Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-21025024-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Febrero de 2025

Referencia: 48.242-I; MANENTI JOSE; SENTENCIA; SALA A VOC. 1RA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por el Dr. José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el expediente **N° 48.242-I**, caratulado: **“MANENTI JOSE s/ recurso de apelación**”.

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que, a fs. 84/87, la actora interpone recurso de apelación, en los términos del artículo 81 de la Ley 11.683, contra la Resolución Nota Externa N° 115/2017 (DV RSAL), dictada por la Jefa (Int) de la División y Revisión de Recursos de la Dirección Regional Salta de la Dirección General Impositiva, en cuanto rechazó la acción de repetición planteada sobre los pagos realizados en concepto del Impuesto a las Ganancias, durante el período fiscal 02/2017 a 06/2017. A fs. 93 la actora amplia apelación a las retenciones sufridas en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2017.

Que, en primer lugar, manifiesta que la recurrente revistió como magistrado judicial de la Pcia. de Neuquén, habiéndose acogido a los beneficios jubilatorios y siéndole acordada la jubilación según da cuenta el anexo D de la prueba documental que acompaña.

Alega que los jueces del Poder Judicial de la Nación se encuentran exentos del impuesto a las ganancias conforme Acordada N° 20/1996 de la CSJN, que declaró la inaplicabilidad del art. 1 de la ley 24.631 en cuanto pretendió derogar las exenciones contempladas en el art. 20, incs. p) y r) de la ley 20.628 y agrega que dicha exención alcanza a también a los jueces provinciales de conformidad con el dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° 48/98 del 26/03/98.

Asimismo, señala que este criterio exentivo ha sido reconocido en un caso idéntico al que aquí se plantea en autos “Pérez, Yolanda Inés c/ EN- Instituto de Seguridad Social de la Provincia de Neuquén y Otro

s/Amparo Ley 16.986" (Expte. N° 962/14 del Juzgado en lo Contencioso Administrativo Federal N° 9, Secretaría N° 18). Dicho decisorio fue confirmado por la Cámara del Fuero, Sala V, por sentencia del 03/03/15.

Por otra parte, en cuanto a los intereses resarcitorios manifiesta que los mismos no deben ser fijados en el 6% anual ya que resultan irrazonables.

Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita se haga lugar a la acción de repetición oportunamente incoada.

II.- Que, a fs. 109/118, el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente, que no fueran materia de expreso reconocimiento por su parte o no surgieran de los antecedentes administrativos que acompaña. Niega las interpretaciones de la recurrente respecto del derecho aplicable.

Que, en primer lugar, sostiene que la certificación de ingreso al Fisco de los montos que pretende repetir el recurrente, que los mismos no surgen discriminados de las bases de datos del Fisco Nacional, dado que, si bien consta que se realizaron las retenciones, no se puede determinar dentro de los montos ingresados mensualmente por el Instituto de Seguridad Social de Neuquén si efectivamente los montos retenidos al actor han sido ingresados.

Señala que la recurrente incurre en una contradicción respecto del remedio procesal intentado, atento que, en el segundo párrafo de su escrito manifiesta que interpone recurso de apelación del artículo 76 inc. b) de la Ley 11.683 por denegación del reclamo administrativo de repetición y a continuación en el párrafo tercero afirma que promueve el recurso en los términos del artículo 81, segundo párrafo de la Ley 11683.

Por otra parte, señala que la Nota Externa 115/2017 es un acto externo no resolutorio, según lo establecido en la Disposición N° 446/2009 (AFIP) (B.O. 16/09/2009), emitido de conformidad con el artículo 9, apartados 1), 2) y 3) del Decreto N° 618/97, cuyo alcance es el de un medio de comunicación o requerimiento dirigido a los administrados o a otros organismos en forma individual fuera de los procedimientos regulados.

Manifiesta que la Ley 27.346 no resulta aplicable a este caso, atento que legisla a partir del año 2017, y ellos no implica que los jueces de paz de las provincias se encontraran exentos del pago del Impuesto a las Ganancias previo a su dictado.

Con relación a la jurisprudencia citada manifiesta que el Juez interviniente en ningún momento hizo un análisis de la normativa impositiva que establece los sujetos al gravamen del Impuesto a las Ganancias y sus exenciones como tampoco el régimen de retención aplicado.

