservas de oro, divisas y otros activos externos;*

*e) Contribuir al buen funcionamiento del mercado de capitales;*

*f) Ejecutar la política cambiaria en un todo de acuerdo con la legislación que sancione el Honorable Congreso de la Nación;*

*g) Regular, en la medida de sus facultades, los sistemas de pago, las cámaras liquidadoras y compensadoras, las remesadoras de fondos y las empresas transportadoras de caudales, así como toda otra actividad que guarde relación con la actividad financiera y cambiaria;*

*h) Proveer a la protección de los derechos de los usuarios de servicios financieros y a la defensa*

*de la competencia, coordinando su actuación con las autoridades públicas competentes en estas cuestiones.*

*En el ejercicio de sus funciones y facultades, el banco no estará sujeto a órdenes, indicaciones o instrucciones del Poder Ejecutivo nacional, ni podrá asumir obligaciones de cualquier naturaleza que impliquen condicionarlas, restringirlas o delegarlas sin autorización expresa del Honorable Congreso de la Nación.*

## Análisis

En la causa se ven vinculados varios principios tributarios.

Los principios de razonabilidad y proporcionalidad poseen rango constitucional y vulnerarlos torna a la carga pública de inconstitucionalidad.

Territorialidad: El impuesto a los ingresos brutos es un gravamen basado en el principio de territorialidad, en cuanto recae sólo sobre aquellas actividades desarrolladas total o parcialmente en el área del estado local que lo exige. El principio de la territorialidad o de la fuente productora, grava el capital por la ubicación física que él tenga, y la renta derivada de, o producida por fuentes instaladas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad, la ciudadanía, el domicilio o el lugar de residencia del titular de ese capital o de esa renta, en calidad de sujeto pasivo del tributo.

Razonabilidad: Los principios de igualdad y equidad fiscal, con todas sus implicancias, tienen íntima relación con el concepto genérico de razonabilidad. Se trata de una garantía implícita que se fundamenta en el art. 33 de la Constitución Nacional. El principio también deriva del art. 28 de la Constitución Nacional. El principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley —y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente— un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de aquélla sea razonable, justo y válido.

Un impuesto debe ser justo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado: El principio de la equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique. Equidad significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible. Equidad es sinónimo de justicia. Un tributo no es justo en tanto no sea constitucional. Por lo que en esta garantía se engloban todas las otras señaladas anteriormente. El “principio de equidad” articula y sintetiza a todos los demás principios constitucionales. Un tributo va a ser justo cuando considera las

garantías de: legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad e irretroactividad.

Proporcionalidad: Este principio requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. No prohíbe la progresividad de los impuestos. La proporcionalidad está dada por una alícuota constante, mientras que en la progresividad, a medida que aumenta la base imponible, aumenta la alícuota. El art. 4° de la Constitución Nacional dispone que el Tesoro nacional está conformado, entre otros recursos, por "...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional". Por otro lado, el art. 75, inc. 2°, de la Constitución dispone que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tienen que ser "proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación".

Igualdad: El art. 16 de la Constitución Nacional dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas. Se refiere a la igualdad de capacidad contributiva, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta, contra personas o categorías de personas. Significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones. No se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica, porque el tributo, que sería leve para unos, resultaría excesivamente oneroso para otros. Por eso, la base del tratamiento impositivo se funda en la capacidad contributiva.

Generalidad: Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la "igualdad" del art. 16 de la Constitución Nacional. El límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios que se basan en el art 75 inc 1811 de la Constitución Nacional y deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase.

El principio de seguridad jurídica: Uno de los principios fundamentales de todo ordenamiento constitucional democrático es la seguridad jurídica, debido a la necesidad de que los ciudadanos sepan, en todo momento, a qué atenerse en sus relaciones con el Estado y con los demás particulares.

El principio de seguridad jurídica, en consecuencia, debe entenderse como la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.

La seguridad jurídica se asienta sobre el concepto de predictibilidad, es decir, que cada uno sepa de antemano las consecuencias jurídicas de sus propios comportamientos.

La cláusula comercial: prohíbe la formación de aduanas interiores, limitando la potestad tributaria de las provincias cuando éstas intentan aplicar impuestos discriminatorios, lo cual se configura cuando lo que se toma en consideración es la jurisdicción desde la que ingresaban o salen las mercaderías.

Continuando con el análisis del caso, el procurador tiene que establecer si es un tema que le concierne tratar a la Corte o no. Para determinar esto tiene en cuenta los art. 116 y 117 de la Constitución y 24, inc. 1", del decreto-ley 1.285/58.

Los mencionados artículos establecen lo siguiente:

**Artículo 116.-** “Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inciso 12 del Artículo 75; y por los tratados con las naciones extranjeras; de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros; de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima; de los asuntos en que la Nación sea parte; de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero”.

**Artículo 117.-** “En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules

extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente”.

