

GANANCIAS

RETENCIÓN SOBRE SUELDOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA **El fisco tiene que reclamar el pago en primer término al empleador**

COMENTARIO

Hechos:

El Fisco practicó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias a un empleado del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, al impugnar la deducción de los conceptos de “gastos de representación”, “disponibilidad permanente” y “antigüedad proporcional”, percibidas por aquél, que habían sido excluidos de la base imponible por su empleador-agente de retención. Interpuesto recurso de apelación, el Tribunal revocó la resolución recurrida.

Sumarios:

1. De conformidad con la Acordada 4385/2000 de la Suprema Corte bonaerense, los conceptos de gastos de representación, disponibilidad permanente y antigüedad proporcional percibidos por un empleado del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, no se encuentran sometidos a retención del Impuesto a las Ganancias.
2. El Fisco no puede intimar a un trabajador sometido al sistema de retención en la fuente al pago de diferencias del Impuesto a las Ganancias, sin previo reclamo a su empleador-agente de retención, pues la RG 1261, vigente a la época de los períodos reclamados, liberó al empleado de las tareas inherentes a la liquidación e ingreso del impuesto que le correspondía oblar, haciéndolas recaer sobre el empleador-agente de retención.

Texto Completo: Buenos Aires, junio 16 de 2011

El doctor Brodsky dijo:

I. Que a fs. 18/24 la Sra. Alba Raquel Beato interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 29 de mayo de 2009, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la AFIP— Dirección General Impositiva por la que se determina de oficio con carácter parcial, por conocimiento cierto el impuesto a las ganancias de los períodos 2004, 2005, 2006 y 2007, con más intereses resarcitorios y le aplica una multa equivalente al 50% del tributo omitido, con sustento en el artículo 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Manifiesta que se desempeña en relación de dependencia en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires desde del año 1998 en el cargo de relatora de inspección, aclarando que desde el inicio de la relación laboral sus haberes fueron liquidados por la Dirección de Administración de dicho Organismo. Explica que el Fisco proyectó el ajuste en el impuesto a las ganancias tomando en consideración los conceptos de gastos de representación, disponibilidad permanente y antigüedad proporcional, que el empleador excluye de la base imponible del tributo a todos los empleados y autoridades del Tribunal, agravándose de que el ente fiscal le intima el tributo directamente a ella en lugar de haber dirigido su acción contra el Tribunal de cuentas quien, en su carácter de empleador, es agente de retención del impuesto y omitió actuar como tal, conforme lo prevé los arts. 6 y 45 de la ley N° 11.683.

Destaca que el Tribunal de Cuentas adhirió mediante Resolución N° 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 Acordada N° 56/1996 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la que se hace una interpretación de la Ley N° 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 N°

20.628 y sus modificaciones. Sostiene que si las Acordadas surgidas del Poder Judicial han sido receptadas por una Acordada emanada del Tribunal de Cuentas en uso de sus facultades constitucionales, resultan de aplicación a todo su personal dependiente y no sólo a los que se desempeñan en la órbita judicial como entiende el Fisco, planteando que la resolución apelada es violatoria del derecho de igualdad. Asimismo, señala que la resolución apelada menciona un fallo de la Cámara Federal de la Plata donde se peticionaba la exención total del impuesto a las ganancias por semejanza a la situación de los magistrados, aspecto que difiere del ventilado en estos autos.

Opone también la improcedencia de la multa impuesta por aplicación de la figura del error excusable, citando en apoyo de su posición la doctrina fijada por nuestro más Alto Tribunal en la causa "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional (DGI)" y "Parafina del Plata SA" y pone de resalto su buena fe, ya que actuó en el convencimiento de que su empleador — Tribunal de Cuentas de la Pcia. de Buenos Aires-, en su calidad de agente de retención procedía en forma correcta y nada debía tributarse en concepto de impuesto a las ganancias más allá de las sumas retenidas.

