



NEUQUEN, 11 de octubre de 2018.

Y VISTOS:

En acuerdo estos autos caratulados: "LAVAGNO MONICA BEATRIZ C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO", (JNQC15 EXP N° 100070/2017) y sus acumulados: "ANTIMILLA MARCELINO Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO" (JNQC15 EXP 100.110/2017), "BIONDI JUAN JULIO Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO" (JNQC15 EXP 100.111/2017) y "RUBIO SUSANA ENRIQUETA Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO" (JNQC15 EXP 100.112/2017), venidos en apelación a esta **Sala III** integrada por los Dres. Marcelo Juan **MEDORI** y Fernando Marcelo **GHISINI**, con la presencia de la Secretaria actuante Dra. Audelina **TORREZ** y, de acuerdo al orden de votación sorteado, **el Dr. Medori, dijo:**

I.- Que en la causa "LAVAGNO MONICA BEATRIZ c/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO", (JNQFA1 EXP N° 100070/2017) la actora deduce recurso de apelación contra la sentencia de fecha 16 de agosto de 2018 (fs. 162/176); pide se revoque, haciéndose lugar a su pretensión para que la demandada cese de descontar de su haber jubilatorio el impuesto a las ganancias.

En primer punto sostiene que el pronunciamiento carece de motivación suficiente (art. 253, 34 inc. 4 y 163 inc. 6° CPCyC), llegando a conclusiones desacertadas al apartarse de lo alegado sobre los hechos y los fundamentos de derecho, cuando en relación a la determinación del pago del impuesto a las ganancias su parte en su presentación inicial había expuesto que por la ley 27346 se habían introducido importantes modificaciones al texto del art. 79 inc. a) y c) de la Ley 20628, por los que se excluía de ello a jueces, fiscales, magistrados, funcionarios y empleados nacionales, provinciales y de la C.A.B.A., al imponerse que debían tributar cuando el nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017 inclusive, tal su caso que ingresó a laborar el 02.06.1986 e ingresó al periodo de pasividad en marzo de 2017; que si bien la ausencia de congruencia acarrea el vicio de



nulidad de la sentencia, existen en la casusa elementos suficientes para recomponer el litigio, por lo que solicita se subsanen haciendo lugar al siguiente agravio.

Cuestiona que la juez de grado haya concluido en que fue notificada del descuento al impuesto a las ganancias a través de la Disposición N° 598/2017 del 08.03.17 en la que se le otorgó el beneficio de la jubilación ordinaria, en la que se consignó que se procederá "a la retención del tributo en caso de corresponder", cuando la nota acompañada es vaga, imprecisa e hipotética, y no clara y expresa, a los fines de ejercer el debido derecho de defensa que le asistía; que el error en que incurre la sentenciante la lleva a conclusiones desacertadas respecto a la ausencia de ilegitimidad o arbitrariedad manifiesta; cita en apoyo de su razonamiento antecedentes de la Sala II "Cordero, "Molia" y "Sánchez" de la Sala III.

En tercer agravio critica que para rechazar la existencia de ilegalidad o arbitrariedad en el descuento se haya considerado el testimonio de una persona que afirmó que había sido notificada de la disposición en la que se le hizo "saber que es pasible del impuesto a las ganancias".

Finalmente, de manera subsidiaria, pide se la exima de cargar con las costas, de conformidad a lo normado en el segundo párrafo del art. 68 del CPCyC, y existiendo mérito para ello frente a la modificación de la ley nacional, el reclamo se fundó en fallos y doctrina de la Cámara de Apelaciones, y creó una firme convicción de su legitimidad.

Sustanciado el recurso (24.08.2018), responde la accionada a fs. 195/199; pide su rechazo con costas.

Que en el planteo la actora realiza una interpretación subjetiva de la nueva Ley 23746 para pretender que se encuentra exenta de tributar el gravamen, cuando las causales deben ser legales y no surgir de analogías o por omisión, que tampoco corresponde las haga su parte ni un juez



incompetente; que los argumentos respecto a la notificación previa resultan infundados porque su parte la cumplió tal como lo acreditó, aún cuando no exista regla que así lo disponga, porque a ninguna persona ni activa ni pasiva se la notifica previo a efectuarse el descuento del tributo nacional; rechaza por desajustado a derecho solicitar se la exima del pago de las costas tratándose de la parte perdidosa.

