



ACUERDO NRO. 28

En la ciudad de Neuquén, capital de la Provincia del mismo nombre, a los diecinueve (19) días de septiembre de dos mil dieciocho, se reúne en Acuerdo la **Sala Civil** del Tribunal Superior de Justicia, integrada, conforme lo dispuesto por el Reglamento de División en Salas, por los Sres. vocales doctores **EVALDO D. MOYA** y **ALFREDO A. ELOSÚ LARUMBE**, y, por existir disidencia, con la señora Presidenta, doctora **MARÍA SOLEDAD GENNARI**, con la intervención de la Secretaria Subrogante Civil doctora **MARÍA ALEJANDRA JORDÁN**, para dictar sentencia definitiva en los autos caratulados: **"HAEDO ELIZABETH NOEMÍ C/ I.S.S.N. S/ ACCIÓN DE AMPARO"** (Expediente N° 100002 - Año 2017).

ANTECEDENTES: A fs. 246/251, obra sentencia dictada por la Cámara de Apelaciones en los Civil, Comercial, Laboral y de Minería -Sala II- de la ciudad de Neuquén, que revoca el pronunciamiento de Primera Instancia, hace lugar a la acción de amparo entablada, y ordena el inmediato cese de las retenciones que se efectúan sobre el haber jubilatorio de la actora en concepto de impuesto a las ganancias.

Contra este decisorio, a fs. 253/270, la accionada deduce recursos por Inaplicabilidad de la Ley y de Nulidad Extraordinario. Corrido traslado, la actora contesta a fs. 274/275vta., solicitando su rechazo por las razones que allí expresa.

Previa vista Fiscal, mediante Resolución Interlocutoria Nro. 203/17, sólo se declara admisible el recurso por Inaplicabilidad de Ley deducido, en virtud de las causales contempladas en el Art. 15°, incisos a) y b) de la Ley de Rito.

Firme la providencia de autos, efectuado el pertinente sorteo, se encuentra la presente causa en estado de dictar sentencia, por lo que esta Sala Civil resolvió plantear y votar las siguientes:



CUESTIONES: 1) ¿Resulta procedente el recurso por Inaplicabilidad de Ley impetrado? 2) En su caso, ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? 3) Costas.

VOTACIÓN: Conforme al orden del sorteo realizado, a la primera cuestión planteada el Dr. **IVALDO D. MOYA**, dice:

I. Previo al análisis del recurso planteado por la demandada, considero pertinente efectuar una prieta relación de los extremos fácticos relevantes directamente relacionados con la resolución de los presentes.

1. A fs. 9/25, la señora Elizabeth Noemí Haedo interpone acción de amparo contra el Instituto de Seguridad Social del Neuquén, con el objeto de solicitar se ordene el cese del accionar que califica de arbitrario e ilegítimo porque sin acto administrativo alguno y, por ende, sin notificación se procedió a efectuar descuentos en su haber jubilatorio en concepto de impuesto a las ganancias.

Alega que estando en actividad jamás se le descontó suma alguna de sus haberes por tal concepto, y que dicha circunstancia debe proyectarse también en la pasividad.

Sostiene que tales retenciones sólo fueron aplicadas a los ex empleados del Poder Judicial en situación de pasividad, sin afectar al personal de iguales categorías en actividad.

Dice que la arbitrariedad e ilegalidad manifiesta se produce por el comportamiento intempestivo, sin acto administrativo previo o notificación fehaciente (vía de hecho); por vulnerar el derecho constitucional de igualdad ante la ley (igualdad tributaria, artículos 16 y 120 de la Constitución Nacional, artículo 229 de la Constitución de la Provincia del Neuquén); que se viola el derecho constitucional de la seguridad social (artículo 14 bis de la Constitución Nacional) al mismo tiempo que el derecho de propiedad (artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional).



Resalta que al otorgarse el beneficio jubilatorio (noviembre de 2016) no se realizó descuento alguno, efectuando el primer descuento en el mes de diciembre de 2016.

2. A fs. 34/42vta. se presenta el Instituto de la Seguridad Social de Neuquén quien expone que la actora no formuló reclamo respecto al objeto de este amparo.

