523/2024 BARRABINO, JULIO ENRIQUE (TF 95540737-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, julio de 2024.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Barrabino, Julio Enrique (TF 95540737-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

1º) Que mediante sentencia del 23/06/23, el organismo jurisdiccional **revocó -con costas- la resolución nº 180/19** que: (i) determinó de oficio la obligación del actor frente al Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2016 y 2017, con más los intereses resarcitorios; y (ii) aplicó una multa equivalente al 50% del gravamen dejado de ingresar en el ejercicio 2016, y otra del 100% respecto del ejercicio 2017.

Destacó que del informe final de inspección y de la resolución recurrida, surgía que: (i) el actor es una persona física que se desempeñó bajo relación de dependencia de la Tesorería General de la Provincia de Buenos Aires ("TGPBA") desde febrero de 2016; (ii) el contribuyente no declaró ingresos de cuarta categoría en el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios 2016 y 2017, "*autodeterminando impuesto sólo por los ingresos que corresponden a la tercera categoría*"; y (iii) el fisco había constatado la existencia de ingresos de cuarta categoría que habían sido excluidos por el actor de la base de cálculo del impuesto por aplicación de la acordada nº 4385/00 de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires y de la resolución nº 565/14 de la TGPBA.

Precisó que el contribuyente: (i) 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"; y (ii) reconoció como correcta la impugnación sobre los rubros "sueldo básico" y "antigüedad".

Estableció que la cuestión a resolver requería determinar si los conceptos detallados -que componen el salario del actor- se encontraban alcanzados por el Impuesto a las Ganancias y, en su caso, a quien debería el organismo fiscal reclamarle el ingreso del tributo.

USO OFICIAL

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38628604#419358838#20240711101727054

Aclaró que se encontraba fuera de discusión que el actor obtuvo renta de la cuarta categoría del Impuesto a las Ganancias 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 con fundamento en un acto oficial interpretativo de la ley provincial 13.493 y su modificatoria (conf. resolución nº 565/14).

Subrayó que de acuerdo a la doctrina jurisprudencial de ese Tribunal y de esta Alzada, 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.

Admitió que si bien el actor en ningún momento dejó de ser el sujeto responsable del tributo, entendió 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 Impuesto a las Ganancias del actor, en lo que respecta a sus ingresos de cuarta categoría, debió haber sido sustanciado con la intervención de dicho organismo público; máxime cuando aquél dictó una norma de alcance general para excluir los mentados rubros de la retención del gravamen.

En ese contexto, concluyó que no correspondía examinar la “*extensión*” de los efectos de las acordadas (CSJN) nº 56 del 27/09/96 y (SCPBA) nº 4385 del 20/12/00, receptados por la TGPBA mediante la resolución nº 565/14, sin su 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*” (conf. IF-2023-71814899-APN-VOCVIII#TFN).

2º) Que, disconforme con la decisión, la **AFIP** apeló y expresó agravios que fueron replicados por su contraria (conf. IF-2023-97516960-APN-DTD#JGM, IF-2023-106721600-APN-DTD#JGM e IF-2023-140650701-APN-DTD#JGM).

Alega que el actor -sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias- es una persona física que obtiene ganancias de cuarta categoría por su trabajo prestado en relación de dependencia.

Puntualiza que la normativa aplicable en materia tributaria prevé una forma de ingreso del impuesto que consiste en la retención en la fuente de erogación a cargo de quien la realiza. Explica que es el empleador -responsable por deuda ajena del tributo- quien debe retener e ingresar al fisco nacional los montos de impuestos debidos por sus empleados en relación de dependencia (conf. art. 6º, inc. f, de la ley 11.683).

Esgrime que la necesaria participación del organismo público que actúa como agente de retención "*no posee sustento normativo alguno pues no existe norma que indique que para determinar el impuesto debido al OBLIGADO PRINCIPAL DEL TRIBUTO debe citarse al responsable por deuda ajena a participar de dicho procedimiento (Ver arts. 5, 6, 16 y stes. de la Ley Nº 11.683)*".

Pone de resalto que la Corte Suprema resolvió que no debe intimarse el pago al responsable solidario hasta tanto no se haya dictado resolución determinativa al responsable principal de la deuda (conf. causa "Brutti, Stella Maris", sent. del 30/04/04).

Sostiene que, de acuerdo a los dispuesto en el art. 79, inciso b, de la ley del Impuesto a las Ganancias, en el art. 1º del decreto reglamentario de dicha norma y en el art. 11 de la resolución general (AFIP) 2437, el actor resulta ser -como beneficiario de la renta-, el sujeto obligado al ingreso del impuesto, sin perjuicio de las acciones que la legislación habilita frente a los responsables del cumplimiento de la deuda ajena.

Se agravia respecto a la imposición de costas y señala que por excepción el tribunal puede eximir total o parcialmente de aquéllas cuando el vencido demuestre haber litigado con razón probable y buena fe (conf. IF-2020-09689585-APN-SGAI#TFN).