**Artículo 24 del DECRETO-LEY N° 1285** - “La Corte Suprema de Justicia conocerá:

1°) Originaria y exclusivamente, en todos los asuntos que versen entre dos (2) o más provincias y los civiles entre una (1) provincia y algún vecino o vecinos de otra o ciudadanos o súbditos extranjeros; de aquellos que versen entre una (1) provincia y un (1) Estado extranjero; de las causas concernientes a embajadores u otros ministros diplomáticos extranjeros, a las personas que compongan la legación y a los individuos de su familia, del modo que una corte de justicia puede proceder con arreglo al derecho de gentes; y de las causas que versen sobre privilegios y exenciones de los cónsules extranjeros en su carácter público”.

“No se dará curso a la demanda contra un (1) Estado extranjero; sin requerir previamente de su representante diplomático, por intermedio del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, la conformidad de aquel país para ser sometido a juicio”.

“Sin embargo, el Poder Ejecutivo puede declarar con respecto a un (1) país determinado la falta de reciprocidad a los efectos consignados en esta disposición, por decreto debidamente fundado. En este caso, el Estado extranjero, con respecto al cual se ha hecho tal declaración, queda sometido a la jurisdicción argentina. Si la declaración del Poder Ejecutivo limita la falta de reciprocidad a determinados aspectos, la sumisión del país extranjero a la jurisdicción argentina se limitará también a los mismos aspectos. El Poder Ejecutivo declarará el establecimiento de la reciprocidad, cuando el país extranjero modifíquese sus normas al efecto”.

“A los efectos pertinentes de la primera parte de este inciso, se considerarán vecinos”:

- a) Las personas físicas domiciliadas en el país desde dos (2) o más años antes de la iniciación de la demanda, cualquiera sea su nacionalidad;
- b) Las personas jurídicas de derecho público del país;
- c) Las demás personas jurídicas constituidas y domiciliadas en el país;
- d) Las sociedades y asociaciones sin personería jurídica, cuando la totalidad de sus miembros se halle en la situación prevista en el apartado a).

Son causas concernientes a embajadores o ministros plenipotenciarios extranjeros, las que les afecten directamente por debatirse en ellas derechos que les asisten o porque comprometen su responsabilidad, así como las que en la misma forma afecten a las personas de su familia, o al personal de la embajada o legación que tenga carácter diplomático.

No se dará curso a las acciones contra las personas mencionadas en el punto anterior, sin requerirse previamente, del respectivo embajador o ministro plenipotenciario, la conformidad de su gobierno para someterlas a juicio. Son causas concernientes a los cónsules extranjeros las seguidas por hechos o actos cumplidos en el ejercicio de sus funciones propias, siempre que en ellas se cuestione su responsabilidad civil y criminal”.

En nuestro país la tarea del control constitucional es ejercida por todos los jueces de la Nación, y en cada Provincia por los jueces y tribunales inferiores, y en última instancia local por los Tribunales Superiores de provincia, respecto de las Constituciones Provinciales, siendo, en último término, la Corte Suprema de Justicia de la Nación la intérprete y salvaguarda final de la Constitución Nacional y de los valores, derechos y garantías en ella contenidos.

Asimismo, tras la incorporación al bloque de constitucionalidad -consagrada por el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional de 1994- de los tratados de derechos humanos ratificados a ese momento y de aquellos a los que les fuere -en lo sucesivo- atribuida tal jerarquía por el Congreso de la Nación con el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara, debe entenderse que los derechos en ellos reconocidos son complementarios de los ya consagrados en el texto constitucional.

Esto supone una modificación trascendental en nuestro sistema de control constitucional toda vez que obliga a todos los jueces de la República a efectuar lo que se ha dado en llamar el control de convencionalidad, controlando la validez de las normas no sólo a la luz de la Constitución Nacional sino también de los tratados a ella incorporados con igual jerarquía y de la interpretación que sobre los mismos hagan los tribunales internacionales.

En virtud de lo expuesto, para determinar si es competencia o no de la Corte Suprema de Justicia de la Nación intervenir, tenemos que hablar de lo que se conoce como bloque de constitucionalidad.

Se trata de una figura legal que prevé que existen normas que, sin formar parte del texto constitucional, deben considerarse incorporadas al mismo, estando investidas de la misma jerarquía y validez que la Constitución. Esto se debe a la importancia y dinamismo de esta clase de normativa, que por lo general son de carácter internacional. Sin este principio, la Constitución permanece estática al cambio de paradigmas dentro del Estado y del mundo.

El bloque de constitucionalidad está conformado por:

- La Constitución Política del Estado.
- Tratados y Convenios Internacionales en materia de Derechos Humanos (ej. Convención Americana sobre Derechos Humanos, Carta de Naciones Unidas, etc.)
- Normas del Derecho Comunitario (ej. normas provenientes de la Comunidad Andina, Mercosur, ALADI, etc.)

En base a lo expuesto, y teniendo en cuenta el caso objeto de análisis, para el Procurador, sólo cabe discutir en esta instancia, la validez de un tributo cuando es impugnado como contrario a la Constitución Nacional. En efecto, el procurador sostiene que, aunque la acción de inconstitucionalidad se dirige contra normas locales, la resolución del planteo esgrimido exige dilucidar si la demandada pretende ejercer sus facultades tributarias de modo tal que sean susceptibles de afectar la regulación de la actividad bancaria, la cual constituye una atribución del Gobierno Nacional.

