República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-71814899-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Junio de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) BARRABINO, JULIO ENRIQUE - EX-2019-95540737- -APN-SGAI#TFN - SENTENCIA

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el EE **EX-2019-95540737- -APN-SGAI#TFN** caratulado "**Barrabino, Julio Enrique s/ Recurso de Apelación":**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que mediante RE-2019-95536571-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra la Res. 180/2019 que determinó de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias (IG), de los períodos fiscales 2016 y 2017, e intimó su pago con más los intereses resarcitorios, y aplicó una multa equivalente al 50% del impuesto dejado de ingresar en el ejercicio 2016, y otra del 100% respecto del ejercicio 2017 (cfme. art. 45, ley 11.683).

II.- Que la recurrente destacó que su empleador (Tesorería General de la Provincia de Buenos Aires –en adelante TGPBA-) no le practicó retenciones sobre los siguientes conceptos: "Bloqueo de título", "Gastos de representación", "Disposición permanente", "Adicional por función", "Bonificación Decretos 3464/1993 y 4511/1996", desde su ingreso en 2016, ni tampoco en 2017, sustentándose en la Res. 554/2014 dictada por la propia TGPBA que replica la Acordada 56/1996 de la CSJN y la Res. 4385/2000 de la Suprema Corte de la Pcia. de Buenos Aires.

Planteó su falta de legitimación pasiva, pues quedó acreditado que quien liquidó sus haberes, efectuando las retenciones sobre el sueldo básico y dejando fuera los conceptos enumerados, fue la propia TGPBA. Agregó que en caso de interpretarse que esos conceptos debían soportar retenciones, es a esta última a quien debería reclamársele el tributo y no al empleado.

Hizo hincapié en que resulta improcedente reclamar por vía directa al empleado, puesto que fue la empleadora quien dispuso excluir determinados conceptos de la base imponible del IG, en razón de su propia Res. 554/2014, y respetando el criterio interpretativo de la Acordada 56/1996, dictada por la CSJN.

Manifestó que mal puede la AFIP exigir el tributo al empleado que se encuentra sometido al sistema de retención en la fuente.

Puso de relieve que, en caso de que se sostenga que la AFIP puede reclamar el tributo al contribuyente, los conceptos impugnados tampoco deben soportar retención alguna.

Destacó que la AFIP admitió que, respecto de los miembros del PJN y provincial, quedan fuera del gravamen los conceptos detallados. Agregó que ello surge de la RG (AFIP) 4003.

Sostuvo que en la Acordada 56/1996 la CSJN expuso los motivos por los cuales aquellos conceptos se encuentran fuera de la retención, y que allí la Corte no realizó un especial tratamiento a los miembros del Poder Judicial, sino que efectuó un análisis integral y objetivo de la norma, arribando a la conclusión relativa que aquellos conceptos quedan fuera del tributo.

Manifestó que el fisco está obligado a respetar los criterios sobre constitucionalidad de las normas expuestos por la CSJN en sus precedentes. Destacó que si la CSJN, que es el último intérprete de la CN, concluyó que esos conceptos están fuera del alcance de la retención del IG sin discriminar entre los miembros del PJ y los restantes, cabe colegirse razonablemente que se trata de un criterio genérico que incluye a todos los empleados de la Administración, sea del PJ, del PE e incluso del PL.

Mencionó la Nota 170/14 de la AFIP, a través de la cual admitió que las retenciones en el IG de los empleados de la Fiscalía de Estado debían realizarse de acuerdo a la Acordada 56/1996 CSJN, dejando fuera todos los rubros excepto el sueldo básico. Agregó en este sentido, que su caso resulta ser análogo al del Fiscal del Estado.

En este sentido, puntualizó que en la Nota Nro. 170/2014, del 17/01/2014, la AFIP admitió que las retenciones en el IG de los empleados de la Fiscalía de Estado debían realizarse de acuerdo a la Acordada 56/1996 de la CSJN, es decir, dejando fuera todos los rubros excepto el sueldo básico. Ergo, la AFIP no sólo acepta que no deben practicarse retención alguna sobre los rubros determinados de oficio a los empleados del PJN y provincial sino también, a los de la Fiscalía de Estado.

