

# Participación de A.C.A.R.A. en el "6º Congreso de Economía Provincial **Santa Fe 2015**"

**En el marco de dicho Congreso, integrando el Panel N° 3 "Obstáculos al Desarrollo Empresarial" disertó en carácter de Asesor Tributario de A.C.A.R.A. el Dr. Osvaldo H. Soler, destacado tributarista y autor de los libros "Derecho tributario", "Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria", "Derechos y defensas del contribuyente frente al fisco", "Como actuar frente a las inspecciones de la AFIP" y "El Impuesto de Sellos", entre otros.**

Seguidamente reproducimos la exposición del Dr. Osvaldo H. Soler:



**en** razón de que la Nación Argentina adoptó para su gobierno el sistema federal, el Poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominados provincias que coexisten con el Estado Federal en un contexto de relaciones interestadales. La distribución territorial de competencias del sistema federal implica la existencia de un go-

bierno central con poder de imperio sobre todo el territorio del país con relación a las cuestiones inherentes a toda la Nación que le han sido atribuidas por la Constitución Nacional, coexistiendo gobiernos locales con poder sobre su respectivo territorio con relación a los asuntos de interés local sobre los cuales los mismos no han delegado o delegado en forma no excluyente competencias en el Gobierno Federal, siempre conforme los alcances de nuestra Carta Magna.

En cuanto a la potestad tributaria, la misma se distribuye entre la Nación y las provincias de la siguiente manera:

Por imperio de las normas constitucionales los impuestos directos corresponden a la potestad tributaria de las provincias ya que éstas

conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal. El Estado nacional sólo puede excepcionalmente crear impuestos directos por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

Los impuestos indirectos externos (derechos de aduana) sólo corresponden al Estado federal.

A partir de la reforma constitucional del año 1994, se atribuye expresamente al Congreso de la Nación la facultad de imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, con lo cual se consolidó en el plexo constitucional la doctrina jurisprudencial existente hasta entonces elaborada sobre la base del texto anterior a la reforma.

La concurrencia de facultades en materia de impuestos indirectos internos y la atribución al Congreso de la Nación del poder de crear impuestos directos por tiempo determinado, que deviene en una cierta concurrencia también en estos impuestos, ocasiona o puede ocasionar el fenómeno de la múltiple imposición.

Por imperio del artículo 5° de la Constitución Nacional que manda a las provincias asegurar su régimen municipal, los municipios vienen a constituirse en un tercer órgano estatal junto con el Estado Nacional y los Estados Provinciales. A pesar del reconocimiento constitucional expreso de la autonomía municipal, se adjudica a las provincias fijar el alcance y contenido de la autonomía de sus municipios, revelándose la preeminencia de la autoridad provincial sobre la municipal y la subordinación jerárquica en la que se encuentra esta última respecto de la primera (poder originario de las provincias vs. poder delegado por éstas en los municipios), debiendo las municipalidades observar necesariamente las normas provinciales que a nivel de la constitución local y/o leyes provinciales regulen su actividad.

Como puede observarse, la concurrencia de potestades tributarias tanto a nivel nacional, cuanto provincial y municipal, deviene en la creación de obligaciones tributarias múltiples sobre las empresas con exceso de cargas fiscales dinerarias, a lo que cabe añadir la proliferación durante las últimas décadas de regímenes de retención, percepción e información de impuestos en cabeza de aquéllas, las que se ven obligadas a actuar en representación de los Fiscos, sometidas a responsabilidades por falta de cumplimiento de los mis-

mos y a la administración de la recaudación e información resultante, con ingentes costos a su cargo.

Por otra parte, se advierten puntos críticos en la relación de los particulares con los Fiscos en cuanto a la manera de interpretar por parte de estos últimos el alcance de las normas tributarias dictadas. En efecto, en muchos casos se desconocen los principios fundamentales de la tributación de rango constitucional, pretendiéndose imponer criterios que convierten a la actividad discrecional de las Administraciones en arbitrarias y, por lo tanto, en ilegítimas. Ejemplo de ello es el tratamiento que los Fiscos provinciales pretenden aplicar frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los Concesionarios de Automotores de unidades nuevas.

Como es sabido este gravamen incide sobre la actividad a título oneroso desarrollada por personas físicas o jurídicas en el ejido provincial, constituyendo la base imponible del impuesto los ingresos brutos generados por dicha actividad. Como no podría ser de otra manera, los Códigos Fiscales determinan que los intermediarios deberán tributar sobre la comisión o retribución que reciban por su intermediación, atendiendo a que su actividad intrínseca se limita a conectar al oferente de la mercadería o servicios con el adquirente o locatario de los mismos.

