Expte: 60290/2022

///nos Aires, 21 de abril de 2023. LEM.-

VISTAS estas actuaciones “Arredondo de Uralde, Ana María (TF 85985845-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo”; y,

CONSIDERANDO:

I. Que, por medio del pronunciamiento del 15 de julio de 2022 la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió -por unanimidad- hacer lugar al recurso de repetición intentado por la parte actora y, en consecuencia,ordenó al Fisco Nacional que procediera a devolver las sumas retenidas en concepto de impuesto a las ganancias, con más los intereses resarcitorios calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo previo (conf. art. 179 de la ley 11683, t.o. vigente), liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina, de acuerdo con la doctrina Plenaria establecida por dicho Tribunal en la causa “Dálmine Siderca S.A.I.C.”.

Impuso las costas del proceso a la vencida. (conf. páginas 586/594 del archivo P.D.F.).

Para así decidir, en primer término el Vocal instructor reseñó algunos de los antecedentes que dieron lugar al decisorio bajo examen, dentro de los cuales destacó los fundamentos vertidos por la parte actora al momento de interponer el recurso de apelación en los términos de los artículos 76, inc. “b”, 81 y 178 de la ley 11.683 y la contestación del traslado que evacuó la representación fiscal.

En ese sentido, rememoró que la accionante había reclamado, ante la autoridad administrativa, que se reintegraran plenamente todas aquellas sumas de dinero que oportunamente le fueran deducidas de su haber jubilatorio, en razón de haber sido éste gravado con el Impuesto a las Ganancias. Refirió que -para sustentar su pretensión- había invocado lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “García, María Isabel s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

Recordó que la cuestión analizada ya había sido tratada por el Alto Tribunal al sentenciar en la causa “García, María

Isabel", razón por la cual correspondía remitirse a los fundamentos allí expuestos y cuyos considerandos citó.

Sentado ello, tuvo en cuenta que el caso de autos trataba de una jubilada que contaba, además, con certificado de discapacidad expedido por el Ministerio de Salud de la Provincia de Buenos Aires.

En tales términos, puntualizó que correspondía tener por acreditada la condición de vulnerabilidad a la que refirió el Tribunal Cimero en el precedente en cuestión y, consecuentemente, hacer lugar a la repetición intentada con más los respectivos intereses, con costas a la vencida.

Por otro lado, sostuvo que en lo que hace al pedido de cese correspondía su rechazo en tanto el mismo excedía el marco del recurso de repetición (artículo 81 de la Ley nro. 11.683).

II. Que, disconforme con lo resuelto, el 27 de julio de 2022 apeló la parte actora, quien fundó su recurso en esa misma fecha, el que fue contestado el 26 de octubre de 2022 por su contraria (páginas 605, 597/603, 670/674, respectivamente, del documento en formato P.D.F. agregado en la causa).

En ajustada síntesis, se agravia por cuanto considera que la resolución carece de toda lógica y resulta contradictoria por cuanto considera que se produjo un "rechazo ficto" (sic) de la acción planteada, habida cuenta el Tribunal Fiscal de la Nación ha omitido expedirse en la parte dispositiva del fallo, respecto de su pretensión relativa al cese perpetuo de la deducción por aplicación del Impuesto a las Ganancias.

Sobre el punto, recuerda que el punto III del voto de la Dra. Marmillon resulta contrario al principio de justicia, contradice cualquier coherencia lógica respecto de los fundamentos generales del resolutorio y genera un gravamen irreparable a su parte.

Cita jurisprudencia de esta Sala en apoyo a su postulación.

III. Que, a su turno, también disconforme con lo resuelto, el 29 de agosto de 2022 apeló el Fisco Nacional, quien fundó su recurso en fecha 20 de septiembre 2022, el que fue contestado

el 24 de septiembre de 2022 por su contraria (páginas 616, 633/650 y 655/663 del documento en formato P.D.F. agregado en la causa).

En primer lugar, destaca que agravia a su parte lo resuelto en la resolución en crisis puesto que considera que el Tribunal Fiscal de la Nación efectua una invocación genérica del fallo "García, María Isabel" sin considerar las particulares y especialísimas situaciones de hecho que convirtieron a la jubilada en dicha causa en una persona con características de vulnerabilidad; afirma que dicha circunstancia torna a la sentencia en arbitraria, por no coincidir en absoluto con la realidad de la Sra. Arredondo "*la cual viaja al exterior, posee bienes inmuebles y rodados; consumos de tarjetas de crédito como titular y también en extensiones de tarjetas de otros titulares. Por lo que su vulnerabilidad no existe teniendo en cuenta los lineamientos fijados por el Alto Tribunal en el precedente mencionado para considerar a una persona en estado de vulnerabilidad.*" (sic).

