

Los profesionales abogados y contadores frente a la obligación de aceptar determinados medios de pago. La claridad de la ley y la posible confusión de una norma reglamentaria de AFIP.

por Gabriela Inés Tozzini

I. Presentación del planteo.

Motiva este trabajo el aportar alguna respuesta luego de efectuado un análisis de las normas en juego al interrogante que a todos los profesionales nos inquieta por posible jactancia de la AFIP en punto a **si existe la obligación frente al Fisco Nacional para los profesionales (en el presente me limitaré respecto de los abogados¹ y contadores) de aceptar determinados medios de pago (establecidos en la ley 27.253) para la cancelación de honorarios por la prestación de los servicios profesionales y por ello de poseer terminales electrónicas (*posnet*) u otras que disponga el fisco.**

A los fines de dilucidar la cuestión sometida a análisis se citará y analizará la normativa aplicable y los antecedentes referidos a dicha obligatoriedad. Ello permitirá interpretar el alcance de la exigencia y sus destinatarios. Esto sin duda nos conducirá a encuadrar la naturaleza de la actividad referida al ejercicio profesional de la abogacía y de ciencias económicas para dar respuesta a la luz de los criterios de la correcta hermenéutica.

II. Marco normativo que dispone la obligatoriedad de la aceptación de determinados medios de pago y por ello de la utilización de terminales electrónicas P.O.S. (*posnet*) o similares.

Esta cuestión resulta fundamental puesto que, la obligación de aceptar determinados medios de pago y para ello de poseer tales terminales electrónicas o *posnet* constituye una verdadera carga pública. Lo que indica que se aplica el artículo 17 de la CN que establece la exigencia de una ley para establecer tales cargas. Cuestión que en el presente no se controvierte a partir de la sanción de la ley 27.253 (BO 13.06.16). Sin embargo, con anterioridad se advertía una ausencia de ley y, en cambio, tal mandato se encontraba regulado en un DNU del PEN, cuestión que desde ya, permitía poner en jaque la legalidad de tal regulación².

¹ Al respecto de la abogacía se aclara que parte de lo desarrollado en el presente ha sido objeto de un dictamen de la que suscribe como integrante de la Mesa Directiva del IDEL de la FACA.

² Si bien no hace al objeto del presente no puede pasarse por alto dilucidar acerca del test constitucional de la norma. El decreto resultaría, en principio, observable por cuanto establece un medio obligatorio de extinción de obligaciones del derecho privado –facultad privativa del Congreso de la Nación Argentina (conf. art. 75, inc. 12 y 76 C.N)– materia no delegada por la ley 25.414 –que expresamente prohíbe la derogación, modificación y suspensión de los Códigos Civil y Comercial, art. 1º, apartado II, inc. e–. Por otra parte, no puede obviarse que sin embargo, en sus considerandos invoca expresamente la emergencia económica y financiera existente y la imposibilidad de seguir los trámites ordinarios previstos por la C.N. para la sanción de las leyes, a los fines de validar el dictado de disposiciones de carácter legislativo no delegadas por la ley 25.414, aspecto que ha sido convalidado por el máximo tribunal (C.S.J.N., 12/05/09, Fallos 332:1039).

Antes de analizar la nueva ley efectuaré un desarrollo acerca de la evolución y razones de la exigencia de aceptación de determinados medios de pago y por ello de poseer *posnet*³ o similares.

En el año 2001 el Poder Ejecutivo Nacional (P.E.N.) dictó el Decreto N° 1387/2001⁴ (B.O. 02/11/01) en el marco de expresas facultades delegadas por el Congreso Nacional mediante la ley 25.414 (B.O. 30/03/01) y de la atribución que posee en función del art. 99, incs. 1, 2 y 3 (éste último relativo a los decretos de necesidad y urgencia), por el cual adoptó una serie de acciones tendientes a reducir el costo de la deuda pública nacional y provincial, así como a sanear y capitalizar el sector privado, como una forma de detener el deterioro del crédito público y de reactivar el consumo interno y la economía en general. A tal fin, implementó diversas medidas destinadas a canjear la deuda pública, a facilitar la devolución de ciertos tributos a los exportadores y a los que efectúen compras con tarjetas de débito, a reducir los impuestos al trabajo, en especial a propender a la bancarización de la economía, entre otras.

Al respecto, en lo que hace al objeto del presente, dispuso “*Los contribuyentes que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final o presten servicios de consumo masivo, deberán aceptar como medio de pago, transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito y podrán computar como crédito fiscal del IMPUESTO AL VALOR AGREGADO el costo que les insuma adoptar el mencionado sistema, por el monto que a tal efecto autorice el MINISTERIO DE ECONOMÍA*” (art. 47, Decreto PEN n° 1387/01). (lo destacado es del presente y adelanta el centro del análisis)

En este punto corresponde acudir a la interpretación teleológica de la norma en efecto, en base al fin de la norma como lo establece el artículo 1° de la ley 11.683 de procedimientos fiscales.

En este sentido, entre los fundamentos del reglamento, se advierte la lucha contra la evasión, en efecto, considera que la evasión conspira gravemente contra la recuperación de las finanzas públicas y afecta la competencia leal, por lo que resulta conveniente la progresiva bancarización de las transacciones de consumo masivo, otorgando ventajas a los consumidores cuando utilicen medios electrónicos de pago mediante una “retribución” a la utilización de tarjetas de débito, consistente en la acreditación a sus titulares de un porcentaje de lo tributado en concepto de I.V.A. en las operaciones. De esta forma establece un estímulo a favor de los consumidores que paguen por este medio y todo tendiente a la finalidad que pretende.

Como puede apreciarse, el decreto establece la obligatoriedad para los contribuyentes de poseer y utilizar terminales electrónicas para que los adquirentes de bienes y servicios puedan abonar los mismos utilizando tarjetas de débito bancarias. Si bien el art. 47 del decreto PEN n° 1387/01 solo habla de “contribuyentes”, sin aclarar su categoría o régimen tributario (I.V.A. responsables inscriptos, monotributistas, etc.), se deduce de la parte final del precepto, -en

³ Se aclara que mucho de lo desarrollado en este punto fue objeto de un trabajo en conjunto que se hizo para ser presentado al Colegio de Abogados de Rosario en coautoría con la Dra. Carolina Mafioli.

