39789/2019 MEDINA VICTOR HUGO TF 45764-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2020.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, AFIP-DGI, a fs. 98, contra la sentencia de fs. 90/94, cuyo traslado fue replicado por la parte actora a fs. 112/117; y,

CONSIDERANDO:

I.- Que el Tribunal Fiscal de la Nación, por la sentencia del 25 de octubre de 2018, revocó la resolución (DV RNEU) nº 191/2015, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Neuquén de la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó de oficio la obligación de Víctor Hugo Medina frente al impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2008, 2009 y 2010 inclusive, con más los intereses resarcitorios y se le aplicó una multa en los términos del art. 45 de la LPT. Impuso las costas al Fisco Nacional.

Para así decidir, delimitó el tema a decidir a la procedencia del ajuste proveniente de considerar como rentas gravadas en el impuesto a las ganancias, a los importes percibidos por el actor en concepto de “gastos de representación”, “responsabilidad jerárquica” y “alquiler de vivienda” como reconocimiento de gastos por las funciones desempeñadas en la Honorable legislatura de la Provincia de Río Negro.

Ello establecido, precisó que el art. 1º, punto 7, de la ley 24.475 (B.O. 31/03/1995) introdujo modificaciones a la ley 20.628 incorporándose al texto de la ley el actual artículo 99 –con vigencia a partir del periodo fiscal 1995, conforme lo establecido por el artículo 5º, punto 2 de ley nº 24.475-, que dispone la derogación de “…todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales –generales, especiales o estatutarias, excepto las de la ley del impuesto a las ganancias-, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, mediante las cuales se establezca la exención total o parcial o la deducción, de la materia imponible del impuesto a las ganancias, del importe percibido por los

contribuyentes comprendidos en los incisos a), b), y c) del art. 79, en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera fuere denominación asignada".

Recordó que, en tal sentido, el art. 165 del decreto reglamentario de la ley del impuesto (texto según decreto 1344/98) preceptúa que "los importes retributivos a que se refiere el art. 99 de la ley, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que se abonen a todos aquellos que cumplan una función pública o que tengan una relación de empleo público, sin distinción de rango, con organismos pertenecientes a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, Nacionales, Provinciales o Municipales, centralizados, descentralizados o autárquicos, entidades financieras oficiales, empresas del Estado y las estatales prestatarias de servicios públicos, no se consideran comprendidos en las deducciones a que alude el inciso e) del artículo 82 de la ley, con excepción de las sumas que se abonen en concepto de adicional remunerativo para al personal civil y militar por prestaciones de servicio en la Antártida Argentina y el adicional pro costo de vida que perciben los miembros del Servicio Exterior de la Nación y los funcionarios del Servicio Civil adscriptos al mismo, que se desempeñen en el extranjero".

A su vez, detalló que el 18/09/1995 se publicó en el Boletín Oficial la ley 24686, en cuyo art. 1º establece que "Lo dispuesto en el primer artículo incorporado a continuación de la ley 20.628, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, por el punto 7 del art. 1º de la ley 24.475, no será de aplicación respecto del Poder Legislativo, correspondiendo a los Presidentes de ambas Cámaras resolver en cada caso acerca de su naturaleza". En función de ello, el tribunal ponderó que "surge que la aplicación del impedimento dispuesto por el art. 99 de la ley del impuesto a las ganancias, está condicionado a la decisión de los Presidentes de cada Cámara que constituyen el Poder Legislativo".


#33893707#274387684#20201201153610353

Así sentada la plataforma legal, abordó las circunstancias fácticas involucradas en el caso y reparó en que, de los antecedentes administrativos surge que el Director de Recursos Humanos de la Honorable Legislatura de la Provincia de Río Negro acompañó la resolución 148/04, por la cual el Presidente de esa legislatura resolvió considerar no integrantes de la base imponible del impuesto a las ganancias para los agentes dependientes del Poder Legislativo, los siguientes conceptos: adicionales por responsabilidad funciona; responsabilidad jerárquica, gastos de representación, permanencia, bonificación computación, responsabilidad patrimonial, bonificación ley 2103 y todo otro concepto de similar naturaleza y significado (fs. 212/213 del cuerpo principal, impuesto a las ganancias II de los antecedentes administrativos) y que también presentó la copia de la resolución 370/09, que derogó la anterior y mediante la cual se resolvió "determinar del total de las remuneraciones abonadas al personal de este Poder Legislativo como reintegros de gastos el sesenta por ciento (60%) de la asignación del cargo, en calidad de compensación jerárquica. El cuarenta por ciento (40%) restante, corresponde al básico. Asimismo, deben considerarse abonadas por reintegro de gastos las bonificaciones por gastos de representación" (fs. 209/211 del cuerpo principal, impuesto a las ganancias II de los antecedentes administrativos). Asimismo, puso de relieve que dichas resoluciones fueron dictadas con la finalidad de equiparar la situación de los dependientes de la legislatura con los otros poderes del estado provincial (vrg. resolución 6/2000 del Tribunal de Cuentas; resolución 243/1988 del Superior Tribunal de Justicia y decreto 692/00 del Poder Ejecutivo provincial).