En dicho sentido, afirma que se adiverte que, más allá de las afirmaciones genéricas efectuadas al iniciar la acción, la actora no acreditó de modo concluyente -ni ofreció prueba a tal fin-, que la extracción fiscal, comprometa seriamente su existencia o su calidad de vida, extremo que haría que resulte aplicable al *sub discussio* el fallo "García" y así tener por acreditada la situación de "mayor vulnerabilidad":

En segundo lugar, sostiene que la sentencia recurrida resulta arbitraria; en ese orden de ideas, puntualiza que, "*convalidar la postura de la repitente y del A quo, conformaría una conducta consistente en una invasión a las facultades de legislar sobre impuestos que son de exclusiva competencia del Congreso y del Poder Ejecutivo art. 100, inc. 7) de la Constitución Nacional y la AFIP por delegación, quien ejerce las funciones de reglamentación (Decreto N° 618/97, t.o 14-07-97) Todo ello, con el agravante de que la acción tiende a interferir en la percepción de un impuesto."* (sic):

Hace notar que la interpretación del Tribunal Fiscal de la Nación resulta errónea y arbitraria respecto de la normativa aplicable, al efectuar una analogía con el precedente "García, María Isabel" y eximiendo, de esta manera, a la actora del pago del Impuesto a las Ganancias.

En tercer lugar, se queja se que se haya ordenado la liquidación de intereses de conformidad con lo dispuesto en el fallo “Dálmine Siderca S.A.I. y C. s/ demanda de repetición”.

En esa línea argumental, arguye que dicho criterio ha sido sistemácamente revocado por esta Cámara de Apelaciones, habida cuenta que la sentencia impugnada se aleja de la normativa vigente, en la medida que existe una ley especial que determina los intereses aplicables a supuestos como el caso de marras.

Cita jurisprudencia en pos de justificar su postura.

IV. Que, así las cosas, corresponde destacar que de la lectura de las constancias obrantes en las presentes actuaciones surge, en lo sustancial, que:

a) El 12 de julio de 2019 la accionante solicitó ante la Administración Federal de Ingresos Públicos que se le reintegraran *“[t]odas las sumas de dinero que oportunamente* [le] *fueran deducidas de* [su] *haber jubilatorio en razón de haber sido gravado del impuesto a las ganancias, solicitando el cese – para el futuro y de manera definitiva – de la aplicación, y su consecuente retención, de dicho impuesto sobre los referidos haberes […]”.* (ver páginas 79/81 del archivo P.D.F.).

Al respecto, expresó que cobró la primera liquidación de su haber jubilatorio en el mes de mayo del año 2014 y que dicho beneficio se había visto afectado y reducido en razón de la retención que se le practicaba con fundamento en el tributo del caso. En ese sentido, recordó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 23, inc. “c”, 79, inc. “c”, 81 y 90 de la ley 20.628 que efectuó la C.S.J.N. en el fallo “García” -a cuyos términos remitió- y calificó como ilegítimas las retenciones que se le realizaban.

Acompañó certificado de discapacidad extendido por el Ministerio de Salud de la Provincia de Buenos Aires de donde surge su orientación prestacional (ver página 3 del archivo P.D.F.)

Finalmente, acompañó copia de su Documento Nacional de Identidad (donde consta que su fecha de nacimiento es el 26/12/1949) y una captura de pantalla de la página “Mis Retenciones” del sitio web de la A.F.I.P., de la que surge que a la Sra.

Arredondo De Uralde, Ana María (CUIT 27-06289437-2) se le retuvo el Impuesto a las Ganancias entre los períodos 05/2016 y 08/2019 -ambos inclusive- (conf. páginas 64/65 y 9/11, respectivamente, del archivo P.D.F.).

b) El 06 de septiembre de 2019 la Administración Federal de Ingresos Públicos rechazó el reclamo de la actora. Ello así, reseñó los términos de la presentación actoral, recordó que los alcances del precedente "García" se restringían únicamente a las partes intervinientes en dicho caso, así como el tratamiento diferenciado que otorgaba la ley del tributo a los jubilados y la potestad privativa que poseía el Congreso de la Nación para modificar o derogar las leyes tributarias.