⁴ Con vigencia hasta el 31/12/2016.

cuanto habilita a “computar como crédito fiscal del IMPUESTO AL VALOR AGREGADO el costo que les insuma adoptar el mencionado sistema”, cuestión propia del régimen general del I.V.A. (art. 12, ss. y cc., ley 23.349, B.O. 25/08/86)- que tal deber, conforme una razonable interpretación del precepto sólo se aplica a los sujetos responsables inscriptos en el IVA. Asimismo, esta afirmación resulta aclarada por otra norma, el art. 9 del Decreto PEN n° 1548/01 (B.O. 30/11/01), al que me referiré *ut infra*.

En efecto, el entonces decreto del PEN n° 1387/01, fue a su vez complementado mediante los decretos del PEN n° 1402/2001⁵ (B.O. 05/11/01) y n° 1548/2001 (B.O. 30/11/01)⁶, y mediante Resolución General AFIP N° 1166/01 (B.O. 30/11/01).

En dicho momento el citado decreto PEN n° 1402/2001 delegó en la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) el establecimiento de excepciones a la exigencia, la fecha de entrada en vigencia, los montos del crédito fiscal que pueden computar los contribuyentes obligados (\$30.- mensuales por cada terminal, según art. 5, R.G. 1166/01), la fiscalización de su cumplimiento y, en general, el dictado de normas reglamentarias, complementarias, de aplicación y de fiscalización (conf. arts. 1°, 2°, 3° del mismo), a la vez que dispuso la aplicación de la Ley de Procedimientos Fiscales N° 11.683 al régimen establecido.

Así dispuso que, la autoridad de aplicación y contralor del régimen de obligatoriedad de la aceptación de determinados medios de pago y por ello de utilización de *posnet* corresponde a la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), organismo que goza de facultades para controlar que los contribuyentes obligados posean y utilicen las terminales electrónicas P.O.S. y aplicar sanciones por incumplimientos de conformidad a la ley 11.683⁷.

Por su parte, el decreto PEN n° 1548/2001(vigente hasta el 31/12/15) a su vez, precisó el régimen de obligatoriedad dispuesto por el decreto n° 1387/01, a los efectos de facilitar su aplicación. Entre sus disposiciones, amplió expresamente los sujetos obligados (en función de los arts. 47 y 48, decreto 1387/01), a los contribuyentes que realicen “*locación de obra y de cosas muebles*” (art. 1°, decreto n° 1548/01). Finalmente aclara que los “contribuyentes obligados” a aceptar determinados medios de pago y por ello de poseer *posnet* son los “Responsables Inscriptos ante el I.V.A.”, a la vez que dispone una serie de excepciones al deber de aceptar tarjetas de débito bancarias, a saber: “*Los responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado que realicen operaciones con consumidores finales, deberán aceptar todas las tarjetas de débito de las administradoras, que hubieran adherido al presente régimen, excepto cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones: a) La presentación de la tarjeta de débito, para la cancelación del importe respectivo,*

⁵ Con vigencia hasta el 31/12/2016.

⁶ Mediante Res. del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas N° 1027/14 (B.O. 29/12/14), se prorrogó la vigencia de los Decretos 1402/01 y 1548/01 hasta el 31 de Diciembre de 2015.

⁷ El art. 39 de la ley 11.683 establece: “*Serán sancionados con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables*”.

sea realizada fuera de un local o establecimiento. b) La actividad se desarrolle en localidades cuya población resulte menor a CINCO MIL (5.000) habitantes, de acuerdo con los datos oficiales publicados por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS dependiente de la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA del MINISTERIO DE ECONOMIA, correspondientes al último censo poblacional realizado. c) El importe de la operación sea inferior a PESOS DIEZ (\$ 10)” (art. 9° del Decreto n° 1548/01).

Vale aclarar que una interpretación literal del artículo referido en el párrafo anterior, llevaría a la conclusión de que todos los contribuyentes incluidos en el régimen tributario del I.V.A. “Responsables Inscriptos”, sin discriminar la actividad que realicen, tendrían la obligación de aceptar tarjetas de débito como medio de pago –con excepción de los supuestos que enumera–. Sin embargo, como se fundamenta en el presente, esta hermenéutica de la norma no es la correcta.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que las normas tributarias deben ser interpretadas tomando en cuenta la totalidad de los preceptos que las integran, de forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme a una razonable interpretación, comprendiendo la armonización de sus preceptos y su conexión con las otras normas que integran el ordenamiento jurídico vigente (Fallos 254:362; 280:18; 295:755; 271:7).

Aplicando entonces una interpretación sistemática de las normas en juego de manera tal de armonizarlas y que no se autodestruyan unas con otras, se desprende que, tanto del enunciado del decreto PEN n° 1548/01 (“Impuesto al Valor Agregado. Régimen de devolución parcial para operaciones con tarjetas de débito. *Complementanse medidas ya vigentes a los efectos de facilitar la aplicación de dicho régimen*”), como de sus fundamentos, fue dictado –en lo que a los sujetos obligados atañe– a los fines de *efectuar algunas precisiones para facilitar la aplicación del régimen dispuesto mediante Decreto PEN n° 1387/01, complementando las normas vigentes.*

En otras palabras: de la interpretación lógica, armónica y sistemática, de toda esa proliferación normativa puede concluirse que del artículo 9° del decreto n° 1548/01 y de los arts. 47 y 48 del decreto n° 1387/01, surge que el primero no amplió los sujetos obligados a poseer terminales electrónicas a “todos los contribuyentes que revistan la categoría de Responsables Inscriptos en el I.V.A.”, pues ello dejaría sin efecto lo dispuesto en el art. 47 del Dec. 1387/01, y sin sentido la ampliación expresa de los sujetos obligados que realiza respecto a los contribuyentes que realicen “locaciones de obra y de cosas muebles” (art. 1, Dec. 1548/01). El sentido y alcance del art. 9 del Dec. 1548/01 fue precisar la especie de contribuyentes obligados a aceptar determinados medios de pago, a poseer *posnet* (“Inscriptos en el I.V.A.”), para describir luego las excepciones al régimen (incisos a, b y c).

Los contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado o Monotributo (ley 24.977, B.O., 06/07/98), no se encuentran incluidos en el

régimen de obligatoriedad dispuesto en el Decreto PEN n° 1387/01⁸ (norma anterior a la ley vigente) referido a la exigencia bajo análisis. No obstante ello, los monotributistas que realicen en forma habitual venta de cosas muebles a consumidores finales o presten servicios de consumo masivo, se encuentran alcanzados con esa exigencia en la ley 25.921 (B.O. 26/08/04. Ello así puesto que, si bien no tienen el deber de receptor como medio de pago las tarjetas de débito que indica el Decreto PEN n° 1387/01, están obligados a aceptar en pago transferencias bancarias instrumentadas mediante la tarjeta magnética creada por el Decreto 696/04⁹ y/o convenios sociales específicos entre el gobierno nacional y las provincias. Hoy esta cuestión está resuelta en la ley y reglamentación y se desarrolla *ut infra*.

