ES INDUDABLE QUE LOS DISTINTOS SISTEMAS DE PERCEPCIÓN EN LA FUENTE Y PAGOS A CUENTA PRODUCEN UN ADELANTAMIENTO DEL TRIBUTO

PAGOS A CUENTA EN IVA: ¿IMPUESTOS SIN LEY?

Autores: Dr. Daniel G. Pérez y Dr. Rubén Marchevsky

La ampliación de los regímenes retentivos, de percepción y de pagos a cuenta en el Impuesto al valor Agregado ha generado dudas en cuanto a la virtualidad de su instauración, dada la contrariedad que algunos de estos regímenes presentan en relación a la naturaleza del gravamen por el cual buscan anticipar la recaudación.

Cuatro de las últimas resoluciones generales de la DGI (RG 3627; RG 3628 y RG 3629), publicadas en el Boletín Oficial del 6 de enero, referidas a regímenes de retenciones y pagos a cuenta del Impuesto al Valor Agregado para diversas actividades alcanzadas por ese gravamen, han puesto al desnudo, una vez más, la política de voracidad fiscal que lleva adelante esa Dirección General Impositiva donde el único horizonte es allegar recursos a un cada vez más exigido Tesoro nacional.

Los considerandos que dieron origen a las reformas de las resoluciones citadas, a través de la RG (DGI) 3637, resultan por demás llamativos. El tercer párrafo de esos considerandos dice: "Que es propio de este organismo el permanente interés en conciliar la aplicación de las normas que sean necesarias a la administración fiscal, con las pautas que devienen del desarrollo económico de las actividades a las cuales resultan aplicables las mismas".

La pregunta, con respuesta conocida, es por qué el interés de ese organismo siempre se manifiesta a de haber dictado resoluciones inconsultas y después de haber generado, innecesariamente, una sensación de inseguridad, confiscación y despojo entre los contribuyentes, siendo que esa Dirección cuenta con los suficientes recursos humanos y técnicos para evitar tal estado y con la permanente disposición de las distintas entidades empresarias y profesionales a ofrecer su experiencia y conocimiento.

- **RECAUDACIÓN**

La demostración cabal de que el objetivo primordial del régimen es lograr un determinado monto global de recaudación y no la ecuanimidad del mismo es, por ejemplo, la reforma al régimen de pago a cuenta contenido en la resolución N° 3627, originalmente previsto sólo para restaurantes, cantinas, pizzerías, casas de comida y similares, donde se modifica la segmentación de la escala de ingresos a considerar y se reducen los montos a asignar a cada unidad de cálculo (mesa) con la contrapartida del ensanchamiento de la base de obligados a dicho pago, al incorporar a la misma a bares, confiterías, whiskerías, cervecerías y similares, expresamente excluidos en la resolución original.

Pero si lo expuesto hasta aquí es alarmante, lo que resulta sumamente grave es que los pagos a cuenta dispuestos lesionan sensiblemente la estructura del gravamen, al vulnerar la esencia del impuesto, estando ante la creación de una imposición que desconoce el valor agregado de las actividades.

Vale la pena retrotraernos a los distintos regímenes de pago a cuenta del IVA a fin de establecer claramente la diferencia que existe entre aquellos y los recientemente dispuestos:

- La RG 3298 establece un régimen de ese tipo para las operaciones de faenamiento de animales, excepto bovinos, de propiedad de los arrendatarios, concesionarios, cesionarios o propietarios de establecimientos faenadores y las operaciones de redestinos de exportación a consumo y la primera venta de exportador a exportador de carne propia a la que se hubiera asignado destino comercial de exportación y su base imponible fue pautada en función de los volúmenes de carne faenada.

- En la RG 3452 para los operadores mayoristas por operaciones de comercialización de productos primarios, la pauta es el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente.

- En la RG 3454, que consigna dos regímenes de este tipo, uno para las operaciones de faena y comercialización de animales y carne de la especie bovina la base imponible se fijó en función del número de cabezas bovinas propias y de terceros faenadas en cada jornada y el otro para consignatarios por las operaciones realizadas en base a la cantidad de animales bovinos objeto de la operación.

Como vemos, en todos los antecedentes, la base imponible de los pagos a cuenta está referida a las operaciones realizadas lo cual, más allá de la magnitud que puede representar para el obligado, se encuentra en consonancia con el objeto del impuesto.

En cambio, los regímenes bajo análisis, obvian la producción del presupuesto de hecho del gravamen ya que en forma absolutamente autónoma del mismo se generaría la obligación de ingresar el pago a cuenta en función de metros cuadrados, mesas o habitaciones y, en algunos casos, concurrentemente con el monto de ingresos totales de períodos fiscales anteriores.