Por último, indicó que debía interponer su reclamo ante los estrados judiciales pertinentes.

c) En las páginas 240/273 del documento en formato PDF agregado en la causa obran constancias emitidas por el Fisco Nacional, vinculadas a las actuaciones administrativas en cuestión, en particular, en cuanto aquí interesa reseñar, las retenciones efectuadas a la contribuyente, aquí actora, en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período 2016 a 2019 (ver página 279 del PDF referido).

d) Finalmente cabe destacar que, frente al pronunciamiento detallado en el punto "b" del presente Considerando, el 23 de septiembre de 2019 la actora interpuso, en los términos de los artículos 76, inciso "b", 81 y 178 de la ley 11.683, un recurso de apelación destinado a que el Tribunal Fiscal que se declarara la inconstitucionalidad del Impuesto a las Ganancias sobre su haber jubilatorio (artículos 23, inc. "c", 79, inc. "c", 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430), en los términos del precedente "García" de la C.S.J.N. y que se ordenara a la A.F.I.P. el cese -a futuro y de modo definitivo- *"[d]e la aplicación, y su consecuente retención, de dicho impuesto sobre los referidos haberes, así como al reintegro de todas las sumas de dinero que oportunamente le fueron deducidas […] de su haber jubilatorio en razón de haber sido gravado por el impuesto a las ganancias con más sus respectivos intereses, en razón de la depreciación monetaria correspondiente, en los términos de la Ley Nº 21.281 y art. 129 Ley Nº 11.683 […]"* (páginas 13/34 del PDF agregado en la causa).

V. Que, de tal modo, en primer término es menester abordar los agravios de la demandada dirigidos a cuestionar que se hubieran configurado en el caso los presupuestos que concurrieron en el precedente “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” de la C.S.J.N.

Al respecto, cabe destacar que en aquella oportunidad el Alto Tribunal decidió:

“*Declarar en el presente caso, y con el alcance indicado, la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c); 79, inc. c); 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430”;*

“Poner en conocimiento del Congreso de 'la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad enfermedad, que conjugue este factor relevante con el de la capacidad contributiva potencial”;

“Confirmar la sentencia apelada en cuanto ordena reintegrar a la actora desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas. Hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá descontarse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias de la prestación previsional”;

“Costas por su orden, en atención a la naturaleza de la cuestión debatida”.

En dicho contexto, los términos expuestos por el Máximo Tribunal en el citado precedente han sido reseñados por esta Sala en diversas oportunidades, a las cuales cabe remitir en homenaje a la brevedad (*v. gr.*, esta Sala, *in re*: “Quiroga, Ricardo Luis y Otro c/ EN - AFIP s/proceso de conocimiento”, causa Nº. 15181/2020, sentencia del 28/10/2021, entre muchas otras).

VI. Que, así las cosas, cabe destacar que las manifestaciones expuestas en el primer párrafo del Considerando que antecede no han de prosperar, habida cuenta que la relación jurídica sustancial que se ha configurado en autos guarda esencial analogía con aquella que fuera suscitada en el precedente “García” citado *supra* (en este sentido, esta Sala, *in re*: “Peralta Ramos, Gonzalo Luis c/ EN - AFIP s/

proceso de conocimiento", expte. Nº 58.245/2019, sentencia del 27 de octubre del 2020).

En efecto, tanto las condiciones personales de la aquí actora (que reviste el carácter de jubilada de 73 años de edad y cuenta con certificado de discapacidad) como una de las partes principales de la pretensión esgrimida (consistente en que se declarara la invalidez constitucional de las disposiciones legales que gravan con el Impuesto a las Ganancias a las rentas provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal) es concordante con la que ocurrió en el pronunciamiento de la C.S.J.N.

Asimismo, efectuada la reseña pertinente y despejada la cuestión antecedente, cabe poner de relieve que la doctrina de *Fallos*: 342:411 ha sido reiterada por el Máximo Tribunal en sus posteriores pronunciamientos (ver FPA 2138/2017/CS1-CA1 y otros FPA 2138/2017/2/RH1 "Godoy, Ramón Esteban c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 7 de marzo de 2019; FPA 3588/2016/CA1-CS1 y otros FPA 3588/2016/2/RH1 "Rossi, María Luisa c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de derecho", sentencia del 28 de mayo de 2019; CAF 65015/2016/CS1-CA1 y otros CAF 65015/2016/1/RH1 "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/CS1 y Otros "Inostroza, Olga Beatriz c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad", sentencia del 23/3/2021; y FCT 13002644/2011/CA1-CS1 "Pedelhez, Nélida c/ AFIP – DGI s/ amparo ley 16.986", del 11/02/2021).

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 dicho

fallo 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.

