



NEUQUEN, 28 de agosto de 2018

Y VISTOS:

En acuerdo estos autos caratulados: **"BIBOW JULIA TERESA Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO"**, (JNQFA1 EXP N° 100117/2017), venidos en apelación a esta **Sala III** integrada por los Dres. Marcelo Juan **MEDORI** y Fernando Marcelo **GHSINI** con la presencia de la Secretaria actuante Dra. Audelina **TORREZ** y, de acuerdo al orden de votación sorteado, **el Dr. Medori, dijo:**

I.- Vienen los presentes en virtud del recurso de apelación deducido por los actores contra la sentencia de fecha 25 de junio de 2018 obrante a fs. 675/682 y vta; piden se revoque y se haga lugar al amparo, con costas.

Expresan que la acción contra el Instituto de Seguridad Social de Neuquén se inició con el objeto de que se le ordene, se abstenga de retener sumas de dinero imputados al impuesto a las ganancias (art. 79 inc. c) de la Ley 20628 Ganancia de la cuarta categoría -de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios) de los haberes que perciben los representados en su carácter de jubilados del Poder Judicial de la Provincia de Neuquén.

Argumentan que dicha retención carece de causa legal que la justifique a partir de la reforma practicada por el art. 1 acápite 5 de la ley 27346 y lesiona con arbitrariedad e ilegalidad manifiesta los derechos y garantías de la Constitución Nacional y los instrumentos internacionales sobre Derechos Humanos incorporados a nuestro ordenamiento.

Refieren que conforme los Acuerdos del T.S.J N° 2942/95, 3002/96, 3035/98, 3672/03 y N° 3862/09 durante el tiempo en que se desempeñaron como activos empleados del poder judicial de la Provincia de Neuquén no tributaron el



impuesto a las ganancias de la cuarta categoría por encontrarse legalmente exentos junto con el resto de los Magistrados y Funcionarios del Poder Judicial Provincial; que recién a partir de que accedieron al beneficio jubilatorio a través del sistema de retención, el I.S.S.N comenzó a retener de los haberes jubilatorios los importes correspondientes al impuesto a las ganancias en virtud de las previsiones del art. 79 inc. c) de la ley 20068 (T.O. por Decreto N° 649/1997).

Destacan que a partir de la sanción de la Ley Nro. 27346 (B.O. 27/12/2016) se modificó expresamente la regulación del art. 79, señalándose que la vigencia de la norma sería a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017; concretamente que las ganancias de la cuarta categoría involucran a los Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial en la medida de que su designación -se haya producido a partir del 2017- y las jubilaciones continúan gravadas por dicho impuesto en la medida de que tengan -su origen en el trabajo personal y que durante su periodo de actividad- hayan estado sujetos al pago del impuesto.

Alega que a partir de la reforma implementada por la ley 27346 no corresponde que el I.S.S.N retenga este impuesto por cuanto la causa legal que autorizaba la retención, ha desaparecido, por lo que realizar hoy tal retención, deviene indebida, encausada e ilegal que incluso compromete administrativa y penalmente la responsabilidad del funcionario que así lo haga.

Indican que la retención del tributo representa una significativa afectación patrimonial por cuanto representa una detracción mensual que oscila entre los siete mil pesos \$7000 y los veinte mil pesos (\$20.000) según



el ingreso y periodo que se trate; y que se encuentra acreditado que la vía administrativa fue intentada por medio del Sindicato que nuclea a los representados (Sindicato de Empleados Judiciales del Neuquén Sejun) siendo rechazada mediante la Disposición Nro. 760 emanada por el Administrador General de dicho ente.

Agravia a los recurrentes la afirmación del A quo en punto a que el I.S.S.N cuenta con un margen de discreción para la interpretación y aplicación de la norma, en los aspectos en que el órgano recaudador no hubiera dado directivas resultando equivocada dado que en materia tributaria rigen el principio de legalidad y taxatividad en virtud de los cuales, tanto la percepción como la retención de un tributo, solo resultan procedentes en la medida en que esté previsto en una ley y en la medida y la forma en que lo prevea la ley.

Criticán que contrariamente a lo sostenido por el sentenciante, ni la demandada ISSN ni la propia AFIP cuentan con potestades discrecionales para decidir o interpretar en materia tributaria sino que por el contrario deben ceñir su acción a lo expresamente establecido en la ley; que el principio de legalidad o de reserva de ley rige en forma absoluta (arts. 4, 17, 19, 52, 75 incisos 1 y 2, 76 y 99 inciso 3 de la CN) por lo tanto la afirmación de que la discrecionalidad de la demandada se ve condicionada por la reglamentación y las instrucciones que haya impartido la AFIP resulta inválido toda vez que el órgano recaudador (AFIP) no tiene capacidad interpretativa y tampoco puede ordenarle al ISSN que retenga por las dudas.