En efecto, de la totalidad de las normas analizadas, con anterioridad a la sanción de la ley 27.253 se desprende como primera conclusión que, los obligados frente al fisco AFIP a aceptar determinados medios de pago y por ello a poseer y utilizar terminales electrónicas P.O.S. y receptor pagos mediante tarjetas de débito bancarias, refería a los contribuyentes inscriptos en el I.V.A. que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final, *presten servicios de consumo masivo* (art. 47, Decreto PEN n° 1387/01), o realicen locaciones de obra y de cosas muebles (art. 1°, Decreto n° 1548/01), excepto que la operación se efectúe fuera del establecimiento, o en localidades con población inferior a 5.000 habitantes, o el importe de la retribución es inferior a \$10.- (art. 9, incs. a, b y c, Dec. 1548/01) y los monotributistas conforme lo desarrollado en el párrafo anterior.

Tal como se adelantó en el presente en el año 2.016 se sancionó la ley 27.253 (BO 13/06/16) que en lo que aquí interesa dispone la obligación de aceptación de determinados medios de pago en los siguientes artículos: Artículo 10: *“Los contribuyentes que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final, presten servicios de consumo masivo, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles, deberán aceptar como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que el Poder Ejecutivo nacional considere equivalentes y podrán computar como crédito fiscal del impuesto al valor agregado el costo que les insuma adoptar el sistema de que se trate, por el monto que a tal efecto autorice la autoridad de aplicación. El Poder Ejecutivo nacional realizará las acciones necesarias para eliminar la incidencia del costo que les insuma adoptar el sistema de que se trate a aquellos contribuyentes inscriptos en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes. Queda prohibida la aplicación de comisiones transaccionales sobre las operaciones comprendidas en lo estipulado en la presente ley realizadas con tarjeta de débito. Facúltese a la autoridad de aplicación a reglamentar lo establecido en el presente artículo.(lo destacado pertenece al presente por ser lo que se desarrollará)*

Asimismo en el artículo 11 dispone: *“Los responsables que realicen operaciones con consumidores finales deberán aceptar todas las tarjetas o medios de pago comprendidos en la presente norma, excepto cuando se*

⁸ VALERI, Patricia, Las notificaciones de la AFIP por no tener “Posnet”, ¿son un error?, Errepar, Doctrina, 27/11/14.

⁹ B.O. 03/06/04, reglamento que dispone la creación y utilización de una tarjeta magnética emitida por el Banco de la Nación Argentina, a los fines de que los beneficiarios del “Programa Jefes de Hogar” puedan percibir y gozar del beneficio.

produzca alguna de las siguientes situaciones: a) La actividad se desarrolle en localidades cuya población resulte menor a mil (1.000) habitantes, de acuerdo con los datos oficiales publicados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), administración desconcentrada actuante en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, correspondientes al último censo poblacional realizado; b) El importe de la operación sea inferior a pesos diez (\$ 10). El Poder Ejecutivo nacional podrá modificar el alcance de las excepciones y dictar las normas reglamentarias tendientes a instrumentar el régimen de reintegro regulado por el título I de la presente ley. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá fijar el cronograma para la implementación de las disposiciones de este título en los casos que así lo estime pertinente. (lo destacado es del presente con igual finalidad).

Finalmente y en aras a hacer cumplir el mandato de la norma establece en el artículo 13 la penalización por su incumplimiento con la sanción de clausura, la ley aplicable en el caso la de procedimientos fiscales y los organismos competentes para efectuar dicho control siendo de atribución conjunta tanto a la AFIP como a la Secretaría de Comercio de la Nación. Así dispone: "A los efectos de la aplicación de la presente ley y la fiscalización de su cumplimiento, se observará, en lo pertinente, lo dispuesto en la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. La Administración Federal de Ingresos Públicos y la Secretaría de Comercio, dependiente del Ministerio de Producción, procederán indistintamente a comprobar y verificar el cumplimiento de la obligación dispuesta en el artículo 10 de la presente ley, resultando de aplicación ante su incumplimiento lo dispuesto en el artículo 40 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. La sanción de clausura no podrá aplicarse por el plazo de ciento veinte (120) días desde la vigencia de la presente ley. Transcurrido dicho plazo, la sanción podrá aplicarse atendiéndose a la gravedad del hecho y a la condición de reincidencia del infractor. Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos a establecer los mecanismos operativos para la efectivización de las sanciones".

Por su parte, el artículo 15 refiere a la vigencia de la ley y dispone: "La presente ley entrará en vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial de la Nación. Las disposiciones contenidas en el título I de la presente ley resultarán de aplicación a partir de la fecha que fije la reglamentación y hasta el 31 de diciembre de 2017, inclusive. El Poder Ejecutivo nacional podrá prorrogar el plazo establecido en el párrafo anterior". En este punto cabe aclarar que como el objeto del presente trabajo se encuentra regulado en el Título II ya se encuentra vigente si bien la AFIP ha establecido un cronograma de cumplimiento al respecto.

En tal sentido recientemente, la AFIP por RG AFIP N° 3.997-E publicada en el Boletín Oficial en fecha 23.02.17 reglamentó, las disposiciones del art. 10 de la ley 27.253 objeto del análisis del presente.

Esta ley crea un régimen de devolución del IVA a jubilados, pensionados, beneficiarios de asignación universal por hijo, asignación por embarazo y pensiones no contributivas nacionales, estableciendo la obligatoriedad de aceptar tarjetas de débito.

Conforme el texto de ley, el reintegro del IVA corresponde a favor de los mencionados beneficiarios por las operaciones que, en carácter de consumidores finales, abonen por las compras de bienes muebles realizadas en comercios dedicados a la venta minorista o en comercios dedicados a la venta mayorista que facturen a consumidores finales y que utilicen transferencias bancarias cursadas por tarjetas de débito que emitan las entidades habilitadas para la acreditación de beneficios laborales, asistenciales o de la seguridad social, incluyendo a tarjetas prepagas no bancarias o sus equivalentes.

En lo que hace a la materia de interés de los profesionales (en el caso, abogados y contadores) el Título II de la ley establece la obligación de aceptación de determinados medios de pago.

Tal obligación aparece tipificada en el art. 10 de la ley ya citado.

