



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

En Salta, a los 06 días del mes de marzo de 2017, en los autos caratulados “Corrales, María del Carmen c/Anses s/reajustes varios” reunidos los Señores Jueces de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Salta, a efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto por el art. 298 del Código Procesal, en los términos de la votación efectuada en el Acuerdo Plenario celebrado el día 26 de diciembre de 2016 y con el objeto de exteriorizar los fundamentos de la doctrina legal aplicable respecto de las siguientes cuestiones:

1) *¿Los retroactivos adeudados por la Administración Nacional de la Seguridad Social por reajustes ordenados en sentencias judiciales, son ganancias gravadas de conformidad con las disposiciones de la ley 20.628?*

2) *En caso de considerar que dichos retroactivos están sujetos al régimen de retención de la ley citada, ¿debe efectuarse la deducción sobre el importe total de la retroactividad en el momento del pago?*

3) *En caso de considerar que el monto adeudado es materia imponible del impuesto a las ganancias, ¿debe serlo por la suma total de capital e intereses?*

A la primera cuestión por la mayoría se pronuncian los Dres. Mariana Inés Catalano, Renato Rabbi Baldi Cabanillas y Ernesto Solá, considerando que las retroactividades adeudadas por la Administración Nacional de la Seguridad Social por reajustes ordenados en sentencias judiciales son ganancias gravadas, de conformidad con las disposiciones de la ley 20.628.

En efecto, el art. 2 de la ley 20.628 establece que “son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

indiquen en ellas: 1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.

Por su parte, el art. 20 inc. i) de la ley mentada consigna que no están exentos del gravamen, entre otras, “las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios (...)”.

A su vez, el art. 79 de dicha norma establece que “constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes”, entre otras, “c) de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal”.

De las normas citadas se colige que por disposición del legislador los haberes previsionales de los jubilados y pensionados están alcanzados por el impuesto a las ganancias igual que los haberes de los activos y, por lo tanto, quedan sujetas a las disposiciones de la resolución AFIP n° 2.437/2008 que regula el régimen de retención para ganancias cuando tengan su origen en el trabajo personal.

Sobre tales bases, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en oportunidad de tener que resolver sobre la constitucionalidad de la norma citada en el antecedente “Dejeanne, Oscar Alfredo”, del 10 de diciembre de 2013, remitiéndose al dictamen de la Procuradora Fiscal de la Nación, sostuvo que los montos cobrados por los jubilados en concepto de haberes “son susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la ley 20.628” y que la “configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino que sólo le

Fecha de firma: 06/03/2017

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ERNESTO SOLA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: GUILLERMO FEDERICO ELIAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ALEJANDRO AUGUSTO CASTELLANOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIANA INES CATALANO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA VICTORIA CARDENAS ORTIZ, SECRETARIA DE CAMARA



#4189139#172560821#20170307092145706



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (arg. Fallos: 223:233; 318:676, entre otros)” (consid. 3º, párr. 10º). De ahí que, añadió, para impugnar un tributo el interesado debe demostrar que “hay una violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio” de conformidad con “las rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento (Fallos: 193: 193:369; 194:283; 200:128; 201:165; 220:1082, 1300; 239:157;314:1293; 322:3255; entre muchos otros)” (consid. 3º, párrafo 11º); correspondiendo indicar en cada caso concreto el monto del impuesto que, en definitiva y anualmente, se debe abonar; el total de sus emolumentos, mencionando la existencia o no de otras rentas o ingresos –de la categoría o naturaleza que fuere- que pudiera el jubilado tener, “de manera tal que posibilitara ingresar en el estudio de los efectos confiscatorios denunciados” (consid. 3º, párr. 12º). En suma, el Alto Tribunal concluyó en el rechazo de la vía del amparo intentada porque no se había demostrado que el actuar estatal adoleciera de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta ni el perjuicio concreto que ello podía producir en la esfera de los derechos del jubilado.

En atención a lo expuesto, cabe concluir que la suma adeudada en concepto de retroactivos es un hecho imponible sujeto a deducción del impuesto a las ganancias, sin que resulte aplicable la cláusula del inc. v) del art. 20 de la ley 20.628, en cuanto excluye del gravamen a los “montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza”, ya que, como lo señala la Sala III de la Cámara Federal de la Seguridad Social, la norma alude al incremento de aquéllos por mecanismo de ajuste por desvalorización monetaria y no, como acontece en el caso, al reajuste de haberes previsionales ordenado por errónea determinación de su cuantía

Fecha de firma: 06/03/2017

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ERNESTO SOLA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: GUILLERMO FEDERICO ELIAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ALEJANDRO AUGUSTO CASTELLANOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIANA INES CATALANO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA VICTORIA CARDENAS ORTIZ, SECRETARIA DE CAMARA



#4189139#172560821#20170307092145706



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

inicial y su movilidad posterior (confr. causa “Martorello, Mario c/Anses”, sent. del 06/05/16, entre otras).