En tales condiciones, compartió el criterio sentado por la Sala V del fuero, al dictar sentencia el 18 de septiembre de 2012, en la causa nº "Garrido Juan Eduardo c/DGI", en el sentido que el

procedimiento determinación cursado por el Fisco no se había ajustado a derecho, toda vez que la empleadora de la recurrente, había sido quien dispuso practicar la retención de los montos relativos a ciertos rubros y por esa razón el Fisco debió exigir el tributo a la legislatura provincial en su carácter de agente de retención –circunstancia que no constaba en autos en lugar de determinar de oficio las diferencias de impuesto al agente.

Por consiguiente, para dirimir el alcance de la expresión "Poder Legislativo" utilizada en la ley 24686, así como el de las normas y resoluciones locales que darían sustento al temperamento adoptado, el procedimiento de determinación debió ser sustanciado con la necesaria participación de la legislatura provincial.

II.- Que, contra lo así decidido, el Fisco Nacional AFIP-DGI, luego de reseñar los antecedentes del caso, indica que la ley de impuesto a las ganancias define los sujetos del impuesto y efectúa una clasificación de las rentas de estos sujetos en cuatro categorías. Precisa que el contribuyente del caso es una persona física que obtiene ganancias por su trabajo prestado en relación de dependencia, perteneciendo como sujeto obligado al mencionado tributo de la cuarta categoría. A su vez, señala que a través de las normas tributarias se previó una forma de ingreso del impuesto, que consiste en la retención de la fuente de erogación a cargo de quien la realiza; es decir, el empleador -responsable por deuda ajena del tributo- debe retener e ingresar al Fisco Nacional los montos del impuesto debidos por sus empleadores en relación de dependencia. Por este motivo, explica que más allá de que la Honorable Legislatura de Río Negro actúe como agente de retención, la actora en ningún momento dejó de ser el sujeto de la ley 11.683.

En ese orden de ideas, cuestiona que se haya concluido que el procedimiento no se ajusta a derecho. Por el contrario, señala que ha sido cursado al responsable de la deuda tributaria, sin que pueda soslayarse que la resolución pone en cabeza del contribuyente retenido la obligación de determinar e ingresar el tributo, cuando no

fuera practicada la retención correspondiente por parte del empleador (cfme. art. 14, inc. c.1).

Desde otra perspectiva, esgrime que el término "Poder Legislativo" incluido en la legislación reseñada, se refiera a la legislatura federal por dos razones. La primera, porque esa es la designación en la Constitución Nacional y así se titula la Sección Primera del Título Primero de la Carta Magna y así lo menta el art. 44. La segunda, porque la utilización de mayúsculas es propia de la mención de un nombre propio, esto es de un sujeto y no de una especie conformada por todos los poderes legislativos.

Reproduciendo textualmente los fundamentos de la resolución DV RNEU 191/2015 (cuya copia se encuentra a fs. 7/25), recalca que esta expresión comprende a todos los funcionarios que revisten el en Poder Legislativo y no sólo a los legisladores, ya que: a) el art. 44 de la Constitución Nacional prevé que "un Congreso compuesto de dos Cámaras, un de diputados de la Nación y otra de senadores de las provincias y la ciudad de Buenos Aires, será investido del Poder Legislativo de la Nación; b) la ley 24.686 tiene vinculación con el primer artículo incorporado a la ley del impuesto a las ganancias por el punto 7 del artículo 1° de la ley 24.475, en al que se derogan exenciones o deducciones en el impuesto a las ganancias, sobre diversos rubros, facultad propiedad del Congreso de la Nación derivada del principio de legalidad y, en el presente caso, la atribución de imponer contribuciones directas (arts. 4, 17 y 27, inc. 2° de la CN); c) si las facultades de establecer exenciones o deducciones son inmanentes del Poder Legislativo de la Nación y éste ha establecido en forma clara cuál es el concepto gravado, o dicho en otros términos, la derogación de ciertas exenciones, toda la interpretación legal deberá ser acorde con ese concepto originario, por tanto, todo aquello que no se adecue al mismo deberá estar gravado, siendo las exenciones interpretadas en forma

restrictiva; d) no se considera adecuado que una legislación nacional determine quienes son los que deben resolver en cada caso acerca de su naturaleza, como dice la última parte del art. 1° de la ley 24.686, refiriéndose a los Presidentes de ambas Cámaras, por cuanto se entiende que si se trata de poderes legislativos provinciales serían estos los que debieran disponer tal circunstancia. Enuncia, en abono de su razonamiento, las provincias que tienen un Poder Legislativo unicameral; f) en el debate parlamentario extraído de los Diarios de Sesiones, se expresó que "corresponderá a los presidentes de ambas Cámaras del Congreso de la Nación, resolver en cada caso acerca de su naturaleza".