Tal como se advierte, la ley bajo análisis establece la obligatoriedad del uso de estos medios de pago expresamente para: a) Habitualistas en la venta de cosas muebles para consumo final, b) Prestadores de servicios de consumo masivo, c) Sujetos que realicen obras, d) Sujetos locadores de cosas muebles.

Los sujetos comprendidos por la obligación son exactamente los mismos que aquellos alcanzados por idéntica obligación establecida en el art. 47 del Decreto N° 1387/01 (sujetos a y b del listado que antecede) y en el art. 1° del Decreto N° 1.548/01 (sujetos c y d del listado que antecede) y que fueron objeto de análisis en el presente.

Por su parte, el art. 11 de la ley 27.253, al establecer las excepciones a la utilización de estos medios de pago dice que *“Los responsables que realicen operaciones con consumidores finales deberán aceptar todas las tarjetas o medios de pago comprendidos en la presente norma, excepto cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones...” (poblaciones de menos de 1.000 habitantes y operaciones de menos de \$10.-)”. Esta norma, si se analiza en forma aislada y fuera del contexto de la ley, podría dar lugar a interpretaciones que conduzcan a concluir en que la obligación alcanza a todos los responsables, incluso los que presten servicios profesionales que no sean de consumo masivo. Sin embargo, al analizar una norma de idéntico tenor contenida en el art. 9 del Decreto N° 1548/01 que también establecía las excepciones al uso de estos medios de pago y decía que estaban obligados a hacerlo los responsables inscriptos en el IVA que realicen operaciones con consumidores finales (la diferencia entre esta norma y la que ahora analizamos radica en la extensión a sujetos que no necesariamente sean inscriptos en IVA, es decir, los monotributistas –la nueva norma dice “responsables” y no responsables inscriptos en IVA como la anterior-, quienes no estaban incluidos en forma expresa en el régimen de aquel decreto), concluimos en que no sería esa la correcta hermenéutica.*

En efecto, esta interpretación armónica y sistemática nos lleva a concluir, en primer lugar, que los arts. 10 y 11 de la ley 27.253 no pueden ser interpretados en forma independiente uno del otro sino que se integran y

complementan, estableciendo el primero la obligación y el segundo las excepciones a la misma. En consecuencia, es evidente que cuando el art. 11 alude a “los responsables” (sean monotributistas o inscriptos en IVA) que operen con consumidores finales está aludiendo a los que realicen las operaciones a las que alude el art. 10 (en lo que aquí respecta dependerá si presta servicios de consumo masivo). Caso contrario, se estaría extendiendo la obligación a otros sujetos a los que el art. 10 no obliga y esta extensión se estaría haciendo a través de una norma que tiene por finalidad limitar la obligación creando excepciones a la misma, lo que luce incongruente lo que no se espera del legislador.

Y, por otra parte, tampoco es posible desvincular estos dos artículos de todo el texto de la ley, que está dirigida a regular el reintegro de parte del IVA a ciertos sujetos cuando adquieran bienes muebles en comercios minoristas o mayoristas que facturen a consumidores finales. Del debate parlamentario de dicha ley surge manifiesto que la misma está dirigida al “comercio”, “supermercados”, “negocios”, etc. sin aludir a los servicios profesionales como los que prestan abogados y contadores, entre otros. Es decir que es clara la intención del legislador de no alcanzar con las obligaciones creadas en dicha ley a los servicios profesionales que no sean de consumo masivo tal como se concluirá y justificará.

En tal sentido, la ley ha implementado este mecanismo de modo tal que se pueda hacer efectivo mediante la utilización de estos medios de pago, por lo cual resulta razonable que se establezca la obligatoriedad de su uso. Ese sería el único motivo por el que las normas de los arts. 10 y 11 aparezcan en el texto de esta ley. Luego, y si bien el art. 10 extiende la obligatoriedad de uso de tales medios de pago a otros sujetos más allá de los comercios de venta de cosas muebles, se tornaría absolutamente irrazonable cualquier interpretación que conduzca a entender en lo que aquí interesa que los prestadores de servicios profesionales no dirigidos a consumo masivo estén comprendidos por el mandato de esa norma. En efecto, el eje central respecto de la prestación de servicios es que sean de “consumo masivo”. Concepto que desarrollaremos en el presente.

Por último, la RG AFIP N° 3.997-E, reglamenta el art. 10 de la ley 27.253 sin aludir al art. 11. Y, en tal sentido, cuando trata en su art. 1° a la obligación de aceptar estos medios de pago, aclara que tal aceptación es “*por parte de los contribuyentes inscriptos en el impuesto al valor agregado que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final, presten servicios de consumo masivo, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles en los términos del artículo 10 de la ley 27.253*” estableciendo luego un cronograma de entrada en vigencia del régimen considerando para ello las actividades según el CLAE (Clasificador de Actividades Económicas) y los niveles de ingreso al 31.12.15.

Y en su art. 2°, determina la fecha de obligatoriedad para quienes por inicio de actividad en fecha posterior, no hubieren obtenido ingresos en 2.015. Y, respecto de los monotributistas, el art. 3° establece las fechas de inicio de tal obligación del art. 1°.

Es decir que, tanto para sujetos inscriptos en IVA como para monotributistas, la obligación es la del art. 1° y la misma, en punto a servicios, sólo alude a los de consumo masivo.

Y, el art. 4 de la RG 3.997-E de la AFIP, alude a las excepciones de aceptar tales medios de pago (poblaciones de menos de 1.000 habitantes y operaciones de menos de \$10.- tal como lo establece el art. 11 de la ley) con una redacción que nos permite ratificar la interpretación efectuada ya que expresamente establece “Los sujetos alcanzados por las disposiciones del artículo 10 de la ley 27.253 quedan exceptuados...” (lo destacado pertenece la presente)

En efecto, en este aspecto la norma reglamentaria viene a dar precisión, al reglamentar las excepciones, respecto que los sujetos “responsables” a los que alude el art. 11 de la ley son los del art. 10 de la misma ley y a ellos se limita la obligación bajo estudio, entre los que no se encuentran los servicios que no sean de consumo masivo.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, el organismo fiscal al reglamentar se extralimita de la ley en efecto, no podemos soslayar que el cronograma del art. 1° de esta Resolución General, en su inciso b) **alude a distintos servicios entre los que se menciona los profesionales, científicos y técnicos (Sección M)**, fijando su fecha de vigencia según el nivel de ingresos (mayores a cuatro millones de pesos el 31.07.17, mayores a un millón de pesos y menores de cuatro millones el 31.08.17 y menores o iguales a un millón de pesos el 30.09.17 para el caso de responsables inscriptos en el IVA y, respecto de los monotributistas, conforme el art. 3, el 31.12.17 para las categorías F a K y el 31.03.18 para las categorías A a E).