II.- Que con fundamento en la acumulación que viene consentida por las partes, resulta que con igual apoderamiento y patrocinio letrado se presentan los actores en las causas **"ANTIMILLA, MARCELINO Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO"** (Exte. 100.110/2017), **"BIONDI, JUAN JULIO Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO"** (Exte. 100.111/2017) y **"RUBIO, SUSANA ENRIQUETA Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO"** (Exte. 100.112/2017), también empleados judiciales que accedieron al beneficio jubilatorio a los que se le descuenta mensualmente el tributo nacional, planteando recurso de apelación contra el mismo pronunciamiento dictado por acumulación de las acciones, y cuyos memoriales de semejante contenido obran a fs. 551/556, 648/653 y 717/722, respectivamente; también piden se revoque la decisión, haciéndose lugar a su pretensión para que la demandada cese de descontar de sus haberes jubilatorios el impuesto a las ganancias, y se impongan las costas a la vencida.

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 surtiría 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 del 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 allí se prevea.

Criticán que contrariamente a lo sostenido por la sentenciante, en el caso la ilegalidad del proceder de la demandada surge de manera palmaria a partir de la reforma efectuada por la Ley 27346, al no corresponder que el I.S.S.N. retenga el impuesto a las ganancias a aquellos jubilados que como en su caso, no estuvieron sujetos al cobro del tributo durante su etapa de actividad, porque la citada norma ha hecho desaparecer la causa legal que lo autorizaba; que en el caso se trata de jubilaciones que tienen su origen en el trabajo personal pero que no estuvieron sujetas al pago del impuesto, con lo cual según expresamente establece la norma, no son objeto del impuesto y por lo tanto no corresponde la retención; señala el yerro de que se considera que no se dan los requisitos de ilegalidad y arbitrariedad manifiesta toda



vez que resulta palmario que no habiendo una norma que de manera expresa autorice la retención, la misma deviene en improcedente por afectación a los principios de propiedad, legalidad y taxatividad que clara e indiscutiblemente rigen la materia (arts. 4, 17, 19, 52, 75 incisos 1 y 2, 76 y 99 inciso 3 de la CN).

Que la interpretación que la sentencia adopta como posible y sobre la cual determina la inexistencia de ilegalidad manifiesta es absurda por resultar tautológica, al sostener que las jubilaciones constituyen ganancias, para luego repetir que esto es así en la medida de que hayan estado sujetas al pago del impuesto; citan en apoyo 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. Pero también, y con fundamento en la misma norma, se encuentra exento de tributar ganancias aquel 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".

Critica que la sentencia haya omitido analizar los postulados centrales de la demanda (consecuencia de la reforma practicada por la Ley 27346, la afectación de los principios de legalidad, tipicidad y taxatividad respecto a las potestades para interpretar la norma y la desaparición del hecho imponible para los jubilados judiciales), limitándose a señalar que no se encuentra plasmado el requisito de ilegalidad manifiesto como causal de procedencia del amparo porque se trata de una cuestión interpretable, y que la



demandada había cumplido directivas de la AFIP; que la sentenciante no identificó adecuadamente el *thema decidendum*, toda vez que dedicó sus esfuerzos argumentativos a analizar de manera errónea la conducta de la contraparte y establecer a instancia de la demandada un supuesto caso de interpretación o duda, omitiendo analizar que su parte postuló dos hipótesis coadyuvantes.

Sustanciados los memoriales, la accionada responde a fs. 559/563 en Antimilla, en Biondi a fs. 663/667 y en Rubio a fs. 732/736; solicita el rechazo de los recursos con costas, planteando en primer punto que los agravios no cumplen los recaudos del art. 265 del CPCyC, resultando procedente decretar su deserción.

