CAF 3541/2023/CA1; MONTES, VERONICA LILIAN (TF 33139-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Por sentencia de fs. 154/l56 el Tribunal Fiscal de la Nación –en lo sucesivo, "TFN"– revocó la resolución apelada, con costas.

Para así decidir, en lo que al fondo del asunto concierne, expuso que del informe final de inspección se desprendía que el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires –órgano del cual Verónica Lilian Montes era empleada–, al retener el impuesto a las ganancias –períodos fiscales 2005 y 2006–, atento su carácter de empleador, excluyó de la base imponible los conceptos "gastos de representación", "disponibilidad permanente" y "antigüedad proporcional".

Para así proceder –prosiguiendo con la lectura del informe mencionado–, se fundó en la observancia de la resolución 4385/96 de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, dictada en concordancia con el Acuerdo 56/96 de Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Prosiguiendo con la compulsa, expuso que, de acuerdo con lo resuelto por el Alto Tribunal de la provincia, se debían excluir de la base imponible del gravamen los "gastos funcionales", "bonificación especial", "bloqueo de título" y "bonificaciones por antigüedad y permanencia proporcionales a los ítems referidos".

Sostuvo que la cuestión a resolver estribaba en determinar si se ajustó a derecho el ajuste fiscal, que había considerado gravados 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 Tribunal de Cuentas.

En el *Considerando V* de su sentencia, el *a quo* transcribió *in extenso* el pronunciamiento recaído en los autos caratulados "*Beato, Alba Raquel s/ apelación*", dictado por la Sala V de

esta Cámara de Apelaciones, el 18/9/12 y, en orden a ello, resolvió revocar el ajuste fiscal.

En otro orden, a fs. 86/87 luce la sentencia del mismo tribunal que resolvió desestimar el planteo de improcedencia formal opuesto por el fisco nacional, con costas.

II. Contra dicha sentencia se alza la parte demandada, interponiendo su recurso de apelación a fs. 161 –concedido a fs. 173– y fundándolo a fs. 162/172. La actora no contestó el memorial (v. fs. 181).

En su memorial, el fisco nacional cuestiona la sentencia apelada, calificándola de antojadiza. Acusa que el TFN no sopesó cuidadosamente los antecedentes involucrados en la *litis*.

Destaca que la Sra. Montes desarrollaba su actividad profesional en relación de dependencia en la Universidad Nacional de La Plata y en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires y que, en el caso del último organismo mencionado, al actuar como agente de retención en el impuesto a las ganancias, en ocasión de abonar las remuneraciones debidas, consideró exentos los rubros "gastos de representación", "disponibilidad permanente" y "antigüedad proporcional menos gastos previsionales y de obra social".

Expone que, para así proceder, se basó en las disposiciones de la Acordada 4385/00 de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, la cual –explica– fue dictada en concordancia con el Acuerdo 56/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Agrega que, para adherirse a dicho criterio, el Tribunal de Cuentas dictó la resolución 91/01.

Afirma que las áreas asesoras de la AFIP-DGI dictaminaron que los importes abonados a la actora no resultaban deducibles de la base imponible del impuesto, en virtud de lo normado en el artículo 99 de la ley del gravamen y en el 165 de su reglamento.

Aduce que la discusión respecto de la aplicación de las acordadas nacionales y provinciales, se circunscribe a los emolumentos abonados a los miembros del Poder Judicial, quedando fuera de su alcance los del Tribunal de Cuentas, ya que depende del Poder Ejecutivo.

Con relación al precedente "*Beato, Alba Raquel*", citado por el TFN para fundar su sentencia, puntualiza que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tan sólo rechazó el recurso extraordinario, no haciendo mérito de la cuestión debatida.

Recalca que los miembros del Tribunal de Cuentas no se hallan alcanzados por la acordada de la Corte Suprema ya que, aun cuando de acuerdo con la Constitución Nacional gocen de las mismas inmunidades y privilegios que los magistrados del Superior Tribunal de Justicia provincial, no los hace parte del Poder Judicial.

Cuestiona que la Sra. Montes pudiera ser asimilada a los funcionarios del Poder Judicial, máxime cuando se desempeña como contadora pública.