Destaca que resulta llamativo que el recurrente citara el precedente jurisprudencial anterior y omitiera recordar que él mismo inició una Acción de Amparo ante el Fuero Contencioso Administrativo con fecha anterior a la presentación ante este Tribunal, con el objeto de que se declare que no se encuentra alcanzado por el Impuesto a las Ganancias y consecuentemente tampoco se le efectúen las retenciones de dicho gravamen en liquidación de sus haberes jubilatorios.

En cuanto a la aplicación de intereses resarcitorios manifiesta que en los supuestos de repeticiones la tasa de interés que debe utilizarse es aquella que establece la Secretaria de Ingresos Públicos, existe ley especial que determina los intereses aplicables a supuestos como el de marras, y esos son los establecidos por las resoluciones del Ministerio de Economía, dictadas en uso de las facultades conferidas por los artículos 37 y 52 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif). Afirma que no es viable pretender la utilización de una tasa diferente a la que especificamente se estipula para la repetición de un impuesto.

El Fisco Nacional ofrece prueba, se opone a las medidas probatorias ofrecidas por la actora, reserva la cuestión federal y solicita que, oportunamente, se rechace la repetición intentada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que a fs. 132 se abre la causa a prueba haciendo lugar a la prueba informativa, la cual obra producida a fs. 139/142, 154. A fs. 161 se clausura la etapa de instrucción y se elevan los autos a la Sala "A". A fs. 162 se ponen para alegar. A fs. 166/167 y 168/175 obran los alegatos de la parte actora y del Fisco Nacional, respectivamente. A fs. 177 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que en autos se interpone recurso de apelación por denegatoria de repetición sobre los pagos realizados en concepto del impuesto a las ganancias.

Que en cuanto a los argumentos del Fisco Nacional relativos a la contradicción en la que incurre el contribuyente respecto del remedio procesal intentado corresponde señalar que conforme se desprende del tercer párrafo del recurso de apelación la intención de la actora fue promover dicho recurso en los términos del art. 81, segundo párrafo de la Ley 11.683, circunstancia esta que resta sustento a los argumentos esbozados por el Fisco Nacional.

Al respecto de los argumentos del Fisco referidos a que la Nota Externa N° 115/2017 (DV RSAL) no reúne los requisitos para ser considerada la Resolución Administrativa que puede ser recurrida por la vía utilizada por el actor, en tal sentido corresponde señalar que dicha resolución resuelve que la acción intentada por la recurrente en sede administrativa es improcedente, habilitando en consecuencia esta instancia.

Asimismo, respecto de los agravios del Fisco Nacional relativos a que la certificación de ingreso de los montos que pretende repetir el recurrente y que los mismos no surgen discriminados de las bases de datos del ente recaudador, corresponde señalar que de la prueba informativa producida a fs. 142, el Instituto de Seguridad Social de Neuquén informa las cantidades dinerarias de retenciones efectuadas en concepto de Impuesto a las Ganancias los cuales coinciden con los reclamados por la parte actora.

El recurrente argumenta que los jueces se encuentran exentos del impuesto a las ganancias conforme Acordada N° 20/1996 de la CSJN, que declaró la inaplicabilidad del art. 1 de la ley 24.631 en cuanto pretendió derogar las exenciones contempladas en el art. 20, incs. p) y r) de la ley 20.628 y que dicha exención alcanza también a los jueces provinciales de conformidad con el dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° 48/98 del 26/03/98. Asimismo, el Fisco Nacional considera que no resulta aplicable dicho criterio haciendo alusión al rechazo de la Acción de Amparo iniciada por la recurrente ante el Fuero Contencioso Administrativo.

Expuestas sucintamente las posturas de las partes en el presente litigio, corresponde entonces analizar las distintas normas invocadas por aquellas en sustento de sus posiciones.

V.- Que atento lo expuesto corresponde señalar que, en el año 1996, se sancionó la ley 24.631, la cual a través de su artículo 1º, inciso a), dispuso la derogación de las exenciones de los incisos p), q) y r) de la ley de impuesto a las ganancias, que el propio Congreso Nacional había antes establecido, alcanzando a los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación.