Dice que el artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias grava los ingresos que una persona obtiene producto de su trabajo en relación de dependencia y es de alcance a las jubilaciones, pensiones, retiros y otros beneficios previsionales que tengan origen en el trabajo personal. Que por imposición de la ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 y la Resolución General Administración Fiscal de Ingresos Públicos (AFIP) N° 2437, los empleadores o agentes pagadores se encuentran obligados a actuar como agente de retención del tributo para aquellos casos en los que corresponda descontar, realizando con posterioridad el depósito al organismo recaudador fiscal.

Resalta que la categoría de la actora es inferior al cargo de Juez de Primera Instancia MF3 y que según la Acordada N° 20/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ratificada por el Acuerdo Administrativo 3035/96 de este Tribunal Superior de Justicia para el ámbito provincial, es inaplicable el artículo 1° de la Ley 24.631, en cuanto deroga las exenciones contempladas en el artículo 20, inciso p) y q) de la Ley 20.628 por lo que declaran exentos de pago de impuesto a las ganancias los sueldos de los Magistrados y Funcionarios Judiciales que tengan asignados sueldos iguales o superiores a los de Juez de Primera Instancia.

Seguidamente apunta que la mentada Acordada N° 56/96 establece que determinados adicionales son calificados como "reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función"; mientras que los Acuerdos N° 3002 y 4064 de este Tribunal Superior de Justicia establecen cuales conceptos



son considerados deducibles entendiéndose gastos en cumplimiento de la función.

Explica que el haber jubilatorio no discrimina en conceptos adicionales constituyendo todo un importe denominado Haber Previsional y manifiesta que debido a que la actora como beneficiaria de jubilación no cumple funciones para obtener los haberes, no existe ningún gasto que pueda deducirse a los efectos del cálculo del impuesto a las ganancias.

Sostiene que el Instituto de Seguridad Social del Neuquén, como agente de retención, en caso de no actuar como tal, se encontraría incurso en un hecho ilícito de conformidad con la ley penal tributaria.

Reitera que del marco normativo aplicable al caso le resulta obligatorio e ineludible, en tal carácter, proceder a la retención del Impuesto a las Ganancias.

Plantea la incompetencia del fuero provincial por entender que se intenta atacar una ley nacional- ley de impuesto a las Ganancias-, resultando competente el fuero federal. Asimismo, plantea la falta de legitimación pasiva de su parte y alega que cualquier cuestionamiento de la reclamante contra normas vinculadas al impuesto a las Ganancias deben ser dirigidas a la AFIP y no contra el ISSN. Solicita la citación como tercero de la AFIP.

3. Previa declaración de la cuestión como de puro derecho a fs. 215/220vta. obra sentencia de Primera Instancia.

Allí se sostiene que el descuento realizado por el accionado encuentra respaldo en el ordenamiento jurídico (Ley de Impuesto a las Ganancias, Acordadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Acuerdos de este Tribunal Superior de Justicia) y, en consecuencia, no lo califica como manifiestamente ilegal o arbitrario, requisitos necesarios éstos que juzga necesarios para que la acción de amparo prospere.



También considera la actuación en calidad de agente de retención, sin revestir el carácter de destinatario final de los fondos. Por tal motivo -considera- esta pretensión se contrapone con la obligación legal que pesa sobre el Instituto de Seguridad Social del Neuquén de proceder a las retenciones cuestionadas, y no tiene en cuenta la eventual responsabilidad que podría caberle al accionado frente al Fisco Nacional en los términos de la Ley 11.683 (artículos 6, inciso f; 8, inciso c; 45 y concordantes) en el caso de que el organismo provincial cesara de forma unilateral con las retenciones.

En otro orden, entiende que la necesidad de aviso previo al descuento carece de asidero frente a la mentada obligación legal del agente de retención.

Seguidamente expresa que las denuncias de violación del principio de igualdad ante la ley, del derecho constitucional de la seguridad social y del derecho de propiedad soslayan la existencia de la Ley Nacional de Impuesto a las Ganancias, cuya constitucionalidad podría haberse debatido en el ámbito correspondiente e impetrados contra el destinatario final del tributo quien, en definitiva, establece las condiciones bajo las cuales se hace efectivo el impuesto, esto es -aclara- la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Finalmente, rechaza la acción deducida por entender que se encuentra configurada la ilegalidad o arbitrariedad manifiesta en el accionar del Instituto de Seguridad Social del Neuquén como tampoco que éste sea el legitimado pasivo para hacer cesar las retenciones del impuesto a las ganancias que recaen sobre los haberes jubilatorios de la actora.

Las costas son impuestas en el orden causado atento considerar materia opinable la debatida en autos.