Sostiene el Procurador que la causa se encuentra entre las especialmente regidas por la Constitución Nacional, ya que versa sobre la preservación de las órbitas de competencia entre las jurisdicciones locales y el Gobierno Federal que determina nuestra Ley Fundamental, lo que torna competente a la justicia nacional para entender en ella.

El Procurador General de la Nación, en el ejercicio de su función, dió su parecer estrictamente ajustado a Derecho, su labor de consejo jurídico contiene un control de legalidad y juridicidad, vale decir que como Jefe de todos los fiscales que actúan ante tribunales nacionales, ha emitido su opinión respecto al



caso objeto de análisis, la misma ha sido desarrollada en el presente trabajo, por lo cual ahora La Suprema Corte de la Nación deberá fallar respecto si las entidades financieras deberían cumplir con la carga pública de detraer sumas ingresadas en cuentas bancarias de sus clientes incluidos en el padrón publicado por la DGR e ingresarlas en las arcas estatales en concepto de recaudación del ISIB, a pesar de no desarrollar actividad en la Provincia de Formosa, de no revestir el carácter de contribuyentes del ISIB en ese ámbito, ni tener radicación de tipo alguno en dicha jurisdicción, asumiendo, además, los consecuentes costos administrativos, económicos y de organización y exponiéndose a las elevadas sanciones a las que están sujetos los agentes de recaudación por incumplimientos formales y materiales.

Es importante destacar en Argentina, esta facultad de contralor fue reglamentada por el Congreso de la Nación en el art. 2° de la Ley 27 que dispuso que la Justicia Federal nunca procede de oficio, ejerciendo su jurisdicción solamente en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte, quedando excluida la consideración de la constitucionalidad o no de normas y actos de los otros poderes cuya aplicación no haya dado lugar a un litigio contencioso.

Se puede intentar definir el “caso constitucional” como una controversia de hecho o de derecho, planteada por parte legitimada, por medio de una acción judicial, individual o colectiva, en contra de parte legitimada, respecto de un conflicto de intereses actual, en relación a materia justiciable, en que un tribunal competente, actuando como tribunal constitucional, debe expedirse a instancia de parte interesada, declarando la inconstitucionalidad manifiesta de una norma, su inaplicabilidad en el caso concreto o su adecuación al orden constitucional.

Es de destacar que no hay posibilidad de control sin pedido de parte y sin causa judicial a través de la cual dicha petición sea ejercida. Ello significa, igualmente, que el juez no puede conocer ni decidir más allá de lo propuesto por las partes (La Asociación de Bancos de la Argentina y Provincia de Formosa) del litigio en la demanda y su contestación, a riesgo de vulnerar el principio de congruencia y de afectar las garantías de debido proceso y defensa en juicio, tan

celosamente resguardadas por los artículos 8 inciso 1 y 25 inciso 1 del Pacto de San José de Costa Rica.

**A modo de ejemplo puedo citar otros procesos contenciosos que se originaron en otras provincias, relacionados con el tema.**

**- Tribunal: Cámara de Apelaciones en lo Contencioso administrativo de Tucumán, sala III**

Fecha: 03/06/2015, Partes: Maglione S.R.L. c. Provincia de Tucumán –DGR– s/ inconstitucionalidad. Expte. N°496/09. Una empresa contribuyente promovió demanda contra la provincia de Tucumán con la finalidad de que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 1 y 2 de la Resolución General 72/2009 de la Dirección General de Rentas. Sostuvo que se lesiona el principio de territorialidad, por imponerle la obligación de percibir el impuesto sobre los ingresos brutos a sujetos que no tienen sustento territorial en la jurisdicción. El juez declaró la inconstitucionalidad de la norma.

**-Garvich, Fernando Pedro c/Prov. de Tucumán DGRs/inconstitucionalidad -Cám. Cont. Adm.Tucumán – Sala III- 26/05/2020**

El caso que nos ocupa en esta oportunidad se funda cuando el Sr. Fernando Pedro Garvich interpuso una demanda contra la Provincia de Tucumán a efectos que se declare la inconstitucionalidad de las resoluciones generales 23/2002.

Relata el contribuyente que por medio de la RG (DGR) 203/2009 se lo designó agente de retención del impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB), conforme el régimen establecido por la RG 23/2002.

El Sr. Garvich desarrollaba como actividad principal la "venta al por menor de artículos de marroquinería, paraguas y similares n.c.p.", y como principal agravio expresó que existían sujetos que desarrollaban idéntica actividad que la suya, pero que no fueron designados como agentes de retención.

Expresa por ello que tal situación violenta el principio de igualdad.

El agravio principal que motiva la presentación de la demanda por parte del contribuyente es la vulneración de uno de los principios constitucionales por excelencia como lo es el principio de igualdad.

Argumenta que la designación como agente de retención lo coloca en una situación desventajosa respecto de sus competidores del ramo que no han sido designados agentes de retención, ya que no solo se ve en la obligación de incrementar sus costos administrativos, sino también operativos, lo que repercute económicamente en su actividad.