En efecto, los profesionales aparecen expresamente mencionados por la resolución general y no en la ley la que solo alude a ellos dentro del supuesto genérico de la prestación de servicios pero con la exigencia del consumo masivo. Tal alusión a servicios profesionales que hace la RG AFIP N° 3.997-E en el cronograma de cumplimiento podría llevar a confusión y no se descarta que el Fisco –como lo ha intentado en algunos casos con la normativa anterior- pretenda alcanzar a todos los profesionales enumerados en las secciones del Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) de la RG AFIP N° 3.537 de modo indiscriminado, sin tener en cuenta que están comprendidos en la obligación del art. 10 sólo los que presten servicios de consumo masivo.

Es por ello que se impone analizar la prestación de servicios a que alude la ley y si los profesionales bajo análisis la realizan.

III. ¿Los profesionales (en el caso, abogados y contadores) como prestadores de servicios jurídicos y contables se encuentran alcanzados por la obligación de aceptar determinados medios de pago?

Luego de lo expuesto se analizará si los profesionales de la abogacía y de ciencias económicas se encuentran incluidos en el mandato de la norma y,

por tanto, obligados frente al fisco nacional a aceptar determinados medios de pago y por ello a poseer y utilizar *posnet* o similares que indique la AFIP. En tal sentido, son prestadores de servicios profesionales, por ello, la cuestión gira en torno a la prestación de servicios del art. 10 de la ley. Y dicha ley los circunscribe a los de consumo masivo.

Por ello, para dilucidar si se encuentran comprendidos por la norma habrá que analizar qué se entiende por “consumo masivo” y luego si los servicios que se prestan dichos profesionales son de consumo masivo.

Al respecto, el concepto de “consumo masivo” -con el que se caracteriza al tipo de prestación de servicio que la obligación alcanza- se adelanta, escapa a las características del tipo de servicio brindado por los profesionales, razón por la cual, los mismos no estarían obligados aceptar los medios de pago en cuestión y por ello, al uso del *posnet* o similares lo que se fundamenta en el presente.

En esta inteligencia, el Diccionario de la Real Academia Española, define al vocablo “consumo” como *acción y efecto de consumir*, acción que significa, a su vez, *utilizar comestibles u otros bienes para satisfacer necesidades o deseos*. Y, al término “masivo” (del francés *massif*), como *“pertenciente o relativo a las masas humanas, o hecho por ellas”, “se aplica a gran cantidad”* (adj.). Por su parte “masa” significa *“gran conjunto de gente que por su número puede influir en la marcha de los acontecimientos”*.

De esta manera, puede señalarse que “consumo masivo” refiere a los productos o servicios de alta demanda, que son requeridos y utilizados abundantemente por la sociedad y que son ofrecidos de manera homogénea, indiferenciada e indiscriminada, en gran cantidad, perdiéndose la individualidad en función de la masa (ej. alimentos, transporte, automóviles, música, mobiliarios, indumentaria, telefonía, energía, esparcimiento, espectáculos, higiene, comunicaciones, turísticos, etc.). Los servicios de consumo masivo son estandarizados, podría decirse a la manera de un producto industrializado, es decir, son prestados de la misma forma a todos los consumidores, utilizándose los mismos pasos y procedimientos, permitiendo poca o ninguna variación en las especificaciones del servicio o de los procesos. Justamente a ello se refieren los legisladores en el debate parlamentario.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que, en materia de interpretación de las leyes, impone que se acuerde a sus palabras, en primer lugar, el sentido más obvio al entendimiento común (Fallos 258: 75; 304:195), que constituye una adecuada hermenéutica la que conduce a dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos 321:153), y que si la ley emplea determinados términos, la regla de interpretación más segura es la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos 314:458).

En consecuencia, puede afirmarse sin hesitación que, del análisis de toda la normativa aplicable analizada, los únicos servicios alcanzados por la

obligación de aceptar los medios de pago establecidos por la ley 27.253 son aquellos de “consumo masivo”.

Para un mayor análisis esto nos conduce a desentrañar el tipo de servicio que prestan los profesionales objeto de este análisis lo que implicará sin más hurgar y citar el plexo de normas que regulan la actividad profesional de las mismas para luego concluir fundadamente.

IV. Acerca de la naturaleza de la actividad profesional.

IV. A. En relación a los profesionales abogados.

Los profesionales abogados prestan servicios que los ciudadanos demandan para hacer posible sus derechos humanos básicos, reconocidos en la Constitución Nacional y en Tratados Internacionales de Derechos Humanos de raigambre constitucional (art. 75, inc. 22, C.N) ya sea a través del oportuno asesoramiento, la defensa efectiva y/o la petición.

Resulta oportuna para desentrañar la característica del ejercicio de la abogacía, la cita de las “normas de ética profesional de la abogacía” enunciadas por González Sabathié¹⁰ tomado como base en las regulaciones de muchos Colegios Provinciales, que establece “*el abogado es el auxiliar principal de la administración de justicia*” (art. 1°); “*El abogado debe respetar escrupulosamente las disposiciones legales que establecen las incompatibilidades de la profesión, absteniéndose en absoluto de ejercerla cuando se encuentre en algunos de los casos previstos. Debe evitar, en lo posible, su acumulación con cargos o tareas susceptibles de comprometer su independencia, tomarle demasiado tiempo o resultar inconciliable con el espíritu de la profesión (...)*” (art. 10); entre otras (lo destacado pertenece al presente e indica que es lo opuesto a prestar servicios masivos o indiscriminados).

Su actuación se rige por las disposiciones de derecho privado que regulan el contrato de mandato y el de locación de servicios (Código Civil y, Código Civil y Comercial de la Nación, vigente a partir del 01/08/15¹¹), y por expresas normas de orden público, Código de Ética de cada Colegio respectivo.

Las obligaciones de los profesionales abogados son, *intuitu personae*, por cuanto la persona del profesional que las ejecuta es un factor relevante del contrato de prestación de servicios.

