

**REGIMENES DE RETENCIÓN SOBRE TASAS MUNICIPALES DE GENERAL
PUEYRREDÓN Y SAN RAMÓN DE LA NUEVA ORÁN
EXCESO REGLAMENTARIO (*)**

Oswaldo H. Soler

1. Iniciativas municipales que motivan el presente trabajo

Las entidades financieras con casas habilitadas en la Municipalidad del Partido de General Pueyrredón, Provincia de Buenos Aires, así como las Administradoras de Tarjetas de Crédito, fueron notificadas que se ha puesto en vigencia un régimen de retenciones de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene aplicable sobre los pagos que se realicen a comerciantes y/o prestadores de servicios adheridos a sistemas de pago a través de tarjeta de crédito y/o compra que revistan el carácter de contribuyentes en el citado tributo. De conformidad con el artículo 137° y siguientes de la Ordenanza Fiscal y su correspondiente Decreto Reglamentario, las entidades que efectúen los pagos y/o liquidaciones mencionadas deberán actuar como agentes de retención de dicha Tasa.

La Municipalidad del Partido de General Pueyrredón ha vuelto a la carga con una iniciativa que ya había intentado promover durante el año 2002 y que fuera dejada sin efecto hasta ahora. Con ello, dicha Municipalidad ha excedido los límites a los que deben ajustarse los organismos fiscales para establecer responsabilidades a cargo de los particulares para actuar en el carácter de agentes de retención o de percepción.

Por su parte, idéntica iniciativa ha adoptado la Municipalidad de San Ramón de la Nueva Orán al establecer un Régimen de Retención de la Tasa de Actividades Varias mediante la Ordenanza Fiscal N° 1698/10, la que dispone que las entidades administrativas o financieras que efectúen pagos de liquidaciones a comerciantes, locadores o prestadores de servicios adheridos al sistema de pago con tarjetas de crédito y/o compras o similares, por las operaciones correspondientes a los usuarios de dicho sistema, deberán actuar como agentes de retención de la tasa.

2. Marco jurídico. Quienes pueden ser designados agentes de retención

Tanto en la Tasa de Seguridad e higiene cuanto en la Tasa de Actividades Varias, cualquiera sea el parámetro utilizado por la ordenanza impositiva para la determinación de la base imponible, el "hecho imponible" no está constituido por la actividad desplegada por el contribuyente, sino por una cuestión totalmente ajena a él, relativa al uso de un espacio público o privado en jurisdicción del municipio, cubierto por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad y salubridad e higiene prestados por el municipio u otros servicios.

(*) Las reflexiones incluidas en el presente trabajo ya fueron expuestas en la obra del mismo autor titulada "DERECHO TRIBUTARIO, Económico, Constitucional, sustancial, Administrativo, Penal", 1ra. Edición, Ed. La Ley, año 2002. Pág. 192 y ss.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

La relación jurídica o económica entre el comercio adherido y la entidad designada como agente de retención no da lugar a la configuración del hecho imponible previsto para la tasa, ya que el mismo está definido de modo tal que lo esencial es la configuración del presupuesto fáctico que justifique o dé lugar a la prestación del servicio de inspección por el municipio.

El designado como agente de retención de la tasa, cuando pone a disposición del comerciante o prestador del servicio sumas de dinero, no participa como un tercero vinculado directamente con la relación jurídica entre el citado proveedor -como un potencial o efectivo contribuyente- y el Estado municipal, pues la prestación que realiza (pago de la prestación), resulta totalmente ajena al hecho generador del nacimiento de la obligación fiscal.

La obligación de actuar como agente de retención o de percepción es reconocida como una obligación *ex lege* diversa de aquélla que nace de la relación directa del contribuyente, titular del hecho imponible, con el ente público. Pero, sin embargo, debe existir necesariamente estrecha relación entre ese hecho imponible y el sujeto obligado por deuda ajena, pues el nacimiento de la obligación *ex lege*, para este último, depende de que la configuración del hecho imponible se haya producido con motivo de su directa participación en dicho hecho generador, a través del vínculo jurídico que lo une al contribuyente en razón del negocio celebrado entre ambos.