Afirma que la actora es sujeto pasivo de la obligación tributaria, alcanzada por la retención correspondiente. En consonancia con ello, señala que no informó en sus declaraciones juradas los rubros "gastos de representación y disponibilidad permanente", y la parte proporcional de la bonificación por antigüedad de dichos conceptos, para que el empleador pudiera efectuar la retención correspondiente.

Reseña el precedente dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (11/12/08) en los autos "*Szelagowski, Ricardo c/AFIP s/acción declarativa de certeza*" –que fuera citado en la sentencia de los autos "*Beato, Alba Raquel*"–, destacando que la situación allí examinada fue diferente a la de autos.

Invoca los artículos 82 inciso e) y 99 de la ley del gravamen y el artículo 99 de la ley y el artículo 165 del decreto reglamentario.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304,

262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72680/18, del 2/7/19; esta Sala —en su actual integración—, causa CAF 49.932/2015/CA2, *"D´Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, del 02/05/24).

IV. Asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. esta Cámara, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/12 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/14 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/16 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/16, del 16/10/18; "*Establecimiento*

#37494830#413677863#20240527144026409

Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI", Causa Nº 72673/18, del 7/5/19, entre otros; esta Sala –en su actual integración–, Causa CAF 47840/2023/CA1, "*Sol Frut SA (TF 79199011-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 09/5/24).

V. Tal cual surge de los relatos que anteceden, el asunto de autos estriba en resolver si se ajusta a derecho el criterio sentado por el *a quo*, en torno a la situación fiscal de la Sra. Montes, con respecto al impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2005 y 2006.

Particularmente, el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires –empleador de la actora– detrajo de la base imponible del impuesto los conceptos anteriormente descriptos, reduciendo así el valor de la retención y, por tanto, de la obligación tributaria.

Los ejes temáticos sobre los cuales gira la imputación fiscal son tres: *(i)* el cuestionamiento de la aplicación de las acordadas y/o acuerdos de los tribunales federal y provincial, a los que adhirió el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. En ese marco, critica la equiparación de los empleados y funcionarios de este último con los del Poder Judicial; *(ii)* la observancia y aplicación del criterio seguido en la causa "*Beato, Alba Raquel*", y *(iii)* en la invocación de las previsiones de la ley del impuesto, cuyos artículos 82 inciso e) y 99 –actuales arts. 86 inc. e) y 110, respectivamente (t.o. en 2019)–, fijaron limitaciones a las deducciones de la renta de la cuarta categoría.

Es del caso señalar que la sentencia dictada por el TFN a fs. 86/87 –ver *Considerando I*, último párrafo–, no ha sido objeto de apelación, motivo por el cual nada corresponde aquí decidir al respecto.

VI. Descripto el cuadro que identifica al caso, cabe recordar que esta Sala ya se ha pronunciado en otros planteos que guardan sustancial semejanza con el presente.

Así pues, en la Causa CAF N° 39789/2019, *in re* "*Medina, Víctor Hugo (TF 45764-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", del 2/12/20, en la cual se debatía la exclusión de la base imponible del impuesto a las ganancias de los conceptos "gastos de representación", "responsabilidad

jerárquica" y "alquiler de vivienda", que el actor percibía en razón de la relación laboral que mantenía con la Legislatura de la Provincia de Río Negro, se afirmó lo siguiente: "*La doctrina judicial sentada por el Tribunal Fiscal de la Nación y por este fuero, ante supuestos de similares ribetes al presente, ha afirmado que cuando el empleador es un organismo que forma parte de uno de los poderes públicos de un estado provincial, cuyas atribuciones han sido reconocidas por la Constitución de la respectiva Provincia, su comportamiento no resulta equiparable, sin más, al de un empleador privado (cfr. la Sala A del TFN 34238-I ´Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba c/DGI´, confirmada por la Sala V del fuero, en la Causa N° 17.259/2012 del registro del fuero, sentencia del 18 de septiembre de 2012 y sus citas; asimismo, cfr. Sala IV, Causa Nº 22.575/2013 ´Daniele Clara Julia (TF 25.269-I) c/DGI´, sentencia del 21 de noviembre de 2013)*" (Considerando V).