Ofrece prueba y por las razones de hecho y de derecho que expone, peticiona que oportunamente se dicte sentencia dejando sin efecto la determinación de impuesto y la multa aplicada y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 32/40 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Manifiesta que conforme lo establecido por los artículos 82 inciso e) y 99 de la ley del impuesto a las ganancias y artículo 165 de su Decreto Reglamentario -según texto incorporado por Decreto N° 628/96-, surge como principio general que, al haberse derogado toda disposición o norma que eximía de tributación determinadas sumas abonadas por organismos públicos a sus agentes, resultan alcanzadas por el tributo los ingresos que por cualquier concepto son percibidos en virtud del trabajo personal realizado en relación de dependencia, y por ende los conceptos de "gastos de representación", "disponibilidad permanente" y la "antigüedad proporcional" a dichos rubros, a los fines de su deducción de la materia imponible del impuesto no están comprendidos en la Ley N° 24.475 y normas citadas.

Sostiene que la Acordada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no resulta aplicable a los miembros del Tribunal de Cuentas citando como fundamento de ello los argumentos vertidos en los dictámenes Nros 55/00, 331/02 y 935/08 de la Dirección de Asesoría Legal, concluyendo así que para gozar del beneficio exentivo, la actora debería no solo ejercer su actividad en la órbita del Poder Judicial, sino además, el cargo asignado debería ser igual o superior al de un juez de primer instancia. Asimismo, y sobre la base de lo expuesto en el dictamen N° 935/08 (DI ALIR), la apoderada fiscal entiende que el Fisco se encuentra facultado para efectuar el reclamo del impuesto adeudado tanto al empleado como al agente de retención por lo que desestima el agravio formulado por la contraria sobre esta cuestión.

Plantea la procedencia de la multa impuesta exponiendo que del análisis de las actuaciones queda de manifiesto que la recurrente no tomó las debidas diligencias para ingresar el gravamen en su justa medida, exponiendo que no se da en el caso la causal exonerativa del error excusable y pide en consecuencia que se confirme la sanción aplicada.

Solicita también que se confirmen los intereses resarcitorios intimados dado que la actora no formula agravio alguno sobre su liquidación.

Por último, se opone a la prueba ofrecida por la contraria y por los argumentos que desarrolla, pide que se rechace el recurso interpuesto, confirmando la resolución apelada, con costas y que se tenga presente la reserva del caso federal.

III. Que a fs. 52 se abrió la causa a prueba admitiéndose la informativa y testimonial ofrecida por la recurrente y a fs. 114 se da por decaído el derecho a producir la informativa indicada a fs. 23/23vta. punto 1) y se declara cerrado el período de instrucción.

Que a fs. 117 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D", obrando a fs.123/125 el alegato producido por la representación fiscal sin que la recurrente haya hecho uso de ese derecho (cfr. fs. 126). Finalmente a fs. 127 se ponen los autos para, dictar sentencia.

IV. Conforme con el relato que antecede, en el caso de autos corresponde decidir acerca de si se ajusta

o no a derecho la deducción de ciertos importes integrantes de la retribución regular que percibe la recurrente de un organismo oficial, a fin de calcular el monto del impuesto a las ganancias cuya retención debe practicar el citado organismo.

Se agravia la apelante de que la administración tributaria no asimila al, Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires con la magistratura judicial, ya que al incumplir ese requisito no le cabría al citado tribunal el tratamiento exentito resuelto por la C.S.J.N. en su Acordada N° 20/96 (ver act. adm., Dictamen Jurídico del 15/5/09, fs. 287/295).

El dictamen en cuestión -sobre el que se sustenta la resolución apelada- analiza el contenido de los artículos 99 de la ley del tributo y 165 de su reglamento a partir de 1996, referidos a que los importes retributivos que los mismos incluyen, cualquiera sea su denominación o naturaleza, no se consideran comprendidos en las deducciones a que alude el inciso e) del art. 82 de la ley (gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas), en tanto quienes los perciban cumplen una función pública o tienen una relación de empleo público con organismos pertenecientes a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Más adelante, el dictamen estima oportuno traer a colación la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata dictada el 11/12/08 en la causa "Szelagowski, Ricardo c/AFIP s/acción declarativa de certeza", por la que la Cámara sostuvo que la remuneración percibida por el demandante (Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires) no cuenta con una protección de la jerarquía que el art. 110 de la Constitución Nacional reconoce a los jueces, conforme lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su Acordada N° 20/96, y en consecuencia no le cabe la exención pretendida por el actor respecto de sus remuneraciones (act. adm. citada, fs. 292 y 294).