El instituto de la retención o de la percepción, pues, requiere de ciertos condicionantes para convertir a un sujeto en responsable por deuda tributaria ajena. En efecto, es menester que el fisco sea acreedor del contribuyente y, a su vez, que éste se encuentre vinculado con el agente de retención o de percepción no sólo en razón de la disposición material de la suma dineraria que este ostenta, sino a través de su participación en un negocio que dé lugar al nacimiento de la obligación impositiva en cabeza del contribuyente. En otras palabras, para la procedencia de la designación como tales, los agentes de retención y de percepción deben tener algún vínculo jurídico con el contribuyente que guarde a su vez relación con el nacimiento de la relación jurídico-tributaria entre ese contribuyente y el Estado.

Los agentes de retención y de percepción están, pues, interpolados en una relación jurídica tributaria y, por ello, y además por estar o entrar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar el tributo, la ley los elige para actuar en tal carácter. Su actuación, pues, queda legitimada por su circunstancial intervención como parte en una relación jurídica privada que, a su vez, da origen al nacimiento del hecho imponible en cabeza de su contraparte.

Los regímenes de retención y de percepción reconocen su fundamento en el hecho de que la obligación tributaria deriva de la configuración del hecho imponible y éste nace, precisamente, del hecho jurídico privado que lo tiene al retentista o al percpcionista como partícipe directo. Es esa relación que lo une al contribuyente (como titular del hecho imponible), por razón de ese hecho jurídico circunstancial celebrado entre ambos, la que coloca al agente de retención o de percepción en situación de asumir responsabilidades solidarias frente al fisco a través de la amputación o adición de la suma dineraria en concepto de impuesto y el posterior ingreso al erario público. Siempre el retentista o el percpcionista *participan* o intervienen en el hecho imponible, están relacionados con él de un modo directo y muy cercano, sin ser ellos mismos los titulares del hecho imponible.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Así como el sujeto pasivo o contribuyente surge de su relación lógica directa e inmediata con el hecho imponible, la figura del agente de retención y de percepción aparece de su relación directa pero mediata con dicho hecho generador. Este último participa del hecho imponible sin ser titular del mismo, está relacionado con él de un modo directo. Tanto el contribuyente cuanto el agente de retención o de percepción están relacionados con el hecho imponible, aunque la relación o vinculación con el hecho imponible de éstos últimos, sin dejar de ser lógica, lo es de segundo grado.

El negocio jurídico celebrado entre el contribuyente y el agente produce efectos en el campo del derecho privado, sin embargo, como consecuencia de que la legislación tributaria ha seleccionado a dicho negocio para atribuirle el carácter de hecho imponible, también produce efectos en el campo tributario. En consecuencia, sin que los particulares hayan tenido la intención de hacer nacer la relación jurídica tributaria, la celebración de su vínculo jurídico privado, guiado por el principio de autonomía de la voluntad de las partes, es determinante para que este se constituya en hecho imponible y, por lo tanto, nazca la obligación de índole tributaria. En este caso al lado de la obligación "ex lege" nacida en cabeza del contribuyente, el Fisco puede establecer otra obligación "ex lege" cuyo titular habrá de ser la contraparte del sujeto pasivo por deuda propia, es decir, el sujeto devenido en agente de retención o de percepción por razones de comodidad y economía.

Nótese que el sujeto relacionado con el contribuyente en razón del vínculo jurídico de derecho privado que los une en un negocio común, está involucrado en el hecho imponible nacido en cabeza de este último de un modo directo, aunque dicha proximidad no llegue al extremo de investirlo del carácter de contribuyente, pues tal condición sólo la adquiere su contraparte por una disposición legal de derecho público con base en el principio de capacidad contributiva. Así, del negocio jurídico se derivan efectos en el ámbito del derecho privado originados en la voluntad de las partes y, además, efectos tributarios por voluntad de la ley. Lo que es "negocio" para el derecho privado es solo un "hecho" (hecho imponible) para el derecho tributario. Y de tal hecho puede derivarse una nueva obligación de carácter tributario, esta vez, en cabeza de otro responsable, el que deberá responder pero no ya a título propio sino por cuenta ajena.