A la primera cuestión por la minoría se pronuncian los Dres. Guillermo Federico Elías y Alejandro Augusto Castellanos, considerando que los retroactivos adeudados por la Administración Nacional de la Seguridad Social por reajustes ordenados en sentencias judiciales no son ganancias gravadas de conformidad con las disposiciones de la ley 20.628.

Fundamentos del Dr. Guillermo Federico Elías

Entiendo que el monto de los retroactivos adeudado por el organismo previsional si bien puede ser considerado como rendimientos, rentas o enriquecimientos en los términos del inc. 1 del art. 2 de la ley de mención, al carecer dicho ingreso de los atributos de permanencia y periodicidad ínsitos en el concepto de renta o ganancia; corresponde considerarlo excluido de la materia gravable por el impuesto, como supuesto de exclusión de objeto.

En efecto, el art. 2º de la ley 20.628 establece “A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.

Repárese que la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias y sus modificatorias, si bien no define el concepto de ganancia, enumera cuáles son las situaciones jurídicas y económicas que generan la obligación tributaria. Así, establece que son ganancias los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente productora y su habilitación, como también los beneficios atribuibles a ciertos sujetos tributarios con o sin habitualidad y/o permanencia de la fuente, y los





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

productos de la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores (conf. art. 2).

En consecuencia, no es posible considerar que el monto que por única vez percibirá el actor originado por la indebida determinación del haber inicial y/o movilidad por parte de la Anses, sea el mismo hecho imponible que el haber mensual, gravado por el art. 79 inc. c), que percibe un beneficiario de la prestaciones previsionales de fuente permanente que no requieren readecuación administrativa ni la necesidad de iniciar un reclamo judicial, sobre todo si se tiene en cuenta que en los jubilados deben litigar varios años a los fines del reconocimiento de su derecho previsional.

Al interpretar una disposición similar contenida en el art. 1º de la ley 11.682, la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que si bien los réditos o rentas no presentan en sí mismos rasgos distintivos, existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación que permiten reconocerlos con relativa seguridad. La idea de periodicidad está claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir. Así el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital (Fallos: 182:417).

Dentro de ese orden de ideas, el Máximo Tribunal ha considerado que rubros como “gratificación” (CSJN, “Negri, Fernando Horacio” sent. del 15 de julio de 2014) e “indemnización por asignación gremial” (CSJN, “Cuevas, Luis Miguel”, sent. del 30 de noviembre de 2010) carecen “de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujeto al gravamen, en los términos del art. 2º de la ley del impuesto a las ganancias” (dictamen de la Procuradora Fiscal de la Nación al que remite la Corte).

Fecha de firma: 06/03/2017

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ERNESTO SOLA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: GUILLERMO FEDERICO ELIAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ALEJANDRO AUGUSTO CASTELLANOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIANA INES CATALANO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA VICTORIA CARDENAS ORTIZ, SECRETARIA DE CAMARA



#4189139#172560821#20170307092145706



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

A más de ello, cabe destacar que el art. 20 inc. v) de la ley 20.628 indica que se encuentran exento del tributo “los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza”. En ese sentido, no existe lugar a dudas que el monto que el Organismo Previsional adeudó a la actora, que se acumuló por años, constituye un crédito que se origina en una sentencia judicial que establece la existencia de un crédito y su actualización. Si la letra de la ley refiere a cualquier origen o naturaleza, con mayor razón la naturaleza previsional de los créditos y su carácter alimentario no justifican que se puedan dejar estos valores afuera de la exención establecida por el legislador pues ello implicaría invadir facultades de otros poderes del Estado (art. 75 CN).

Es que es preciso destacar que en materia fiscal rige el principio de legalidad o de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional (art. 19 CN) que solamente admite una ley formal que tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 294:152, 303:245; 1522, 304:697, entre otros), por lo que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones de conformidad con la Constitución Nacional (Fallos: 319:3400; 321:366, entre otros). En el supuesto del retroactivo adeudado, el hecho imponible no ocurrió por lo que la jubilada no tiene que sufrir el daño patrimonial que pretende la Anses.