Esto es así porque sus proveedores -que en muchos casos tienen saldo a favor en el ISIB en la jurisdicción Tucumán- prefieren vender sus productos a aquellos clientes radicados en Tucumán que no estén designados como agentes de recaudación, porque no les practican retenciones de ninguna naturaleza y en consecuencia no les generan el incremento de su saldo a favor en el tributo.

La corte conforme lo expuesto, con el dictado de la RG 203/2009, por la cual se lo designó agente de retención, la DGR vulneró el principio de igualdad consagrado en el artículo 16 in fine de la Constitución Nacional que dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, por lo cual hace lugar a la demanda promovida, ordenando la exclusión del régimen desde la fecha de interposición de la demanda, 19/10/2017, y declara la inconstitucionalidad no del régimen establecido en la RG 23/2002, sino del acto administrativo por el cual se lo designa como agente de retención.

**- Moyco SRL c/Prov. de Tucumán - DGRs/inconstitucionalidad- Cám. Cont. Adm. Tucumán - Sala III- 05/06/2019**

En el caso bajo análisis, la empresa Moyco SRL interpone demanda contra la Provincia de Tucumán, a efectos que se declare la inconstitucionalidad de las resoluciones generales 23/2002, 86/2000 y 80/2003 y sus modificatorias dictadas por la DGR, y se condene a dicho organismo a excluirla de los regímenes de retención y/o percepción y/o la emisión de un certificado de no retención y no percepción permanente, como así también a la exclusión del régimen de recaudación bancaria.

En este contexto la contribuyente argumenta:

1. Que, como consecuencia de dicha actividad, la misma vino generando en forma permanente un saldo a favor del impuesto sobre los ingresos brutos que no podrá ser absorbido en la medida que continúe siendo objeto de las retenciones, percepciones y recaudaciones por sistema bancario que le dieron origen.

2. Solicita que se declare inconstitucionalidad de las resoluciones generales
3. Con respecto a la resolución general 23/2002, alega que la DGR somete al contribuyente a un sistema de retenciones en sus ventas, de modo que los asociados y terceros le retienen el impuesto sobre los ingresos brutos en los pagos que le realizan.
4. Con respecto a la resolución general 86/2000 dice que con respecto al ingreso anticipado por vía de retenciones se añaden las percepciones establecidas por la RG 86/2000 que le practican los proveedores cuando efectúa pagos por las compras; y el sistema de ingreso anticipado se completa con las retenciones a que la somete el Banco por cada una de las acreditaciones que impactan en sus cuentas, conforme lo dispone la RG 80/2003.
5. Manifiesta que si como consecuencia de la recaudación/retención bancaria se gravan en forma indiscriminada todas las acreditaciones, generando un saldo a favor del contribuyente, no cabe duda que no estamos en presencia de un mecanismo de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sino en presencia de un nuevo impuesto que tiene un hecho imponible disímil.

La sentencia: La vocal preopinante en sus considerandos se manifiesta a favor de la validez formal de la demanda, y entiende que la DGR se ha excedido en el ejercicio de su facultad reglamentaria. Corresponde hacer lugar a la demanda y declarar la inconstitucionalidad, para el caso de autos, de la RG 80/2003 dictada por la DGR, y en consecuencia excluir a la demandante del régimen allí establecido, por lo cual se consideró inoficioso ingresar al análisis de constitucionalidad de las RG 67/2000 y 98/2014.

La sentencia de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán logra establecer un valladar a las actitudes de los organismos de control de muchas provincias, que en su afán recaudatorio recurren a la aplicación de regímenes de recaudación que violentan elementales principios constitucionales de la tributación tales como: el principio de reserva de ley y de razonabilidad.

- **Caffaro Hnos. S.R.L.**, con domicilio en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, promueve acción de amparo, en los términos del art. 43 de la Constitución Nacional, contra la Provincia de Misiones, a fin de que V.E. declare nula la supuesta notificación que le fuera enviada a una “ventanilla electrónica” abierta

por la demandada a su nombre -en la cual le ordena que se inscriba como agente de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos-.

Plantea también la inconstitucionalidad de la resolución general 02/2018 de la Dirección de Rentas de la Provincia (DGR, en adelante) y solicita la devolución de los importes que le han sido retenidos en sus cuentas bancarias desde el 1º de junio de 2020 en virtud de la citada norma, con más sus intereses.

Relata que, a partir de esa fecha, todos los bancos con los que opera comenzaron a detraerle el 1,225% de las sumas que ingresaban en sus cuentas, por cualquier concepto, como adelanto o percepción del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia demandada.