Sin embargo, basados en un párrafo que es reproducido en la gran mayoría de los Códigos Fiscales, al final del artículo que se ocupa especialmente de los intermediarios, los organismos fiscales pretenden que los Concesionarios tributen el impuesto sobre el precio total de la venta que realiza la Concesionaria con el comprador del vehículo, ex-

*"Señalamos concretamente que los Fiscos no han tomado en cuenta un principio liminar en materia tributaria, el cual no es otro que el denominado principio de la realidad económica."*

cluyendo injustamente a la misma del tratamiento que corresponde dar a su actividad exclusiva y real de intermediación.

Ello así, basados en una inadecuada interpretación de la operatoria llevada a cabo por los concesionarios y también de la normativa aplicable.

El error parte de asignar a las formalidades establecidas por las terminales en los reglamentos de concesión, con cláusulas predispuestas típicas de un sistema de adhesión, preeminencia sobre la naturaleza misma de la operación de venta que nos ocupa. Así, en contraposición con la realidad de la operatoria, se establece o añade como requisito formal que la factura de venta de la unidad 0 km la

emite la fábrica al concesionario y éste a su vez debe emitir otra factura al adquirente efectivo del vehículo.

Es decir, que frente a la unicidad de la operatoria, emerge una duplicidad en su forma de instrumentación, de la cual se valen los Fiscos para pretender justificar un tratamiento impropio de toda actividad de intermediación como la analizada.

Sin entrar en mayores detalles por razones de tiempo y por la índole de esta exposición, señalamos concretamente que los Fiscos no han tomado en cuenta un principio liminar en materia tributaria, el cual no es otro que el denominado principio de la realidad económica, el que está expresamente reconocido en todos los Códigos Fiscales y que manda que cuando las partes sometan sus negocios a formas jurídicas inadecuadas, se habrá de prescindir de las formas adoptadas para atender a lo que las partes efectivamente han querido realizar.

En la especie, no hay duda que la Terminal no ha pretendido vender al concesionario sus unidades, sino utilizar a la red de comercialización de la que forman parte, para colocar las mismas en los efectivos adquirentes. En paralelo, tampoco ha sido la efectiva voluntad de los concesionarios adquirir a dichas unidades para sí, sino proceder a la venta de los mismos por cuenta de las terminales, como corolario de su actividad específica de intermediación, es decir, acercar la voluntad de venta de las unidades por parte de la Terminal con la voluntad de compra del consumidor y verdadero adquirente de las mismas.

*"Los organismos fiscales pretenden que los Concesionarios tributen el impuesto sobre el precio total de la venta que realiza la Concesionaria con el comprador del vehículo, excluyendo injustamente a la misma del tratamiento que corresponde a su actividad exclusiva y real de intermediación."*

Este es sólo un caso paradigmático que estoy obligado a exhibir en tanto y en cuanto represento a ACARA, entidad que nuclea a las empresas concesionarias de automotores en el país, pero que pone en evidencia las inconsistencias devenidas en abusos en que suelen incurrir las Administraciones tributarias en el ejercicio de sus funciones de contralor de obligaciones tributarias, al amparo muchas veces de normas que denotan cierta ambigüedad, que atentan contra el principio de claridad vigente en materia tributaria, con directa afectación del principio de legalidad.

En este aspecto, el reconocimiento genérico que los códigos fiscales hacen de la actividad de intermediación, en orden a la determinación de la base imponible sobre la comisión, no admite una interpretación que excluya a los concesionarios de venta de unidades cero kilómetro, por cuanto no se encuadra su actividad en la de concesionario de "venta", dado que cuando venden lo hacen en realidad por cuenta de la Terminal. La contradicción que se advierte entre la in-

terpretación que le asignan los fiscos a este párrafo con la realidad de la actividad llevada a cabo por la concesionaria, conduce a una violación del principio de legalidad, ahondando la dimensión de esta conflictiva.

No debe perderse de vista la sensibilidad con la que cabe administrar los recursos tributarios y el sometimiento a los dictados de la Constitución y de los principios que informan al derecho tributario, con el objeto de evitar que las Administraciones Tributarias transiten el camino de la ilegitimidad, tanto por aplicar las normas legales con desapego a los principios fundamentales de rango constitucional cuando de recaudar impuestos en cabeza de los propios contribuyentes se trata, cuanto de hacerlo a través de la imposición de cargas públicas como es el caso de los regímenes de retención, percepción e información, con clara afectación del principio constitucional de razonabilidad o proporcionalidad, también conocido como principio de interdicción de la excesividad.

Dr. Osvaldo H. Soler 