Ante esta situación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó la Acordada Nº 20/96, de fecha 11 de abril de 1996, por la cual declaró inaplicable el artículo 1º de la ley 24.631, que dispuso la derogación de las exenciones contempladas en el art. 20, incs. p) y r), de la ley 20.628, texto ordenado por Decreto Nº 450/86, para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación. Sustentó ello en que la Corte, como titular de uno de los Departamentos del Gobierno Federal, ejerce la representación más alta del Poder Judicial de la Nación, y tiene facultades o privilegios inherentes a todo poder público, para su existencia y conservación: de ahí, que tenga todas las facultades implícitas necesarias para la plena y efectiva realización de los fines que la Constitución le asigna en tanto poder del Estado. Afirmó que no es necesaria la presencia de un caso en los términos requeridos por los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional ni, por ende, son trasladables las exigencias requeridas para dichos asuntos en torno a la declaración de inconstitucionalidad; sino que la cuestión en trato no atañe a las funciones jurisdiccionales del tribunal, sino del ejercicio del ineludible deber que por mandato constitucional le compete como órgano supremo y cabeza de uno de los Departamentos del Estado, para que mediante el ejercicio de los aludidos poderes connaturales e irrenunciables salvaguarde la independencia del Poder Judicial. Reiteró la doctrina del caso “Fisco Nacional c. Medina, Rodolfo” (Fallos 176:73) y afirmó que la reforma constitucional de 1994 ratificó el texto del artículo 110 de la Constitución y con ello la intangibilidad de la compensación que perciben los jueces.

Cabe señalar aquí que la Acordada 20/96 no ha sido cuestionada por los otros poderes del Estado. La Procuración del Tesoro de la Nación, en Dictamen Nº 48/98, del 26/3/1998, consideró que resultaba improcedente que ese organismo asesor del Poder Ejecutivo, examinara o cuestionara la juridicidad de los fundamentos dados por la Corte en su Acordada Nº 20/96, máxime si se tiene en cuenta que en ella reivindicó su condición de cabeza de uno de los Poderes del Estado y las atribuciones que posee en tal carácter para ejercer los "poderes implícitos" que le corresponden, a fin de preservar su existencia y conservación, y de asegurar su independencia y la efectiva realización de sus fines institucionales.

La Procuración señaló allí mismo que la obligación de la Dirección General Impositiva de actuar con arreglo a derecho, instando los procedimientos tendientes a percibir el tributo, debe entenderse que no puede quedar circunscripta a una aplicación indeliberada de la letra de la ley, sino que requiere que se tengan en cuenta los criterios sobre constitucionalidad de las normas sentados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ya que ésta es el órgano del Estado situado a la cabeza del Poder Judicial y, por lo tanto, la máxima autoridad estatal y última palabra en materia de aplicación e interpretación del Derecho; agregando que cualquier criterio jurídico de otros organismos estatales que discrepe con el de la Corte, si bien, puede valer como opinión, debe subordinarse institucionalmente a la posición de aquélla.

Corresponde señalar que la doctrina que emana de la citada Acordada se aplica también a nivel provincial.

En efecto, en la causa “Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ ANSES”, con fecha 11/4/2006 (Fallos: 329:1092) la Corte convalidó esta situación, al hacer lugar al amparo de un juez jubilado del Poder Judicial de la Provincia de San Juan, disponiendo que cesen de efectuarse descuentos de sus haberes previsionales en concepto de impuesto a las ganancias y que le sea reintegrado el importe retenido por aplicación de dicho tributo.

En dicho precedente el Alto Tribunal sostuvo: *“7°) Que cabe destacar que estos puntos -o sea el valor de la jurisprudencia tradicional de la Corte Suprema sobre la intangibilidad de las compensaciones de los jueces nacionales en el ámbito fiscal indicado, y la validez de la acordada 20/96- no han sido objeto de impugnación alguna por parte del Fisco demandado y que la cuestión de fondo debatida en el pleito versa sobre si la doctrina de esta Corte, que establece que el impuesto a las ganancias aplicado a las remuneraciones judiciales contradice la garantía que consagra el art. 110 de la Constitución Nacional, se extiende a los magistrados provinciales, en actividad o jubilados.*