Indicó que trasladados estos antecedentes a la institución de la “Tesorería de la Provincia de Buenos Aires”, se advierte que existe un tratamiento sustancialmente análogo al del Fiscal de Estado, y por ende, la Nota Nro. 170/2014 y la Acordada de la CSJN, es directamente aplicable al caso. Hizo notar que el art. 1 de la ley 13.493, según la ley 14.286, establece que el Tesorero General de la Provincia y el Contador General de la Provincia, tendrán igual nivel salarial por todo concepto que el determinado para el Procurador General de la Suprema Corte de Justicia, siéndoles aplicables idéntico régimen previsional que al de dicho magistrado. Además, destacó que la Constitución de la Provincia de Buenos Aires regula la figura del Tesorero General en cuanto a su nombramiento, duración en el cargo y reelección, incorporándolo dentro del mismo Capítulo VI que al Fiscal de Estado de la Provincia.

Indicó que mediante la promulgación de la ley 13.967 de Administración Financiera y Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial, se crea el Subsistema de Tesorería, y se instituye a la Tesorería General de la Provincia como su órgano rector, y por Dto. 583/2011 se aprobó la estructura orgánica funcional de la Tesorería, instituyendo en su art. 2 el cargo de un Tesorero con nivel ley 13.493, por lo que toda circunstancia de carácter salarial que afecte el ingreso del Fiscal de Estado se considera extensible al Tesorero General de la Provincia y a sus dependientes.

Explicó que la Tesorería General ejerce un verdadero control de legalidad en lo atinente al análisis de los conceptos que se abonan.

Detalló que siendo el Estado un mismo sujeto de derecho, que para poder efectivizar sus funciones despliega sus tareas en distintas esferas de su competencia, su estructura no puede tener decisiones contradictorias cuando hay similitud de hechos.

Sostuvo la improcedencia de los intereses en atención a la configuración de la mora inculpable, puesto que la interpretación de la norma resulta de compleja comprensión.

Finalmente, en este mismo sentido solicitó que se revoque la multa aplicada en atención a la existencia del error excusable, argumentando que el incumplimiento se generó por una conducta de su empleador que lo colocó en una situación ajena a su voluntad.

Citó abundante jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoque la resolución recurrida, con costas.

III.- Que mediante documento embebido en IF-2020-09336993-APN-SGAI#TFN se presentó el fisco nacional y contestó el traslado del recurso, acompañando los antecedentes administrativos (aa) de la causa. Solicitó que oportunamente se rechacen los argumentos vertidos por la recurrente y que se confirme en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

IV.- Que a través de la PV-2023-61482903-APN-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y luego se llamaron autos a dictar sentencia.

V.- Que primeramente corresponde señalar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso, y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VI.- Que del informe final de inspección obrante a fs. 140/145 del Cuerpo Nro. 1 del IG de las actuaciones administrativas (aa) y de la resolución recurrida, surge que la recurrente es una persona física que se desempeñó bajo relación de dependencia de la TGPBA desde 02/2016. De los mismos se desprende que el contribuyente no declaró ingresos de la cuarta categoría en el IG por los ejercicios 2016 y 2017, autodeterminando impuesto sólo por los ingresos que corresponden a la tercera categoría; en tanto el fisco constató, de sus sistemas informáticos, ingresos de cuarta categoría, que fueron excluidos por la actora de la base de cálculo del impuesto por aplicación de la Acordada 4385/00 de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires y de la Res. 565/2014 de la Tesorería General de dicha provincia.

De este modo el fisco proyectó ingresos por la incorporación de las remuneraciones verificadas en sus sistemas. Así, para determinar la ganancia neta antes del impuesto, a los sueldos brutos de cada período, le dedujo los aportes jubilatorios y de obra social, obteniéndose el resultado impositivo. Detraídas las deducciones especiales, se determinó la ganancia neta sujeta a impuesto, con la que se ingresa a la escala del art. 90 de la ley del IG para determinar el tributo, el que fue neteado de las retenciones sufridas y otros pagos.

Finalmente, el contribuyente impugnó la intimación relativa al rechazo de la deducción de los conceptos “Bloqueo de título”, “Gastos de representación”, “Disposición permanente”, “Adicional por función”, y

“Bonificación Decretos 3464/93 y 4511/96”; aunque reconociendo como correcta la impugnación sobre los rubros “sueldo básico” y “antigüedad”.