Aducen inexistencia de potestad reglamentaria en cabeza de la AFIP, y que incluso al momento de interponer la acción de amparo si bien el órgano recaudador puede tener



alguna potestad reglamentaria respecto de aspectos adjetivos a la materia tributaria, claramente la determinación del alcance del tributo o los supuestos de percepción de éste están fuera de su alcance reglamentario, no solo por aplicación del principio de legalidad y taxatividad sino por la expresa interdicción que pesa sobre el legislador en delegar la función legislativa conforme el art. 76 de la Constitución Nacional y la prohibición de reglamentar en materia tributaria expresamente determinada el art. 99, inciso 3, párrafo tercero de la Constitución Nacional siendo esta una de las principales razones utilizadas para plantear la acción de amparo y que no obstante ello, la sentencia no analiza sino que parte de supuestos facticos normativos falsos que suponen potestades reglamentarias inexistentes y márgenes de discrecionalidad violatorias de los principios de legalidad, taxatividad e interdicción de delegación y reglamentación establecidos en la Constitución Nacional en franca violación del derecho de propiedad y de las garantías de especial protección de la jubilación y el salario.

Afirman que la interpretación que adopta la sentencia es absurda por resultar tautológica, siendo errónea la afirmación del A quo en punto a que el texto del art. 79 de la ley 20628, es interpretable de diversas formas -como lo hace la demandada- y que la alocución "hayan estado sujeto al pago del impuesto" no refiere al trabajo personal como actividad alcanzada sino a las jubilaciones, pensiones, subsidios y retiros a los que alude la norma en primer término.

Citan en apoyo a su petición lo resuelto por esta Alzada, Sala II en autos "Haedo Elizabeth Noemí c/ I.S.S.N s/ amparo" (Expte nro. 100002/17) donde se sostuvo que "en otras palabras el hecho imponible para la tributación



del impuesto a las ganancias para el supuesto de la amparista es la percepción de una jubilación que tenga su origen en el trabajo personal y que haya estado sujeta en esa oportunidad al pago del impuesto”.

Concluyen que como hipótesis principal se postuló, conforme el criterio citado supra que la modificación de la ley de ganancias había hecho desaparecer el hecho imponible en el caso de los jubilados judiciales y, como hipótesis secundaria que en el caso de que mediaren dudas sobre esta postura el I.S.S.N debía abstenerse de realizar retenciones hasta tanto medie un pronunciamiento jurisdiccional que lo autorice pero que pese a la sencillez del planteo la sentencia omite analizar estas cuestiones limitándose a afirmar que no se encuentra plasmado el requisito de ilegalidad manifiesta como causal de procedencia del amparo dado que se trata de una cuestión “interpretable” y que el ISSN había cumplido directivas de la AFIP.

Argumentan que ningún órgano ejecutivo (sea centralizado o descentralizado) esta investido de potestades para determinar el alcance de un impuesto o para determinar los sujetos obligados al pago dado que es una tarea atribuida al órgano legislativo por la Constitución, resultando evidente que si la legislación es dudosa o interpretable, - tal como sostiene el a quo-, lo que corresponde es, que un órgano jurisdiccional proceda a su determinación a través de un proceso que garantice adecuadamente el debido proceso legal y esta determinación de ser hecha de manera previa a la retención. Y que así, la ilegalidad manifiesta está dada o bien porque se retiene sin ley que autorice (hipótesis principal) o por que se retiene en base a una interpretación unilateral efectuada por un órgano incompetente (hipótesis subsidiaria).



Piden se revoque el fallo apelado por cuanto el Magistrado no identificó adecuadamente el tema decidendum, toda vez que dedicó sus esfuerzos argumentativos a analizar erróneamente la conducta de la contraparte omitiendo analizar las dos hipótesis coadyuvantes planteadas por el recurrente; con costas a cargo de la parte demandada.

II.- Corrido el traslado de los agravios, contesta el demandado a fs. 695/399 y vta. y solicita se declare desierto en los términos del art. 265 del C.P.C y C.

Manifiesta que las acciones deben ser interpuestas en el fuero federal ante la Administración federal de Ingresos Públicos, que tiene a su cargo instrumentar o expresar a través de dictamen vinculante, la aplicación o interpretación de las nuevas modificaciones de la ley 27346; y que ante la palmaria falta de legitimación pasiva y competencia respecto al análisis o alcance de una ley nacional, podrá observarse que el supuesto agravio de la actora resulta inexistente.

Afirma que la interpretación nacional resulta desajustada a derecho dado que no resulta implícito que los funcionarios o empleados judiciales cuando se jubilen se encuentren exentos del impuesto a las ganancias cuando hubiesen ingresado con anterioridad al año 2017; resaltando que las exenciones deben ser legales y no surgir de interpretaciones análogas o por omisión que claramente no corresponde al I.S.S.N interpretar ni a la juez de grado por no resultar competente.

Arguye que el análisis a realizar en el caso se circunscribe a evaluar la conducta del ISSN como agente de retención y a establecer si en forma arbitraria y manifiesta se ha apartado de las disposiciones legales o de las instrucciones que imparte el ente recaudador por lo que no



puede cuestionarse la validez de la norma tributaria ni la correcta interpretación de la misma en caso de que hubiera dudas razonables, pues tal debate debe necesariamente darse ante el fuero federal y con participación del órgano recaudador en el proceso (art. 2 inciso 6 de la ley 48).

En punto al agravio referido a la inexistencia de potestad reglamentaria en cabeza de la AFIP dice que es curioso que la propia actora se exprese sobre dicho ente cuando no es parte en autos y maliciosamente no la ha citado a los mismos a fines de evitar el fuero federal; y que solo ha de determinarse si dentro del margen de discrecionalidad que el ISSN tiene como agente de retención ha incumplido normas legales o directivas del órgano recaudador cuya interpretación, es incuestionable ya que el debate relativo al alcance de las leyes federales o las resoluciones administrativas dictadas del órgano recaudador excede el ámbito de incumbencia de este proceso (arts. 7, 8, 9 y ccdtes del Decreto 618/97).

Afirma que la a quo ha valorado correctamente el accionar del ISSN la prueba producida en autos manteniendo el criterio jurisprudencial de la Sala I y II de la Cámara de Apelaciones en autos "Buteler Miguel c/ I.S.S.N. s/ amparo (Expte Nro 507102/2015); y que el recurrente reitera la errónea interpretación del art. 79 inciso c de la ley 20628 citando jurisprudencia que no se encuentra firme por estar pendiente de resolución en el T.S.J. ("Haedo") intentando mediante esta vía discutir la interpretación de una ley nacional cuando no corresponde no solo por la vía (proceso sumarísimo) sino también por el fuero por resulta ser claramente federal.



Consecuentemente, solicita se rechace el recurso de apelación intentado por la parte actora con expresa imposición de costas a su cargo.

III.- Ingresando al análisis de la cuestión planteada resulta que la decisión impugnada resolvió rechazar la acción de amparo interpuesta por los agentes del Poder Judicial provincial jubilados a cuyos haberes se les detrae el porcentaje del impuesto a las ganancias, por considerar que el ISSN actúa como agente de retención y en tal calidad, conforme el art. 8 de la ley 11.683, responde con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, por las sumas que omitiera retener o dejare de pagar a la Administración Federal de Ingresos Públicos; que la conducta del órgano provincial no puede calificarse de manifiestamente ilegítima o arbitraria por lo señalado en el punto anterior, y limitado a cumplir con los criterios establecidos por la AFIP, que limitan su discrecionalidad interpretativa en la materia, fundamentalmente la opinión consultiva acompañada, aún cuando no tenga carácter vinculante; que el reclamo debe dirigirse no contra el agente de retención, sino contra el organismo recaudador que imparte las directivas; y que no existe una ilegitimidad manifiesta porque si bien podrían propugnarse varias cuestiones relativas a la forma en que debe interpretarse el inc. c) del art. 79 de la ley 20.628 que resultan discutibles y que no corresponde zanjar en este proceso de amparo tramitado ante la justicia provincial y sin participación del órgano recaudador.

IV.- Que en principio procede atender y emitir pronunciamiento respecto al memorial de los actores, estimando que a tal fin la pieza recursiva cumple con los recaudos del art. 265 del CPCyC para concretar la crítica a la sentencia de grado.



Luego, abordando el cuestionamiento, resulta que se encuentra acreditado que los actores a través de la entidad sindical que los representa (SEJUN) y en su carácter de jubilados del Poder Judicial de la Provincia del Neuquén, promovieron reclamo administrativo solicitando la inmediata aplicación de la Ley 27.346 que en su art. 1º modificó al inc. a) del 79 de la Ley de impuesto a las ganancias, por resultar alcanzados por dicha norma conforme a que no tributaron mientras estuvieron activos, en consonancia con lo regulado en el inc. c) del mismo artículo, de tal forma de que se cesara en la retención del tributo, con inmediata reliquidación y se proceda a su reintegro.

Que mediante Disposición Nº 760/17 de fecha 04 de agosto de 2017 (fs. 67/68), el organismo previsional lo rechaza señalando que la reclamante ha realizado una interpretación errónea de la modificación introducida por la ley, pretendiendo que no se encuentran alcanzados por el tributo aquellos que hubieran ingresado con anterioridad al 01/01/17, porque la incorporación legal hace mención al término pago y no al d gravado o no gravado, y tuvo como motivo mantener la dispensa de los magistrados que venían siendo tratados como sujetos exentos del impuesto, sobre lo que no se hacía mención legal; que el Poder ejecutivo no ha reglamentado los artículos, y no procede que lo haga su parte que es solo agente de retención, debiendo acatar la disposición legal y aplicar la normativa vigente, que el que realiza; que de ver la AFIP quien debe resolver la cuestión y/o en todo caso la Justicia Federal; que su parte no debe ni puede emitir resolución administrativa al respecto, limitando u actuar simplemente a efectuar la retención ordenada por ley.



Que con motivo de semejantes presentaciones realizadas por dependientes que no habían sido alcanzados por el impuesto a las ganancias mientras se encontraban en actividad, conforme al régimen de exención derivado de la Acordada N° 20 de la CSJN, y que al pasar a la pasividad se le comenzaron a aplicar las retenciones, y con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 27.346, esta Sala III sostuvo que:

Si "el amparista dependiente de la administración pública provincial nunca había sido considerado un sujeto alcanzado por el impuesto a las ganancias, y no existía controversia en que la retención fue cumplida por la accionada a partir de la primera liquidación mensual con apoyo en la previsión del art. 79 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 649/97) que en su inciso c) contempla como alcanzados los ingresos derivados de jubilaciones, pensiones, retiros y otros beneficios previsionales que tengan origen en el trabajo personal, así como que la admisión se cumplía conforme la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 y Resolución General AFIP N° 2437, que designa a los empleadores como agentes de retención ...

"Que abordando las cuestiones traídas a entendimiento, y relacionado con las tutelas descriptas, el artículo 14 bis, tercer párrafo de la Constitución Nacional establece que el Estado deberá otorgar los beneficios de la seguridad social "que tendrá carácter de integral e irrenunciable", así como que una ley establecerá "jubilaciones y pensiones móviles", mientras que la Carta Magna Provincial en el Capítulo II de la Primera Parte, "GARANTIAS SOCIALES" incluye que "El trabajo es un deber social y un derecho reconocido a todos los habitantes. Cada



habitante de la Provincia tiene la obligación de realizar una actividad o función que contribuya al desarrollo material, cultural y espiritual de la colectividad, según su capacidad y propia elección. Al ejercer esta actividad, gozará de la especial protección de las leyes, las que deberán asegurar al trabajador las condiciones de una existencia digna (art. 52); "La legislación social garantizará un nivel decoroso de vida para el trabajador y su familia. Además tendrá un carácter orgánico y sistematizado para que, mediante la creación de fuentes de trabajo que posibiliten la ocupación plena, establezca las condiciones para hacer efectivo este derecho y lo garantizará mediante la indemnización a la desocupación forzosa" (Art. 53) y "La Provincia, mediante la sanción de leyes especiales, asegurará a todo trabajador en forma permanente y definitiva lo siguiente: ... c. Jubilaciones y pensiones móviles, que no serán menores del ochenta por ciento (80 %) de lo que perciba el trabajador en actividad" (Art. 54).

"Que atendiendo a los agravios vertidos conforme antecedentes fácticos y jurídicos colectados, cabe concluir liminarmente que en el presente proceso no es la vía para dirimir la naturaleza de la prestación jubilatoria del trabajador que accede a la pasividad en orden a lo preceptuado por la Ley 20.628 que regula el impuesto a las ganancias - es decir si se trata de una retribución equiparable a los ingresos originados en el trabajo personal, o, por el contrario, es "el cumplimiento del débito que la sociedad tiene para con el jubilado que fue protagonista del progreso social en su ámbito y en su época, que consiste en hacerle gozar de un beneficio, luego de haber transcurrido la vida activa y en momentos en que la capacidad laboral disminuye o desaparece" según la Cámara Federal de Corrientes



en la causa "Barbis"-, sino deslindar si los mecanismos utilizados para aplicar la retención derivada de las normas nacionales citadas, al implicar disminución de la suma reconocida, han transcurrido por la vía que garantizaran el derecho de aquel emanado de un régimen o sistema antecedente que le otorgó un particular status tutelado constitucionalmente; es en tal punto, en que la conducta de la accionada emerge arbitraria frente a lo unilateral y novedoso que representa para el afectado la ejecución instantánea que viene cuestionada cuando la misma tarea como activo no mereció afectación; así lo analiza y concluye correctamente el juez de grado, y en el mismo sentido el antecedente emanado de esta Alzada ("Cordero").