- **PRODUCCIÓN DEL HECHO**

Aunque no parezca pertinente, quizá sería necesario que la DGI consulte la Ley del IVA a fin de recordar que en el inciso b) de su artículo 1° ésta alcanza a las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación y no a la potencialidad de cu ocurrencia.

Frente a los hechos imponibles en cuestión, la generación del débito fiscal se produce, en general, con su finalización o percepción, lo que sea anterior, y no con el montaje de la infraestructura necesaria para producirlo. Tanto es así que, debemos recordar, que en los casos de prestaciones se encuentra ausente, como elemento condicionante para la producción del hecho imponible, el elemento subjetivo. Es decir que los sujetos pasivos del impuesto "quienes... presten servicios gravados" no lo son al disponerse a efectuar las prestaciones alcanzadas sino sólo al efectuarlas.

La autonomía de estos regímenes queda de manifiesto al no haberse contemplado norma alguna respecto a la situación de los sujetos que en determinados períodos fiscales no generen operaciones sujetas al gravamen, ni haberse previsto procedimientos alternativos para la información a la DGI de la ausencia de movimientos en los referidos períodos, situación que expresamente contemplaban los regímenes de pago a cuenta mencionados "supra" (artículo 22 de la RG 3298 y artículo 4° de la RG 3554).

Otra característica que desnaturaliza el instituto reglamentario es que, al haberse escindido los parámetros que se consideran para liquidar el pago a cuenta, de la efectiva evolución de la actividad, la magnitud de dicho pago puede exceder el impuesto determinado, no habiéndose previsto, tampoco para este caso, los mecanismos apropiados que permitan limitar los excedentes al gravamen que pueden generarse en forma recurrente.

Los dos párrafos antedichos suponen la probable acumulación de créditos fiscales de libre disponibilidad, hecho que sin duda operará como un agravante de la regresividad del gravamen.

Recordamos a Dino Jarach (Finanzas públicas y Derecho Tributario; Ed. Cangallo; pág. 839) cuando dice que: "Es característica esencial del Impuesto al Valor Agregado... la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes o servicios en forma tal que en la etapa final quede gravado el valor total de los bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores". La característica citada se ve vulnerada, en los casos expuestos, ya que no sólo será repercutido el consumidor final de dichas prestaciones o servicios con el impuesto sino que lo podría ser, adicionalmente, con el exceso de pagos a cuenta en abierta colisión con la economía general del gravamen.

En síntesis, se han instrumentado regímenes de pagos a cuenta que utilizan como soporte al IVA pero que no reconocen su fuente.

La fijación de parámetros indiciarios totalmente desvinculados de la operatoria real de los contribuyentes no puede menos que remontarnos a la oportunamente denostada implementación de lo que se denominó Régimen Simplificado.

La Comisión N° 1 de las XVI Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, en oportunidad de tratar el mencionado régimen, expresó en su considerando 1) que "Sin perjuicio

de afirmar que las determinaciones tributarias deben basarse sobre hechos reales, excepcionalmente podrán aplicarse métodos indicionarios cuando la realidad socio-económica demuestre la inviabilidad de aquél principio". Entendemos que, la no tan novedosa figura aplicada ahora a responsables inscriptos, muchos de ellos categorizados como grandes contribuyentes, no se basa en la inviabilidad de la determinación sobre hechos reales.

- **PAGO A CUENTA**

Ahora bien, de resultar necesario implementar un pago a cuenta sobre ese tipo de supuestos, vale recordar lo expresado por la misma Comisión en su considerando 2) respecto a las falencias del método oportunamente dispuesto por la Ley 23.349, sobre el cual expresó que "... las mismas podrían obviarse introduciendo ciertas modificaciones". Por lo tanto, ante la determinación de tener que utilizar métodos indiciarios, así como quedó expresado, éstos no deberían apartarse de los hechos que grava la propia ley.

Por todo lo expuesto, ahora cabe preguntarnos: ¿Estamos ante una nueva imposición a los consumos; ante una reforma encubierta de la ley o ante un exceso reglamentario de la DGI que debería adecuar los regímenes instituidos al espíritu de la misma?

De generalizarse esta novedosa forma de allegar recursos al Estado y si estamos frente a una nueva táctica fiscal, nos encontraríamos ante una sustitución de gravámenes dentro del sistema tributario donde, mientras se eliminan impuestos considerados de escaso interés fiscal o en punto a reducir costos empresarios, se crean otros de fácil recaudación en este caso, sin ley.