Por otra parte, gozan del derecho a la libre elección de los asuntos a defender tal como lo establecen las normas éticas citadas en efecto, “*Salvo el caso de los nombramientos de oficio, el abogado tiene absoluta libertad para aceptar o rechazar los asuntos en que se solicite su patrocinio, sin necesidad de expresar las causas que lo determinan (...) Debe también abstenerse de intervenir cuando no esté de acuerdo con el cliente en la forma de realizar la defensa, o cuando un motivo de amistad o parentesco pueda trabar su*

¹⁰ NORMAS DE ÉTICA PROFESIONAL DE LA ABOGACÍA Proyectadas por el Dr. J.M. González Sabathié

¹¹ Ley 27.077, B.O. 19/12/14.

independencia. En suma, sólo debe ser aceptado el asunto que permita un debate serio, sincero y leal” (art. 19), lo preceptuado indica que la prestación de los servicios profesionales requiere dedicación y análisis detenido de cada asunto no es masivo.

De allí que, nuevamente citando a las “normas éticas del Abogado” establece que el Abogado/da: *“no debe aceptar mayor número de asuntos que el que puede holgadamente defender, pues ni el cúmulo de trabajo, ni la escasa importancia de la causa, ni ninguna otra consideración podrían excusar su negligencia, su morosidad o su abandono. En resumen, debe ejercer su ministerio a conciencia” (art. 21).* Al respecto, en la Provincia de Buenos Aires los abogados juran no aconsejar ni defender causa que no sea justa, según su conciencia (art. 8 de la ley 5177) existiendo normas similares en otras provincias, lo que indica el criterio selectivo, personal y no masivo del ejercicio de la profesión. Tan evidente resulta que los abogados están fuera de prestar servicios masivos que hasta para efectuar cualquier anuncio publicitario respecto de su profesión tienen limitaciones éticas en efecto, se advierte con el ejemplo de la cita a González Sabathié, *“El abogado debe evitar escrupulosamente la solicitud directa o indirecta de la clientela, absteniéndose de toda publicidad sospechosa o excesiva. Al sólo efecto de dar noticia de su dirección y teléfono, horas de consulta o especialidad, puede publicar avisos en los periódicos: en tal caso no debe hacerlo de un modo demasiado llamativo o en formato de gran tamaño, limitándose a emplear el tipo general o corriente de texto y superficie, tanto mejores cuanto más discreto aquél y más reducida ésta. Los grandes avisos, las circulares cuyo texto no se circunscriba a las menciones más arriba expuestas, son contrarios a la profesión” (art. 8°)* lo que indica la cautela en estandarizar el servicio profesional o de alcanzar un público indiscriminado, refiere a una actividad personalizada que se opone a masivo, una norma semejante se prevé en el Código de Ética para la Abogacía del Mercosur aprobado por la COADEM. Asimismo, a título de ejemplo, también lo disponen las normas de Ética aprobadas por el Consejo Superior del Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires (art. 25 inc. 7), arts. 1, 3, 13 punto I, 14 punto II, 17 punto y en especial el artículo 10 que establece: *“Dentro de las normas del artículo precedente, el abogado tiene libertad para aceptar o rechazar los asuntos en que se solicite su patrocinio, (...) No debe aceptar asuntos en que haya de sostener tesis contrarias a sus convicciones, aunque, excepcionalmente, podrá aducir una tesis contraria a su opinión dejando claramente a salvo ésta, si aquélla fuere ineludible por virtud de ley o de la jurisprudencia aplicable. Debe, asimismo, abstenerse de intervenir, cuando no esté de acuerdo con el cliente en la forma de realizar la defensa, o cuando una circunstancia de parentesco, amistad u otra cualquiera, pudiera afectar su independencia. En suma, el abogado no debe hacerse cargo de un asunto sino cuando tenga libertad moral para dirigirlo o atenderlo.”*

IV. B. En relación a los profesionales contadores.

Respecto de la naturaleza de la actividad profesional de los contadores cabe la misma regulación en el CCyC y el carácter estrictamente personal y no masivo o indiscriminado.

En respaldo a ello cabe citar algunas disposiciones del Código de Ética UNIFICADO PARA PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA RESOLUCIÓN N° 204/00 F.A.C.P.C. que marca en lo destacado indican la exigencia personal y no masiva de la prestación del servicio profesional. Al referirse a los objetivos de la profesión dispone: “Los objetivos de la profesión son trabajar al más alto nivel de profesionalidad con el fin de obtener el mayor nivel posible de ejecución y en general para satisfacer los requisitos de orden público. El actuar virtuoso y la profesionalidad tienen en común hábitos libremente elegidos y cultivados que, por su mutua relación emotivo-intelectual, son lo contrario de la rutina y del profesionalismo. Los valores morales alejan del peligro del automatismo en el trabajo y de la deformación profesional. El practicar la laboriosidad “hace lo que debe y está en lo que hace, no por rutina, ni por ocupar las horas, sino como fruto de una reflexión atenta y ponderada”.

Por su parte, el Artículo 6 dispone: “Los profesionales deben evitar la acumulación o aceptación de cargos, funciones, tareas o trabajos profesionales que excedan sus posibilidades de cumplimiento”. Asimismo, Artículo 10: “La responsabilidad por la actuación de los profesionales es personal e indelegable, siempre deben dar respuesta de sus actos. En los asuntos que requieran la actuación de colaboradores, deben asegurar su intervención y supervisión personal mediante la aplicación de normas y procedimientos técnicos adecuados a cada caso. No deben firmar documentación relacionada con la actuación profesional que no haya sido preparada, analizada o revisada personalmente o bajo su directa supervisión, dejando constancia en qué carácter la suscriben”.

Asimismo el Artículo 13: “El ejercicio de las profesiones de Ciencias Económicas es personal. Y, el artículo 16: “Los profesionales no deben interrumpir sus servicios sin comunicarlo a quienes corresponda con antelación razonable, salvo que circunstancias especiales justifiquen su omisión”.

En efecto, todo indica que siempre hay una relación personal entre el contador y su cliente no masiva indiscriminada que para la dedicación personalizada le exige incluso seleccionar la prestación de los servicios y no acumularlos como un ejercicio rutinario. En cada caso se requiere la reflexión atenta y ponderada lo que no puede darse si la prestación fuera masiva lo que se reafirma cuando habla de comunicar a quienes corresponda lo que indica que cada cliente plenamente indetectable respecto de cada prestación profesional.

Asimismo igual criterio se desprende de lo establecido en la ley 20.488 al regular el ejercicio de las profesiones relacionadas con las ciencias económicas en especial por lo dispuesto en el artículo 14 al regular las actividades propias del título de contador público.

Realizadas estas precisiones sobre la naturaleza de las prestaciones de los profesionales que ejercen la abogacía y ciencias económicas se analizará si se encuentran alcanzados por el ámbito de aplicación material de las normas que establecen la obligatoriedad de aceptación de determinados medios de pago y por ello de utilizar *posnet* u otros medios electrónicos frente a la AFIP, ley 27.253 art. 10.