"Que la propia naturaleza de las previsiones y tutelas consagradas obstan a que puedan ser desvirtuadas, alteradas o modificadas restringiendo sus alcances, sea en su reglamentación como a través de actos de las autoridades que las apliquen -como el que viene cuestionado-, y en el supuesto que por su consecuencia se derive afectación de los derechos reconocidos al beneficiario de un crédito asistencial dentro del marco delimitado por las normas descriptas, la plenitud de aquellas se exterioriza garantizando las vías para repelerlos, aún frente al mismo Estado interesado en su cumplimiento, por la sencilla razón del carácter alimentario, esencia del haber previsional, y desde que la persona es obligada durante su etapa activa a contribuir por anticipado en vistas a la proporcional futura prestación prometida dentro de un sistema solidario con sus pares. Tan es así que lo confirma la manda constitucional cuando impone una evaluación constante de armonización entre los sectores activos y pasivos para evitar su



desnaturalización y la razonable aptitud para cumplir efectivamente su fin asistencial.

"Que finalmente, en relación a la crítica a la imposición en costas, atendiendo a los términos del responde y resultado del proceso, no se comprueba elemento objetivo acreditado que permita desvirtuar el principio general emanado del art. 23 de la ley especial de amparo N° 1981, y excepcionarlo conforme las pautas contenidas en la segunda parte del art. 68 del CPCyC..." ("MOLIA ANGEL C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO" (Expte. 468.787/12- Sent. 14.11.2012 - entre otros).

A tal argumentación se sumó el análisis del Juez Federal Barreiro donde propicia la declaración de inconstitucionalidad del inciso c) del art. 79 de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97) y describe como hecho imponible el pago de jubilaciones a los fines de la percepción del impuesto a las ganancias, en la sentencia del 24 de febrero de 2017 dictada en la causa "Fornari, Silvia Cristina - López, Silvia Liliana c/ Estado Nacional - Administración federal de Ingresos Públicos s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad"(Expte. N° FGR 21000305/2012/ CA1-Cámara Federal de General Roca):

"... que la ubicación sistemática del impuesto a la percepción de jubilaciones y pensiones dentro de la ley del IG no predica, por sí misma e indefectiblemente, que esa sea la verdadera naturaleza de la imposición y que, más allá de su inclusión en dicha norma, configura un impuesto a la percepción de esos conceptos por el hecho mismo de su cobro, con independencia de que no sean ganancias –en los términos corrientes de nuestra lengua– o de su rotulación como tal por parte del texto legal.



En este caso estaríamos frente a una objetiva manifestación de prepotencia tributaria, desentendida de principios cardinales que gobiernan la materia y que legitiman la imposición de estas cargas públicas.

¿Por qué afirmo ello?

En primer lugar porque el principio de legalidad quedaría así relegado a la mera constatación formal de si el tributo –concebido del modo arriba señalado– está o no previsto en la ley y dar por salvada la exigencia con esa sola y superficial mirada, menguando la importancia del mandato legislativo que no puede ser afincado en la arbitraria inclusión de una iniquidad dentro de un texto normativo, pretendiendo que quede purgada en base, justamente, a esa inclusión. Elaboración concéntrica que vulnera el principio lógico de razón suficiente ya que la razón de ser de la proposición (el tributo respeta el principio de legalidad) no radicaría en una elaboración intelectual que, con un método racional, la explique, sino en el mero hecho exterior de su inclusión en el texto legal.

En segundo lugar toca examinar la implicancia del IG sobre las jubilaciones en orden al principio de capacidad contributiva, la cual no predica, per se, sobre la correspondencia de ningún tributo si el principio de legalidad es vulnerado al disponerse la imposición. Más aún, potenciales titulares de una gran capacidad contributiva (infinitamente mayor que la que poseen los jubilados) pueden ser eximidos del pago de impuestos –tal como acontece, por dar solamente un ejemplo, con los réditos financieros, o sobre la exportación de ciertos granos o, más recientemente, con el impuesto a los bienes personales, verdadera manifestación de riqueza– lo cual bien puede ser fundado en necesidades macroeconómicas. Menciono ello no a título de



crítica –dicha labor es por completo ajena a mis atribuciones y carece además de toda relevancia para adoptar esta decisión– sino porque es un hecho objetivo que demuestra que la existencia de capacidad contributiva, así como su mayor o menor entidad, no solventa per se el establecimiento de un impuesto. Concluyo así que el examen de la cuantía del haber previsional no puede utilizarse como argumento justificante de una imposición sobre ese ingreso...”

Y también: "Existe otro aspecto que juzgo de relevancia exponer. Se trata de la cuestión referida al carácter sustitutivo del haber previsional. En este sentido la Corte ha sido enfática al declarar, en más de una oportunidad, la vigencia de dicho principio para fundar el rechazo de toda inteligencia restrictiva de la obligación que la Constitución Nacional impone al Estado de otorgar jubilaciones y pensiones móviles, según su art. 14 bis y los fines tuitivos que persiguen las leyes reglamentarias en esta materia (Fallos, 331:2006 y 336:1224, consid 6°).

