

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 13/17
Buenos Aires, 14 de setiembre de 2017
Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Rentas de cuarta categoría. Trabajo en relación de dependencia. Régimen de retención. [Res. Gral. A.F.I.P. 4.003/17](#). Empleadores. Organismos públicos que omitieron actuar como agentes de retención. Determinación de oficio. Facultades de la A.F.I.P.

Sumario:

En términos generales, en el marco de regímenes de retención en la fuente, frente a la omisión del agente de retención de actuar en tal calidad cuando debió hacerlo, la Administración Tributaria se encuentra habilitada para determinar el tributo omitido sea en cabeza del contribuyente o bien del agente de retención que no actuó como tal; y en ese sentido la condición de organismo público que pudiera revestir el contribuyente o responsable no obsta al desarrollo por parte de esta Administración Federal de las facultades de verificación y fiscalización que le atribuye la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones).

Texto:

I. Vienen estas actuaciones de la Subdirección General ..., en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. .../..., a fin de que se emita opinión respecto de la procedencia de centrar las acciones de fiscalización sobre los organismos públicos provinciales que, como empleadores, omitieron practicar retenciones en su calidad de agentes de retención del impuesto a las ganancias –cuarta categoría– a sus dependientes, en vez de dirigirlas hacia estos últimos.

II. Conforme surge de fs. ..., la presente consulta tiene origen en la inquietud de la División ... a partir de lo propiciado en la Actuación Nº .../16 (DI ...) –entre otras– en cuanto a la adopción de los cursos de acción necesarios para resguardar el interés fiscal comprometido respecto de la gravabilidad de las remuneraciones percibidas por los vocales pertenecientes a los Tribunales Fiscal de Apelación y de Cuentas de la provincia de Buenos Aires.

Lo anterior, a partir de haber sido compartido tal temperamento por la Dirección Nacional de Impuestos y la Dirección General de Asuntos Jurídicos del entonces Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la abstención de la Procuración de Tesoro de expedirse sobre el punto por estar en discusión en sede judicial y la inexistencia de un pronunciamiento judicial firme en sentido contrario al temperamento sustentado.

En tal sentido, siguiendo lo consignado en el dictamen del servicio jurídico de origen –fs. ...– y que confirma lo precedente, con relación a la temática señalada, habrían sido dictadas diversas determinaciones de oficio respecto de integrantes de los aludidos Tribunales ..., ante la falta de presentación de declaraciones juradas e ingreso del impuesto a las ganancias –cuarta categoría–, por distintos conceptos percibidos por los que sus empleadores omitieron retener por considerarlos exentos del impuesto por aplicación de acordadas judiciales –Res. S.C.J. 4.385/00 (P.B.A.) y AA. C.S.J.N. 20/96–.

Al respecto, refieren que tales determinaciones fueron apeladas ante el Tribunal Fiscal de la Nación y están pendientes de resolución, individualizando un caso resuelto en forma contraria al Fisco, confirmado por la Cámara Contencioso Administrativa Federal –Sala V– y objeto de recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia Nacional, pendiente a la fecha –Carne Mónica Viviana, vocal del Tribunal Fiscal de Apelaciones bonaerense, fs. ... vta.–.

Ahora bien, frente a las acciones fiscalizadoras a adoptar, el área operativa de origen entiende que deberían centrarse sobre quienes revisten la calidad empleadores (Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires y Ministerio de Economía –Dirección de Administración Contable–, trayendo a colación el fallo firme recaído en Autos “Beato Alba Raquel (T.F. 33270-1) c/D.G.I.” –C.N.A.C.A.F., Sala V, del 18/9/12–.

Es que, en ese fallo, se cuestionó que el procedimiento de determinación de oficio hubiera sido sustanciado contra una funcionaria del Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires sin la participación de este último, con la consideración 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 ... Ello es así, pues no cabe exigirle 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 parte del poder público y, respecto del funcionario o empleado, también actúa en representación del Estado, del que forma parte” (voto del Dr. Alemany).

No obstante, dada la relevancia institucional determinada por los sujetos a las que irían dirigidas, consulta sobre la procedencia de cursar tales acciones fiscalizadoras (fs. ...), conforme lo precisado por la Subdirección General ... a fs. ...

A fs. ... obra la intervención de la Dirección de ... que encuadró la consulta en el pto. 3.2.1 de la Instr. Gral. A.F.I.P. 7/07.