En este sentido, en la causa “Calderale, Leonardo Gualberto c/ Anses s/reajustes varios”, la Sala Segunda de la Cámara Federal de la Seguridad Social, en lo que aquí interesa, declaró la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la ley 20.628 (decreto 649/97) y del art.115 de la ley 24.241, en la medida que al practicarse la liquidación del haber éste superara el mínimo no imponible tornándose pasible de tributar el impuesto a las ganancias (ley 27.346), a la vez que declaró exentas del impuesto a las ganancias las sumas retroactivas que se reconocieren en favor del titular; ello, sin hacer especial referencia a las particularidades del jubilado reclamante en dichas actuaciones (ver la sentencia recaída con fecha 16 de mayo de 2017, en los autos citados). Dicho pronunciamiento quedó firme, en atención a que con fecha 1° de octubre de 2019, el Alto Tribunal denegó -en dicha causa, entre muchas otras- el recurso extraordinario deducido contra él, por considerar que resultaba inadmisible, en los términos del art. 280 del C.P.C.C.N. (ver CSS 12557/2006/CS1 y otros “Iglina, Enrique Anselmo c/ ANSES s/ reajustes varios”, y las causas indicadas en dicha sentencia).

Tal criterio, ha sido el seguido por esta Sala en la causa N° 5632/2016 caratulada “Bregliano, Liliana Agueda c/ EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva” (sentencia del 4 de agosto de 2020), como así también en distintos pronunciamientos en el acotado marco propio de las medidas cautelares -peticionadas por jubilados- y con ceñimiento a la consideración provisional que es propia del estudio de la configuración del recaudo de la verosimilitud del derecho (ver, esta Sala, en los autos “Leone, Hugo Feliciano c/ EN - AFIP s/ amparo ley 16.986”, expte. N° 69.152/2019, sentencia del 14 de julio de 2020, y sus citas).

A mayor abundamiento, ha de señalarse que la doctrina que emana del fallo “García” se ha visto reforzada en fecha reciente por el Alto Tribunal, al decidir la revocación de una sentencia de la Sala I de esta Cámara que no hacía aplicación de dicho criterio, y ordenar que, por quien correspondiera, se dictara un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en el precedente mencionado (ver CSJN *in re* “CAF

59422/2019/CA1-CS1 y otros Alazraki, Eric Ariel c/ EN - AFIP s/ amparo ley 16.986", del 2 de septiembre de 2021, lo que motivó el dictado de la sentencia emitida por esta Sala el día 18 de febrero de 2022, en los autos caratulados "Soto, Abel c/ EN – AFIP s/ Amparo ley 16.986", expte. N° 57.439/2019).

VII. Que, si bien los pronunciamientos del Alto Tribunal no resultan obligatorios para los tribunales de las instancias anteriores fuera de los juicios en los que son dictados, en atención a la trascendencia que en el orden judicial revisten las decisiones de la autoridad suprema del Poder Judicial de la Nación, corresponde por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional, aplicar la doctrina sentada por aquel (cfr. C.S.J.N., *Fallos* 311:1644 y 2004, y esta Sala, en autos "Bravo de Laguna, Leandro c/EN - EMGE - Resol. 5/VI/95 s/personal militar y civil de las FFAA y de Seg.", sent. del 08/11/2012; entre otros).

Es que, ciertamente, y en consonancia con lo que se viene expresando, no puede dejarse de lado la doctrina que emana de los precedentes del Máximo Tribunal pues, tal como se ha sostenido reiteradamente, los restantes tribunales deben un acatamiento moral a su doctrina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos para así mantener la unidad de la interpretación de la ley.

VIII. Que desde la perspectiva apuntada, y atendiendo con particular énfasis a lo expuesto en el Considerando VI, lo real y concreto es que la actora en autos, por su condición de adulta mayor jubilada de 73 años de edad, que posee problemas de salud, sobre cuyos haberes de retiro se le practican retenciones en el impuesto a las ganancias (cfr. documental detallada en el Considerando IV de la presente) pertenece al colectivo aludido por el Máximo Tribunal en los precedentes citados.

Es así que, en las presentes actuaciones, a juicio de este Tribunal, y en concordancia con lo sostenido por el Tribunal Fiscal de la Nación en la sentencia apelada, corresponde la aplicación de la doctrina del Alto Tribunal, sentada a partir del dictado del fallo "García, María Isabel" y reiterada en los pronunciamientos posteriores.

De este modo, y teniendo como directriz los lineamientos sentados por el Máximo Tribunal (que ponen el foco en la situación de vulnerabilidad que atraviesa el colectivo que integra la accionante, y la falta de consideración de dicha circunstancia por la ley del impuesto a las ganancias), que resultan plenamente aplicables en el *sub examine*, es que corresponde confirmar el pronunciamiento de grado en este aspecto.