4. La decisión de grado es apelada por ambas partes. Mientras la demandada se agravia por la imposición de



las costas, la actora cuestiona el rechazo de la acción de amparo, esgrime -principalmente- en su favor la sanción de la Ley 27.346 de reforma del Impuesto a las Ganancias.

5. A fs. 246/251, la Cámara de Apelaciones -Sala II- revoca la resolución dictada en origen y en consecuencia, hace lugar a la acción incoada ordenando el cese de la retención que se efectúa sobre el haber de jubilación de la actora en concepto de impuesto a las ganancias.

Para así decidir en primer lugar expone que asiste razón al *A-quo* respecto a que el destinatario final del impuesto a las ganancias es la Administración Federal de Impuestos Públicos, organismo recaudador que se sitúa en la órbita del gobierno federal. Sin embargo considera que no es esta la arista de la situación de autos que debe ser analizada, porque lo que se ha sometido a consideración es la conducta del agente de retención.

Juzga que en la apreciación de la ley y de las instrucciones administrativas dictadas en consecuencia, el agente de retención tiene un ámbito de libre actuación referido a la interpretación de las normas de aplicación pues no retiene un monto liquidado previamente por la AFIP, sino que la misma accionada practica la liquidación de lo que debiera pagar la demandante. Y es allí donde entiende se configura el actuar ilegal de la demandada, y por lo cual desestima la defensa de falta de legitimación pasiva.

Luego de la cita del texto vigente del artículo 79 de la Ley de impuesto a las Ganancias califica que el hecho imponible para la tributación, 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 allí y con fundamento en dicha norma, juzga exento de tributar ganancias a 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. Concluye que ello es lo que debe interpretarse de la frase "en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto".

Explica que una interpretación razonable de la norma tributaria comprometida en autos determina, 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.

Considera que 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 pues 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 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 haberes de fs. 3-, mal puede serle retenido el impuesto a las ganancias de la jubilación.

Finalmente, imponen las costas por la actuación en ambas instancias, en el orden causado.

6. Contra esta decisión, a fs. 253/270, el accionado deduce recurso casatorio.

El impugnante expresa que la Cámara viola la legislación vigente en materia de competencia territorial, es decir, la Ley de Procedimiento Fiscal Nacional N° 11.683 - inciso a), artículo 15 de la Ley Casatoria- y aplica e interpreta erróneamente la Resolución de la Administración Fiscal de Ingresos Públicos -AFIP- N° 2437; Acordada N° 20/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ratificada por



este Tribunal Superior de Justicia mediante Acuerdo N° 3035/96 para el ámbito provincial; Acordada N° 56/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación; artículo 79, inciso c), de la Ley 11.683 -inciso b), artículo 15 de la Ley 1406-. Entiende que esta acción debió interponerse en el fuero federal ante la AFIP.

Explica que sólo es agente de retención, que debe cumplir con sus obligaciones legales bajo pena de incurrir en sanciones pecuniarias y penales.

Cita lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "DEJEANNE" y por esta Sala en autos "BUTELER".

Cuestiona el argumento de la accionante relativo a que del nuevo artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias surge implícito que los funcionarios o empleados judiciales, cuando se jubilan, se encuentran exentos de este impuesto.

Destaca que las exenciones al impuesto deben ser legales y no surgir de interpretaciones análogas o por omisión. Además, que no le corresponde a su parte ni a la Magistratura provincial interpretar la Ley de Ganancias, por resultar incompetente.

Finalmente, manifiesta que hace reserva del caso federal.

7. A fs. 287/290, el señor Fiscal General dictamina que corresponde declarar improcedente el recurso por Inaplicabilidad de Ley incoado por el Instituto de Seguridad Social del Neuquén.

En punto a la competencia federal cita el dictamen de la Procuración General de la Nación en autos "Baum, Daniel y otro c/ Poder Ejecutivo de la Provincia del Neuquén y otros/ Amparo" (C.S.J. 3077/2015/CSJ, de fecha 15 de junio de 2015) en los que se debatió la inclusión del concepto "zona desfavorable" para la determinación de la base imponible del



impuesto a las ganancias. Allí se consideró que debía continuar el proceso ante el juzgado provincial que había intervenido porque el acto cuestionado emanaba de autoridad provincial.

Descarta la intervención de la AFIP como tercero porque -dice- la situación del caso de marras no vincula a la demandada y al organismo nacional en los términos del artículo 94 del Código Procesal Civil y Comercial. Criterio éste - agrega- que, en sentido coincidente, adoptó este Alto Cuerpo en autos "Cucurullo, Néstor Armando c/ I.S.S.N. s/ Acción Procesal Administrativa" (Expediente N° 6175/2015), mediante R.I. N° 367, del 24 de agosto de 2016.

Señala que el Instituto de Seguridad Social del Neuquén no está facultado para determinar los obligados al pago del impuesto. Enfatiza que su facultad/deber se limita a interpretar la ley a los fines de cumplimentar la responsabilidad que le fuera normativamente asignada.

Luego refiere a la reforma introducida por Ley 27.346 (vigente a partir del 26 de diciembre de 2016) al artículo 79, inciso c), de la Ley de Impuestos a las Ganancias. Y dice que, en virtud del dictado de la Acordada Corte Suprema de Justicia de la Nación N° 56/96, la amparista, durante su etapa laboral no se vio afectada por la retención del impuesto bajo análisis.

II. Al ingresar al tratamiento del caso bajo examen, adelanto que he de propiciar el acogimiento del recurso deducido por la demandada y la consiguiente revocación del fallo impugnado, en el entendimiento que la causal de infracción legal se encuentra configurada en la especie, en lo que hace a la inadmisibilidad de la vía intentada, por haber mediado infracción legal con relación al artículo 1° de la Ley 1.981 y a la doctrina sentada en punto a la determinación de los presupuestos sustanciales de la acción de amparo, tal como ya sostuve en autos "SÁNCHEZ AMALIA C/ I.S.S.N. S/ ACCIÓN DE



Expediente JNQC13 N°100002 - Año 2017
AMPARO" (Acuerdo N° 25/18 del Registro de esta Sala Civil) a
cuyos fundamentos *in extenso* me remito en honor a la brevedad.

Pues no se advierte configurada la ilegitimidad o
arbitrariedad manifiesta del obrar administrativo que la
amparista denuncia, conforme la normativa vigente en materia
de impuesto a las ganancias.

1. Primeramente, he de expedirme respecto de la vía
elegida por la accionante para acceder a la instancia judicial
a efectos de la revisión del obrar del INSTITUTO DE SEGURIDAD
SOCIAL DEL NEUQUÉN que por la presente se cuestiona.

Sobre el punto, este Tribunal ha sostenido -
reiteradamente- que la admisibilidad del carril del amparo se
halla condicionada a la existencia de ciertos presupuestos, a
saber: ilegitimidad, arbitrariedad o ilegalidad manifiestas
del acto lesivo de los derechos de quien pretende la tutela
jurisdiccional; perjuicio grave e irreparable derivado de
dicho acto; e inexistencia de otros procedimientos judiciales
más eficaces que posibiliten dar respuesta idónea a la
pretensión de la amparista (cfr. Acuerdos Nros. 13/03
"PERALTA"; 21/03 "ROMERO"; 21/09 "VÁZQUEZ", entre otros, del
Registro de la Secretaría Civil).

Así, ya desde "RIVAROLA CLARO" (Acuerdo Nro. 36/04,
del citado Registro) se sostuvo:

*"Sobre el particular la jurisprudencia se ha
pronunciado reiteradamente en el sentido de que el
andarivel de marras es inadmisibile cuando las cuestiones
planteadas como fundamento del carril elegido son opinables
o discutibles (C.S.J.N., FALLOS: 270:69; 271:165; 273:84;
274:186; 281:394; 297:65; 310:622, entre otros), o cuando
no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta y la
determinación de la eventual invalidez del acto requiere
una mayor amplitud de debate y prueba (FALLOS: 275:320;
296:527; 305:1878; 306:788, etc.) señalando que este*



criterio no ha variado con la sanción del nuevo art. 43 de la Constitución Nacional (FALLOS: 319:2955, ya citado).

El Máximo Tribunal de la Nación ha expuesto que el amparo es un proceso utilizable en las delicadas y extremas situaciones en la que, por carencias de otras vías aptas, peligra la salvaguardia de derechos fundamentales, y exige para su apertura circunstancias muy particulares - arbitrariedad o ilegalidad manifiesta- y que ante la ineficacia de los procedimientos ordinarios se origine un daño concreto y grave sólo eventualmente reparable por esta vía urgente y expeditiva, además de que la omisión de la autoridad pública resulte en forma clara e inequívoca, sin necesidad de un amplio debate o prueba (cfr. FALLOS: 310:576; 313:433 y 315:1485).