VII.- Que la cuestión a resolver es si los conceptos detallados –que componen el salario del actor- se encontraban alcanzados por el IG y, en su caso, a quien debería el organismo fiscal reclamarle el ingreso del tributo.

VIII.- Que primeramente corresponde señalar que se encuentra fuera de discusión que el actor obtuvo renta de la cuarta categoría del IG por su actividad como empleado en la TGPBA y que sobre los conceptos “Bloqueo de título”, “Gastos de representación”, “Disposición permanente”, “Adicional por función”, “Bonificación Decretos 3464/1993 y 4511/1996”, la TGPBA –en su carácter de empleador y agente de retención- no efectuó retención alguna durante los períodos fiscales 2016 y 2017 por considerar que no correspondía tal detracción.

En efecto, es importante destacar que en el caso particular de autos, la falta de retención no se originó en una mera omisión del empleador en practicarla, sino en una conducta deliberada de la TGPBA con fundamento en un acto oficial interpretativo de la ley provincial 13.493 y su modificatoria, toda vez que el Tesorero General de la Provincia de Buenos Aires interpretó que dichos rubros no debían ser objeto de retención en el IG (v. Resolución Nro. 565/2014 obrante a fs. 147/149 del Cpo. Nro. I, IG, aa).

Al respecto, corresponde recordar que es doctrina judicial sentada por este Tribunal y por la Alzada, ante supuestos similares al de autos, que cuando el empleador es un organismo que forma parte de uno de los poderes públicos –en este caso provincial-, su comportamiento no resulta equiparable, sin más, al de un empleador privado (cfme. TFN, Sala A, "*Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba c/DGI*", sent. del 27/06/2011, confirmada por la Sala V de la CACAF el 18/09/2012; TFN, Sala D, "*Daniele, Clara Julia c/DGI"*, sent. del 04/12/2012, confirmada por la Sala IV de la CACAF el 21/11/2013; TFN, Sala A, “ *Medina, Víctor Hugo c/DGI*”, sent. del 25/10/2018, confirmada por la Sala III el 20/12/2020, entre tantos otros), debiéndose ponderar dicha distinción.

Aun cuando pudiese aceptarse como válido el argumento esgrimido por el fisco, en el sentido que el actor en ningún momento dejó de ser el sujeto responsable del tributo, lo cierto es que, dada la particular e inequívoca tesitura adoptada por el organismo estatal empleador, así como la relación de empleo público y jerarquía que atraviesa la relación entre ellos, el procedimiento de la determinación del IG del actor, en lo que respecta a sus ingresos de cuarta categoría, debió haber sido sustanciado con la intervención de dicho organismo público, más aún siendo que en el caso dictó una norma de alcance general para excluir los mentados rubros de la retención del impuesto a las ganancias (en igual sentido, CACAF, "Garrido” y "Daniele” ya citados).

En efecto, no cabe exigirle al empleado, sujeto al principio de la 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 (v. fallos "Garrido" y "Daniele" ya citados y TFN, Sala D, “Beato, Alba Raquel c/DGI”, sent. del 16/06/2011, confirmada por la Sala V de la CACAF el 18/09/2012, pronunciamiento que quedó firme como consecuencia de la aplicación del art. 280 del CPCCN por parte de la CSJN, con fecha 24/10/2014).

En consecuencia, entiendo que no corresponde examinar la “extensión” de los efectos de las Acordadas 56

(CSJN) del 27/09/1996 y la 4385 (SCPBA) del 20/12/2000, a los empleados de la TGPBA y que este organismo receptó en su Res. 565/2014, sin su expresa intervención, ya que fue el propio organismo empleador –y agente de retención- el que expresamente interpretó aplicable a sus integrantes dichas disposiciones, en franca oposición al criterio adoptado por el fisco nacional en estas actuaciones.

Por ello, no corresponde acoger favorablemente los argumentos del ente fiscal en la presente causa seguida únicamente contra un empleado de la TGPBA, por las razones antes expuestas.

IX.- Que en atención a la forma en la que se resuelve, deviene inoficioso el tratamiento de las restantes cuestiones planteadas.

El Dr. Vicchi y la Dra. Marmillon dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal preopinante.

Por ello**, SE RESUELVE**:

Revocar la resolución apelada, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.16 09:54:43 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.16 12:38:59 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.23 11:19:37 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.23 11:19:38 -03:00