...Al respecto, cabe recordar que la vigencia del principio de intangibilidad no podría ser desconocida en el ámbito provincial según lo estableció la Corte en Fallos: 311:460 y 316:2747. En concordancia con ello, la ley del impuesto a las ganancias eximía de tal tributo tanto a los magistrados nacionales como a los de provincia, así como los haberes jubilatorios y pensiones correspondientes a dichas funciones colocando a unos y otros jueces en un pie de igualdad (art. 20, incs. p y r de la ley 20.628, t.o. en 1986 y sus modificaciones). Del mismo modo, cuando la ley 24.631 art. 1 inc. a derogó tales normas exentivas, lo hizo sin distinguir entre la situación de la judicatura nacional y las provinciales. Establecida por la jurisprudencia del Tribunal la invalidez de la referida derogación, por resultar ésta incompatible con el principio instituido por el art. 110 de la Constitución Nacional, y como tal principio no puede ser desconocido en los ámbitos provinciales, debe afirmarse que esa derogación, inaplicable respecto de los integrantes del Poder Judicial de la Nación, también lo es con relación a las judicaturas de las provincias. En efecto, los jueces locales son, como los nacionales y federales, jueces de la Constitución, motivo por el cual cumplen, como los demás, idéntico ministerio y, por lo tanto, se hallan sujetos a parejas responsabilidades y deberes, y han de contar, a tal efecto, con similares garantías.

11) Que abona lo expuesto la opinión de la doctrina especializada y la jurisprudencia del Tribunal, ya que de conformidad con la forma de gobierno federal adoptada, la Constitución Nacional ha confiado tanto al gobierno nacional como a los gobiernos provinciales lo atinente a la organización del régimen de justicia (conf. Preámbulo y arts. 1, 5, 116, 122 y 123). En tal sentido, como explica Montes de Oca, "nuestro régimen federativo se hace sentir en todas las esferas del gobierno", de modo que "si debe haber ineludiblemente una justicia encargada de mantener la Constitución y las leyes de la República, debe haber también una justicia encargada de dar a cada uno lo que es suyo dentro del recinto de las autonomías locales" (Derecho Constitucional, Menéndez, Buenos Aires, 1923, t. II, pág. 523). Ello sin perjuicio de que la custodia de la supremacía constitucional "está depositada en el quehacer de todos y cada uno de los jueces", sin distinción entre nacionales y provinciales (Fallos: 311:2478 causa "Di Mascio"), por lo que la elemental atribución y deber de los magistrados de verificar la compatibilidad constitucional de las leyes pertenece "a todos los jueces de cualquier jerarquía y fuero" (Fallos: 10:134; 149:122; 302:1325 y otros), en tanto rige entre nosotros el sistema de control judicial difuso.”

Que entrando al análisis del caso particular de autos, cabe advertir que la Sala V de la CNCAF in re

"Manenti Jose *C/EN-AFIP-DGI"*, sentencia del 07-06-2018, cuyo criterio se comparte, dejó sentado que: *"VI.- Que no se encuentra controvertido en autos que el Sr. Manenti reviste la calidad de Juez de Paz de la Provincia de Neuquén jubilado y que había sido nombrado en ese cargo con anterioridad al año 2017.*

En tales condiciones, para una adecuada decisión del pleito, es necesario establecer el carácter que revisten los Jueces de Paz de la Provincia de Neuquén dentro de la organización de las instituciones de esa provincia. Al respecto, en la Constitución de la Provincia de Neuquén, se incluyó dentro del "Título IV. Poder Judicial", el capítulo referido a la "Justicia de Paz", que debía ser reglamentada por la ley respectiva (cfr. artículos 243 a 248 del Capítulo III del referido Título IV), de manera que, de acuerdo con la voluntad del poder constituyente de esa provincia, la Justicia de Paz formalmente integra el Poder Judicial, sin perjuicio de que se les atribuya a esos jueces las funciones y la competencia general y especial que la ley reglamente al respecto (cfr. artículos 247 y 248 del referido cuerpo legal, y el "Reglamento general y de procedimiento para la Justicia de Paz de la provincia de Neuquén" aprobado por el Acuerdo 4433 del 9-9-09, modificado por el Acuerdo 5232, pto.5, del 17-12-14, ambos del Tribunal Superior de Justicia).

En tal sentido, en el artículo 1º de la ley orgánica del Poder Judicial, aprobada por el Decreto - ley Nº 1436, y sus modificatorias, se establece que el Poder Judicial de la Provincia será ejercido por "a) El Tribunal Superior de Justicia; b) Cámaras de Apelaciones; c) Jueces de Primera Instancia; d) Jueces de Paz". Por su parte, en el artículo 10 de esa norma se dispone "Son Magistrados Judiciales: los Vocales del Tribunal Superior de Justicia, los Vocales de los Tribunales Colegiados, los Jueces de Primera Instancia y los Jueces de Paz y todos ellos recibirán tratamiento de Señor Juez. El de todo Tribunal Colegiado en conjunto será Excelentísimo Tribunal".