En respuesta al supuesto primer agravio, 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 de la ley nacional que hace la actora 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; que en la ley se hace mención al termino "sujeto al pago" y no al "gravado no gravado" incorporando mayor duda respecto de los contribuyentes alcanzados por el tributo; señala 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; que la disconformidad se sujeta a



entender erróneamente que su parte se debe desentender de sus obligaciones como agente de retención por la interpretación que se hace sobre la ley nacional, cuando es notorio que los únicos exentos legalmente en actividad y pasividad son los magistrados y funcionarios con categorías MF3, MF2 y MF1.

Que de una detenida lectura de la resolución atacada no se observa que la sentenciante atribuya funciones legislativas a su parte o a la AFIP, toda vez que dicho ente tiene funciones de impartir directivas de aplicación de la normativa nacional a los agentes de retención, calidad que reviste el ISSN; que de la prueba documental e informativa producida en autos se desprende que dicho ente entiende que los actores deben tributar cuando alcance los mínimos imponibles, es decir no se encuentran exentos; que se ha valorado correctamente el accionar administrativo de su parte, la prueba producida, y mantenido el criterio jurisprudencial adoptado por la Sala I y II de la Cámara de Apelaciones, y el TSJ en autos "Buteler Miguel c/ I.S.S.N. s/ amparo (Expte Nro 507102/2015).

Finalmente, la recurrente reitera la errónea interpretación del art. 79 inciso c de la ley 20628 cuando invoca el apartamiento del *thema decidendum*, señalando que se intenta 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, dado que es el competente es el federal.

III.- A fs. 731 de la causa "RUBIO" el perito contador apela los honorarios regulados por bajos.

IV.- Ingresando al análisis de la cuestión planteada resulta que la decisión impugnada, con expresa imposición en costas a la vencida, resolvió en primer punto rechazar la acción de amparo interpuesta por la Sra. Lavagno al no tener por acreditado la existencia de ilegalidad o arbitrariedad en el descuento del impuesto a las ganancias de su haber



jubilatorio al tener por acreditado a través de la Nota N° 3462/2017 y del testigo Aguirrezabala que ello se le había notificado a través de la Disposición N° 598/2017 del 08.02.2017 por la que se acordó el beneficio de la jubilación ordinaria y se le hacía saber "que el Instituto de Seguridad Social del Neuquén en su condición de agente de retención del impuesto a las ganancias conforme la Ley 11.683 y R.G. AFIP N° 2437, procederá a la retención del tributo en caso de corresponder"; agregó además que resultaba contradictorio el planteo introducido al ampliar la demanda, al requerir que se determine si corresponde o no tributar sobre el impuesto a un trabajador del poder judicial cuando se jubila o si está o no equiparado a la situación de los jueces, por constituir un tema que excede el acotado marco del amparo y tal análisis cae fuera de su competencia.

Luego, en relación a los demandantes en las causas "ANTIMILLA, MARCELINO Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO" (Exte. 100.110/2017), "BIONDI, JUAN JULIO Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO" (Exte. 100.111/2017) y "RUBIO, SUSANA ENRIQUETA Y OTROS C/ I.S.S.N. S/ ACCION DE AMPARO" (Exte. 100.112/2017), la jueza de grado anticipa también el rechazo de las pretensiones remitiéndose a las normas nacionales en que se fundamenta la retención que realiza el ISSN (art. 1 Ley 27.346, nuevo art. 79 inc. c) de la Ley 20.628, Resolución AFIP 2437/2008), los testimonios que describen la modalidad de cálculo de la jubilación ordinaria y la retención o deducción del impuesto a las ganancias, las Acordadas de la CSJN y del TSJ de Neuquén, Resoluciones AFIP, las constancias del Expediente Administrativo 4469-228402/9 Alc. 0000 por el reclamo efectuado por el gremio SEJUN, los informes de fs. 308/30, fs. 331/332 y fs. 360/361 agregadas en las causas citadas, respectivamente, y el informe de la Administración General del TSJ respecto a que las remuneraciones percibidas



por los agentes del Poder Judicial con anterioridad al año 2017 se encontraban gravadas por el impuesto a las ganancias.

