República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-122732479-APN-TFN#MEC

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Diciembre de 2021

Referencia: Montes Verónica. Ganancias. Tribunal de Cuentas. Gastos de representación y disponibilidad permanente

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° **33.139-I**, caratulado "**MONTES VERONICA LILIAN** s/apelación".-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fojas 37/41 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de La Plata de la AFIP-DGI fechada el 12/12/2008, mediante la cual se determinó de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2005 y 2006 con más intereses resarcitorios y se aplicó multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Explica la actora que se desempeñaexclusivamente como empleada en relación de dependencia en el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, en su carácter de profesional de ciencias económicas y como docente en la Universidad Nacional de La Plata, siendo el H.T.C., quién practica las retenciones sobre sus haberes mensuales.

Señala que durante la fiscalización se ajustó la base imponible incorporando los conceptos de "gastos de representación" y "disponibilidad permanente", que fueron reputados como no alcanzados por parte de su empleador al determinar el impuesto a retener. Toda vez que no conformó el ajuste efectuado se inició el procedimiento de determinación de oficioque concluyó con el acto en crisis.

Expresa que en sus declaraciones juradas exteriorizó idéntica base que la informada a través de los F.649 por su empleador, coincidiendo con lo establecido en la Resolución 91/2001 dictada por el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires con base en la interpretación formulada por la Secretaría General de la Gobernación de la Provincia de Buenos Aires que instruyó a la Dirección General de Administración del HTC para que en la liquidación de las retenciones del Impuesto a las Ganancias se efectúe la

deducción del rubro “Gastos de Representación” y “Disponibilidad Permanente”. Agrega que dicha metodología adoptada por su empleador no resulta caprichosa, sino que se atiene a la interpretación de la norma efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la Acordada 56 del 27/9/96.Sostiene que los “Gastos de Representación y Disponibilidad Permanente” son otorgados por la Provincia de Buenos Aires para los agentes expresamente mencionados en la normativa que rige la aplicación de dichos rubros, como conceptos que se abonan con carácter “compensatorio” y resultan de los mayores gastos para el agente en virtud del desempeño de determinados cargos jerárquicos. Considera que por tal razón dichos gastos, aunque se paguen, no pueden ser materia imponible en el Impuesto a las Ganancias.

Destaca que el Tribunal de Cuentas adhirió mediante Resolución Nº 91/2001 -ratificada el 8/7/2004- al sistema adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Pcia. de Buenos Aires, que a su vez adhirió al régimen establecido por la mencionada Acordada Nº 56/1996, en la que se hace una interpretación de la Ley Nº 24.475, por la que las compensaciones jerárquicas, dedicación funcional y bonificación por antigüedad proporcional, deben considerarse como reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función y por ende deducibles de la base imponible del impuesto a las ganancias, quedando incluidas dentro de los alcances del artículo 82 inc. e) de la ley Nº 20.628 y sus modificaciones.

Cita jurisprudencia de este Tribunal en apoyo de su postura.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso y se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 60/65 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido planteando su extemporaneidad.

Con respecto al fondo de la causa, expone los argumentos de hecho y derecho en que sustenta su defensa y solicita se confirme el acto venido en recurso con costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 86/87 se resuelve desestimar el planteo de improcedencia formal opuesto por el Fisco Nacional, con costas.

A fs. 101 se abre la causa a prueba y habiéndose producido la ordenada, a fs. 134 se clausura el período de instrucción.

A fs. 137 se elevan los autos a consideración de la sala A y se ponen los mismos para alegar, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fojas 146/146vta., no así la recurrente.-

- A fojas 150 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que surge del informe final de inspección que obra a fs. 89/91 del cuerpo Ganancias, los funcionarios fiscales verificaron que el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires excluyó, con sustento en la Resolución4385/00 de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, dictada en concordancia con lo dispuesto en el Acuerdo 56/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, los conceptos Gastos de Representación, Disponibilidad Permanente y Antigüedad Proporcional de la base imponible para la determinación del impuesto a las ganancias. En efecto, de acuerdo con lo resuelto por el Alto Tribunal provincial, se deben excluir de la base imponible para la determinación del impuesto a las ganancias los rubros denominados “Gastos Funcionales”, “Bonificación Especial”, “Bloqueo de Título” y

“Bonificaciones por antigüedad y permanencia proporcionales a los ítems referidos”.

Los actuantes destacan que si bien el Tribunal de Cuentas no se encuentra en la órbita del Poder Judicial, hizo aplicación de aquella decisión del Alto Tribunal.

Dado que la contribuyente presentó sus declaraciones juradas sustentándolas en los F 649 y en consecuencia excluyó dichos ítems de la base imponible, la administración las objetó. Toda vez que la recurrente no conformó las observaciones se inició el procedimiento determinativo que concluyó con el acto apelado.