No obstante, corresponde señalar que tanto la referencia que hace la recurrente a la Acordada (CSJN) N° 20/96, como la cita del fallo "Szelagowski" en el dictamen jurídico del 15/5/09, se hallan vinculados con la exención del impuesto a las ganancias que alcanza a determinados funcionarios en razón de la jerarquía de los cargos que desempeñan, en tanto que la causa que aquí se analiza, si bien guarda estrecha analogía, difiere de esa problemática, ya que la misma está referida a la procedencia de deducir en el cálculo del impuesto importes que han sido catalogados como no remunerativos.

Pero además, viene al caso citar que la mencionada sentencia de Cámara fue revocada por la CSJN el 28/9/10, la que entre otros argumentos, sostuvo que el Fiscal de Estado dispone de un tratamiento remunerativo no inferior al fijado por todo concepto para el Procurador General de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia, lo que no puede ser interpretado en forma aislada sin tener en cuenta las distintas normas que regulan la institución local y, en especial, la Constitución de la Provincia.

Concretamente, la Constitución bonaerense exige, para su nombramiento, las mismas condiciones que para ser miembro de la Suprema Corte de Justicia y acuerdo del Senado (arts. 155, 177 y 144, inc. 18 pto. 1) y dispone que sólo puede ser removido -al igual que los jueces del Superior Tribunal de la Provincia- mediante un juicio político (arts. 73 y 79); y garantiza su inamovilidad en el cargo (7° considerando). Para continuar agregando: "En tales condiciones, la equiparación prevista en el art. 43 del decreto-ley * citado (7543/69) no puede ser interpretada como una mera referencia salarial, ya que se inserta en un contexto en el que el ordenamiento jurídico local prevé diversas garantías para preservar la independencia del Fiscal del Estado, no en razón de su persona, sino en mira de la institución, que está vinculada estrechamente con el principio de control recíproco de los poderes, en tanto ejerce, entre otras funciones, un verdadero control de legalidad y constitucionalidad de los actos administrativos provinciales"

La prevalencia que la CSJN admite respecto de la legislación provincial que enmarca el funcionamiento de los respectivos organismos de control y en particular de la observancia que cabe asignarle a la Constitución local, lleva a citar que ha sido su máximo interprete de la misma, la Corte Suprema Provincial, la que dictó el 16/4/96 el Acuerdo N° 2701, en cuya virtud y siguiendo las pautas de la Acordada N° 20/96 de la CSJN, declaró en su art. 1° la inaplicabilidad del art. 19 de la ley nacional N° 24.631 en cuanto por el mismo se derogaron los incisos p) y r) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias, y en su art. 2°, la continuidad de la exención que alcanzaba a las personas incluidas en los mencionados incisos p) y r), dentro de la órbita provincial, lo que a nivel nacional ha quedado reconocido mediante la Acordada N° 56/96 de la CSJN y el Dictamen N°48 del 26/3/98 de la Procuración (ver prueba

de oficios, fs. 79/81).

V. Respecto de las deducciones examinadas en el considerando IV, debe tenerse en cuenta que la Corte Suprema provincial -recogiendo lo acordado por la CSJN el 27/9/96 (fs. 81)- dictó el 20/12/2000 la Resolución N° 4385, en cuya virtud dispuso no someter a retención del impuesto a las ganancias los importes correspondientes a determinados tipos de retribución, entre los que se encuentran conceptos que perciben los integrantes del Tribunal de Cuentas (Constitución provincial art. 159), según surge de la prueba informativa agregada a fs. 72/105 (copia del expdte. 5300-344/2001), por la que se les fija un criterio excluyente que ha quedado convalidado por la sentencia del 28/9/10 de la CSJN, en el caso del Fiscal de Estado, Dr. Ricardo Szelagowski.