En efecto, por ser prestaciones de servicios resta analizar si encuadran en el supuesto de “**prestaciones de servicios de consumo masivo**”, a fines de considerar si su inclusión en el mandato (antes del Decreto PEN n° 1387/01) de la ley 27.253.

Al respecto, se adelanta la respuesta negativa en efecto, las prestaciones efectuadas por los **profesionales mencionados** no pueden, bajo ningún concepto, ser calificadas como de “consumo masivo”¹². Al contrario, son **servicios personales e individuales**, ya que deben ser prestados **atendiendo a las particularidades de cada caso**, a la vez que **no son masivos**, prístino resulta que un ejercicio de esa índole resultaría contrario al ejercicio profesional en el caso del abogado como auxiliar de la justicia el que debe actuar con el análisis y estrategia propio del caso, con el debido sigilo y dedicación del tiempo necesario y respecto del contador conforme las normas citadas en el presente referidas al ejercicio ético de su profesión como actividad personal.

La tarea del profesional referida a los servicios que presta se desarrolla en forma procesual, metódica, analítica, en modo alguno estandarizada, masiva.

El despacho jurídico y el estudio contable en modo alguno son una sala de cine, un bar o supermercado sino un lugar reservado al ejercicio de una profesión liberal tutelada por la Provincia a la que pertenece a través del Colegio respectivo en la que debe prestarse un servicio, individual y personalizado.

Más se enfatiza la exclusión de ser prestadores de servicios de consumo masivo que, además se encuentran fuera del alcance de “consumo” de la ley de Defensa del Consumidor (N° 24.240, B.O. 15/10/93, no derogada por la Ley N° 26.994, B.O. 08/10/14, que aprobara el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación). En efecto, la misma excluye expresamente de la noción de “proveedor” y, consecuentemente, del ámbito de aplicación personal y material de la ley, a los profesionales liberales, disponiendo que *“No están comprendidos en esta ley los servicios de profesionales liberales que requieran para su ejercicio título universitario y matrícula otorgada por los colegios profesionales reconocidos oficialmente o autoridad facultada para ello, pero sí la publicidad que se haga de su ofrecimiento.”* (art. 2º, párr. 2º). En relación a ello, Lorenzetti afirma que el

¹² En otro orden de ideas, a los fines de determinar el significado del concepto “prestaciones de servicios de consumo masivo”, afirmamos que **no cabe la aplicación al caso** de la definición que realiza la R.G. 3561/13 (B.O. 17/12/13, sobre utilización de “controladores fiscales”) sobre “operaciones masivas”, en el sentido que *“Se entiende por ‘operaciones masivas’, la realización de un número de operaciones con consumidores finales superior a las efectuadas con otros sujetos, en forma habitual durante el último año calendario”* (art. 4, R.G. 3561/13). Esa definición, precisa que es una *“venta, locación o prestación de servicios masiva a consumidores finales”* (art. 4), a los fines de delimitar el ámbito de aplicación personal del régimen de emisión de comprobantes dispuesto por la R.G. 3561/13 (que abarca justamente a los sujetos que realicen esas actividades). Lo “masivo” en la resolución, no refiere a las operaciones en sí, sino a las operaciones concertadas *en relación a los sujetos*¹². En otras palabras, el adjetivo está directamente relacionado a la calidad de los sujetos adquirentes (consumidores finales¹², responsables inscriptos, exentos), mientras que en el régimen de obligatoriedad de utilización de *posnet* (Dec. 1387/01) y ley 27.253, es un adjetivo para calificar a la prestación de servicios en sí, esto es, si es de “consumo masivo” o no. Se descarta entonces su aplicación al objeto del presente

profesional individual celebra una locación de servicios, pero no un contrato de consumo¹³.

De lo expuesto, se deduce que el ejercicio de las profesiones citadas en el presente y propio de las profesiones en general son de carácter personal y no masivo, excluidas del mercado de consumo masivo.

De todo el análisis puede concluirse que **las prestaciones de servicio realizadas por los profesionales objeto del presente en el ejercicio de su profesión no son de “consumo masivo” (art. 10 de la ley 27.253 y anterior art. 47, Dec. 1387/01). Por lo tanto no están alcanzados con la obligación de aceptar los medios de pago previstos en la normativa bajo análisis.**

La exégesis de la norma que realizamos se condice, asimismo, con su finalidad. La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que en materia de hermenéutica jurídica corresponde atenerse a aquellos elementos de la ley que se conformen a las **razones que inspiraron al legislador en oportunidad de sancionar la norma** y a **la finalidad de su dictado**, criterio que adquiere singular relevancia en materia de normas impositivas (Fallos 302:429; 322:2321).

V. Conclusiones

Los profesionales de la abogacía y contadores, en el ejercicio de su profesión, realizan prestaciones personalizadas, *intuitu personae*, con limitaciones en la cantidad de asuntos, en la difusión y publicidad de sus servicios.

De todas las normas analizadas aplicables, conforme un análisis literal, lógico, teleológico y sistemático de las mismas conduce a concluir que los profesionales que ejercen la abogacía y ciencias económicas (siempre me refiero a cuando se desempeñen en el ejercicio profesional) al prestar los servicios propios de su profesión cualquiera sea su condición frente al Fisco (responsable inscripto en el IVA o exento por el Régimen Simplificado) se encuentran fuera del ámbito de obligatoriedad del mandato referido a la exigencia de aceptación de determinados medios de pago y por ello al uso de *posnet* o terminal electrónica frente a la AFIP u otros.

Resulta fundamental que el ejercicio profesional no se vea menoscabado con exigencias improcedentes que distraigan como por ejemplo, en el caso de la abogacía de tan elevado rol de ser auxiliar de la justicia teniendo en cuenta que, a través de sus incumbencias constituyen el medio para el pleno acceso a la justicia de las personas y del respeto irrestricto de sus derechos humanos básicos tutelados en tratados internacionales tuitivos de derechos humanos incorporados al derecho interno por la Constitución Nacional en su art. 75 inc. 22. Y en la del profesional en ciencias económicas muchas de ellas destinadas a hacer fe pública.

¹³ LORENZETTI, Ricardo L., *Consumidores*, Ed. Rubinzal-Culzoni, Bs. As., 2003, pág. 102. El autor aclara que la exclusión no opera cuando el profesional ejerza en forma de empresa, pues allí se diluye la figura del profesional liberal para conformarse la del proveedor que indica la ley.