Por tal motivo, el 4 de junio de 2020 consultó por correo electrónico a la DGR, quien, por idéntica vía, le respondió: a) que Caffaro Hnos. S.R.L. había incumplido la intimación a inscribirse como agente de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos, la cual había sido enviada a su “ventanilla electrónica”; b) pero que, según las bases de datos del organismo, no había evidencia que Caffaro Hnos. S.R.L. contará con clave fiscal Misiones ni correo electrónico de contacto, motivo por el cual no se encontraba habilitada para acceder a dicha “ventanilla electrónica”; c) por ende, a tal fin, se le adjuntaban los requisitos para obtener la clave fiscal Misiones nivel 2 y seguir el trámite. La Provincia de Misiones viola, con arbitrariedad e ilegalidad manifiesta, su derecho al debido proceso, a ejercer industria lícita, igualdad, razonabilidad y propiedad, consagrados en los arts. 14, 17, 18, 19, 28, 33, 43, 75 -incs. 13 y 22- de la Constitución Nacional, en el art. 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales, en los arts. I y XI de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, y en los arts. 3 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

- **Banco SMF SA, contra Provincia de Tucumán sobre inconstitucionalidad**, antecedente de febrero del 2014, la sentencia es de la Sala II de la Cámara en lo contencioso administrativo, donde la Cámara va exactamente a la cuestión central que esta discutida, dice “no resulta controvertido que Banco SMF no tiene asiento territorial en la Provincia de Tucumán y entiende la Cámara que la carga personal debe respetar estrictamente la operación de proporcionalidad entre la carga impuesta y el sujeto a quien le es impuesto, y entiende la Cámara que cuando el particular en

cuestión no es vecino de la jurisdicción, no está radicado en la plaza, no abre ningún local, no pisa ninguna instalación, no realiza por sí mismo ningún hecho específico físicamente en la jurisdicción, no guarda proporcionalidad la pretensión de imponerle la obligación de actuar como agente de recaudación”. El principio de la territorialidad para el poder de imperio de cada una de las jurisdicciones adquiere mayor rigurosidad cuando se pretende designar agentes de recaudación, dado que ello implica la pretensión fiscal de imponer obligaciones de hacer. La Cámara dice que encomendar al Banco de extraña jurisdicción la gravosa tarea de actuar como agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, evidencia una clara desproporción entre la carga que se pretende imponer y la facultad o posibilidad del sujeto de verificarla. Dice que además constituye un agravante que esta pretensión haya sido hecha a través de una norma reglamentaria, siendo que una carga personal de esta naturaleza debió haber sido prevista específicamente por ley, para las situaciones a las que se pretende aplicarla, aun cuando luego esta pretensión hubiera resultado inconstitucional.

### **Rentas de la Provincia de Formosa en el año 2019 sacó una nueva resolución relacionado a la RG 25/2018**

#### **RG 014-2019**

La Resolución General citada en el visto, el Organismo Fiscal estableció un Régimen de Recaudación del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos aplicable a los contribuyentes del Régimen General y de Convenio Multilateral, en relación a los importes que sean acreditados en las cuentas – cualquiera sea su naturaleza y/o especie- abiertas en las Entidades Financieras regidas por la Ley Nacional N° 21.526 y sus modificatorias.

En el artículo 10° de la Resolución General N° 25/2018 prevé que cuando la aplicación del régimen genere saldos a favor que no puedan absorberse en los próximos tres anticipos del período fiscal, los contribuyentes locales, podrán solicitar la exclusión temporal del régimen, mediante la presentación de una nota, debiendo cumplimentar con los requisitos allí establecidos.

La Dirección General de Rentas cuenta en la actualidad con modernas tecnologías de procesamientos de datos, que posibilitarán la realización de este trámite en forma más simple y efectiva, logrando a la vez reducir de manera significativa el ingreso de expedientes y la demora en la resolución de los mismos.

Para concretar el objetivo propuesto, se ha dispuesto incorporar una herramienta informática web, ágil y sencilla a través de la cual los contribuyentes podrán gestionar la solicitud de exclusión al régimen de recaudación bancaria;

### **Conclusión:**

La presión tributaria de nuestro país es una de las más altas de América Latina, pero es inferior a la que se registra en muchos países europeos. Los fiscos provinciales crecen y trascienden sus límites y potestades tributarias, imponiendo obligaciones, en algunos casos, a quienes no son sus contribuyentes.

Conforme a informe del IARAF (espacio dinámico de reflexión y de generación de ideas, en el cual continuamente nos proponemos indagar y estudiar los diversos aspectos que influyen en la toma de decisiones relacionadas con la problemática económica local, nacional e internacional), indica que existen 165 tributos en el país, aunque sólo 12 logran el 91% de la recaudación total.

En el mismo sentido y en reiteradas ocasiones, hemos leído o escuchado que cuando la presión tributaria excede dicho margen desalienta el desarrollo de inversiones, favorece la evasión e incentiva la fuga de capitales.

En lo que respecta a los impuestos provinciales, en los últimos diez años, esa demanda de fondos ha sido de tal magnitud que llevo a los gobernantes de turno a Incrementar las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de manera indirecta o solapada. Decimos de manera Indirecta o solapada porque para ocultar a la vista de los contribuyentes el aumento de la alícuota propiamente dicha crearon un caótico sistema de pagos a cuentas -sistema de retenciones y percepciones-, que al finalizar cada posición fiscal los montos

tributados en tal carácter exceden ampliamente el impuesto a tributar generando en consecuencia permanentes saldos a favor de los contribuyentes.