Dichos extremos, cuya demostración por parte del reclamante es decisiva para su procedencia, han sido calificados como imprescindibles (FALLOS: 319:2955; 321:1252; 323:1825, -Del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema- 331:1403, entre otros) (cfr. R.I. N° 340/15 "VACA" del Registro de la Secretaría Civil).

Por ello, la pretensión de amparo no es viable cuando la situación fáctica que le sirve de sustento aparece opinable o discutible y, por ende, requiere de amplitud de debate o prueba.

2. En la especie, tan notoria evidencia no emerge de los elementos de juicio incorporados a la causa, cuyas constancias no arrojan la convicción necesaria para concluir en la existencia del recaudo insoslayable, cual es, la ilegalidad o arbitrariedad manifiesta.

En atención a ello, entiendo que existen otros remedios judiciales que obstan a la vía seleccionada, pues la escogida no se presenta como la más idónea para resolver el cuestionamiento de fondo aquí formulado, mas allá del puntual cese de descuento reclamado.



Conforme se adelantó, no resulta viable la pretensión de amparo cuando la situación fáctica que le sirve de sustento aparece como opinable o discutible, requiriendo, por lógica consecuencia, un marco en el que tenga cabida una mayor amplitud de debate.

Diversos son los interrogantes que plantea el Artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en su redacción vigente.

¿Qué debe entenderse por estar sujeto al pago del impuesto? ¿Estar comprendido en la categoría de contribuyente, no obstante lo cual, realizada la pertinente determinación no surja monto a ingresar? ¿O significa no ser contribuyente por encontrarse exento del tributo?

Relacionado con ello, en este proceso se citan diversas normativas dictadas en ejercicio de su función administrativa por este Tribunal Superior de Justicia en el que se abordó el tópico en cuestión frente a procedimientos de determinación de oficio de retenciones del impuesto a las ganancias iniciados por A.F.I.P. Allí se abordó el punto relativo al cálculo de la base imponible y los rubros deducibles de dicha base del tributo liquidado.

A esta altura se advierte que la normativa en cuestión exige una interpretación sistémica tanto de su contenido como de alcances. Y en el estrecho marco de examen que la acción intentada confiere dable es concluir que la exención reclamada por la amparista no surge en forma indubitable de la legislación que la amparista invoca en su favor. Por tanto, tampoco se encuentran configurados los recaudos que consigna el *Ad quem* para sustentar su decisión.

En efecto, y sin agotar este complejo tema, hay quienes consideran inconstitucional la norma que grava como ganancia de cuarta categoría a las jubilaciones y pensiones. Otros, incluso, extienden tal juicio respecto del salario de toda trabajadora o trabajador en actividad.



A primera vista se advierte que son diversos los interrogantes que plantea el tópicico en cuestión y no escapa a estas consideraciones los debates generados por la última reforma legislativa en la materia donde se explicitó como ganancia de cuarta categoría a la proveniente del desempeño del cargo de Magistrado, Funcionario o Empleado del Poder Judicial -en su inciso a)-. Y se consignó, además, que en este caso tributarían cuando el nombramiento ocurriese a partir del año fiscal 2017, inclusive.

Tampoco se encuentra fuera de cuestionamiento el alcance de la última reforma cuando consigna "nombramiento" (artículo 79, inciso a), en la redacción sustituida por Ley N°27.346). ¿Debe éste interpretarse como "primer nombramiento" o "ingreso" en pos del derecho de la carrera judicial? ¿O cualquier acceso a un cargo superior? Ello tampoco escapa del debate actual.

En efecto, hay quienes consideran inconstitucional la norma que grava como ganancia de cuarta categoría a las jubilaciones y pensiones. Otros, incluso, extienden tal juicio respecto del salario de toda trabajadora o trabajador en actividad.

Lo señalado, constituyen sólo algunos ejemplos de la necesidad de un mayor debate sobre el punto que no puede satisfacerse a través de la vía expedita seleccionada. Pues de seguir la tesitura aquí sostenida toda liquidación de haberes o diferencia salarial podría debatirse por vía del amparo, constituyendo ello la regla y no la excepción frente a casos de patente, clara, e inequívoca vulneración constitucional.