VI. La recurrente también se agravia porque considera que el Fisco Nacional debió dirigir su accionar contra su empleador, el Tribunal de Cuentas de la Provincia y no contra ella, en razón de que al no tener más ingresos que aquellos que percibe como sueldos en relación de dependencia de ese organismo, se halla sujeta al régimen de retención en la fuente, previsto en el art. 22 de la ley de procedimiento fiscal y regulado por la Resolución General N° 1261 (B.O. 18/2/2002) y sus modificatorias y complementarias, las RRG 1465, 1469, 1756, 1775, 1797, 1838, 1964, 2093, 2187, 2219, 2242, 2299 y 2362, en cuanto se refiere a los ingresos de ese origen, las que estuvieron vigentes hasta el ario 2008 en que fueron sustituidas por la R.G. 2437 (B.O. 20/10/08).

De acuerdo con dichas normas, la obligación declarativa de la recurrente se limita a presentarse en las épocas del año que han sido expresamente fijadas, bajo la modalidad de proveer al empleador los datos necesarios para que el mismo, actuando como agente de retención y una vez volcados en la declaración jurada F. 649, liquide y retenga el gravamen que le corresponde tributar al empleado, para luego ingresarlo al Fisco.

Esta forma operativa hace necesario examinar la figura del agente de retención, dado que su ubicación dentro del esquema contributivo federal se torna tan primordial, que desmenuzando sus características se puede definir quien es el responsable tributario, como ya tuvo ocasión de hacerlo la Sala B de este Tribunal, integrada en la ocasión por los Dres. Porta, Torres y quien suscribe el presente voto, al resolver el 28/7/94 la causa N° 13.453-1 "Ricciuto, Nicolas s/apelac. IVA".

VII. Respetada doctrina se ha dedicado en profundidad a delinear los caracteres del agente de retención (Martínez, Francisco "El agente de retención en el derecho fiscal argentino", Derecho Fiscal, T. XV, Pág. 97 y sigtes.; Villegas, Héctor B. "Los agentes de retención en el derecho tributario argentino", La Información, T. XXIV, pág. 681 y sigtes., entre otros). Estos autores expresan que la ley o la administración fiscal, previa autorización legal, designan como agente de retención a aquellos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente.

Del concepto precedente surge que son varias las circunstancias que pueden dar lugar a que determinadas personas sean designadas por la ley como agentes de retención. Sin embargo, todas ellas tienen como elemento común, el hecho de que quien debe retener, se encuentra en contacto directo con la fuente pecuniaria de la tributación y tiene, por consiguiente, la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco.

Más precisamente, retener significa no pagar al titular del crédito la parte de él que representa el monto del impuesto e ingresarlo al Fisco.

En algunos casos, el agente de retención es el dueño de la riqueza que debe transferir al sujeto pasivo del tributo y esa transferencia tiene su causa en que el primero, es deudor del segundo. Pero como el hecho que ha originado la deuda está gravado, el deudor se ve obligado por mandato legal a suplir al Fisco y en consecuencia deja de pagar a su acreedor el importe correspondiente al gravamen (es decir, retiene) para luego ingresarlo a las arcas estatales.

El análisis permite, pues, distinguir en la retención dos elementos: un deber de abstención consistente en no pagar al acreedor parte de lo que le es debido y un deber positivo que consiste en pagar ese mismo importe a un acreedor de este último. A esos dos momentos lógicos corresponden, sin duda, dos-

momentos cronológicos: aquél en que el sujeto que la soporta percibe lo que le es debido con descuento de las sumas retenidas y aquél otro en que las percibe el sujeto a cuyo favor viene establecida o impuesta. Sin esa separación lógica y cronológica y mirando puramente a la finalidad perseguida, el fenómeno jurídico se caracteriza suficientemente definiendo la retención como el acto de pagar por disposición de la ley, en lugar que al acreedor, a un acreedor de éste.

Tales los casos de rentas pagados por empleadores, locatarios de servicios, a beneficiarios residentes en el exterior, precio abonado por el adquirente en la compra-venta de inmuebles, etc.

El análisis de la figura hasta aquí, permite advertir que el carácter de agente de retención es atribuido a quien sea deudor en las operaciones que la motivan.

En otras situaciones, el agente de retención no es deudor del contribuyente pero su función pública lo coloca en una situación tal, que le posibilita efectuar las retenciones correspondientes a los impuestos que surjan del acto o actos en que le ha tocado intervenir. Así, el escribano o el albacea en el caso del ex-impuesto sucesorio y el primero, con relación al impuesto de sellos en las transmisiones onerosas de inmuebles gravados.