Finalmente, y en base a los argumentos contenidos en el fallo dictado por la Sala I de esta Cámara en los autos "Mercado c/ ISSN S/ Accion de Amparo" (Exte. 100.122/2017), concluye que en los presentes no se encuentran reunidos los requisitos de admisibilidad del amparo, cual es la ilegalidad o arbitrariedad manifiesta, atento a que el accionar de la demandada no se presenta carente de sustento normativo alguno, y que indagar si aquel es ilegítimo o que le corresponde a los actores el derecho que dicen vulnerados, exige indagar en una compleja madeja de disposiciones normativas de carácter fiscal y tributaria.

V.- Que en principio procede atender y emitir pronunciamiento respecto al memorial de los actores, los que estimo cumplen 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 (Exte. Adm. 4469-228402/9 Alc. 0000).

Que mediante Disposición N° 760/17 de fecha 04 de agosto de 2017, el organismo previsional rechaza el planteo señalando que la asociación había 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 de 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 debe ser 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 su actuar simplemente a efectuar la retención ordenada por ley.

Que con motivo de semejantes presentaciones realizadas por dependientes que no habían efectuado contribuciones al impuesto a las ganancias mientras se encontraban en actividad, conforme al régimen de exención derivado de la Acordada N° 20 de la CSJN y adhesión que concretara su empleadora, el Poder Judicial de la Provincia del Neuquén, a los que luego de pasar a la situación de pasivos se les comenzó descontar por tal tributo, y aún antes de la entrada en vigencia de la Ley 27.346 que modificó el inc. c) del art. 79 de la Ley 20628, esta Sala III había sostenido 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 evaluación se sumó los argumentos del Juez Federal Barreiro donde propició la declaración de inconstitucionalidad del inciso c) del art. 79 de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97) respecto al mismo hecho imponible, en 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), a cuyo completo análisis me remito en honor a la brevedad, para citar en especial que:

" (...) 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)".



VI.- Que a tenor del marco fáctico y jurídico antes desarrollado, y comprobándose que el órgano administrativo local se ha expedido en la materia (Exte. Adm. 4469-228402/9 Alc. 0000), se justifica 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 se reedita en los caso 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, dictadas 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.

"(...) 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... "

Finalmente, la cuestión que es objeto de los procesos individualizados, fue resuelta recientemente por Acuerdo N° 25 de la Sala Civil del Tribunal Superior de Justicia, de fecha del 05 de septiembre de 2018, al decidir el rechazo del recurso interpuesto por la demandada contra el fallo dictado por esta Sala en "SÁNCHEZ AMALIA c/ I.S.S.N. s/ ACCIÓN DE AMPARO" (Expediente N° 100034 - Año 2017) en análisis y conclusión contenidos en voto mayoritario del Dr. ELOSÚ LARUMBE que se comparte y estimo útil transcribir en forma íntegra respecto a la vía y cuestión constitucionales involucradas que debían ser dirimidas conforme la naturaleza de los derechos comprometidos, y por ello, aplicables a los presentes:

"(...) En primer lugar, observo que insistir en las exigencias propias de orden sustancial de la acción de amparo resulta inconveniente frente a los valores aquí comprometidos. Esto así, ya que considero que tal postura privilegiaría el ritual por sobre las garantías constitucionales que entiendo aquí son puestas en debate. En concreto, considero como premisa de razonamiento a estos fines la garantía de mantener en pasividad determinados estándares aplicados y adquiridos en actividad, que bien pueden repercutir en la situación laboral, previsional y -en definitiva- en el estado de vida que se gozaba en actividad. Además de que a partir de la reforma de



la Ley de Impuesto a las Ganancias -aplicable desde el año 2017-, la aparente diferencia de tratamiento de activos y pasivos -según sea la postura interpretativa que se adopte sobre el alcance de la reforma normativa en cuestión- devendría ilegítima y no podría sustentar un criterio novedoso perjudicial para el titular del beneficio previsional. Volveré más adelante sobre este punto.