El pago o el cobro de la prestación comprometida en razón del negocio celebrado, coloca potencialmente al sujeto relacionado con quien en virtud de dicho vínculo jurídico realiza el hecho fáctico previsto por la ley para convertirlo en hecho imponible, en la situación ideal para asumir, por mandato legal, la obligación de retener o de percibir el impuesto que nace para este último. Ello así, insistimos, en razón de que aquél está tan unido a la obligación tributaria aún sin ser el obligado por cuenta propia, que tal circunstancia lo sitúa en una posición única, insuperable e intransferible de actuar por cuenta del Fisco en la recaudación del tributo, dado que, por la cercanía e inmediatez con el nacimiento de la obligación tributaria, es el exclusivo y único sujeto a quien se le podría endilgar una responsabilidad solidaria conjunta con el contribuyente incidido.

La categoría de agente de retención o de percepción se fundamenta, entonces, en esa proximidad del agente con el hecho imponible. Pero además, esa cercanía le permite tener la disposición dineraria a la cual practicarle la detracción o la adición del impuesto, en un caso cuando paga, en el otro cuando cobra. Esta disposición dineraria

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

es otra condición del retentista o percpcionista, la que está íntimamente ligada con la primera.

Si para el contribuyente el hecho fáctico que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria es la realización del hecho imponible, para el retentista o el percpcionista el hecho fáctico es el pago o la percepción de la prestación convenida. En este último caso, la erogación o el cobro es una consecuencia del negocio privado celebrado y, por ello, esta prestación se relaciona con el hecho imponible de un modo tal, que, aún sin constituirse en elemento definitorio de su configuración, está tan íntimamente adherida al hecho privado que dispara la obligación tributaria, que la convierte en la circunstancia apta para constituirse en ese hecho fáctico que fundamenta a la obligación de retener o de percibir. El retentista o el percpcionista es quien tiene la disponibilidad dineraria de la prestación debida, ya sea que ésta provenga de su propia caja (cuando paga) o se origine en recursos de su contraparte (cuando cobra), y, por ello, está en medida y posibilidad de amputar en un caso o adicionar en el otro la suma dineraria en concepto de impuesto.

La existencia de un crédito contra el contribuyente a favor del Fisco es el presupuesto necesario para que la ley le atribuya a la persona con quien aquel contrata el carácter de responsable solidario y sólo en razón de que este participa del negocio devenido en hecho imponible y tiene la administración dineraria del mismo. La validez jurídica del mandato legal se sostiene en la potestad de imposición y, por lo tanto, en la atracción que la ley fiscal hace del negocio privado al campo del derecho público tributario. Es en esta órbita que el Fisco tiene, además de la potestad de reclamar al contribuyente la obligación debida, la facultad de asignarle responsabilidad solidaria a quien, sin haber entrado en el terreno de la relación jurídica tributaria por no haber nacido a su respecto el hecho imponible, está, sin embargo, estrechamente vinculado a él por ser partícipe de un negocio que, además de generar consecuencias de derecho privado también es productor de consecuencias tributarias, con el agregado de que el designado como responsable solidario tiene en sus manos la prestación dineraria sobre la cual practicar la retención o la percepción.

La responsabilidad *ex lege* y, por lo tanto emanada de la ley, tiene, bajo esas condiciones, visos de razonabilidad, principio este que rige los actos de gobierno tanto los que emanen del Poder Legislativo, cuanto del Poder Ejecutivo o del Poder Judicial.

Nos encontramos aquí, frente a un típico caso de responsabilidad indirecta, pues la ley la establece con relación a una persona que no es el obligado directo. Aunque en la obligación *ex lege* la causa eficiente reside en el arbitrio del legislador y la responsabilidad solidaria que deriva de aquella no requiere relación de causalidad, siempre la ley está sometida a los límites constitucionales para que quede legitimada la imposición de tal responsabilidad.