A la fecha conviven en las jurisdicciones más de 250 regímenes de retención y percepción que obligan a las empresas a disponer de recursos no solo para administrarlos eficientemente sino también para solventar los fondos inmovilizados que generan los saldos a favor, que para los gobiernos provinciales representan préstamos gratuitos que los contribuyentes les depositan mensualmente.

Sin sustento territorial no hay base que solventar a través de los postulados del Convenio, y, por lo tanto, no hay tributo que recaudar en la fuente. Para los Fiscos provinciales los sistemas de recaudación, dejaron de ser hace tiempo simples sistemas de pagos a cuenta de una obligación principal, transformando las recaudaciones en un mecanismo para combatir la evasión fiscal y/o el incumplimiento tributario. Donde la vara del castigo se mide con un padrón de alícuotas por contribuyentes, diseñada a dedo por las Administraciones.

El problema se agrava en la práctica a través de las resoluciones de distintos fiscos, que han creado pautas de presunción de territorialidad, extendiendo la actividad de los contribuyentes más allá de lo que ya se había extendido en función de los actos del mismo y según las previsiones del Convenio.

Si analizamos las alícuotas de los regímenes de retención y percepción del impuesto a los Ingresos Brutos, se observa que el mismo deja de ser un instituto anticipatorio de la obligación fiscal pasando a ser el aseguramiento del 100% de la obligación, aplicando las alícuotas del régimen general o como en el caso de algunas provincias con alícuotas agravadas como sanción.

En su afán recaudatorio por la aplicación de regímenes de recaudación que violentan elementales los principios constitucionales de la tributación, muchas provincias mantienen deudas con los contribuyentes por la acumulación de excesivos saldos a favor de estos, que les representan varios meses de recaudación para el caso de que tuviesen que reintegrarlos en un breve espacio de tiempo.

Todo ello sin advertir que la aplicación de estos regímenes de recaudación distorsiona la definición legal del hecho imponible y de la base imponible en el



ISIB, donde estos conceptos dejaron de ser fundamentales para determinar la obligación tributaria en sus respectivas declaraciones juradas mensuales, para pasar a representar un elemento secundario.

El continuo Saldo a Favor, muchas veces irrecuperable si no se va por la vía judicial, nace por la sumatoria de todos los elementos analizados: alícuotas que procuran el 100% del impuesto, bases acrecentadas, límite de imputabilidad de pago a cuenta, gravabilidad indebida a no contribuyentes y la proliferación de agentes de recaudación.

Además, hay que tener en cuenta que con el proceso inflacionario que vivimos en nuestro país esos saldos a favor se ven consumidos por la inflación sin que las administraciones fiscales reconozcan un interés similar al que cobran por el ingreso tardío de las obligaciones fiscales. Y en muchos casos si nos atrevemos a solicitar la devolución de lo retenido en exceso pueden ser pasibles de inspecciones integrales.

En su afán recaudatorio recurren a la aplicación de regímenes de recaudación que violentan elementales principios constitucionales de la tributación.

Hoy hay contribuyentes que son objeto de percepción cuando adquieren bienes o contratan prestación de servicios, son objeto de retención cuando venden bienes, o prestan sus propios servicios a terceros, y vuelven a ser objeto de detracción en su cuenta bancaria cuando depositan los importes que corresponden a la compensación o a la contraprestación de su actividad.

Esto se solucionaría, si las jurisdicciones espontáneamente atenuaran las alícuotas aplicables de estos regímenes, procurando que la alícuota efectiva resulte acorde con la que graba la actividad de los sujetos, la alícuota promedio que graba la actividad de los sujetos, y por supuesto también tendría solución a través de un ágil mecanismo de exclusión o atenuación, exclusión de los regímenes o atenuación de alícuota, cuando el contribuyente acredite que la aplicación de estos régimen le generan recurrentes saldos a favor.

Violando el principio territorial, las jurisdicciones se han sentido, con facultades de designar agentes de recaudación no residentes, es decir agentes de recaudación no establecidos en su propia jurisdicción, y además se han sentido con potestad de imponer la obligación de actuar como agentes de recaudación respecto de operaciones en las que no esté involucrado un sujeto

establecido en su jurisdicción, y un agente de recaudación establecido en su jurisdicción simplemente porque ambos, el agente de recaudación designado y el adquirente o prestatario de dicho agente, son contribuyentes de la jurisdicción. Esa carga pública solo le puede ser impuesta por la jurisdicción donde este establecido, o las jurisdicciones donde este establecido.

Hay muchas jurisdicciones que están adheridas al SIRCREB, que es este régimen unificado de recaudación bancaria que se aplica a través de la Administración de la Comisión Arbitral, y hay algunas jurisdicciones que no han adherido, el caso de Misiones o el caso de Tucumán, pero además estas jurisdicciones, en el caso de los contribuyentes locales que podrían optar por aplicar también a este régimen, ya son muchas más las que no han adherido, y además se sienten en facultad de disponer regímenes de recaudación bancaria aplicables a sujetos a quienes se les imputa determinada condición, que a priori, no los haría pasibles de ser alcanzados por el SIRCREB, es decir en los casos que ellos presumen que debería revestir la condición de contribuyente y no la reviste, con lo cual disponen de la inclusión de los denominados regímenes de contribuyentes de riesgo fiscal.