Por otra parte, en cumplimiento del mandato constitucional, la legislatura provincial sancionó la Ley Nº 887, del año 1975, mediante la cual se organizó la Justicia de Paz, atribuyéndole competencia para el tratamiento de casos judiciales de menor cuantía, desalojos, declaración de pobreza y tramitación de exhortos; y en ella se estableció que sus decisiones debían fundarse en la equidad y eran apelables ante los jueces de primera instancia de la provincia. Todo mediante un procedimiento verbal y tendiente al avenimiento de las partes, que incluía la tramitación de los juicios por faltas y contravenciones. Esa ley fue parcialmente modificada por la Ley Nº 1842 de 1990, en la que se suspendió la vigencia de los incisos a), b), d) y f) del artículo 10º de la Ley Nº 887.

VI.- Que del examen de las normas constitucionales de la Provincia de Neuquén, así como de las leyes reglamentarias respectivas, resulta que tanto desde el punto de vista material o sustancial como desde el punto de vista orgánico o formal, los Jueces de Paz, en tanto ejercen funciones de naturaleza jurisdiccional y lo hacen en su calidad de integrantes del Poder Judicial de esa provincia, no pueden ser caracterizados como meros funcionarios administrativos en los términos de la doctrina de Fallos 308:2133 y 311:334, en los que, con relación a los jueces que formaban parte de la justicia Municipal de Faltas de la Capital Federal, se expresó que no podían ser calificados como jueces, sino que en rigor ejercían funciones administrativas.

Ello es así, en la medida en que tienen a su cargo decidir con fuerza de verdad legal los casos o controversias que son propios de su competencia, y ejercen esa función de manera independiente del Poder

Ejecutivo Provincial.

VII.- Que, por otra parte, en el artículo 229 de la Constitución Provincial, de manera concordante con lo establecido en el artículo 110 de la Constitución Nación se establece que “Todos los jueces y funcionarios del Poder Judicial perciben por sus servicios una retribución que no puede ser disminuida mientras permanezcan en el cargo. Pagan los impuestos generales y los aportes previsionales que correspondan en plena igualdad de condiciones con los demás contribuyentes”.

En tal sentido, cabe advertir que si bien el examen del régimen provincial exhibe diferencias significativas entre los Jueces de Paz y los demás integrantes de la justicia provincial, ya que son designados y removidos por el Tribunal Superior de Justicia de la referida Provincia, no se les exige la condición de ser profesionales del derecho o letrados, deben fundar sus decisiones en la equidad y no en derecho, y su competencia está limitada a los asuntos de menor cuantía o al juzgamiento de las faltas y contravenciones municipales; lo cierto es que gozan de estabilidad en sus cargos pues solo podrán ser removidos de sus funciones por el Tribunal Superior de Justicia “en razón de mala conducta en el desempeño de su cargo, por delitos comunes o por inhabilidad física o moral sobreviniente” (cfr. artículo 246 de la Constitución Provincial); es decir, en las mismas condiciones que los demás jueces. Al respecto, cabe destacar que las provincias tienen autonomía para darse la organización institucional que estimen más conveniente, y, por tal motivo, si de conformidad con lo establecido en la constitución y las leyes locales, la justicia municipal de faltas forma parte del Poder Judicial de la provincia, y sus integrantes gozan de las garantías fundamentales reconocidas a restantes magistrados; no corresponde introducir distinciones fundadas en las cualidades requeridas a los restantes jueces provinciales o nacionales. Ello es así porque se trata de una cuestión que está dentro de las facultades propias y exclusivas de los poderes locales (cfr. doctrina de Fallos 314: 495 y 1200, 321:1052, entre otros; y arts. 121, 122 y 123 de la Constitución Nacional).

VIII.- Que, en virtud de lo expuesto, la cuestión en examen ha quedado decidida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas de Fallos 329:1092 y 330:2274, a cuyos fundamentos cabe remitirse por razones de economía procesal y en tanto siempre se ha reconocido la ventaja que representa mantener unidad con la interpretación asignada a las disposiciones federales por el más alto tribunal de la República, a pesar de que no exista norma alguna que imponga su acatamiento obligatorio (cfr. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en pleno: “Arsoda Trading Co. S.R.L”, del 29 de setiembre de 1972, y “Ford Motor Argentina” del 7 de setiembre de 1976).