Existen otras circunstancias en las cuales el agente de retención no es deudor del contribuyente ni ejercita una función pública, pero su actividad, oficio o profesión lo coloca en contacto material con la fuente pecuniaria de tributación. De allí que le resulta factible llevar a cabo la detracción cuando se produzcan hechos generadores de obligaciones tributarias. Todos los casos de corredores, comisionistas, rematadores, consignatarios, ferieros o intermediarios en general, con relación a tributos como el IVA, ganancias e ingresos brutos y las instituciones bancarias con respecto al impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, son algunas elocuentes muestras de esta especie.

Por último, sucede que en algunos casos el Fisco delega a terceras personas la facultad de percibir el impuesto de los sujetos pasivos del mismo, para luego ingresarlos a la orden del organismo recaudador. Estos son los agentes de "percepción", que ciertas leyes impositivas, como la del IVA y Ganancias, en una amplia gama de actividades, pretenden equiparar en su actuación a los agentes de retención.

VIII. Y aquí aparece la cuestión subyacente más importante de todo este instituto, como es la del sustituto tributario. El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones contributivas, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Contribuyentes son las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria y responsables, quienes sin tener el carácter de contribuyentes deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.

Dentro de los responsables se ubican los agentes de retención que son las personas designadas por la ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos y operaciones en los cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente.

De estos conceptos se deduce que el agente de retención es un tercero ajeno a la situación de hecho que constituye el presupuesto del tributo.

Se observa que la naturaleza jurídica del agente de retención ofrece diferentes matices según el ángulo desde el cual se la analiza.

Para el Fisco, el agente de retención es un sujeto pasivo que actúa en carácter de obligado directo y a título propio por mandato legal. A tal punto esto es así, que en ocasiones le ha negado al contribuyente de hecho legitimación para entablar recurso de repetición por retenciones sufridas.

En cambio, para el contribuyente el agente de retención hace las veces de fisco porque le retiene importes en concepto de tributos sin que le sea permitido al primero controvertir la legalidad de la retención. Giuliani Fonrouge sostuvo que el deudor no está facultado para discutir con el responsable en forma directa o por vía indirecta el cumplimiento de la obligación de retener a menos que el responsable hubiese procedido con manifiesta negligencia, omitiendo hacer conocer a la administración antecedentes de que disponía y que podían hacer variar la determinación (Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Ed. Depalma, Bs. As. 1962, pág. 379).

Para el propio agente, y no obstante regir el Decreto n° 1517/91 y la Resolución S.I.P. N° 17/91, en la práctica la retención significa una carga pública desde que es una prestación impuesta unilateralmente por el Estado sin requerir su consentimiento, debiendo servirle el muy importante servicio que significa recaudar el impuesto en la fuente. Los obligados están sometidos a un régimen jurídico especial y no pueden eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligados durante todo el término de vigencia del gravamen, mientras la ley así lo disponga.

En estas condiciones, el agente de retención ya no es sólo un responsable en todos los casos, sino que en determinadas circunstancias pasa a convertirse en contribuyente por haberse operado, con relación a él, el proceso de sustitución tributaria.

Ha dicho Giannini que al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al contribuyente por otra persona, la cual ocupa el puesto de aquél y queda por consiguiente obligada, no junto al sujeto pasivo sino en lugar del mismo, al cumplimiento de todas las obligaciones tanto materiales como formales que derivan de la relación jurídico-impositiva (Giannini, A.D.: Instituciones de Derecho Tributario, Edit. Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 126).

Ese tercero que reemplaza al deudor en sus obligaciones fiscales se , denomina "sustituto del impuesto".

La sustitución significa colocar al sustituyente en el mismo lugar que le corresponde ocupar al deudor principal. Por efecto de esta mutación, el agente de retención pasa a transformarse, de responsable por deuda ajena (responsable) en responsable por deuda propia (contribuyente).

La ley N° 11.683 establece dos categorías de sujetos pasivos del tributo: responsables por deuda propia o contribuyentes y responsables del cumplimiento de la deuda ajena, encontrándose los agentes de retención entre estos últimos.