Para la resolución de la cuestión planteada dentro del marco de esta acción de amparo, resulta determinante tener presente -y asumir- que se cuestiona aquí la aparente interpretación y la directa aplicación de una norma nacional efectuada por autoridades provinciales en el ámbito local provincial, lo cual es de competencia provincial conforme lo resolvió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados "BAUM, DANIEL y OTRO c/ PODER EJECUTIVO DE LA PROVINCIA DE NEUQUÉN y OTRO s/ AMPARO", CSJ 003077/2015/CS00106/10/2015).

Y si bien es cierto que por esta vía expedita y rápida se intenta resolver una temática aparentemente relativa a la interpretación de una norma de carácter federal, no es menos cierto que la exégesis que se propone, además de considerarse respetuosa de los expresos términos de la ley cuestionada, incorpora al análisis aspectos particulares decididos por esa misma autoridad provincial, por sí, y al margen del alcance de la norma que se pueda considerar aplicable al caso. Debe tenerse en consideración que, lo que aquí se analiza y decide, es el accionar del órgano local demandado.

Resulta conocido y es tradicionalmente asumido:

"[...] todo cobro de impuesto puede ser efectuado solamente en base a una ley [...]" (cfr. SACCONI, Mario Augusto, Manual de Derecho Tributario, 2da. edición actualizada y ampliada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 63).



De allí entonces que la llave estará en la legalidad de la imposición tributaria que habilitará, o no, la consiguiente retención y descuento del haber de pasividad.

Corresponde precisar que -para alguna corriente interpretativa- el reformado artículo 79, inciso c, de la Ley N° 27.346, modificó la definición de las jubilaciones sujetas al impuesto, al excluir a aquellos beneficios jubilatorios originados en el trabajo personal, pero que no hayan estado sujetos al impuesto. Para esta corriente se presume que tal omisión de sujeción se debería registrar al tiempo transcurrido en actividad.

Ello determinaría -en esta línea- que los jubilados del Poder Judicial de la Provincia del Neuquén que, en actividad, estuvieron excluidos del impuesto, no estarán sujetos al impuesto sobre la jubilación originada en aquellos servicios.

Desde otra visión, la "no sujeción al pago del impuesto" debería revisarse en ocasión y al tiempo de cada liquidación de período fiscal anual -ya en pasividad-, lo que modificaría sustancialmente la postura sobre eventuales alcanzados y excluidos -pero siempre "dentro" del impuesto, configurado su hecho imponible-.

Pero en mi opinión, en este marco, la cuestión no debe centrarse en el análisis de la Ley N° 27.346 con ánimo de arribar a una interpretación cabal, completa y que fije doctrina de este Cuerpo. Es que postulo que la cuestión, a estos fines y con este alcance, se puede resolver sin acudir a esa labor de interpretación.

Entiendo que más allá de cualquier valoración, es claro que el efecto de la decisión sobre la gravabilidad o no ante el Impuesto a las Ganancias del haber jubilatorio del personal judicial -aquí actor-, lo incontrastable es que al pasivo se le está prodigando un trato más perjudicial que el que recibiera vigente la vinculación laboral activa, por el



solo hecho de haber cambiado la situación de revista y -se denuncia- por la decisión del organismo provincial demandado en la consideración de la composición del haber en actividad contra el haber previsional (artículos 16 y 17 de la Constitución Nacional).

No se brinda -en mi opinión- fundamento razonable ni atendible respecto a la conducta administrativa consistente en haber modificado la composición de la remuneración en su reconfiguración para transformarse en haber jubilatorio. Es que a la luz de las disposiciones contenidas en los artículos 16 y 17 de la Constitución Nacional no se advierte sustento suficiente en la conducta del ente previsional que ha variado la composición y diferenciación de rubros y conceptos, que de estar marginados en la eventual base imponible del impuesto, pasarían -por el solo paso de actividad a pasividad- a integrar una base única, con la consecuencia de quedar alcanzados en un impuesto que antes no motivaba descuento. Tal proceder del ente demandado afecta los derechos de igualdad y propiedad de la amparista y habilita la procedencia de la acción intentada (artículos 43 de la Constitución Nacional, 59 de la Constitución de la Provincia del Neuquén y 1º de la Ley N°1981).