En consonancia con cuanto se lleva expuesto, se ha sostenido que: *"Ahora bien, a la luz de esas premisas de análisis, es importante advertir que el Alto Tribunal no afirma que los beneficios previsionales no deban tributar impuesto a las ganancias, o que se produzca una doble imposición, argumentos que -entre otros- son sostenidos por el actor en su memorial. El precedente reseñado parece aceptar la tributación por parte de esos sectores, pero llama al legislador a adoptar una regulación diferenciada, que tome particularmente en cuenta los riesgos de ancianidad y de discapacidad, contingencias frecuentes en quienes perciben ese tipo de prestaciones. En otras palabras, las razones de la Corte difieren de los argumentos del actor, en tanto pretenden una exención tributaria en forma incondicionada de sus haberes de pasividad en base a su interpretación de las normas constitucionales.*

Ello, en tanto el criterio del Alto Tribunal no se asienta en consideraciones teóricas, sino en la condición de vulnerabilidad en que concretamente se encuentran las personas de edad avanzada, lo cual hace necesario que el legislador -en caso de decidir que tales sectores tributen sobre sus prestaciones de la seguridad social-, regule de manera diferenciada tales supuestos. Como se advierte en 'García', la legislación tributaria aquí impugnada no satisface esa condición, en tanto iguala a todos los titulares de beneficios previsionales, tomando como único criterio su capacidad contributiva. Dicho parámetro es insuficiente, porque no toma en cuenta los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad, con arreglo a los cuales debe juzgarse la legislación tributaria. Por lo tanto, corresponderá al Congreso tomar en cuenta los distintos aspectos que pueden incidir en la percepción de una prestación previsional digna, evitando llegar a gravar de manera irrazonable tales prestaciones" (ver Sala V, en los autos "Balaguer, Jorge Vicente c/ EN - AFIP- DGI s/ Dirección General Impositiva", expte. N° 38.306/2017,

sentencia del 4 de octubre de 2019, voto del Dr. Guillermo F. Treacy, al que adhirió el Dr. Pablo Gallegos Fedriani; y en igual sentido, esta Sala, en autos “Bregliano, Liliana Agueda c/ EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva”, expte N° 5632/2016, sentencia del 4 de agosto de 2020).

En consecuencia, la queja dirigida a señalar que no resulta de aplicación el precedente del Tribunal Cimero “García, María Isabel”, no puede tener acogida favorable.

A mayor abundamiento, el entendimiento hasta aquí desarrollado se encuentra reforzado con el reciente otorgamiento de jerarquía constitucional, en los términos del artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, a la Convención Interamericana sobre Protección de Derechos Humanos de las Personas Mayores, adoptada por la Organización de los Estados Americanos durante la 45ª Asamblea General de la OEA, el 15 de junio de 2015 y aprobada por Ley nro. 27.360 (conf. Ley nro. 27.700, B.O. N° 98154 de fecha 30/11/2022).

Lo hasta aquí expuesto alcanza, asimismo, para rechazar el agravio del Fisco Nacional atinente a la situación patrimonial de la accionante, en tanto, tal como ya se expresara, las constancias aportadas resultan suficientes a los efectos de sustentar la decisión adoptada.

IX. Que, respecto del agravio expuesto por la parte actora, ha de adelantarse que habrá de prosperar.

En efecto, si bien se ha omitido en la parte dispositiva del fallo en crisis expedirse sobre la cuestión apuntada (“cese de retenciones a futuro”), lo cierto es que de la lectura de los fundamentos expuestos por los vocales en dicho pronunciamiento (en particular, los votos de los Dres. Vicchi y Marmillon), puede deducirse su rechazo (bien que por mayoría).

Que, al respecto, esta Sala, en la oportunidad de expedirse en la causa: “Expte nro. 19486/2021 - MIGLIORA, BIBIANA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, sostuvo –en cuanto aquí interesa destacar que-:

“…*Frente a ello, conviene recordar que la declaración de inconstitucionalidad produce dos efectos principales respecto de la norma preterida, a saber: la inaplicabilidad y la invalidez. En particular, se ha destacado que, en*

nuestro régimen constitucional, el principio general adoptado establece que el control de constitucionalidad no produce la derogación de la norma sino que: a) se determina la inaplicabilidad de aquella en el caso concreto sometido juzgamiento y b) se reconoce un vicio en su sanción o una incongruencia entre ella y otra norma superior, que la priva de efectos.