En dichas oportunidades el Alto Tribunal, reconoció a los jueces provinciales la exención dispuesta por la Acordada Nº 20/95, con fundamento en que “… los jueces locales son, como los nacionales y federales, jueces de la Constitución, cumplen idéntico ministerio y se hallan sujetos a parejas responsabilidades y deberes, a tal efecto, con iguales garantías”; y afirmó que la intangibilidad de los emolumentos de los magistrados es extensible a haber de los jueces jubilados.”

IX.- Que, en estas circunstancias, toda vez que las remuneraciones de los Jueces (tanto en actividad como jubilados) por aplicación de la citada Acordada de la Corte y reiterada jurisprudencia de ese Alto Tribunal, no se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, corresponde hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente.

Ello así, procede hacer lugar al recurso intentado contra la denegatoria de repetición en autos, con costas, con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca S.A.I.C." del 27/12/93 (Expte. Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que vienen los presentes autos a fin de resolver sobre la procedencia de la repetición intentada por el recurrente de los importes retenidos en concepto de impuesto a las ganancias sobre su haber previsional, por los períodos 2/2017 a 6/2017, con la ampliación al período 7/2017 a 8/17.

Centra su petición en la improcedencia de la retención por haberse desempeñado como Juez de Paz de la Provincia de Neuquén, por lo que –en orden a la organización del Poder Judicial de dicha provincia- resulta aplicable la Acordada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación 20/96 y fallos concordantes emitidos por nuestro Máximo Tribunal.

Por su parte, la representación fiscal se opone a la procedencia de la repetición con sustento en diversos argumentos. En primer término, manifiesta que no puede certificar el ingreso de los importes cuya devolución se pretende puesto que si bien puede constatarse la retención no ocurre lo propio con su ingreso.

Destaca la contradicción en la que incurre el recurrente al invocar el artículo 76, in. b) de la ley 11.683 y luego alegar en su presentación que lo hace en los términos del artículo 81 de dicho texto normativo. Por último, y en lo que refiere a la procedencia formal del recurso, entiende que es improcedente toda vez que se apela una simple nota externa NO RESOLUTIVA.

Con respecto al fondo, expone las razones de hecho y derecho por las que entiende que no corresponde la aplicación de la doctrina invocada por el recurrente.

II.- Que en primer término y si bien se comparte la solución a la que arriba el Vocal Instructor en el sentido que el actor manifiesta que ocurre a este Tribunal con sustento en el artículo 81, segundo párrafo de la ley 11.683, entiendo oportuno destacar que las manifestaciones del fisco sobre el carácter de "nota externa no recurrible" que atribuye al acto de fecha 24 de agosto de 2017 no resultan atendibles. En efecto, claramente dicho acto fue emitido por la Jueza Administrativa ante el reclamo de repetición interpuesto con fecha 27 de julio de 2017 por el Sr. Manenti. De acoger ese planteo, la vía recursiva establecida en el artículo 76, inciso b) quedaría sujeto a la voluntad del funcionario fiscal que toma la decisión de rechazar un reclamo de repetición mediante un "acto administrativo" al que le otorgue carácter de recurrible o no. Claramente, mediante dicha nota el Fisco Nacional rechazó la repetición intentada por el recurrente.

III.- Que con respecto al fondo de la causa se adhiere a lo resuelto por el Dr. Pérez en los Considerandos V a IX.

IV.- Que no obstante ello, y a mayor abundamiento, teniendo en consideración consolidada jurisprudencia

de nuestro Máximo Tribunal que sostiene que, en sus sentencias, los jueces deben ceñirse a las circunstancias existentes al momento de su dictado, aun cuando sean sobrevinientes a la interposición del recurso (cfr. Fallos: 343:1019 y 193; 342:1246; 342:728, entre otros), analizando la cuestión de fondo en litigio, le asiste razón al recurrente en su reclamo.

En efecto, esta Sala ha tenido oportunidad de expedirse en varias oportunidades, a la luz de la jurisprudencia de la C.S.J.N., sobre la improcedencia de la gravabilidad de los haberes jubilatorios.