III. En atención a la intervención solicitada, cabe realizar las siguientes consideraciones:

En primer término, en lo relativo a la posibilidad de fiscalizar y determinar de oficio en cabeza del empleador en su calidad de agente de retención el gravamen que omitió retener a su dependiente en concepto de impuesto a las ganancias –cuarta categoría–, cabe recordar que ya en la Actuación Nº .../08 (DI ...) –citada por el área técnica y cuya copia se adjunta– esta área asesora, sostuvo que “... esta Administración está habilitada para obtener el ingreso de la deuda fiscal ya sea por determinación al responsable solidario (agente de retención) –quien tendrá una acción de reembolso frente al contribuyente toda vez que quien debe soportar pecuniariamente en su patrimonio el peso del impuesto es únicamente el destinatario legal tributario– o por determinación al contribuyente directamente, correspondiendo al área que tiene facultades para llevar adelante el procedimiento decidir a cuál de los dos sujetos obligados le efectuará el reclamo del impuesto adeudado” –el resaltado no corresponde al original–.

Lo anterior, a partir de considerar la sistematización adoptada por la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) en términos de responsabilidad solidaria entre el agente de retención/percepción y el contribuyente, con especial énfasis en que para esos supuestos no fue contemplada subsidiaridad o “beneficio de excusión” alguno –arg. arts. 6, inc. f) y 8, inc. c)–.

En tales términos, y sin perjuicio de las demás críticas que el fallo “Beata Alba Raquel” citado puede ameritar, sus fundamentos conllevan lisa y llanamente –cuanto menos desde lo procedimental– a dejar de lado las atribuciones que la ley ritual asigna a este organismo, desatendiendo la naturaleza federal que dicha norma reviste, para asignar –en definitiva– un tratamiento especial o procedimiento sesgado no previsto en la ley para supuestos en que los agentes de retención resulten organismos públicos provinciales; por lo que dicho pronunciamiento no podría –al menos por sí solo–, modificar la interpretación que de la leyes tributarias ha sustentado esta repartición.

Igualmente, resultando posible –como se vio de acuerdo con el criterio de la propia Actuación Nº .../08 (DI ...) que motivara la remisión a esta instancia– fiscalizar y determinar el impuesto omitido en cabeza del empleado en relación de dependencia como contribuyente o de su empleador por su omisión de actuar como agente de retención, la elección del curso de acción a seguir hace una cuestión de estrategia a evaluar por el área operativa que excede la competencia de este servicio asesor.

A todo evento, es dable tener presente que respecto a la procedencia de fiscalizar organismos públicos de jurisdicciones locales, esta área se expidió en la Actuación Nº .../... (Di.A.L.I.R.) –referida al Poder Judicial de ...–, en la que, atendiendo a las previsiones del art. 35 de la Ley de Procedimiento Tributario, apreció que “... no haciendo la ley distinciones, como las provincias y sus dependencias pueden ser sujetos de los deberes tributarios –esto es, contribuyentes o responsables–, la Administración Federal puede verificar el cumplimiento que de dichos deberes hayan realizado, ejerciendo al efecto, entre otras, las facultades que precisamente le acuerdan los arts. 33 a 36 de la ley de rito fiscal, invocadas en los requerimientos cursados ...” –el resaltado es propio–.

En ese sentido, se remarcó que “... esta Administración Federal no se encuentra impedida de efectuar requerimientos y/o intimaciones a un organismo de una provincia, en ejercicio de sus amplias facultades de verificación y fiscalización, ni –en su caso– efectuar las determinaciones de oficio pertinentes”; para lo cual se recordó que “... las potestades tributarias delegadas por las provincias en la Nación implican la posibilidad de aplicar a la obligación tributaria sustantiva, el régimen procesal pertinente establecido en el caso por la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones)”, agregando que: “... por aplicación de disposiciones constitucionales (cfr. arts. 121, 75/inc. 2 de la Constitución Nacional), las provincias, aunque gocen de todas las facultades no delegadas expresamente a la Nación, frente a las delegadas deben respetar y, en ese sentido, no alterar las leyes federales dictadas en materia impositiva, abarcándose con esta locución, no sólo a las leyes de los impuestos nacionales propiamente dichas, siendo también a la Ley de Procedimientos Tributarios –cfr. Nota Nº .../03 (DI ...)–”.

En otras palabras, la condición de organismo público nacional, provincial o municipal que pudiera revestir un contribuyente o responsable no obsta al ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, así como de las acciones para –en su caso– determinar de oficio la materia imponible, propias de esta Administración Tributaria.

En síntesis, se reitera que, en términos generales, en el marco de regímenes de retención en la fuente, frente a la omisión del agente de retención de actuar en tal calidad cuando debió hacerlo, la Administración Tributaria se encuentra habilitada para determinar el tributo omitido sea en cabeza del contribuyente o bien del agente de retención que no actuó como tal; y en ese sentido la condición de organismo público que pudiera revestir el contribuyente o responsable no obsta al desarrollo por parte de esta Administración Federal de las facultades de verificación y fiscalización que le atribuye la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones).