2591/2025 ZABALA, MONICA MARIA (TF 48771-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 3 de julio de 2025.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La actora interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución nº 25/2018 (DV RRCR) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP -DGI), que determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias (período fiscal 2014), liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa por infracción al artículo 45 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "[r]evocar la resolución apelada en autos. Con costas".

En el plano sustancial de la controversia sostuvo diversos argumentos:

(i) "[L]a Sra. Mónica María Zavala se encontraba en relación de dependencia de la Contaduría General de la provincia de Chubut [...] hasta el mes de diciembre de 2013, ejerciendo el cargo de Contadora General de la Provincia".

(ii) "[E]n el ejercicio 2014, los ingresos de la recurrente se originan únicamente en los haberes percibidos por su retiro jubilatorio [...] de acuerdo con lo informado por dicho Instituto [de Seguridad Social y Seguros de la provincia de Chubut]".

(iii) "[L]a recurrente es beneficiaria de [una] Jubilación Ordinaria Ley XVIII-Nº 32, y su categoría de movilidad es la de Contador General de la Provincia, la que se encuentra equiparada mediante Ley I-Nº 407 a la categoría de Procurador General del Poder Judicial".

(iv) "[L]a suscripta ha tenido oportunidad de expedirse en un caso de aristas similares a la presente. En efecto, en autos, 'Montes, Verónica Lilian', de fecha 17/12/21, remitiéndome al fallo de Alzada, 'Beato, Alba Raquel'" sostuvo que "[c]uando el empleador es un organismo que forma parte de uno de los poderes públicos, tal como sucede con el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires [...] su comportamiento no resulta equiparable, sin más, al de un empleador privado […]".

"Si ese organismo [...] ordena liquidar los salarios de sus funcionarios y empleados, sujetos al estatuto propio de la relación de empleo público [...] sin que se practiquen las retenciones discutidas por considerar que, de conformidad con las leyes y las reglamentaciones aplicables, tales retenciones resultan improcedentes, el procedimiento administrativo para la determinación del impuesto reclamado sobre los rubros indicados [...] debe ser sustanciado con la necesaria participación de este último organismo".

(v) "[E]n atención al criterio sostenido por la Alzada, que ha quedado firme, entiendo que el acto venido en recurso debe revocarse. Con costas".

(vi) "[S]ubsidiariamente, 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 el acto en crisis debe ser también revocado".

(vii) "[L]a 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 [...] 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)".

(viii) "[T]al 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".

"A ese efecto, conforme reseña la Alzada en el precedente bajo comentario: '[...] 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".

(ix) "En función de lo expuesto, entiendo que independientemente de lo alegado por las partes, los haberes previsionales de la recurrente no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias".

III. La AFIP-DGI apeló ese pronunciamiento y expresó agravios que no fueron replicados:

(i) La sentencia extendió el alcance de la "interpretación normativa atinente a funcionarios del Poder Judicial respecto de

integrantes de organismos provinciales, pertenecientes a la órbita del Poder Ejecutivo Provincial".

(ii) "[C]orresponde la aplicación de los artículos 99 de la ley de impuesto a las ganancias y 165 de su Decreto Reglamentario, razón por la cual es criterio del Organismo Fiscal que los montos que se abonen por los conceptos discutidos en autos forman parte de la base imponible sujeta a retención".

(iii) "[L]a aplicación de las Acordadas nacionales y provinciales se circunscribe a emolumentos abonados a miembros del Poder Judicial".

(iv) "[L]as exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan y su interpretación ha de aplicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan".

(v) "[E]l antecedente citado por el Tribunal Fiscal -'Beato Alba Raquel'-, para sustentar su postura" no debió ser invocado toda vez que "su contenido no ha sido convalidado por el Máximo Tribunal".

(vi) "[L]a Resolución General 2437/2008 ponía en cabeza del contribuyente retenido la obligación de determinación e ingreso del tributo, cuando no fuera practicada la retención correspondiente por parte del empleador".

(vii) "[E]n cuanto a lo considerado -y resuelto- de manera subsidiaria [...] en referencia a lo resuelto por el Máximo Tribunal en la causa 'García, María Isabel' [...] y en tanto se resuelve independientemente de lo alegado por las partes, que los haberes previsionales de la recurrente no se encontrarían alcanzados por el impuesto a las ganancias [...] se entiende que no corresponde la

intervención oficiosa del Tribunal en tal sentido, más aún en cuanto se entiende que no se encontrarían invocados y mucho menos acreditados [...] los extremos allí previstos".

IV. Que de acuerdo con una conocida jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación las sentencias deben atender a las circunstancias existentes en el momento de decidir, aunque ellas sean sobrevinientes (Fallos: 315:2684; 318:342; 320:1875, entre otros) (esta sala, causa nº 30.979/2019 "*Bonardi, Héctor Américo c/ EN – AFIP y otro s/ proceso de conocimiento*", pronunciamiento del 24 de septiembre de 2020).

Por tanto, debe considerarse la doctrina del precedente " *García, María Isabel*" (Fallos: 342:411).

V. Es conveniente recordar que de este precedente se desprende las siguientes nociones:

—"la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido" (considerando 17);

—"la falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja" (ídem);

—"la omisión de disponer un tratamiento diferenciado para aquellos beneficiarios en situación de mayor vulnerabilidad que se

encuentran afectados por el tributo (en especial, los más ancianos, enfermos y discapacitados), agravia la Constitución Nacional" (considerando 23);

—"la estructura tipificada por el legislador (hecho imponible, deducciones, base imponible y alícuota) termina por subcategorizar mediante un criterio estrictamente patrimonial (fijando un mínimo no imponible) a un universo de contribuyentes que, de acuerdo a una realidad que la Constitución obliga a considerar, se presenta heterogéneo" (considerando 18).

VI. Que en diversas causas que exhiben una analogía sustancial con el caso, esta sala confirmó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 23, inciso 'c', 79, inciso 'c', 81 y 90 de la ley de impuesto a las ganancias (causas n°s 38.408/2019 "*Arizio, Rafael c/ EN-AFIP s/ amparo"*, pronunciamiento del 19 de diciembre de ley 16.986 2019; 19.784/2019 "*Lariño, Roberto Eduardo c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986"* y 10.672/2020 "*Brouchoud, Elena Esther c/ EN-M Hacienda-AFIP s/ amparo ley 16.986"*, pronunciamientos del 3 de marzo y 27 de noviembre 2020, respectivamente; y 57.347/2019 "*Croci, Pablo Pedro c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986"*, pronunciamiento del 1º de junio de 2021; 14.187/2020 "*Caamaño, José María c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986"* y 16.095/2020 "*Piñeiro, Beatriz Noemí c/ EN-M Hacienda -AFIP s/ amparo ley 16.986"*, pronunciamientos del 28 y 30 de septiembre de 2021, respectivamente; y 22.106/2019 "*Brunetti, Noemí de las Mercedes c/ EN-AFIP s/ proceso de conocimiento"*, pronunciamiento del 25 de noviembre de 2021).

En este contexto, la sala ponderó que debe tenerse en cuenta la naturaleza de los derechos que se hallan en juego y repararse en que la actora integra un grupo vulnerable con preferente tutela constitucional, en los términos del artículo 75, inciso 23, de la

Constitución Nacional y del pronunciamiento dictado por la Corte Suprema el 6 de mayo de 2021 en la causa CSS 23339/2009/CS1 " *García Blanco Esteban c/ ANSeS s/ reajustes varios"* (Fallos: 344:983; ver, asimismo, esta sala, causa 2306/2020/1 "*Incidente Nº 1 - Actor: Zielinski, Gustavo Carlos y otros Demandado: EN - ANSES y otro s/ inc. de medida cautelar"*, pronunciamiento del 10 de junio de 2021).

VII. Por tanto, la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto consideró que los haberes previsionales de la actora no están alcanzados por el impuesto a las ganancias debe ser mantenida.

VIII. Las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado toda vez que la actora no replicó el memorial (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Desestimar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos y confirmar la sentencia apelada. **2.** Distribuir las costas de esta instancia en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.