El Modelo de Código Tributario para América Latina reconoce también solo dos categorías de sujetos pasivos: contribuyentes y responsables. En su exposición de motivos explica que la clasificación bipartita adoptada tiende a la mayor sencillez de la legislación y por esto prescinde de sutiles subdivisiones elaboradas por la doctrina, principalmente italiana, que anota una diferencia primaria entre responsables y sustitutos y otras secundarias entre estos últimos.

Dice Villegas: "No creo que en nuestro Derecho Tributario pueda sostenerse que el agente de retención tenga la posibilidad de convertirse ocasionalmente en un sustituto que pase a ocupar el lugar del verdadero contribuyente y que quede, por consiguiente, sujeto al régimen legal que gobierna a este último, desligándose a su vez de las responsabilidades específicas del agente de retención". Esta opinión admite disidencias.

La ley argentina (11.683) es clara en el sentido de diferenciar a quien responde por una deuda propia al estar involucrado en el hecho generador (art. 5), con quien, en cambio, nada tiene que ver con ese presupuesto fáctico y que por otros motivos es obligado por la ley a responder (arts. 6/9). Si el agente de retención es ajeno al hecho imponible, no cabe duda que se encuentra ubicado dentro de la categoría de los responsables y que la modalidad de la acción que le toca cumplir no puede llevar a identificarle con el contribuyente a los efectos del régimen legal de responsabilidades, aún cuando las más de la veces se produce la confusión.

Por otra parte, debe tenerse especialmente en cuenta que cuando otras legislaciones caracterizan al sustituto, están haciendo referencia a un reemplazo total, salvo la lógica acción de reembolso del sustituto contra el sustituido (caso de la ley española).

Pero en el sistema argentino, el reemplazo no es total dado que la institución de un agente de retención para un caso determinado de percepción impositiva no significa que el contribuyente quede totalmente desligado del Fisco con respecto al cumplimiento de sus obligaciones sustanciales, conforme se analiza en el párrafo subsiguiente. De ahí que cuando transcurren los plazos acordados al agente de retención para ingresar el tributo, el contribuyente queda solidariamente obligado a su pago, según surge del art. 8 inc. c) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) y siempre que la retención no se haya efectuado.

Además, en el sistema que nos rige, la llamada responsabilidad por sustitución fue incorporada por la ley N° 25.795 (B.O. 17/11/03) y ha quedado limitada a aquellas hipótesis en que la retención en la fuente reviste el carácter de pago definitivo, para utilizar el lenguaje de la ley, es decir, en situaciones en que el impuesto asume un carácter netamente cédular y real, en el sentido de que se prescinde de toda consideración de tipo personal en el sujeto pasivo (dividendos, pagos a beneficiarios del exterior, etc.).

Sin embargo, no es ésta la forma como la Administración Tributaria ha resuelto el sistema de retenciones del impuesto a las ganancias que corresponde tributar al personal que presta servicios en relación de dependencia, ya que la norma específica dictada al efecto no se ajusta a la ortodoxia doctrinaria y en cambio, exhibe facetas híbridas .pues mientras por un lado coloca toda la obligación y la responsabilidad - liquidatoria y recaudatoria en cabeza del agente de retención (RG 1261, arts. 16/20 - B.O. 18/4/02 y modif.) y ni siquiera impone al contribuyente de hecho la obligación de inscribirse como tal, -tener en cuenta que la reglamentación del impuesto lo exime de presentar declaraciones juradas si se hubiese retenido el impuesto correspondiente (decreto n° 1.344/98, art. 1° , inc. a)- por el otro lado incorpora el caso excepcionalísimo del inciso c.1 del art. 14 (al cual me referiré más adelante), y exceptúa al empleado contribuyente de cubrir la declaración jurada, ya que la confección del F. 649 compete al agente de retención que practicará la liquidación final, debiendo entonces limitarse el dependiente a consignar los importes de las retribuciones obtenidas de otros empleadores así como los que corresponden a las deducciones a que legalmente tiene derecho., en tanto los mismos no hayan sido computados directamente por el empleador agente de retención, tales como los aportes previsionales, de obra social, cuotas sindicales y otros de características afines, enunciados en el Anexo III de la R.G. 1261.