Al respecto, es importante mencionar que la Constitución de la Provincia de Buenos Aires ordenó a la legislatura local que dictara una ley orgánica del Tribunal de Cuentas (art. 159), lo cual fue cumplido a través de la ley 10.869, cuyo artículo 1° dispuso que el Tribunal de Cuentas es un órgano de control administrativo con funciones jurisdiccionales y con las atribuciones conferidas por Constitución de la Provincia y esa ley.

Retornando al precedente "*Medina*", también se dijo que: "*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 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 (en igual sentido, Sala V del fuero, ´Garrido, Juan Eduardo´, sentencia del 18/09/2012 y Sala IV causa Nº 22.575/2013 ya citada)*" (Considerando V).

Se debe agregar que esta Sala también se pronunció con relación a la situación fiscal de un vocal del tribunal de cuentas provincial, ocasión en la cual resolvió confirmar la sentencia del TFN, que había revocado el ajuste fiscal (v. Causa CAF N° 83518/2015, *in re* "*Tribunal de Cuentas de Santa Fe c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", del 7/2/17. Recientemente –4/4/24– la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimó el recurso extraordinario federal interpuesto por la demandada contra esta sentencia).

En otro orden de exposición, en la sentencia recaída en los autos "*Beato, Alba Raquel (TF 33270-I), c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 11405/2012, del 18/9/12, la Sala V de esta Alzada examinó el contenido y alcance de la resolución N° 91/01 del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires –y su ratificación del 8/7/04– y, en lo que cabe aquí destacar, sostuvo que dicho organismo no había omitido el cumplimiento de su deber de retener parte del impuesto al abonar las remuneraciones a la empleada, 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. De ahí que no cabía exigir a la empleada, sujeta al principio de subordinación jerárquica, el cumplimiento de los deberes u obligaciones de las que fue expresamente exceptuada por el organismo empleador (voto del Dr. Alemany, al cual adhirió el Dr. Treacy).

Este pronunciamiento se encuentra firme, dado que el recurso extraordinario que oportunamente presentó la demandada, no logró refutar todos y cada uno de los fundamentos impresos en el fallo atacado (v. sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, B. 843. XLIX., "*Beato, Alba Raquel (TF 33.270-1) c/ DGI*", del 28/10/14).

Por lo tanto, en razón de compartirse aquí los fundamentos impresos en la sentencia reseñada, y atento que sus términos resultan de plena aplicación al *sub lite*, corresponde estarse a sus términos, tal como acertadamente lo sostuvo el tribunal de grado.

A más de ello, es de notar que los argumentos esgrimidos por la apelante contra aquellos, no logran conmoverlos.

VII. Por último, en cuanto a las probanzas arrimadas a la causa, lo cual incluye la instrucción de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires a las Subsecretarías de Administración del Poder Judicial (20/12/00), en el sentido de que liquidaran el impuesto a las ganancias en concordancia con lo dispuesto por el Acuerdo 56 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (fs. 12/13), y la resolución N° 91/01 (26/12/01), a través de la cual el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires instruyó a la Dirección General de Administración para que liquidara el impuesto a las ganancias de sus agentes aplicando la acordada del Alto Tribunal local del 20/12/00 (fs. 14), dan debida cuenta del proceder observado por la empleadora de la aquí actora.

Por su parte, a fs. 123/125 vta. obra el dictamen pericial contable presentado por los peritos propuestos por las partes, cabiendo tan sólo retener lo informado en el punto de pericia tercero, cuando explican que las definiciones “gastos funcionales y dedicación funcional” que abona la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y “gastos representación y disponibilidad permanente” que paga la Provincia de Buenos Aires, son similares entre sí y referidos a conceptos similares (cfr. Acordada N° 56 del Máximo Tribunal Federal y ley provincial 10.430).

VIII. En razón de todo lo examinado, estos juzgadores tienen para sí que el examen practicado por el TFN se presenta como una razonada derivación del derecho vigente, lo cual conduce a confirmar su sentencia.

Las costas deben ser a cargo de la vencida, por no hallarse razón para apartarse del principio que gobierna la materia (CPCCN, art. 68 primer párrafo).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas.

Fecha de firma: 28/05/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37494830#413677863#20240527144026409

CAF 3541/2023/CA1; MONTES, VERONICA LILIAN (TF 33139-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 28/05/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37494830#413677863#20240527144026409