Ese carácter sustitutivo exige, como recaudo sine qua non, que el haber jubilatorio guarde una proporción adecuada con el salario percibido en actividad. Se ve fácilmente entonces que esa proporción se altera fatalmente, cuando la propia autoridad estatal se apropia de una porción de ese ingreso para destinarlo a la bolsa de la recaudación fiscal. Veo allí una capitulación del principio de sustitutividad cuya raigambre se ubica, sin dudas, en los derechos constitucionalmente consagrados en el ya recordado art. 14 bis, desmedro que no debe apreciarse en base a una mayor o menor incidencia del impuesto –según la cuantía de la alícuota aplicada– sino en una cuestión conceptual, o de principios: un haber jubilatorio menguado por un impuesto altera su significación económica y entonces la proporción de



éste con el haber que sustituye dejó de ser aquella que el propio Estado fijó para alcanzar el estándar de sustitutividad.

Lo que acabo de señalar va en sintonía con lo dicho por la Corte Suprema en "Barrios", al que aludí antes, (Fallos, 336:1224, consid.6º), cuando expuso: "Que esta Corte ha reconocido invariablemente las facultades del legislador para organizar, dentro de límites razonables, el sistema previsional, es decir, de modo que no afecten de manera sustancial los derechos garantizados por la Constitución Nacional (Fallos: 311:1937; 329:3089), y ha ratificado los principios básicos de interpretación sentados acerca de la naturaleza sustitutiva que tienen las prestaciones previsionales, rechazando toda inteligencia restrictiva de la obligación que impone al Estado de otorgar "jubilaciones y pensiones móviles", según el art. 14 bis de la Constitución Nacional y los fines tuitivos que persiguen las leyes reglamentarias en esta materia".

Pero eso no es todo. Agrega seguidamente el Alto Tribunal: "Que, por su parte, los tratados internacionales Pero eso no es todo. Agrega seguidamente el Alto Tribunal: "Que, por su parte, los tratados internacionales vigentes, lejos de limitar o condicionar dichos principios, obligan a adoptar todas las medidas necesarias para asegurar el progreso y plena efectividad de los derechos humanos, compromiso que debe ser inscripto, además, dentro de las amplias facultades legislativas otorgadas por el art. 75, inc. 23, de la Ley Fundamental, con el fin de promover mediante acciones positivas el ejercicio y goce de los derechos constitucionales reconocidos, en particular, a los ancianos (Fallos: 328:1602)".



Estos considerandos del fallo establecen, nada menos, la imposibilidad de aceptar como válida toda interpretación que conduzca a consagrar una restricción a la obligación estatal de otorgar jubilaciones y pensiones que, mediante la movilidad, no pierdan el carácter sustitutivo, resultado al que se llega si se acepta que esos haberes puedan ser mermados con la detracción que significa el impuesto a las ganancias. Y, además, que la franja etaria que es beneficiaria de jubilaciones y pensiones resulta amparada de un modo especial por el derecho a la progresividad en el goce de sus derechos básicos. Esto significa que las prestaciones que reciben nunca pueden evolucionar a la baja porque el estándar de vida a que arribaron en el momento de acceder al beneficio no puede, so pena de vulnerar el derecho a la progresividad, reducirse por debajo de la medida que el propio Estado estableció como punto para la sustitutividad: desde allí, jamás hacia atrás.

...Lo dicho hasta aquí perfila la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias aplicado sobre jubilaciones y pensiones por transgredir las garantías que aseguran la imposición de las cargas públicas en base a la capacidad contributiva, por vulnerar el principio de sustitutividad que anida en el art. 14 bis de la CN y por atentar contra el derecho inalienable a la progresividad en el goce de los derechos humanos básicos que aseguran los tratados internacionales vigentes en nuestro país. ..".

En este sentido, decía entonces respecto a la procedencia de la acción de amparo en la causa "MOLIA" que "al no resultar de la causa que los trabajadores pasivos, aportantes a la caja previsional demandada, nunca fueron sometidos a procedimiento alguno, incluso en la etapa de activo, ni notificado previamente, a los fines de afectar su



haber que tiene protección constitucional para destinarlo al pago de un tributo nacional, y concluir que aún cuando se haya invocado el cumplimiento de una ley, la conducta de la accionada emerge arbitraria frente a lo unilateral y novedoso que representa para el afectado la ejecución instantánea que viene cuestionada cuando la misma tarea como activo no fue objeto de retención (arts. 1 y 3 de la Ley 1981)".