En efecto, ambos profesionales, celebran con sus clientes contratos de locación de servicios, asumiendo a su cargo obligaciones de hacer que son en su mayoría no fungibles e *intuitu personae*, regidas por normas de derecho privado y de orden público y que son personales y no masivas.

Bajo tales condiciones, puede concluirse que los profesionales abogados y contadores (sean responsables inscriptos en el IVA o monotributistas) no están alcanzados por la obligación del art. 10 de la ley 27.253 al prestar los servicios propios de su profesión.

Por ello resulta, preocupante la inclusión por parte de la reglamentación de la AFIP de los “servicios profesionales” en el cronograma de entrada en vigencia de la obligación de aceptar estos medios de pago en la RG N° 3.997-E ya que podría dar lugar a la pretensión del Fisco de exigir en forma indiscriminada, el mandato contenido en el artículo 10 de la ley en supuestos no alcanzados sin considerar que debe tratarse de servicios de consumo masivo. En efecto, se corre el riesgo que el fisco se ate a la literalidad de la resolución general dictada al aludir a las profesiones sin detenerse a considerar que solamente puede entenderse conforme el criterio restringido de la ley a la prestación de servicios de consumo masivo. Es el caso que, si así fuera interpretada y aplicada la RG AFIP se apartaría de la ley. No puede con la excusa del cronograma pretender instituir sujetos no alcanzados como tal por la ley que reglamenta. La que por otra parte no enumera a los profesionales sino que lo hace respecto del tipo de servicios que se prestan. En efecto, la ley habla de “prestaciones de servicios de consumo masivo” y el acto administrativo general dictado por la AFIP menciona a los servicios profesionales.

Si en ese sentido pretendiese la AFIP aplicar la ley extensivamente a supuestos no alcanzados desde ya que la resolución general resulta nula de nulidad absoluta e insanable (art. 7 y 14 de la ley 19.549) por apartarse de la ley con total violación al principio constitucional de legalidad¹⁴ (CSJN “Camaronera patagónica” 15/04/2.015)

¹⁴ El principio de reserva de ley en materia tributaria responde a afirmar que los tributos sólo pueden establecerse a través de una ley y que, en el sistema de división de poderes propio de la República (art. 1 de la CN), tal facultad corresponde al Poder Legislativo. Rige en materia tributaria el principio de legalidad o de reserva de ley en forma absoluta (arts. 4, 17, 19, 52, 75, inc. 1, y 2, 76 y 99, inc. 3, de la CN). Encuentra su razón de ser en el derecho que tienen los ciudadanos destinatarios de los impuestos de establecerlos ya que los afecta. En tal sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación siguiendo una doctrina reiterada en numerosas causas afirmó: ‘El cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la Constitución Nacional’ (Fallos: 180:384). La CSJN así lo ha entendido en numerosos fallos estableciendo que las alícuotas sólo pueden estar fijadas en la ley y no pueden ser modificadas por el Poder Ejecutivo, ni se puede crear un tributo por este medio ni aumentarse la alícuota (CSJN, “Video Club Dreams”, “La Bellaca”, Fallos 319:3400); ni tampoco puede modificarse la base de cálculo de un tributo vía decreto (CSJN, Fallos 321:270; 321:1966); ni extenderse analógicamente a otros supuestos de los previstos en la ley (“Eves” CSJN, Fallos 316:2329). Definitivamente que, de ningún modo el Poder Ejecutivo puede establecer tributos (CSJN, Fallos 312:366, “Kupchnik”). Igual exigencia opera en materia de exenciones (CSJN Fallos, 319:2694; 316:1113, entre otros). En realidad, ya en tiempos bien lejanos, la Corte denostó la creación de un impuesto por una norma de rango inferior a la ley. Al respecto puede citarse la causa “Urcola, Martín c/ Provincia de Santa Fe” del 24 de febrero de 1943 en la que sostuvo que: “Que es igualmente exacto que es doctrina administrativa que la creación de impuestos es sólo facultad legislativa (Fallos 180:384; 184:542 y 186:521, entre otras), de donde es correcto deducir que no es constitucionalmente lícito, so color de reglamentaciones tendientes a asegurar la percepción de una contribución legal, el aplicarle a objetos u operaciones no gravados por ley”. Asimismo cabe citarse con anterioridad “La Martona” del año 1938 (Fallos 182:411) y otros posteriores CSJN Fallos 31:82; 155:290; 174:225; 180:384; 186:521; 195:539; 198:267; 206:21; 211:942; 218:231; 248:482; 294:152; 303:245; 305:134; 311:1642; 312:902; 313:1503; 316:2329; entre otros. En decisivos más recientes puede citarse: “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA c/ Provincia de Salta” de fecha 7 de febrero de 2006. En el mismo sostuvo que “el principio de legalidad fiscal exige que una ley formal tipifique el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria...que este principio

Sin embargo, del Estado se espera la buena fe y, el respeto irrenunciable a la ley, es por ello que seguramente la AFIP se abstendrá de aplicar la RG dictada en sentido *contra legem* violando el principio rector al que está sometida la administración de legalidad y juridicidad.

fundamental del derecho tributario constitucional es análogo al que rige en el derecho penal." Asimismo, el Máximo Tribunal de la Nación en, "Apache Energía Argentina SRL v. provincia de Río Negro" (23/03/09) volvió a reiterar enfáticamente el principio de reserva de ley en materia tributaria con específica aclaración que, tal exigencia lo es también para la determinación del elemento cuantitativo del tributo. Así sostuvo al referirse a la necesidad del principio de legalidad o reserva de ley en los impuestos que "(...) no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación sino que constituye una garantía substancial en este campo, en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del poder legislativo es exclusiva (Fallos 316:2329; 318:1154; 321:366 y 323:3770)". Merece citarse también, puesto que resulta plenamente aplicable al caso la causa "Cladd Industria Textil S.A. c/ Estado Nacional" CSJN 4/08/2009. En la misma, al resolver, la Corte declaró la inconstitucionalidad de la Resolución de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación n° 91/03 que establecía una serie de "aranceles" a la producción primaria de algodón y subproductos con un destino específico a la cadena algodonera. Al respecto la Procuración de la Corte -dictamen que es tomado como sentencia de Corte- consideró que: "dicho arancel constituye sin hesitación, una "contribución" en los términos de los artículos 4 y 17 de nuestra Constitución Nacional, de inocultable naturaleza tributaria. Toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente ha de sufragar algunos sujetos pasivos –determinados por la norma- en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos".