



NEUQUEN, 16 de agosto del año 2019.

Y VISTOS:

En acuerdo estos autos caratulados: "**MARTELLI MILBA LILA C/ INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL DE NEUQUEN S/ ACCION DE AMPARO**", (OPANQ1 EXP N° 100326/2019), venidos a esta **Sala II** integrada por los Dres. Patricia **CLERICI** y José I. **NOACCO**, con la presencia de la Secretaria actuante Dra. Micaela **ROSALES** y, de acuerdo al orden de votación sorteado, la Dra. Patricia **CLERICI** dijo:

I.- La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia de fs. 95/98, que hace lugar a la acción de amparo, y ordena a la demandada que cese en el descuento del impuesto a las ganancias del haber jubilatorio de la amparista, con costas al vencido.

a) La recurrente se agravia entendiendo que la resolución recurrida resulta nula, por cuanto el juez de grado no ha considerado argumentos expuestos por su parte al contestar la demanda.

Dice que el a quo no puede cambiar la interpretación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por cuanto no está declarada la inconstitucionalidad de la misma y, además, porque no es la presente vía ni este fuero el competente para entender en una acción que tiene por objeto dejar de tributar un impuesto nacional.

Insiste en que el juez de primera instancia ha dejado de lado la interpretación de la AFIP, realizando un análisis subjetivo de los hechos y otorgando una excepción a la ley tributaria, sin tener en cuenta que las excepciones deben ser expresas y determinadas por ley.

Sigue diciendo que su parte es agente de retención, y que la AFIP no ha sido parte en estas actuaciones.



Entiende que el a quo se extralimita al expedirse sobre la interpretación de la modificación introducida al art. 79, mediante ley 27.346, cuando ello no fue parte del objeto de este amparo, además de no ser de su competencia, conforme lo dispone el art. 116 de la Constitución Nacional.

Afirma que la demandada no debe emitir su voluntad administrativa a efectos de cumplimentar una ley que le es dada, debiendo limitarse a llevar adelante su ejecución, en la medida en que le es ordenado, por lo que no puede pronunciarse a que personas se les debe aplicar o no la retención en concepto de impuesto a las ganancias.

Destaca que el fallo "García" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene alcance únicamente para las partes de aquél pleito, no tiene efecto erga omnes.

Explica cuál debe ser la interpretación correcta del art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Se queja de la imposición de costas a su parte, sosteniendo que ello solamente generará que se planteen más juicios.

b) La amparista contesta el traslado de la expresión de agravios a fs. 110/111 vta.

Considera que los agravios no reúnen los recaudos del art. 265 del CPCyC, pretendiendo la declaración de deserción del recurso.

Subsidiariamente rebate los agravios formulados.

Cita los precedentes "Sánchez c/ I.S.S.N." del Tribunal Superior de Justicia y "García c/ AFIP" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y peticiona el rechazo del recurso.

Reitera la reserva del caso federal.

II.- El memorial de la demandada reúne los recaudos del art. 265 del CPCyC, constituyendo una crítica razonada y concreta del fallo recurrido, por lo que procederá a su análisis.



III.- La cuestión traída a conocimiento de la Alzada ya ha sido resuelta por esta Sala II, en anterior composición, por el Tribunal Superior de Justicia provincial, y también por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Oportunamente, al fallar la causa "Haedo c/ I.S.S.N." (expte. n° 100.002/2017, sentencia del 10/9/2017) sostuvo que: *"Asiste razón al a quo respecto a que el destinatario final del impuesto a las ganancias que se retiene del haber de jubilación de la demandante es la AFIP, organismo recaudador que se sitúa en la órbita del gobierno federal.*

"Pero no es esta la arista de la situación de autos que debe ser analizada, porque lo que se ha sometido a consideración del tribunal de justicia es la conducta del agente de retención (Instituto de Seguridad Social del Neuquén).

"El agente de retención es aquel 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 impide, conforme lo alega la demandada, que aquél se aparte de lo expresamente dispuesto por la ley, y de las instrucciones que imparte el ente recaudador.

"Pero en la apreciación de la ley y de las instrucciones administrativas dictadas en consecuencia, el agente de retención tiene un ámbito de libre actuación, y es el referido a la interpretación de las normas de aplicación. Ello queda plasmado en la misma defensa que hace la demandada en el marco de la presente acción, ya que ha interpretado las Acordadas del Tribunal Superior de Justicia provincial y de la Corte



Suprema de Justicia de la Nación, eximiendo del pago del impuesto a las ganancias a las jubilaciones y pensiones de magistrados y funcionarios judiciales, hasta el rango de juez de primera instancia (FM3) y categorías equivalentes. Lo actuado por la demandada en este sentido no obedece a una ley expresa o a instrucciones de la AFIP, sino a la propia decisión interpretativa del Instituto de Seguridad Social del Neuquén.

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

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

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

"En lo que aquí interesa, el art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado por decreto n° 649/1997, y con la última modificación, introducida por ley 27.346, determina que son ganancias de cuarta categoría las provenientes de "las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier



especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto...” (inc. c).

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

“Conforme lo explica María Teresa Martín Yáñez, de acuerdo con el texto legal quedan excluidos del gravamen todas aquellas prestaciones asistenciales o beneficios otorgados por regímenes no contributivos, como las pensiones graciabiles o por invalidez, que se otorgan no en función del desempeño de actividad remunerada, sino ante la existencia de un estado de necesidad que requiere su cobertura (cfr. aut. cit., “El impuesto a las ganancias y los haberes de las prestaciones previsionales”, LL 2017-C, pág. 287).

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

“La Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, Sala II, ha dicho “...sería a todas luces un contrasentido y una flagrante injusticia que un jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado, cuando se halla en total estado de pasividad, sin desarrollar ninguna actividad lucrativa de carácter laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador, y sin obtener rendimientos,



rentas o enriquecimientos de ninguna clase, derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad lucrativa...” (autos “Calderale c/ ANSeS”, 16/5/2017, LL 2017-C, pág. 240).

“Contrasentido que también es consecuencia, en mi opinión, de la necesidad de mantener una proporción justa y razonable entre el haber de pasividad y la situación de los activos, que es consecuencia, a su vez, del carácter integral que la Constitución Nacional reconoce a los beneficios de la seguridad social; relación de proporcionalidad justa y razonable que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha destacado como esencial en autos “Sánchez c/ ANSeS” (sentencia del 17/5/2005). Indudablemente tal relación de proporcionalidad, que debe ser efectiva y no formal, se altera si la persona cuando desempeñaba un trabajo en relación de dependencia, no veía su remuneración afectada por el impuesto a las ganancias y luego, al jubilarse, lo que importa percibir un porcentaje menor del salario de actividad, además se encuentra con que es contribuyente de un tributo del cuál no lo era cuando estaba en actividad. Ello representa una doble detracción, con alteración sustancial de la debida proporción que debe existir entre remuneración y haber de jubilación.

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

“De ello se sigue que una interpretación razonable de la norma tributaria comprometida en autos determina, como lo señalé, que existen dos elementos que impiden la configuración del



hecho imponible. Uno, que la prestación previsional no tenga su origen en el trabajo remunerado en relación de dependencia. Dos, que la remuneración percibida durante la vigencia de la relación laboral dependiente no tributara este impuesto.

"Resumiendo, la demandada en su carácter de agente de retención no actúa ciegamente, sino que puede y debe interpretar la ley impositiva para su aplicación. Como parte de esa aplicación de la ley impositiva, el agente de retención debe determinar si se configura el hecho imponible, que es el que habilita la retención de la suma que se liquida como impuesto a las ganancias.

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

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

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

El Tribunal Superior de Justicia provincial ha avalado el criterio antedicho y ha sumado más fundamentos en torno a la



cuestión al fallar la causa "Sánchez c/ I.S.S.N." (expte. n° 100.034/2017, Acuerdo n° 25/2018, de fecha 5/9/2018 y del registro de la Secretaría Civil).

En su decisorio, la mayoría del Tribunal Superior señala que: *"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)...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".



Como vemos, más allá de la interpretación de la legislación sobre impuesto a las ganancias, el Tribunal Superior de Justicia se refiere a que los principios constitucionales que rigen la materia y la regla de la razonabilidad no toleran que se brinde a la persona que accede al beneficio de la jubilación un trato más perjudicial que el que tenía cuando estaba en actividad.