Por último, no puedo dejar de consignar que mi voto no implica emitir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, sino expedirme acerca de la ausencia de acreditación en el caso de los presupuestos indispensables para viabilizar la pretensión entablada, en la consideración que, en el caso, se ve excedido el estrecho marco cognoscitivo de la presente



acción, atento la modalidad breve y concentrada del trámite que ésta tiene asignada.

En efecto, y no menos importante de resaltar es que si bien es cierto que aquí se cuestiona el obrar de la accionada en su calidad de agente de retención y que ello determina la competencia provincial para la resolución de los presentes (cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos BAUM, DANIEL Y OTRO", CSJ 003077/2015/CS00106/10/2015) no menos cierto es que la A.F.I.P no ha sido oída en ninguna de las formas que el proceso garantiza.

En suma, en el caso no se ha demostrado que la sola falta de resolución y notificación previas al descuento del impuesto a las ganancias sobre los haberes jubilatorios de la accionante determine un accionar manifiestamente arbitrario o ilegítimo por parte del I.S.S.N.

3. A mayor abundamiento cabe referir que esta Sala Civil, aunque transitando la etapa de admisibilidad formal, ya se ha pronunciado en una causa donde el tema debatido era semejante al presente, en el sentido que la acción de amparo presupone la existencia de un derecho o garantía incontrovertidos, ciertos (cfr. R.I. Nro. 125/16 "BUTELER", del Registro de la Secretaría Civil).

Allí se destacó que la posibilidad de revisar en el presente marco la validez de las normas en que se funda el acto u omisión lesiva siempre estará sujeta a que la conculcación de los derechos o garantías derive de un acto u omisión manifiestamente arbitraria o ilegal (Art. 43, Constitución Nacional). Aspecto -se dijo- en el que la Judicatura debe extremar su prudencia dado el sumarísimo procedimiento en el que se decide.

En consonancia con estos conceptos, se tuvo en consideración la directriz que emana de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto ha expresado:



"[...] Cabe revocar la sentencia que hizo lugar a la acción de amparo y declaró la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c), de la ley 20.628- en cuanto alcanzó con el impuesto a las ganancias los haberes jubilatorios de los actores-, pues asiste razón al recurrente al afirmar que la vía utilizada para cuestionar que el impuesto a las ganancias grave sus respectivos haberes previsionales y que en el caso importe un despojo confiscatorio de ellos, es claramente improcedente porque no demostraron que el actuar estatal adolezca de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta ni cuál es el perjuicio concreto que les produce en su esfera de derechos. -Del dictamen de la Procuración General al que la Corte remite- (cfr. "Dejeanne Oscar Alfredo y otro c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/amparo", D. 248. XLVII. REX, 10/12/2013).

Y en igual sentido, O. 184. XLVII. "Osnaghi, Emilio Jorge y otro cl Administración Federal de Ingresos Públicos si amparo", sentencia del 6/03/2014; C. 1464.XLVII. "Carbone, Antonio c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) -suc. CTES.- s/ amparo", sentencia del 1/04/2014.

4. En suma, dado que el cuestionamiento sustancial formulado requiere un marco procesal de mayor amplitud de debate que el establecido para el amparo, no se encuentran presentes los presupuestos sustanciales de la acción intentada.

Con respecto al carácter manifiesto que debe revestir la ilegalidad o arbitrariedad del acto impugnado, cabe remarcar que, conforme a lo establecido doctrinariamente, lo palmario implica algo descubierto, patente, claro; equivale a notorio, inequívoco, indudable, cierto; o como se ha destacado:

"lo manifiesto significa un juicio que corresponde a todos sin distinción ni dudas". Y en cada caso el juez puede



y debe valorar si el acto lesivo reviste la entidad requerida para descalificarlo totalmente y merecer el remedio excepcional del amparo" (cfr. Morello-Vallefín, El Amparo, Régimen Procesal, Librería Editorial Platense S.R.L, 3era. Edición, págs.26/28).

5. En virtud de todas las consideraciones vertidas, entiendo que el remedio casatorio resulta procedente con base en las causales previstas por los incisos a) y b) del artículo 15°, de la Ley N° 1406, por haber mediado infracción a los artículos 43 de la Constitución Nacional, 59 de su similar provincial y específicamente, 1° de la Ley N° 1981 y a la doctrina sentada en orden a la determinación de los presupuestos procesales que habilitan la acción de amparo.