Debe tenerse en cuenta que conocida doctrina ha sostenido que "El carácter de responsable debe emanar de una ley porque sólo ésta puede crear obligaciones según el art. 19 de la Constitución Nacional; y por ello resulta objetable el art. 22 de la ley que comentamos (N° 11.683), en cuanto deja librada a la AFIP la facultad de establecer qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención, por importar una delegación de facultades y prestarse al abuso" (Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine: "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Edit. Lexis Nexis, Bs. As., 2005, pág. 235).

IX. En el caso que se está examinando, la acción fiscalizadora fue dirigida contra la empleada del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires que aquí recurre. Es decir, que el organismo recaudador enfocó su pretensión en el contribuyente de hecho y no en el de derecho, como tendría que haberlo hecho atento las características del régimen de retención en la fuente vigente, a que se refiere la ya comentada RG 1261. El "per saltum" realizado por el organismo recaudador no reconoce como causal ninguna declaración errónea ni incumplimiento de las formalidades establecidas que hubiera sido cometido por la apelante, por lo que entonces, no sólo no se justifica el procedimiento empleado, sino que también resulta aberrante.

Téngase en cuenta que la administración tributaria en ningún momento le exigió a la dependiente la presentación de declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, que fue el sistema instaurado a partir de 2008 mediante la puesta en vigencia de la R.G. 2437 para extender al empleado las responsabilidades atribuidas al empleador en caso de errores u omisiones. No surge de las actuaciones administrativas cumplidas que alguno de los requerimientos que le fueron formulados incluyera presentar declaraciones juradas.

Ha dicho este Tribunal que "En materia de responsabilidad solidaria la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir el Fisco Nacional, únicamente pueda hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido" (Sala "A" in re "Barrenechea, Ignacio José M.", sentencia del 16/6/98).

El motivo invocado para ajustar en más el impuesto ya retenido, fue no haber computado los otros ingresos que a juicio del Fisco se hallan alcanzados por el tributo y que el agente de retención no incluyó como gravados en el F. 649. Como puede advertirse, aquí surge un detalle muy significativo para el

juzgamiento de la causa, consistente en que los importes en cuestión no fueron omitidos por la contribuyente. Porque al no corresponderle declarar los ingresos obtenidos de su único empleador, la sustracción que éste practica de parte de los mismos a la materia imponible, responde en este caso a directivas impartidas al agente de retención por su superioridad y cuya inobservancia constituiría un supuesto de alzamiento contra autoridades jerárquicamente más prominentes.

En efecto, ha sido la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, la que por Acordada N° 4385 del 20/12/2000 instruyó a las subsecretarías de administración del Poder Judicial para que a fin de practicar las liquidaciones del impuesto a las ganancias de su personal se excluya de la base imponible los rubros denominados "gastos funcionales", "bonificación especial", "bloqueo de título", así como las "bonificaciones" por antigüedad y permanencia proporcionales a los referidos ítems, criterio que resultó aplicado también al Tribunal de Cuentas (ver prueba informativa a fs. 72/105). Y para resolver en la forma comentada, la Corte Provincial no ha hecho más que seguir los lineamientos fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su Resolución del 30/4/87 y en la Acordada N° 56/96, decisiones que han consagrado la exclusión de la base imponible del impuesto a las ganancias de los conceptos retributivos denominados "reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función", "compensación jerárquica", "dedicación funcional" y "bonificación" por antigüedad proporcional a dichos rubros, aún después de entrar en vigencia la ley N° 24.475 (B.O. 31/3/95) por la que se retacearon una serie de deducciones detalladas en el art. 99 de la ley del tributo, interpretando que las mismas se encuentran incluidas dentro de los alcances del art. 82, inc. e) de la citada ley (ver prueba de oficios a fs. 81/82).

En estas condiciones, y teniendo en cuenta estos antecedentes, resulta incomprensible que el accionar de la administración tributaria destinado a recaudar, se haya dirigido contra una empleada de un tribunal provincial, cuando debió hacerlo contra su agente de retención legitimado por la ley y por la entonces vigente R.G. 1261. De ninguna manera puede obviarse el hecho de que por ley (N° 11.683, art. 8°, inc. c), los agentes de retención responden por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la AFIP en tiempo y forma legal. Además, el Fisco ha contrariado en los hechos sus propios actos, atento haberse dirigido antes en una tentativa de características similares a la que aquí se examina, contra el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Rio Negro, en su condición de agente de retención del tributo y no contra alguno de sus componentes, la que derivó en la causa N° 25.652-1 resuelta por este TFN el 11/9/06.