Finalmente, en marzo del corriente año la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió la causa "García c/ AFIP" (sentencia del 26/3/2019, LL 2019-B, pág. 330).

En este resolutorio la Corte, por mayoría, concluye en la inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias sobre jubilaciones y pensiones, con fundamento en la vulnerabilidad en la que se encuentran las personas que acceden a los beneficios de la seguridad social; entendiendo el Alto Tribunal que la especial situación de vulnerabilidad que habilita aquella tacha de inconstitucionalidad está dada por la edad avanzada y/o la discapacidad, conjugado con el porcentaje de afectación de la prestación de la seguridad social por parte del impuesto; porcentaje que no es necesario que se iguale con el que tradicionalmente la Corte ha identificado con la confiscatoriedad, sino que es menor a éste y que queda librado al prudente arbitrio judicial.

Si bien es cierto que las resoluciones que adopta la Corte Suprema rigen para las partes del juicio, no teniendo efecto abrogatorio de la norma cuando declara su inconstitucionalidad, no puede pasarse por alto que, como la misma Corte lo ha dicho, los tribunales inferiores tenemos la obligación de adecuar nuestros pronunciamientos a los precedentes del más alto tribunal de la Nación, excepto que aportemos nuevos fundamentos no considerados por él.



Ha dicho la Corte que, *"cuando de las modalidades del supuesto a fallarse no resulta de manera clara el error y la inconveniencia de las decisiones ya recaídas sobre la cuestión legal objeto del pleito, la solución del caso debe buscarse en la doctrina de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, dada la autoridad institucional de sus decisiones fundada en la condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia"* (autos "Viñas c/ Estado Nacional", 22/5/2018, LLAR/JUR/18733/2018).

Si bien la presente causa tiene algún déficit probatorio, teniendo en cuenta el número de documento de identidad de la actora se advierte que ella es una persona de edad avanzada, seguramente mayor de 70 años, circunstancia que por sí sola es indicativa de que tiene necesidades, sobre todo en materia de alimentación, vivienda y medicamentos, que deben ser satisfechas integralmente y que entrañan, en la mayor parte de los casos, costos altos.

También surge de las constancias de la causa que el detrimento que sufre la amparista en sus haberes previsionales como consecuencia de la retención del impuesto a las ganancias es aproximadamente del 15% de la prestación básica, afectación que si bien por el frío porcentaje pareciera no relevante, adquiere tal condición cuando se considera el monto del haber jubilatorio de la actora y se lo compara con los precios que en el ámbito local tienen los productos de la denominada canasta básica. Ello hace que la aplicación del impuesto en cuestión sea violatoria de la manda del art. 14 bis de la Constitución Nacional, en cuanto prescribe que los beneficios de la seguridad social han de tener carácter integral.

Conforme lo dicho es que he de propiciar la confirmación del resolutorio apelado



IV.- En cuanto a la queja referida a la imposición de las costas del proceso, el recurso deviene desierto en tanto no se ha explicado cuál es el error en que habría incurrido el juez de grado.

V.- Por tanto, propongo al Acuerdo rechazar el recurso de apelación de la parte demandada, y confirmar el resolutorio recurrido.

Las costas por la actuación en la presente instancia son a cargo de la demandada perdidosa (art. 68, CPCyC).

Regulo los honorarios del Dr....., por su actuación ante la Alzada, en la suma de \$ 10.368,00 (art. 15, ley 1.594).

El Dr. José I. **NOACCO** dijo:

Por compartir los fundamentos vertidos en el voto que antecede, adhiero al mismo.

Por ello, **esta Sala II**

RESUELVE:

I.- Confirmar la sentencia de fs.95/98, con costas a cargo de la demandada perdidosa (art. 68, CPCyC).

II.- Regulo los honorarios del Dr....., por su actuación ante la Alzada, en la suma de \$ 10.368,00 (art. 15, ley 1.594).

III.- Regístrese, notifíquese electrónicamente y, en su oportunidad, vuelvan los autos a origen.

DRA. PATRICIA M. CLERICI - DR. JOSE I. NOACCO

Dra. MICAELA S. ROSALES - Secretaria