Tal secuela, por lo general, opera desde el momento de su entrada en vigencia, impidiendo así que se generen efectos válidos a partir de la norma declarada inconstitucional; de allí que se afirme que nuestro sistema la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos ex tunc (en igual sentido, Laplacette, C.J., Teoría y práctica del control de constitucionalidad, 1ª ed., BdeF, 2016, pág. 66). Además, se ha resaltado que el efecto de la sentencia de inconstitucionalidad es relativo, inter-partes, y no erga omnes (cfr. Sagües, N.P., Recurso extraordinario, Tº I, Ediciones Depalma, Bs. As., 1984, pág. 136).

Sobre lo último mencionado, interesa puntualizar que los límites de la declaración de inconstitucionalidad se circunscriben -como principio general- al litigio en el cual la sentencia ha sido pronunciada. Al expedirse el Poder Judicial sobre la inconstitucionalidad de una ley, lo hace con referencia al caso concreto traído a su jurisdicción (Fallos: 183:76 y 247:700). Además, cabe recordar que la existencia de una sentencia de inconstitucionalidad sólo produce efecto dentro de la causa y con vinculación a la ley y a las relaciones jurídicas que la motivaron (cfr. Sagües, N.P, Recurso extraordinario, cit., pág. 137) y que la Corte Suprema ha destacado que de ninguna manera podría hacerse extensiva a leyes y hechos futuros ni poseer la eficacia de una prohibición impuesta por el legislador (Fallos: 247:325).

De esta manera, y teniendo en especial consideración las cuestiones detalladas precedentemente, cabe admitir la pretensión esgrimida por la actora en este aspecto; ello, habida cuenta que la declaración de inconstitucionalidad que aquí

se emite posee como proyección natural y necesaria el cese (mientras se mantengan las circunstancias fácticas y jurídicas del caso) en el tiempo del cobro del tributo sobre el haber jubilatorio de la actora.

Particularmente interesa señalar que, si bien es cierto que la declaración aludida debe estrictamente ceñirse a la cuestión debatida en el caso y que se encuentra vedado a los Tribunales pronunciarse sobre cuestiones futuras, lo real y concreto es que la decisión aquí adoptada también afecta a una eventual pretensión fiscal en su causa. En efecto, el cobro del Impuesto a las Ganancias sobre el haber referido posee como razón originaria a la normativa que aquí se reputa como contraria al texto constitucional, de modo tal que, ante un eventual intento de percepción por parte de la demandada del mentado tributo basado en las mismas pautas legales, deberá reputársela como carente de causa para la exigencia obligacional.

Es que, una interpretación disímil a la hasta aquí expuesta, implicaría que la actora deba iniciar múltiples tramitaciones, a futuro, para obtener la restitución de lo debitado que no hubiera formado parte de este litigio por haber acaecido las retenciones con posterioridad a él.

Así, teniendo especialmente en cuenta que aquí se analiza lo concerniente a un componente del colectivo de beneficiarios de prestaciones de la seguridad social, cabe ordenar a la demandada que se abstenga de retener y/o deducir suma alguna en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre los montos que percibe la parte actora en sus haberes de retiro hasta tanto el Congreso de la Nación sancione una ley que cumpla con los parámetros fijados por el Máximo Tribunal en el fallo "García, María Isabel".

Y no resulta un óbice para ello, la circunstancia de que la actora hubiere canalizado su pretensión mediante la presente acción de declaración de inconstitucionalidad

del tributo y repetición de las retenciones llevadas a cabo con motivo del mismo.

Sobre el punto, se ha sostenido que "… no hacer lugar a la tercera de las pretensiones descriptas, a pesar de que sí se hace a la primera, significaría un innecesario aferro a las formas procesales en desmedro de los axiomas y derechos que se reconocen" (…) "[a]l respecto, tiene dicho la Corte Suprema de Justicia que 'a pesar de que debe ser reconocida la trascendencia de las técnicas y principios tendientes a la organización y el desarrollo del proceso, no puede admitirse que dichas formas procesales sean utilizadas mecánicamente, con prescindencia de la finalidad que las inspira y con olvido de la verdad jurídica objetiva, porque ello resulta incompatible con el adecuado servicio de justicia' (CSJN, Fallos: 301:1067; 303:1150; 311:274; 312:61 y 317:757)" -ver Sala III, en los autos 10172/2021; Paganini, Graciela Nélida (TF 94544440-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo, sentencia del 20 de octubre de 2021)', pronunciamiento que, valga señalarlo, devino firme el día 29 de marzo del año en curso, en el marco de la decisión colectiva del Máximo Tribunal, encabezada por el caso CAF 7269/2020/CA2-CS1 y Otros Negro, Susana D. ((MC)) c/AFIP s/proceso de conocimiento", en las que recayó la desestimación de los respectivos remedios federales interpuestos por el Fisco nacional, por aplicación del art. 280 del código de rito, como surge de la página de internet de la C.S.J.N.-.