Por otra parte, cabe tener presente que "La obligación del fisco de actuar con arreglo a derecho, instando los procedimientos tendientes a percibir el tributo debe entenderse que no puede quedar circunscripta a una aplicación indeliberada de la letra de la ley, sino que requiere que se tengan en cuenta los criterios sobre constitucionalidad de las normas sentados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que es el órgano del Estado situado a la cabeza del Poder Judicial y, por lo tanto, la máxima autoridad estatal y última palabra en materia de aplicación e interpretación del Derecho. Cualquier criterio jurídico de otros organismos estatales que discrepe con el de la Corte, si bien, puede valer como opinión, debe subordinarse institucionalmente a la posición de aquella" (Procuración del Tesoro, Dictamen N° 48 del 26/3/98 - T° 224:284).

El compromiso de actuar conforme a derecho, a que se refiere el párrafo anterior, se vincula con lo dispuesto en el inciso c.1) del art. 14 de la RG 1261, cuyo análisis se retorna ahora (ver penúltimo párrafo del considerando precedente), ya que esa norma exige al empleado "cumplir con las obligaciones de determinación anual e ingreso del impuesto a las ganancias en las condiciones, plazos y formas establecidas en la Resolución General N° 975, cuando: 1. El empleador no practicare la retención total del impuesto del período fiscal respectivo, hasta los momentos previstos en el artículo 16 de la presente....".

Vale decir que, mientras por un lado la norma que se analiza libera al empleado de las tareas inherentes a la liquidación e ingreso del impuesto que le corresponde oblar, haciéndolas recaer sobre el empleador-agente de retención, por otro lado pretende que el empleado se constituya en controlador de la manera como su empleador actúa, del mismo modo que lo haría el propio Fisco, hasta que aquél presente la declaración jurada final del período. Esta concepción utilitarista debilita notoriamente la eficacia del

instituto retentivo, porque confunde su esencia y lo torna errático.

No hay dudas de que la exigencia examinada peca de poco realista y de utópica, ya que prácticamente es imposible hacerla cumplir de la forma como el ente recaudador la ha concebido.

Esa disposición que se mantiene hoy aún más rigurosamente agravada (ver RG 2437, art. 11, inc. c.1-), implica un exceso que la pone en crisis a causa de su inviabilidad. Resulta contrario a un elemental principio de justicia que el contribuyente que no puede sustraerse a la retención, se vea afectado por la actuación del agente y por si fuera poco, estar obligado a ejercer una suerte de superintendencia sobre el mismo. Adviértase que la misma Administración Tributaria ha relevado de esa obligación a los empleados sometidos a retención durante el ario 2010 [R.G. 3008, art. 2º, párrafo 2 (B.O. 4/1/11)1

En consecuencia, fundar en tan controvertida norma el accionar fiscalista para determinar de oficio y exigir el pago de diferencias de impuesto a quien se encuentra sometido al sistema de retención en la fuente, sin haber efectuado un reclamo previo al agente de retención, no se ajusta a derecho y por lo tanto, el procedimiento empleado por el organismo en la ocasión no resulta admisible.

X. Por la forma como se resuelve la consideración de la multa aplicada conforme con el art. 45 de la ley de rito se ha tornado abstracta. No obstante lo cual, entiendo que la conducta de la encartada en la ocasión, no es merecedora de reproches que la hagan pasible de ninguna sanción, dado que el sistema de recaudación del tributo que le corresponda oblar, es coercitivo y prescinde de su intervención.

XI. Atento las consideraciones que anteceden corresponde revocar la resolución recurrida en todas sus partes, con costas.

El doctor Buitrago dijo:

Que adhiere a las conclusiones del voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

Revocar la resolución recurrida en todas sus partes, con costas.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite de conformidad con lo previsto por el art. 59 del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. — Sergio Brodsky. — Ignacio Josue Buitrago

Fuente: LA LEY ON LINE