Por ello, deberá casarse el fallo de la Cámara de Apelaciones -Sala II- y a la luz del artículo 17, inciso c) del Rito, recomponerse el litigio mediante el rechazo de la apelación deducida por la amparista, de conformidad con los fundamentos expuestos, y la consiguiente confirmación del pronunciamiento dictado en Primera Instancia.

Con respecto al cuestionamiento de la parte accionada, relativo a imposición de costas ha de demarcarse el ámbito regulatorio aplicable, a efectos determinar si ha mediado o no infracción en punto a las normas consagradas en materia de costas procesales.

Este Tribunal Superior ha precisado que el Código Procesal Civil y Comercial parte de un criterio objetivo, porque la fuente de la obligación es la propia ley. Pues, el citado artículo 68, en el primer párrafo, establece que la parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria (cfr. Acuerdo N° 48/10 "ROCHA", del Registro de la Secretaría Civil).

Ello no obstante también puede resultar ajustado al resultado del proceso distribuir las costas en proporción al éxito obtenido por cada una de las partes -artículo 71 del



Código Procesal Civil y Comercial-, o configurarse alguno de los supuestos contenidos en el artículo 68, segundo párrafo, de idéntico ordenamiento.

Cabe recordar que el propio artículo 68, ya citado, permite que la Jueza o Juez exima total o parcialmente de la responsabilidad por las costas al litigante vencido expresando siempre el mérito que encontró para ello, bajo pena de nulidad.

En el caso, comparto las razones para la imposición de costas por su orden (artículo 68, 2° párrafo, del Código Procesal, Civil y Comercial). Esto es, la necesidad de unificación jurisprudencial, lo debatido del tema propuesto además que el pronunciamiento no implica resolución sobre el derecho sustancial esgrimido. En consecuencia, corresponde el rechazo del recurso ordinario de apelación interpuesto por la accionada, y confirmar lo resuelto sobre el punto en la decisión de Primera Instancia.

III. Que a la tercera cuestión planteada, atento a la naturaleza del caso resuelto, los motivos esgrimidos y el disímil criterio jurisprudencial por el que la actora pudo haberse creído con derecho a reclamar, y la forma en que se resuelve, corresponde imponer las costas por su orden en Alzada y en esta etapa extraordinaria (artículo 12° de la Ley Casatoria y 68, 2° apartado, del Código Procesal Civil y Comercial). **ASI VOTO.**

El señor vocal doctor **ALFREDO A. ELOSÚ LARUMBE**, dice: **I.** Disiento con los fundamentos y la solución sugerida en el voto que antecede.

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 1° 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). **MI VOTO.**

La señora presidenta doctora **MARÍA SOLEDAD GENNARI** dice:

1. En virtud de la reglamentación vigente en materia de funcionamiento del Alto Cuerpo, me toca dirimir la disidencia que emerge de los votos de mis distinguidos colegas doctores Evaldo D. Moya y Alfredo A. Elosu Larumbe.

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 1° de la Ley neuquina N° 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. **MI VOTO.**



**PODER JUDICIAL
DE NEUQUÉN**

Expediente JNQC13 N°100002 - Año 2017

De lo que surge del presente Acuerdo, de conformidad con el señor Fiscal General en cuanto propone el rechazo del recurso casatorio deducido, por mayoría, **SE RESUELVE:** 1°) Declarar **IMPROCEDENTE** el recurso por Inaplicabilidad de Ley interpuesto por la demandada INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL DEL NEUQUÉN, a fs. 253/270, en un todo de acuerdo con los fundamentos expuestos. 2°) **IMPONER** las costas correspondientes a esta etapa al recurrente vencido (artículo 17° de la Ley N° 1406). 3°) **REGULAR** los honorarios profesionales devengados en esta etapa extraordinaria al doctor: ..., en el doble carácter por la accionante en la suma de PESOS DOCE MIL (\$12.000) (artículos 2°, 6°, 10°, 15°, 36° y ccdtes., Ley 1594). 4°) Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvanse los autos.

Con lo que se da por finalizado el acto que previa lectura y ratificación, firman la señora Magistrada y los señores Magistrados por ante la Actuaría, que certifica.

Dra. MARÍA SOLEDAD GENNARI – Presidenta.

Dr. EVALDO D. MOYA - Dr. ALFREDO A. ELOSÚ LARUMBE
Dra. MARIA ALEJANDRA JORDÁN - Secretaria Subrogante