Una cuestión relevante es, en mi opinión, que el demandado ha modificado la diferenciación en rubros y conceptos, así como el carácter de esos rubros. Y ello no viene impuesto por la Ley 27.346 ni sus antecedentes.

Es decir que por decisión del ente previsional, el personal en pasividad queda en situación desventajosa respecto al tiempo cumplido en actividad.

Pero más allá de estas cuestiones que no resultan derivación directa de la posible interpretación que se pretenda dar de la Ley 27.346 -en cuanto modifica el artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias-, entiendo que el mismo texto de los incisos "a" y "c" aporta un elemento



adicional para fortalecer la postura protectoria del personal en pasividad.

Es que no resulta posible sostener que se tolere - desde la redacción normativa- que los activos (magistrados, funcionarios y empleados de los poderes judiciales) queden alcanzados por el gravamen en cuestión solo cuando sus nombramientos hayan sido posteriores al 1-1-2017, pero simultáneamente se pretenda postular que los pasivos deban considerarse alcanzados por el impuesto incluso cuando hayan accedido al beneficio en fecha anterior.

En esta línea, diferenciando alcanzados y exentos a partir de la vigencia de la modificación, se han elaborado ya artículos de doctrina especializada (cfr. Spisso, Rodolfo, "Autoexención tributaria para los jueces", Diario El Derecho N° 14.169, Tributario, miércoles 26 de abril de 2017, Año IV - E.D.272-).

Estas consideraciones preliminares refuerzan la convicción en la improcedencia del descuento con destino al Impuesto a las Ganancias, en la forma, mecanismo y con aparente fundamento que ha pretendido hacer -y hace- el organismo previsional provincial.

Tampoco se puede soslayar que la decisión de considerar los haberes previsionales del personal judicial como alcanzados por el Impuesto a las Ganancias ha generado que a la fecha hayan tramitado en la justicia provincial, multiplicidad de acciones de amparo, con pedido cautelar en varios casos, y con resultado jurisdiccional diverso, según fuera el fuero de tramitación, el criterio del juez sentenciante, la Sala de la Alzada interviniente y el criterio de impugnación de cada actor.

Esto hace que a la fecha no pueda descartarse que existan pasivos que actualmente vean su haber previsional bajo un tratamiento distinto, en algunos casos perjudicial, en violación al principio de igualdad -artículo 16 de la



Constitución Nacional-, no desde la aplicación de la norma tributaria en cuestión, sino desde el trato inesperado, fundado en una modificación de criterio sobre la composición del salario transformado en haber previsional y sin verificar el mantenimiento en todos los escenarios y supuestos de la garantía de porcentaje mínimo del salario del activo -artículo 38 de la Constitución de la Provincia del Neuquén-, que conforme el artículo 79 inciso "a" de la Ley de Impuesto a las Ganancias -versión Ley N° 27.346-, debería tributar exclusivamente si el nombramiento se produjera con posterioridad al 1-1-2017.

En materia de interpretación de disposiciones legales no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, razón por la cual las normas deben ser entendidas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, procurando adoptar como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (FALLOS: 310:195; 312:1614 y 1849; 313:132 y 1149; 314:458; 315:727; 319:1131; 320:2701; 321:2453 y 324:1481, entre otros).

En la inteligencia propuesta, y en cuanto aquí interesa, teniendo en cuenta los valores y principios constitucionales comprometidos, cabe entender que la jubilación del actor no debe ser alcanzada por el impuesto a las ganancias de cuarta categoría pues en el caso particular surge de los recibos acompañados que en actividad su haber no se encontraba sujeto al impuesto en cuestión. En consecuencia, por las varias razones apuntadas, debe ser tenido como ilegítimo el descuento realizado en los haberes jubilatorios del amparista.

Por ello, emitido dictamen por el señor Fiscal General, corresponde declarar improcedente el recurso por Inaplicabilidad de Ley deducido en los presentes por el INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL DEL NEUQUÉN.