En definitiva y conociendo del presente recurso de "plena jurisdicción", considerando que la pretensión articulada originalmente contiene el explícito reclamo de cese de las retenciones, y que la demandada ha sido debidamente citada y oída en las etapas pertinentes, corresponde declarar habilitada la emisión del pronunciamiento pertinente, el cual ha de ser favorable al objeto que se lleva analizado en el presente considerando…"

Tal temperamento resulta plenamente aplicable a la especie, toda vez que ha sido demostrada la improcedencia de las retenciones que se efectuaron en concepto del Impuesto a las Ganancias (cfr. artículos 23, inc. “c”, 79, inc. “c”, 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430) sobre el haber jubilatorio de la actora y se ha verificado la existencia de una petición idónea en sede administrativa a los efectos de obtener la repetición de tal tributo. Todo ello, a la la luz de la doctrina del Alto Tribunal sentada en la causa “Garcìa” (y reiterarda en las sentencias posteriores), en las que se declaró la inconstitucionalidad de los artículos 23, inc. “c”, 79, inc. “c”, 81 y 90 de la ley 20.628.

En tales condiciones, corresponde hacer lugar a la apelación interpuesta y disponer el cese de la retención en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre los haberes jubilatorios de la Sra. Arredondo, hasta tanto el Congreso de la Nación sancione una ley que cumpla con los parámetros fijados por el Máximo Tribunal en el fallo “García, María Isabel”.

A mayor abundamiento, en consonancia con cuanto se lleva dicho, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación –en un reciente fallo– ha señalado, en referencia a un proceso de ejecución de sentencia, y en el marco de un reclamo de reajuste de haberes jubilatorios a favor de la allí actora, en la parte pertinente del considerando 9º) de dicho pronunciamiento, que: “(…) *En definitiva, no resulta razonable exigir a los recurrentes que deduzcan dos planteos ante distintos organismos a fin de lograr idéntico reconocimiento, ya que no solo importa un arbitrario retraso en la declaración de derechos de naturaleza alimentaria que cuentan con amparo constitucional, sino que trasunta un dispendio jurisdiccional que se opone a principios básicos de economía y concentración procesal (conf. mutatis mutandis “Castro Fox”, Fallos: 328:1265). (…)*” (CSJN, causa: CSS 60858/2009/CA1-CS1 “GARAY, CORINA ELENA C/ ANSES S/ REAJUSTES VARIOS”, fallo del 07/12/2021; *Fallos*: 344:3567).

Sobre este último aspecto esta Sala ha expuesto que “… dicho en términos que receptan la doctrina del Alto Tribunal sentada en “Garay” (*Fallos*: 344:3567), lo cierto es que no resulta razonable exigir a la aquí accionante que deduzca, además del presente juicio, una acción de repeticiòn, ya que ello no solo importaría un arbitrario

retraso en la declaración de derechos de naturaleza alimentaria, sino que devendría en un dispendio jurisdiccional que se opone a principios básicos de economía y concentración procesal" (ver, esta Sala, en los autos N° 18223/2020, caratulados "Zambrano, Irma Paola y otros c/ E.N. – A.F.I.P. s/proceso de conocimiento", sentencia del 23 de marzo de 2023), criterio que resulta aplicable, *mutatis mutandi* en el *sub examine*, bien que atendiendo a que la pretensión admitida por el Tribunal Fiscal de la Nación es la de repetición, mientras que la que ha sido denegada en la instancia de origen es la relativa al cese de las retenciones.

X. Que, en cuanto a los agravios de la demandada dirigidos a cuestionar la tasa de interés aplicable, debe adelantarse que ellos han de prosperar con los alcances que aquí se explicitarán.

En particular, debe puntualizarse que el artículo 179 de la ley 11.683 dispone que: *"[E]n los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo […]".*

Ello así, es del caso destacar que el mentado precepto no contiene una previsión específica acerca de la tasa de interés aplicable a los supuestos de repetición de tributos, asunto que ha sido objeto de regulación en la normativa *infralegal*. En efecto, tradicionalmente se ha sostenido que frente a la ausencia de previsión en el artículo citado, la tasa de interés en la materia se debe necesariamente regir por las resoluciones ministeriales que establezcan la tasa a aplicar en cada momento (en igual sentido, Sala I *in re* "Nobleza Piccardo S.A., TF 10664-I" del 24/02/11; "Garzamora S.A.", del 23/08/12; "Fraifeld, Renata" del 27/12/12y "Siat S.A. c/Dirección general impositiva s/recurso directo de organismo externo", del 16/06/15 y Sala IV *in re* "Fandos, Fernando Enrique c/DGI s/recurso directo de organismo externo" del 26/11/15, entre muchos otros) máxime, si no ha mediado en el caso un planteo concreto vinculado a discutir la validez o la vigencia de la tasa referida.