V.- Que ello así, la cuestión a resolver consiste en determinar si se ajusta a derecho el ajuste fiscal que consideró como rentas gravadas en el impuesto a las ganancias, los importes percibidos por la recurrente en concepto de “gastos de representación y “disponibilidad permanente” como reconocimiento de gastos por las funciones desempeñadas en el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Debe señalarse que la defensa de la recurrente se sustenta en el dictado de las Acordadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación 56/96 y las Resoluciones 4385/00 de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Airesy 09/91 del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Por medio de dichos actos se dispuso la no gravabilidad de los conceptos mencionados.

En ese contexto y descripta como fue la cuestión nuclear a resolver, cabe destacar que la misma ha merecido tratamiento en un fallo de la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, recaído in re “Beato Alba Raquel s/apelación”, de fecha 18/9/2012, en el que, en lo que aquí interesa, sostuvo: *“Que de las constancias de la causa resulta que el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, constituido en virtud de lo dispuesto en el artículo 159 de la Constitución de esa provincia, omitió actuar en el carácter de agente de retención sobre los sueldos de su empleada que le atribuye la Resolución General de A.F.I.P. 1261/02, y sus modificatorias, con fundamento en las razones expresadas en la resolución N° 91/2001- ratificada el 08 de Julio de 2004- en ejercicio de las atribuciones que le son propias.-*

Mediante esta última resolución, y en cuanto interesa, dispuso “instruir a la Dirección General de la Administración de ese organismo, para que en la liquidación de las retenciones del impuesto a las ganancias de los agentes de ese Organismo, se aplique lo resuelto por la Acordada N° 4385 del 20 de Diciembre de 2000 de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires”(…). Es decir, ordenó que, a los fines de la liquidación de los salarios de su personal, las compensaciones jerárquicas, por dedicación funcional y la bonificación por antigüedad proporcional a dichos rubros, debían ser consideradas en calidad de reintegro de los mayores gastos derivados del cumplimiento de la función y, por ende, deducibles de la base imponible del Impuesto a las Ganancias por considerarlas incluidas dentro de los alcances del artículo 82, inciso e), de la Ley del Impuesto a las Ganancias; en concordancia con lo dispuesto al respecto en la Acordada N° 4385 del 20 de Diciembre de 2000 de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires y la Acordada N° 56 de la Excma. Corte de Justicia de la Nación (…).

Que como se ha expresado, mediante la resolución indicada el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires ordenó expresamente no practicar la retención sobre tales conceptos por considerarlos comprendido en las deducciones previstas en el artículo 82, inciso e) de la ley 20.628, en concordancia con lo establecido al respecto en la Acordada N° 4385 del 20 de diciembre de 2000 de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires y en la Acordada N° 56 de la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Es decir, el organismo no omitió, meramente, el cumplimiento de su deber de retener e ingresar el monto del impuesto sobre los rubros indicados del sueldo de su personal; sino que, en ejercicio de sus atribuciones propias, y en virtud de la interpretación formulada sobre las reglas referentes a la materia, dispuso

que no se practicaran las retenciones en cuestión. Cuando el empleador es un organismo que forma parte de uno de los poderes públicos, tal como sucede con el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, cuyas atribuciones están reconocidas en la Constitución de ese estado provincial, su comportamiento no resulta equiparable, sin más, al de un empleador privado (…). Si ese organismo, en el ejercicio válido de las atribuciones que le son propias, ordena liquidar los salarios de sus funcionarios y empleados, sujetos al estatuto propio de la relación de empleo público y, por consiguiente, las órdenes y disposiciones adoptadas por aquél, sin que se practiquen las retenciones discutidas por considerar que, de conformidad con las leyes y las reglamentaciones aplicables, tales retenciones resultan improcedentes, el procedimiento administrativo para la determinación del impuesto reclamado sobre los rubros indicados en concepto de impuesto a las rentas provenientes del trabajo personal de los funcionarios y empleados, sujetos a las disposiciones de Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, debe ser sustanciado con la necesario participación de este último organismo.

Ello es así, pues no cabe exigirle al empleado, sujeto al principio de subordinación jerárquica, el cumplimiento de los deberes u obligaciones de las que ha sido expresamente exceptuado por el organismo empleador que, como se dijo, forma parte del poder público y, respecto del funcionario o empleado, también actúa en representación del Estado, del que forma parte.

Por tales razones, el procedimiento de determinación del impuesto debió ser sustanciado con la necesaria participación del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, y en ese procedimiento, debió también necesariamente, ser examinada la validez y el alcance de la resolución N° 91/2001- ratificada el 08 de Julio de 2004- dictada en estricta concordancia con lo dispuesto en la Acordada N° 4385 del 20 de Diciembre de 2000 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; así como de las normas y resoluciones que le sirvieron de antecedentes" .

Criterio este que quedó firme en tanto el Alto Tribunal rechazó el recurso interpuesto por el Fisco Nacional con fecha 28/10/2014.

Por ello, siguiendo el criterio sostenido por la Alzada, voto en el sentido de revocar el acto venido en recurso. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada. Con costas.-

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59 del RPTFN por encontrarse en uso de licencia el vocal de la 3era Nominación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.17 14:14:49 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.17 14:24:35 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.17 14:24:36 -03:00