IV.- Que a tenor del marco fáctico y jurídico antes desarrollado, y comprobándose que el órgano local se ha expedido en la materia, tal como y esta Sala III ya se pronunció al respecto en los presentes (Sentencia interlocutoria del 29.12.2017 -fs. 98/100), se encuentra justificada la valoración de la legitimación de las partes y la vía utilizada, considerando no controvertida la naturaleza previsional de los derechos que titularizan los actores, tutelados por las Cartas Magnas Nacional y Provincial (arts. 14 bis, 37 y 38 inc. c -respectivamente-), y fundamentalmente, en punto a que es la demandada a través de sus actos por los que concreta la interpretación legal cuando efectiviza la retención del tributo nacional, habré de adherir en punto a ello con lo decidido por la Sala II en "Haedo c/I.S.S.N." (Exte. 100.002/2017 -Sent. 10.10.2017), en el que, tal como -s e reedita en los casos bajo estudio, resultan - afectadas jubilaciones originadas en el trabajo personal y que en la etapa activa no estuvieron sujetas al pago del impuesto.

Estimo oportuno transcribir la exposición de la Dra. Patricia Clerici que resulta aplicable a los presentes y que se comparte íntegramente:

"El agente de retención es que sujeto que, por imposición legal, se encuentra obligado a retener de las sumas que abone o que se paguen en su presencia o con su



intervención, los importes correspondientes al cumplimiento de obligaciones fiscales -o de otra calidad-, debiendo ingresar los importes retenidos, en los plazos de ley, al ente recaudador que indique el texto legal.

La situación del agente de retención impone, conforme lo alega la demandada, que aquel sea parte de lo expresamente dispuesto por la ley, y de las instrucciones que importe el ente recaudador.

Pero en apreciación de la ley y de las instrucciones administrativas, dictas en consecuencia, el agente de retención tiene un ámbito de libre actuación, es el referido a la interpretación de las normas de aplicación. Ello queda plasmado en la misma defensa que hace la demandada en el marco de la presente acción, ya que ha interpretado las Acordadas del Tribunal Superior de Justicia provincial y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, eximiendo del pago del impuesto a las ganancias a las jubilaciones y pensiones de magistrados y funcionarios judiciales, hasta el rango de juez de primera instancia (FM3) y categorías equivalentes. Lo actuado por la demandada en este sentido no obedece a una ley expresa o a instrucciones de la AFIP, sino a la propia decisión interpretativa del Instituto de Seguridad Social del Neuquén.

"La obligación legal del agente de retención queda sujeta, entonces, a la propia interpretación de la ley y resoluciones administrativas ya que, en el caso concreto de la amparista, no retiene un monto liquidado previamente por la AFIP, sino que la misma accionada -agente de retención-, practica la liquidación de lo que debiera pagar la demandante.



"Y es aquí donde entiendo se configura el actuar ilegal de la demandada, lo que echa por tierra, además, la defensa de falta de legitimación pasiva.

"La Resolución General n° 4.003-E/2017 de la Administración Federal de Ingresos Públicos reglamenta lo relativo al impuesto a las ganancias sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otras. Su art. 4° establece: "Son pasibles de retención los sujetos beneficiarios de las ganancias indicadas en el Artículo 1°"; en tanto que en el art. 1° los sujetos que se individualizan son, entre otros, los comprendidos en el art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1977 y sus modificaciones.

"En lo que aquí interesa, el art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado por decreto n° 649/1997, y con la última modificación, introducida por ley 27.346, determina que son ganancias de cuarta categoría las provenientes de "las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto..." (inc. c).

"En otras palabras el hecho imponible para la tributación del impuesto a las ganancias, para el supuesto de la amparista, es la percepción de una jubilación que tenga su origen en el trabajo personal y que haya estado sujeta, en esa oportunidad, al pago del impuesto.

"Conforme lo explica María Teresa Martín Yáñez, de acuerdo con el texto legal quedan excluidos del gravamen todas aquellas prestaciones asistenciales o beneficios otorgados por regímenes no contributivos, como las pensiones gratificables o por invalidez, que se otorgan no en función del desempeño de actividad remunerada, sino ante la



existencia de un estado de necesidad que requiere su cobertura (cfr. aut. cit., "El impuesto a las ganancias y los haberes de las prestaciones previsionales", LL 2017- C, pág. 287).

"Pero también, y con fundamento en la misma norma, se encuentra exento de tributar ganancias aquél trabajador que en actividad no llegó a superar el mínimo no imponible del impuesto, o si por alguna otra razón todo o parte de su remuneración no fue afectada por el impuesto en cuestión. Ello es lo que debe interpretarse de la frase "en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto".

"La Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, Sala II, ha dicho "...sería a todas luces un contrasentido y una flagrante injusticia que un jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado, cuando se halla en total estado de pasividad, sin desarrollar ninguna actividad lucrativa de carácter laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador, y sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase, derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad lucrativa..." (autos "Calderale c/ ANSeS", 16/5/2017, LL 2017-C, pág. 240).