La propia comisión arbitral en el contenido de la resolución que compila al totalidad de la normas interpretativas y reglamentarias que ha dictado, dice que en el caso de regímenes de recaudación bancaria, no podrá incluirse como pasibles de los mismos, aquellos sujetos cuyo sustento territorial y/o carácter de sujeto pasible en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones, es decir ninguna jurisdicción puede incorporar a un sujeto a un régimen de recaudación bancaria con sustento en presunciones. El sujeto pasible que sea objeto de una detracción de su cuenta bancaria basada en una presunción, puede accionar ante la Comisión Arbitral contra la jurisdicción que estableció ese régimen por haber vulnerado la exigencia de no establecer recaudaciones bancarias en base a presunciones. Existen muchas jurisdicciones que ponen tantas limitaciones para otorgar la exclusión del régimen o las atenuaciones y así nunca reúnen el requisito. También hay jurisdicciones que no tienen reglado el mecanismo de exclusión, el contribuyente presentara una nota solicitando ser excluido y acreditando que se le generan recurrentes saldos a favor, si no es objeto de dicha exclusión

interpondrá el recurso residual que resulte aplicable a la misma jurisdicción o en la reconsideración se habilitara tal materia para presentarlos, y en la medida que no le sea resuelto, tendrá expedita la vía de la Justicia. Por supuesto está la posibilidad de interponer la solicitud de devolución ante la jurisdicción. Habría que estar muy atento con la solicitud de devolución porque al presentar una solicitud de devolución de impuesto, el contribuyente debe detraer de su declaración jurada el saldo a favor por el cual pida la devolución, es decir ya no dispone de ese saldo a favor a partir del momento en que interpuso la solicitud de devolución, para seguir compensando obligaciones futuras. Los contribuyentes pasan a convertirse en acreedores permanentes del Estado.

El mecanismo de recaudación del ISIB es un nuevo impuesto que tiene un hecho imponible diferente: las acreditaciones bancarias, y que se superpone con el impuesto sobre los créditos y débitos bancarios (ICyDB) de la ley 25413 que es coparticipable.

Las provincias, se han excedido en forma inconstitucional en el ejercicio de su facultad, por cuanto apuntan al contribuyente, en forma compulsiva, sus ingresos, creando un nuevo impuesto, un impuesto a las acreditaciones bancarias y no a los ingresos brutos.

No existen dudas respecto de que el país merece una importante reforma tributaria si queremos permanecer en el grupo de países que buscan desarrollarse y crecer, pero ese gran desafío -que finalmente no es tal porque solo basta mirar lo que ocurre en los países en desarrollo que nos rodean- nos distrae la mirada de estos problemas cotidianos que generan perjuicios que finalmente también pagan los de menor capacidad contributiva.

Se pretendió demostrar el importante impacto del impuesto sobre los ingresos de las arcas fiscales de la provincia, motivo por el cual asegurar (y anticipar) su recaudación podría tornarse un objetivo primordial de la Administración.

Aun reconociendo los grandes beneficios que el régimen le brinda al Fisco, entendemos que debe asegurar un equilibrio. Mientras mayores exigencias recaigan sobre sus colaboradores, los Agentes, cada vez más perjuicios les ocasionarán.

Los costos que se debe asumir cuando un sujeto es designado Agente no son menores. No solo se trata de la capacitación sino también existe un costo importante a nivel sistémico, de ordenamiento.

Se necesitan crear alternativas para amortiguar el impacto económico. Una medida puede ser un reconocimiento por parte del estado provincial, de los gastos a través de reintegros, calculados sobre la base de un coeficiente predeterminado. Otra alternativa consistiría en el pago en concepto de retribución por la labor realizada.

### Para reflexionar

La suba de la presión tributaria en el año 2021, es producto de una "anarquía fiscal", que revela la pelea de distintas jurisdicciones para hacerse de recursos por encima de límites tolerables y donde los contribuyentes son los afectados.

El 90% de la recaudación proviene de 11 impuestos, de los cuales sólo uno corresponde a las provincias y es Ingresos Brutos. No existe como contrapartida un esfuerzo del Estado por reducir gastos improductivos.

La estructura impositiva de la Argentina está compuesta por impuestos, tasas y contribuciones. Con los impuestos se grava una manifestación de capacidad contributiva que no precisa ser acompañada de una contraprestación específica por parte del Estado. Es decir que se aplica según el patrimonio o ganancia de una persona o una empresa, sin que ello implique el acceso a un bien o a un servicio.

En el caso de las tasas y las contribuciones, la obligación de pago se origina en la prestación estatal de un bien, obra o servicio que beneficia de manera concreta al contribuyente. Por ejemplo, el pago de la tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza (ABL).

Según datos de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en 2021 el Estado nacional recaudó \$ 11,9 billones, lo que significó un incremento del 10,8% real (descontando el efecto de la inflación) con respecto a 2020. En tanto, de acuerdo con los últimos datos de la Subsecretaría de Ingresos Públicos

de la Nación, al tercer trimestre de 2021 las provincias habían recaudado \$ 1,6 billones.