La relación jurídica que liga al agente de retención o de percepción con el fisco es la derivada del establecimiento de una carga pública, en virtud de la cual el primero es sujeto pasivo de una obligación de hacer (ejercer la actividad que se le impone), que se concreta en un resultado (el ingreso de una suma dineraria al Tesoro). En cuanto a la relación establecida entre el agente y el contribuyente, el primero asume el lugar del fisco, al exigirle sumas dinerarias en concepto de impuesto.

Un principio rector en materia de cargas públicas viene dado por el principio de igualdad, según el cual debe darse igual trato a quienes estén en las mismas condiciones. En dicho contexto, para que quienes fuesen designados para actuar como agentes del Fisco estén en las mismas condiciones, deben estar interpolados en la relación jurídica tributaria trabada entre el contribuyente y el Fisco y tener la disposición dineraria para poder practicar la retención o la percepción. Esta especial situación en la que se encuentra el sujeto ajeno a dicha relación jurídica es la que legitima la imposición de la carga desde el punto de vista del efectivo respeto del principio de igualdad de la carga pública, pues ésta reconocería su fundamento en la interpolación en la relación jurídica tributaria, que vendría, así, a constituirse en la pauta común a todos los sujetos designados a actuar como agentes de retención o percepción.

A los regímenes que estamos examinando siempre se los ha identificado con el aditamento de *retención y percepción en la fuente*. Es que la razón y fundamento de esta carga pública es, precisamente, que el Estado recaude los tributos en el momento mismo en que se produzca el hecho imponible y, por lo tanto, en la "fuente", es decir, en el origen o nacimiento de la obligación tributaria. Dado que el Estado pretende instalar en el escenario del Derecho Público a un tercero, distinto del contribuyente, para asegurarse la recaudación anticipada del impuesto, el carácter de retenedor o de percibidor sólo puede atribuirse al sujeto que tenga participación en la operación gravada. Sin la existencia de relación con el hecho generador del gravamen se estaría asignando una obligación tributaria carente de fundamento constitucional que la justifique.

Consideramos que las razones expuestas constituyen la base de la correcta interpretación jurídica que cabe darle a esta cuestión, la que resulta concordante con el principio constitucional de racionalidad que, en tanto límite a la actuación estatal, implica la exclusión de toda decisión que el Estado adopte, que resulte manifiestamente absurda, injustificada o insensata, es decir, que se aparte por completo de los designios de la recta razón.

3. Conclusión. El caso particular de las tasas municipales

Desde el punto de vista de los límites a los que deben ajustarse los organismos fiscales para establecer responsabilidades a cargo de los particulares para actuar en el carácter de agentes de retención o de percepción, el atinente a los Municipios es un caso emblemático. En efecto, si estos últimos pretendiesen designar a determinadas empresas como agente de retención de la Tasa que recaudan sobre los pagos a proveedores de bienes y servicios, dicho intento tropezaría con el valladar que en la tasa, por su naturaleza, cualquiera sea el parámetro utilizado por la ordenanza impositiva para la determinación de la base imponible, el "hecho imponible" no está constituido por la actividad desplegada por el contribuyente, sino por una cuestión totalmente ajena a él, relativa el uso de un espacio público o privado en jurisdicción del municipio, cubierto por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad y salubridad e higiene prestados por el municipio u otros servicios prestados por el Municipio.

En consecuencia, la relación jurídica entre el comercio adherido y la entidad designada como agente de retención, no da lugar a la configuración del hecho imponible previsto para la tasa, ya que éste está definido de modo tal que lo esencial es la configuración del presupuesto fáctico que justifique o dé lugar a la prestación del servicio de inspección por el municipio.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

El designado como agente de retención de la tasa, cuando pone a disposición del comercio sumas de dinero, no participa como un tercero vinculado directamente con la relación jurídica entre el citado comercio -como un potencial o efectivo contribuyente- y el Estado municipal, pues el pago que realiza al comercio resulta totalmente ajeno al hecho generador del nacimiento de la obligación fiscal.

Por ello, los municipios nunca podrían instituir como agente de retención a quienes no guardan relación alguna con el hecho imponible previsto en la tasa.

Buenos Aires, 20 de Septiembre de 2010