En este contexto, tal y como lo ha puesto de resalto la demandada, los intereses deben calcularse, para los períodos adeudados y devengados con anterioridad al 01/08/19, a la tasa prevista por el artículo 4º Resolución 314/04 (y sus modificaciones) del ex Ministerio de Economía y Producción (cfr. artículo 8 de la Resolución 598/19), la que no ha merecido objeciones en las presentaciones actorales del caso.

Así, en los presentes obrados los intereses deben calcularse a la tasa prevista por los arts. 4° y 7° de la resolución 598/2019 del Ministerio de Hacienda, y, a partir del 1° de septiembre de 2022, por los art. 4° y 6° de la resolución 559/2022 del Ministerio de Economía (arg. arts. 7° y 9° de esta última resolución) –y, en su caso, por las normas que los modifiquen- por resultar ésta la normativa aplicable en la materia para el período en cuestión (argumento brindado por esta Sala en la causa “De la Vega, Carlos Alberto c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, expediente n° 34.091/2019, resolución del 12 de noviembre de 2019; cfr., asimismo, esta Sala, en los autos “Álvarez, José Joaquín c/ EN - AFIP s/ amparo ley 16.986”, expte. n° 11.406/2020, sentencia del 5 de marzo de 2021).

XI. Que, por otra parte, corresponde expedirse sobre la arbitrariedad atribuida por la parte demandada a la sentencia bajo estudio.

En tal sentido, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza que debe entenderse por arbitrariedad: *“[s]ólo cuando se resuelve contra o con prescindencia de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en él”* (cfr. *Fallos:* 207:72 “Carlozzi, c/Tornese Ballesteros”, del 14/2/1947 y doctrina concorde posterior).

A lo expuesto, debe agregarse que: *“[l]a tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de prueba producida o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho común, así se estimen esas discrepancias legítimas o fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección [...] de sentencias equivocadas o que se estimen como tales, sino que atiende solo a*

supuestos de omisiones de gravedad extrema en que, a causa de ellas, las sentencias quedan descalificadas como actos judiciales" (cfr. *Fallos: 244:384,* citado por Carrió, Genaro R., "*Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria"*, Bs. As., Abeledo Perrot, 1967, pág. 29).

Así las cosas, corresponde concluir que, contrariamente a lo alegado por el recurrente (demandada), en el caso bajo examen resulta de toda claridad que el Tribunal Fiscal de la Nación ha dirimido la cuestión suscitada conforme a las constancias obrantes en la causa y de acuerdo con la doctrina del Alto Tribunal que consideró aplicable al caso, circunstancia que determina el rechazo de las manifestaciones de la agencia recaudadora también en este aspecto.

XII. Que, por último, corresponde dejar sentado, a criterio de este Tribunal, no se advierte que, en principio, la sanción de la Ley nro. 27.617 obste a la procedencia de la acción, dado que las circunstancias analizadas por la C.S.J.N. en el Fallo "García" no han variado con el dictado del nuevo cuerpo normativo (ver, esta Sala, en los autos caratulados "Ulrich, María Inés c/ EN – AFIP s/ Amparo Ley 16.986, Expte. n° 4272/2021, sentencia del 24 de septiembre de 2021, y "Vignoli, Susana c/ EN – AFIP s/ Amparo Ley 16.986", Expte. n° 239/2021, sentencia del 5 de octubre de 2021).

XIII. Que, finalmente y a mérito de las consideraciones precedentemente descriptas, las costas de ambas instancias se distribuyen en el orden causado, habida cuenta de las particularidades de la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal y la forma en que se resuelve (cfr. artículos 279 y 68, segundo párrafo, del C.P.C.C.N.).

Como corolario de lo expuesto, este Tribunal

RESUELVE:

1º) admitir parcialmente el recurso del Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto a la repetición intentada por la parte actora y modificarlo en punto a los intereses (los que deberán ser calculados de conformidad con las pautas fijadas en el Considerando X la presente);

2º) hacer lugar al recurso de apelación de la recurrente, Sra. Arrendondo y, en consecuencia, disponer el cese de las retenciones en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre sus haberes previsionales, de conformidad con lo expuesto en el Considerando IX;

3º) Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado, de conformidad con lo expuesto en el considerando precedente.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 21/04/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37197581#364883380#20230421095908203