Bajo tales premisas así desarrolladas, concluye que si el legislador nacional hubiese querido extender el alcance de la ley 24.686 a los Poderes Legislativos Provinciales y Municipales lo hubiese previsto en forma expresa en la norma. Cita el trámite parlamentario, periodo 1996, n° 89, página 4013.

Desde otra perspectiva, pone de relieve que la jurisprudencia aplicada por el TFN no resulta vinculante dado que el Alto Tribunal aún no se ha expedido sobre la materia en debate. Al respecto recalca que: a) si bien la Sala V confirmó la revocación de la resolución determinativa en la causa "Garrido", la Corte Suprema de Justicia desestimó el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional por aplicación del art. 280 del CPCCN; b) en la causa "Manservigi, Silvio Rafael", la Sala III del fuero (debió decir la Sala II, en rigor) dejó firme la revocación al declarar desierto el recurso allí interpuesto.

En resumen, luego de reseñar nuevamente las normas nacionales que rigen el caso, alega que los importes percibidos por el actor por el desempeño de sus funciones se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias.

III.- Que, de su lado, la parte actora al contestar el traslado del memorial, conferido a fs. 111, solicita que se declare

desierto el recurso de apelación dado que el Fisco Nacional no indica cuál sería el error o la inadecuada valoración del caso. En subsidio, contesta los agravios, solicita que se rechace el recurso y se confirme la sentencia apelada, imponiendo las costas a la demandada.

IV.- Que, antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes 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 (conf. CSJN, Fallos 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

V.- Que, ello sentado, resulta imperativo recordar que la presente causa llega a conocimiento de este Tribunal por el recurso limitado previsto en el artículo 86, inc. b), Ley 11.683. En tal caso, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta que lo que corresponde conocer y decidir en esta instancia judicial, en principio y como regla general, queda ceñido a cuestiones procedimentales y de derecho.

Bajo tal pauta rectora, ha quedado fuera de discusión que el Sr. Víctor Hugo Medina obtuvo una renta de la cuarta categoría por la actividad como empleado en la Legislatura de la Provincia de Río Negro y que los conceptos de “gastos de representación”, “representación jerárquica” y “alquiler de vivienda”, que el Fisco Nacional considera gravados por el impuesto a las ganancias durante los periodos fiscales 2008, 2009, 2010, no fueron retenidos por el empleador del sujeto pasivo del tributo.

Cabe reparar en que esto último -la falta de retención- no se origina en una mera omisión del empleador en el caso particular que ha pasado inadvertida por el sujeto obligado, sino en un

acto oficial interpretativo de la ley 24.686 (B.O. 18/09/1996), puesto que el presidente de la legislatura provincial mencionada, en la resolución 148/04 -agregada a las actuaciones administrativas-, interpretó que dichos rubros no debían ser objeto de retención del impuesto a las ganancias.

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).

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).

En tal sentido, ha sido acertadamente expresado que "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 (en igual sentido, “Garrido” y “Daniele”, ya citadas; cfr. además, Sala V, “Beato, Alba Raquel (TF 33.270-1) DG1”, sentencia del 18/09/2012, firme como consecuencia de lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los términos del art. 280 del CPCCN, el 24/10/2014).

En definitiva, no corresponde ingresar al examen del alcance del término “Poder Legislativo” incluido en la norma en cuestión, sin citar al ente estatal provincial que interpretó encontrarse alcanzado por la exención prevista en el art. 1° de la ley 24.686. De tal suerte, que no resultan de recibo los argumentos ensayados por la demandada en la presente contienda seguida contra un empleado del Poder Legislativo de la Provincia de Río Negro, en la que el Fisco Nacional mantuvo la tesitura de excluir de la dispensa tributaria a los empleados y legisladores que cumplen función en las legislaturas provinciales.

VI.- Que, en punto a las costas de ambas instancias, debe recordarse que “es adecuada la distribución de las costas ‘en el orden causado’ cuando el tema debatido en el juicio es discutible y de singular complejidad (cfr. CSJN, Fallos 280:176, considerando 14° de la mayoría y 17° de la disidencia) o la cuestión es novedosa (CNFED, Sala Civil y Comercial, 4/11/69, ED 33-7), de tal modo que todo ello ha podido generar en el recurrente la creencia de que su pretensión era, al menos, opinable” (CNACCF, Sala I, in re “Bernardino Rivadavia Soc. Coop. c/ Gobierno de la Nación s/ Cobro de pesos”, causa N° 532, del 10/07/91).

Por consiguiente, en atención a la singular complejidad de la cuestión debatida en el caso, corresponde imponerlas en el orden causado, de conformidad con lo establecido en el artículo

184 de la LPT y del artículo 68, segundo párrafo, del CPCC (cfr. esta Sala, Causa 23356/2012 in re “Mackielo Andrea Laura c/ EN – BCRA – AFIP s/Amparo Ley 16.986”, sentencia del 20/11/2012).

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto, **el Tribunal RESUELVE:** desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional AFIP-DGI y, por consiguiente, confirmar la sentencia de fs. 90/94. Con costas de ambas instancias en el orden causado.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 02/12/2020
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#33893707#274387684#20201201153610353