En la Argentina existen actualmente 165 tributos, entre impuestos, contribuciones y tasas que se cobran en todos los niveles del Estado. Es decir, que contempla los tributos nacionales (41), provinciales (26) y locales (98), por lo que no en todos los casos son simultáneos ni recaen sobre una misma persona o una empresa.

Es habitual que la recaudación esté concentrada en pocos impuestos. Sin embargo, en los países de menor nivel de desarrollo las administraciones tributarias son menos eficientes en recaudar, con lo cual existen en esos países mayores impuestos o tasas que compensen las necesidades de gasto.

En general los países tienen menos cantidad de impuestos. En la Argentina hay una suerte de anarquía fiscal, porque cada fisco hace lo que puede y el Estado nacional no lo restringe.

Esta situación provoca, que existan en muchos casos tributos “cruzados”: es decir, que un impuesto y una tasa graven la misma actividad. Con el caso de Ingresos Brutos: “Cada uno de los eslabones de una cadena de comercialización agrega Ingresos Brutos al precio final, por lo cual los productos tienen una alta carga impositiva”.

La presión fiscal es definida como el porcentaje de la recaudación en relación con el Producto Bruto Interno (PBI) de un país.

De acuerdo con el último dato oficial, la presión tributaria de la Argentina en 2020 fue del 29,4%: 24,5% correspondiente a impuestos nacionales y 4,9% a tributos provinciales.

Si bien para 2021 aún no hay datos consolidados de la recaudación provincial, la presión fiscal a nivel nacional se elevó 1 punto porcentual, a 25,5%.

El valor de 2020 fue mayor al registrado en 2019, durante el último año de la gestión de Cambiemos (28,2%), pero inferior al 31,5% de 2015, durante la gestión de Cristina Fernández de Kirchner (Frente para la Victoria).

La presión tributaria en la Argentina creció en los últimos 2 años en términos del PBI pero sin llegar a los niveles de 2015, estando entre las más altas de América Latina.

Al respecto, según datos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en 2019 (última información disponible) nuestro

país era el tercero con mayor presión fiscal de América Latina con un 28,6%, debajo de Brasil (33,1%) y Uruguay (29%).

A nivel internacional, en tanto, la Argentina se encontraba lejos de los países con mayor presión fiscal, como Dinamarca (46,6%), Francia (44,9%), Suecia (42,8%) y Bélgica (42,7%).

No obstante, se deben hacer algunas consideraciones a la hora de comparar la presión fiscal entre países. Un factor relevante es el nivel de servicios que los ciudadanos reciben como contraprestación.

La presión fiscal en otros países es más alta que en la Argentina, pero en muchos de ellos los contribuyentes no necesitan pagar medicina prepaga, ni educación, ni seguridad privada para acceder a esos servicios.

Por otro lado, también es relevante el nivel de evasión de cada país. La medición de la presión fiscal contempla lo recaudado por el Estado (en lo que se denomina presión fiscal efectiva), pero no lo que debería recaudarse si todos los contribuyentes cumplieran con sus obligaciones tributarias.

De este modo, en una economía con menor evasión, la presión fiscal sobre cada uno de quienes efectivamente pagan los impuestos es menor que en otra en donde la evasión es mayor, dado que el peso de los impuestos se reparte entre menos personas. No obstante, la construcción de este último indicador resulta una tarea mucho más compleja y no se disponen indicadores de ese tipo para la situación argentina.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

- L E Y Nº 1589 – CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE FORMOSA
- R. GRAL. 25/2018 - FORMOSA
- CSJ 2225/2021 - ASOCIACION DE BANCOS DE LA ARGENTINA Y OTROS C/ FORMOSA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de certeza.
- CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA
- Ley 24.144 Carta Orgánica del BCRA
- DECRETO-LEY Nº 1285
- CODIGO PROCESAL, CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN
- AGENTES DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES - Autor: AGUSTÍN ALBERTO SASTRE
- REGIMENES DE RECAUDACION DE INGRESOS BRUTOS A NIVEL NACIONAL -Comisión de jóvenes CPCE CATAMARCA Y CPCE SANTA FE – CAMARA II
- Moyco SRL c/Prov. deTucumán - DGRs/inconstitucionalidad- Cám. Cont. Adm.Tucumán - Sala III- 05/06/2019
- Garvich, FernandoPedro c/Prov. deTucumán DGRs/inconstitucionalidad -Cám. Cont. Adm.Tucumán – Sala III- 26/05/2020
- El impacto de los sistemas de recaudación en el derecho tributario local” - por Fabiana Schafrik de Nuñez
- ¿QUÉ ES EL BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD Y CÓMO ESTÁ CONFORMADO? - rigobertoparedes
- Responsabilidad Solidaria Tributaria - Por Peralta Gabriela
- Impuestos: cómo es la estructura impositiva de la Argentina y qué ocurre en otros países - José Giménez
- Asociación de Bancos de la Argentina c/Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad" y con fecha 15/7/2014