III. Que a la tercera cuestión planteada entiendo que corresponde imponer las costas de esta etapa casatoria al recurrente en su condición de parte vencida (artículo 17, Ley 1406). ..."

En adhesión, la Dra. GENNARI expresó:

"(...)2. La diferencia planteada en sus votos se centra en la interpretación de los artículos 43 de la Constitución Nacional, 59 de la Constitución de la Provincia del Neuquén y 1º de la Ley neuquina Nº 1.981 en el marco del debate de fondo aquí traído, esto es, el descuento del impuesto a las ganancias en los haberes de los jubilados del Poder Judicial del Neuquén, a quienes en actividad no se les realizó dicha retención.

3. En este especial contexto las razones de orden legal y constitucional que fundamentan el voto del Dr. Alfredo A. Elosu Larumbe arrojan mi convicción en el sentido que cabe tener por ilegítimo el descuento del Impuesto a las Ganancias efectuado por el ente demandado en los haberes jubilatorios de la actora, por lo que expreso mi voto en idéntico sentido adhiriendo tanto a los argumentos como a la solución propiciados por el citado Magistrado".

A tenor de todo lo expuesto, habrán de proceder las acciones entabladas al haberse acreditado el carácter manifiesto de la conducta contraria a derecho en que incurrió la demandada, por confrontar con una norma positiva, así como por la nota de subjetividad que caracteriza a la arbitrariedad (arts. 43 C.N., 59 C.P. y 1º Ley 1981).

VI.- En conclusión, propiciaré al acuerdo se declare, procedente el recurso de los actores, se revoquen los fallos 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.

VII.- Resultando vencida la demandada, las costas se impondrán a su cargo en ambas instancias (art. 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. 6, 7, 8, 9, 10, 36 L.A.), y fijar en el 30% de aquellos los devengados para los mismo letrados que actuaron en la misma condición (art. 15 L.A.).

VIII.- Que la apelación honoraria del contador deriva abstracta considerando los términos del nuevo pronunciamiento por la que se readecuarán todas las regulaciones.

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. 162/176 vta., haciendo lugar a la demanda, 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 C.P.C.C.).

3.- Dejar sin efecto los honorarios regulados en la instancia de grado, los que adecuados al nuevo pronunciamiento (art. 279 C.P.C.C.), se establecen en las siguientes sumas: en la relación procesal "LAVAGNO C/ISSN", para los Dres. ... y ..., patrocinantes de la actora, de **\$24.740** en conjunto; en la relación procesal "ANTIMILLA Y OTROS C/ ISSN", para los Dres. ... y ..., letrados apoderados de la actora, de **\$34.637** en conjunto y para el perito contador ..., de \$9.000,00; en la relación procesal "BIONDI Y OTROS C/ ISSN", para los Dres. ... y ..., letrados apoderados de la actora, de **\$34.637** en conjunto y para el perito contador ..., de \$9.000,00; en la relación procesal "RUBIO Y OTROS C/ ISSN", para los Dres. ...



y ..., letrados apoderados de la actora, de **\$34.637** en conjunto y para la perito contadora ..., de \$9.000,00(arts. 2,6,7,10,11 y 36 L.A.).

4.- Regular los honorarios de los letrados intervinientes en esta Alzada: en la relación procesal "LAVAGNO C/ ISSN", para los Dres. ... y ..., patrocinantes de la actora en conjunto; en la relación procesal "ANTIMILLA Y OTROS C/ ISSN", para los Dres. ... y ..., letrados apoderados de la actora, en conjunto; en la relación procesal "BIONDI Y OTROS C/ ISSN", para los Dres. ... y ..., letrados apoderados de la actora, en conjunto; en la relación procesal "RUBIO Y OTROS C/ ISSN", para los Dres. ... y ..., letrados apoderados de la actora, en conjunto, en el 30% de lo que oportunamente se estableció en el punto 3 a los que actuaron en igual carácter (art. 15 L.A.).

5.- Déjese copia de la presente sentencia en los autos "Antimilla", "Biondi" y "Rubio".

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

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