3º) Que, según surge del **informe de diferencias no conformadas**, el actor trabaja en relación de dependencia para la TPBA desde el período 02/2016, "*observándose retenciones en concepto de impuesto a las Ganancias por trabajo en relación de dependencia en el período comprendido entre 05/2017 a 10/2017*" (fs. 141/142, Impuesto a las Ganancias cpo. I). Por su parte, la fiscalización actuante puso de relieve que "*el contribuyente manifiesta mediante Multinota* (…) *su disconformidad para presentar las DDJJ rectificativas de Ganancias de los períodos fiscales 2016 y 2017, declarando ingresos de 4º Categoría, atento a* (…) *que interpreta la normativa considerando a la retribución percibida por parte de los agentes de Tesorería General de la Provincia de Buenos Aires como no gravada en el Impuesto a las Ganancias*" (fs. 143, Impuesto a las Ganancias cpo. I).

En oportunidad de contestar la vista conferida mediante la resolución nº 31/19, el actor aseveró que la deducción de determinados conceptos de la base imponible del Impuesto a las Ganancias se encontraba habilitada en virtud de lo dispuesto por la resolución nº 565/14 de la TGPBA. Así pues consideró que los ingresos por "*bloqueo de título*", "*gastos de representación*", "*disposición permanente*", "*adicional por función*" y "*bonificaciones Decretos nº 3464/93 y 4511/96 y cualquier*

USO OFICIAL

otro concepto que en el futuro los reemplacen o complementen" no se hallaban alcanzados por el tributo. Por otra parte, advirtió que "*resulta correcta la liquidación del Impuesto a las Ganancias que fuera cuestionada la que consiste en la realización de retenciones sólo sobre los rubros sueldo básico y antigüedad*".

En esa ocasión planteó la falta de legitimación pasiva "*toda vez que quien liquidó los haberes* (…) *efectuando las retenciones solamente sobre el básico ha sido la Tesorería General de la Provincia de Buenos Aires y, en todo caso, es a ella a quien debería reclamarle las presuntas diferencias*" (fs. 170vta. y 171, Impuesto a las Ganancias cpo. I).

En ese contexto, el fisco determinó de oficio el gravamen presuntamente omitido por cuanto consideró que: (i) frente a la omisión del agente de retención de actuar en calidad de tal, la administración tributaria se encuentra habilitada para determinar el tributo en cabeza del contribuyente o del agente; (ii) conforme surge del primer párrafo de la resolución nº 554/14 emitida por la TGPBA, "*por nota de fecha 14 de julio de 2014 el personal jerárquico y los Funcionarios de esta Tesorería General de la Provincia, solicitan, **bajo su exclusiva responsabilidad**, se arbitren los medios para poder ser equiparados en la liquidación del impuesto a las ganancias -retención mensual sobre haberes- a sus pares de la Fiscalía de Estado*" (el destacado es original); y (ii) la discusión acerca de la aplicación de las acordadas provinciales y nacionales queda limitada a emolumentos percibidos por miembros del Poder Judicial "*no alcanzado, por tales motivos, a los miembros del Poder Ejecutivo Provincial*" (fs. 207, Impuesto a las Ganancias cpo. II).

4º) Que, esta Sala tiene dicho que cuando el empleador es un **organismo que forma parte de uno de los poderes públicos**, 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 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 a las disposiciones adoptadas por aquél- sin que se practiquen las retenciones discutidas por considerar que, de conformidad con la legislación aplicable, tales retenciones resultan improcedentes, el procedimiento administrativo para la determinación del impuesto sobre los rubros involucrados en las disposiciones del organismo público (en el caso, la TGPBA), debe ser sustanciado con la necesaria participación de este último [cfr. "Daniele Carla Julia (TF 25.269-I) c/ DGI", sent. del 21/11/13. En análogo sentido, Sala V en la causa "Tribunal de Cuentas de la Provincia Córdoba (TF 34238-I) c/ DGI", sent. del 18/09/13, y su cita].

Ello es así, pues no cabe exigir 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*


#38628604#419358838#20240711101727054

parte del poder público y, respecto del funcionario o empleado, también actúa en representación del Estado del que forma parte (en igual sentido, Sala V, *in re* "Garrido, Juan Eduardo", sent. del 18/09/12).

En lo que aquí interesa, es dable poner de relieve que el Capítulo VI de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires instituye la figura del tesorero de la provincia.

A mayor abundamiento, cabe mencionar que la Sala III de esta Cámara señaló que "[*a*]*un 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 en cuestión, lo cierto es que, dada la particular 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 impuesto a las ganancias del actor, debió haber sido sustanciado con la legislatura que dictó una norma de alcance general para excluir los mentados rubros de la retención al impuesto a las ganancias*" [conf. causa "Medina, Víctor Hugo (TF 45764-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sent. del 2/12/20, cuya doctrina fue recientemente ratificada *in re* "Montes, Verónica Lilian (TF 33139-I) / Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sent. del 28/05/24].

En virtud de las consideraciones expuestas, **SE RESUELVE**: a) rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco, confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios e imponer las costas de ambas instancias a la vencida por no advertir razones para apartarse del principio objetivo de la derrota (art. 68 C.P.C.C.N.); y b) oficiar por DEOX al Representante del Fisco a fin de que se expida respecto a la liquidación y al pago efectuado por la demandada en concepto de tasa de justicia el 19/02/24 y el 5/03/24, respectivamente.

El Dr. Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese, ofíciese y -oportunamente- devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

USO OFICIAL

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38628604#419358838#20240711101727054

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38628604#419358838#20240711101727054