Es así, que se ha sostenido que *" …en materia de haberes jubilatorios y su gravabilidad en el marco del Impuesto a las Ganancias, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado, el 26/3/2019 en la causa "García, María Isabel c/AFIP s/Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad"*, precedente en el que –en lo que aquí interesa, expresó: *"…el envejecimiento y la discapacidad –los motivos más comunes por los que se accede al status de jubilado- son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales" (Considerando 13º)".*

"Ahora bien, más allá de dicho pronunciamiento, tal como esgrime la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Nº 19486/2021 caratulada "Migliora, Bibiana c/Dirección General Impositiva s/recurso de organismo externo" del 8/4/2022: "…la doctrina de Fallos: 342:411 –se refiere al precedente "García"- ha sido reiterada por el Máximo Tribunal en sus posteriores pronunciamientos (Ver FPA 2138/201 7/CSI-CA I y otros FPA 2138/2017/2/RHI "Godoy, Ramón Esteban c/ AF1P s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 7 de marzo de 2019; FPA 3588/2016/CA 1-CS1 y otros FPA 3588/2016/2/RHI "Rossi, María Luisa c/ AF1P s/ acción meramente declarativa de derecho", sentencia del 28 de mayo de 2019; CAF 65015/2016/CS1-CA1 y otros CAF 65015/2016", "Castro, Beatriz Marina c/ EN - AFIP s/ proceso de conocimiento", sentencia del 2 de julio de 2019; FBB 13242/2015/CS1 "Villegas, Raquel Nora y otros c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/acción meramente declarativa de derecho", sentencia del 17 de septiembre de 2019; entre muchos otros -ver los fallos publicados en "www.csjn.gov.ar, sentencias de la Corte Suprema; sumarios (1863- 2020); Fallos:342:411; Análisis Documental"-; en fecha más reciente, ver C.S.J.N., en autos FGR 9645/2017/CSI y Otros "Inostroza, Olga Beatriz c/Administración Federal de Ingresos Pablicos (AFIP) s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad", sentencia del 23/3/2021; y FCT 13002644/2011/CAI-CS1 "Pedelhez, Nelida c/ AFIP-DGI s/ amparo ley 16.986", del 11/02/2021)" (Considerando X)."

"A ese efecto, conforme reseña la Alzada en el precedente bajo comentario: "Ello así, debe repararse en que, si bien en el caso de Fallos: 342:411 (García María Isabel" la allí actora contaba con 79 años de edad, se encontraba padeciendo una enfermedad y se practicaban sobre sus haberes de retiro las retenciones señaladas en el Considerando IX ***lo cierto es que -y en esto, cabe hacer especial hincapié el Alto Tribunal, en sus sentencias posteriores, ha seguido la doctrina sentada en dicho precedente con independencia de la situación particular de cada demandante"****-Considerando X- (el destacado no pertenece al texto original)."*

Puesto en perspectiva, se observa que el Maximo Tribunal desde el precedente "Garcia", ha avanzado en posteriores casos hacia una postura protectoria que hace hincapié en las condiciones de pasividad de los

sujetos (por edad avanzada, discapacidad, etc.) que conllevan de por si una situación de vulnerabilidad...”.

Al respecto, cabe señalar que dicho decisorio ha sido confirmado por la Alzada con fecha 19/12/23, el que se encuentra firme.

En efecto, la doctrina de nuestro Máximo Tribunal tiende a progresar en la protección de los derechos de los sujetos en estado de pasividad en atención a su estado de vulnerabilidad, habiéndose expedido en esa dirección en un reciente pronunciamiento, “Calderón, Carlos Héctor”, de fecha 28/2/23, que dejo firme el decisorio de la Sala III de la Cámara Federal de la Seguridad Social de fecha 10/6/2017. (Vid. en idéntico sentido, sentencia de esta Sala in re “Zabala, Mónica María” del 20/05/2024)

En función de lo expuesto, entiendo que independientemente de lo alegado por las partes, los haberes previsionales del recurrente no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, por lo que corresponde –bajo estos argumentos- hacer lugar a la repetición incoada, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pérez y al agregado, a mayor abundamiento, en el considerando IV de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Hacer lugar al recurso intentado contra la denegatoria de repetición en autos, con costas, con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa “Dálmine Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte. Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.02.26 13:09:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.02.26 14:09:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.02.26 19:17:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.26 19:17:49 -03:00