"Contrasentido que también es consecuencia, en mi opinión, de la necesidad de mantener una proporción justa y razonable entre el haber de pasividad y la situación de los activos, que es consecuencia, a su vez, del carácter integral que la Constitución Nacional reconoce a los beneficios de la seguridad social; relación de proporcionalidad justa y razonable que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha destacado como esencial en autos "Sánchez c/ ANSeS" (sentencia del 17/5/2005).



"Indudablemente tal relación de proporcionalidad, que debe ser efectiva y no formal, se altera si la persona cuando desempeñaba un trabajo en relación de dependencia, no veía su remuneración afectada por el impuesto a las ganancias y luego, al jubilarse, lo que importa percibir un porcentaje menor del salario de actividad, además se encuentra con

que es contribuyente de un tributo del cuál no lo era cuando estaba en actividad. Ello representa una doble detracción, con alteración sustancial de la debida proporción que debe existir entre remuneración y haber de jubilación.

"Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "las normas impositivas no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, de donde resulta que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia" (Fallos 296:253; 308:2.554; 329:2.775).

"De ello se sigue que una interpretación razonable de la norma tributaria comprometida en autos determina, como lo señalé, que existen dos elementos que impiden la configuración del hecho imponible. Uno, que la prestación previsional no tenga su origen en el trabajo remunerado en relación de dependencia. Dos, que la remuneración percibida durante la vigencia de la relación laboral dependiente no tributara este impuesto.

"Resumiendo, la demandada en su carácter de agente de retención no actúa ciegamente, sino que puede y debe interpretar la ley impositiva para su aplicación. Como parte de esa aplicación de la ley impositiva, el agente de



retención debe determinar si se configura el hecho imponible, que es el que habilita la retención de la suma que se liquida como impuesto a las ganancias.

"Luego, del texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias surge que respecto de la actora no se configura aquél hecho imponible, ya que falta uno de sus requisitos.

"La amparista percibe una jubilación que es consecuencia de su trabajo personal, pero no se encuentra presente el otro requisito exigido por la norma, cual es que la afectación de la jubilación de la amparista al pago del impuesto a las ganancias debe serlo en la medida que haya estado sujeta la remuneración del trabajo en relación de dependencia al pago del tributo referido. Si esta remuneración no tributó -tal como surge del recibo de haberse de fs. 3-, mal puede serle retenido el impuesto a las ganancias de la jubilación.

"Y esta no es una cuestión que atañe a la justicia o injusticia del impuesto, o a la razonabilidad o irrazonabilidad del mismo -extremos que si deben ser planteadas en sede federal-, sino que se refiere exclusivamente a la interpretación y aplicación de la ley vigente, que es de competencia del agente de retención, conforme se ha desarrollado... ".

A tenor de todo lo expuesto, la acción de amparo procede al haberse acreditado el carácter manifiesto de la conducta contraria a derecho de la demanda, por confrontar con una norma positiva, así como por la nota de subjetividad que caracteriza al mero autoritarismo cuando lo desconoce, como concepto de arbitrariedad (arts. 43 C.N., 59 C.P. y 1º Ley 1981).

***V.-**En conclusión, propiciaré al acuerdo que, se revoque el fallo de grado y, haciendo lugar a la demanda,*



se ordene el cese del descuento que la accionada realiza en el haber de los actores e imputa al impuesto a las ganancias.

VI.- Resultando vencida la demandada, las costas se impondrán a su cargo en ambas instancias (arts. 20 Ley 1981 y 68 del CPCyC), debiéndose dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada y procederse a fijarlos atendiendo a que la acción ha prosperado (arts. 2, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 15, 36 y 37 L.A.).

El Dr. Ghisini, dijo:

Por compartir la línea argumental y solución propiciada en el voto que antecede, adhiero al mismo.

Por ello, esta **Sala III**

RESUELVE:

1.- Revocar la sentencia dictada a fs. 675/682 vta., haciendo lugar a la demanda incoada y, en consecuencia, ordenar el cese del descuento que la accionada realiza en el haber de los actores e imputa al impuesto a las ganancias, de conformidad a lo explicitado en los considerandos respectivos que integran este pronunciamiento.

2.- Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 20 Ley 1981 y 68 del CPCyC).

3.- Dejar sin efecto los honorarios regulados en la instancia de grado, los que adecuados al nuevo pronunciamiento (art. 279 C.P.C.C.), y comprensivos de los trabajos de Alzada, se establecen: para los Dres. ... y ..., letrados apoderados de la actora, ene 42 jus, en forma conjunta.

4.- Regístrese, notifíquese electrónicamente, y, oportunamente, vuelvan los autos a origen.

Dr. Fernando Marcelo Ghisini - Dr. Marcelo Juan Medori
Dra. Audelina Torrez - SECRETARIA



**PODER JUDICIAL
DE NEUQUÉN**