En ese caso, cabe decir que “La facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno; y el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice

Fecha de firma: 06/03/2017

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ERNESTO SOLA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: GUILLERMO FEDERICO ELIAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ALEJANDRO AUGUSTO CASTELLANOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIANA INES CATALANO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA VICTORIA CARDENAS ORTIZ, SECRETARIA DE CAMARA



#4189139#172560821#20170307092145706



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

es un despojo que viola el derecho de propiedad. La creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por la ley (Sala II "Margariños Juan Carlos (TF 22360-I) c/DGI", 5/06/2008).

Retomando la cuestión principal y en igual sentido, dos de las Salas de la Cámara Federal de la Seguridad Social con basamento en los inc. i) y v) del art. 20 de la ley 20.628 que establecen respectivamente que están exentos del gravamen, “los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales (...)” y “los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza”, resuelven la inaplicabilidad de la ley del Impuesto a las Ganancias sobre la retroactividad adeudada judicialmente.

Así, el voto mayoritario de la Sala I remitiéndose al citado inc. v) del art. 20 (“Galliano, Gregorio”, sent. del 4/04/08; “Fagioli, Carmen Ana”. Expte. 16124/2002, sent. del 22/02/11) y a las consideraciones de Luis Omar Fernández en su artículo sobre "Impuesto a las Ganancias" (La Ley, junio de 2005) sostiene que “la razón subyacente de esta disposición es que para el acreedor no existe ningún tipo de ganancia, sino solamente el recupero en valores constantes de su acreencia (...) la ley se refiere fundamentalmente a la repotenciación de créditos o deudas, de modo de expresarlos en poder adquisitivo de un determinado momento posterior a su disposición(...)” (“Castañeira, Darma Emilia”, sent. del 11.10.07; “Ramirez, Luisa Noemí”, sent. del 31.10.07 exp. 2714/1997; “Salvador Lauro, Eduardo”, exp. 70705/2012, sent. del 11/08/14).

Fecha de firma: 06/03/2017

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ERNESTO SOLA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: GUILLERMO FEDERICO ELIAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ALEJANDRO AUGUSTO CASTELLANOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIANA INES CATALANO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA VICTORIA CARDENAS ORTIZ, SECRETARIA DE CAMARA



#4189139#172560821#20170307092145706



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

La Sala II, a su vez, resuelve que corresponde aplicar analógicamente dichos artículos para excluir del pago del gravamen el saldo retroactivo que el titular recibe en concepto de diferencias por prestaciones previsionales mal abonadas, considerando que “ninguna duda cabe que la percepción de las acreencias de esa naturaleza no pueden constituir nunca un hecho imponible, y menos todavía ser pasible de gravamen alguno, sin colocar en serio riesgo el principio de integralidad del que gozan las prestaciones previsionales”. Por ello, entiende que “no resultaría de justicia admitir la posición del organismo de imponer a las sumas adeudadas al titular el impuesto a las ganancias, cuando de las constancias de autos se desprende el extenso lapso de tiempo que debió recorrer el actor a fin de ver realizada su pretensión” (“Mesiano, Miguel”, exp. 11369/1995, sent. del 4/12/08; “Dedeu, Wilfredo Pedro Mártir José María”, exp. 1873/2002, sent. del 3/06/2014; “Bunge, Héctor Justino Domingo Ricardo”, sent. del 31/03/14).

Que, en lo pertinente y a contrario sensu, considero que es aplicable al caso lo dictaminado por la Procuradora ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Dejeanne, Oscar Alfredo” del año 2013, toda vez que allí se sostuvo que resultaban conformes a derecho las retenciones mensuales por aplicación del impuesto a las ganancias de las que eran objeto los haberes jubilatorios que percibía el actor, también mensualmente, al revestir periodicidad, permanencia de la fuente, habilitación y no demostrarse arbitrariedad e ilegalidad manifiesta en el proceder estatal.

Repárese que a diferencia de aquel precedente, en el presente se debate si se aplica el impuesto a las ganancias a la percepción única originada en el retroactivo adeudado por la Administración Nacional de la Seguridad Social por reajuste que le fuera reconocido al actor en sentencia judicial; no





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

encontrándose cuestionada la facultad del Congreso Nacional en materia impositiva, sino todo lo contrario.

Por último, resta señalar que lo fallado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Dejeanne” no resulta decisivo para resolver en la especie como parecen entenderlos los jueces que conforman la mayoría de este plenario, pues, a mi juicio, el Máximo Tribunal en dicha causa compartió los fundamentos de la Procuradora Fiscal pero solo en lo que hace a “...la cuestión relativa a la vía del amparo planteada por el recurrente...”.

En ese sentido, no es un dato menor que la propia Procuradora en su dictamen sostuviera que: “A modo de colofón de lo hasta aquí expresado, creo necesario destacar que tales consideraciones no importan abrir juicio definitivo sobre la legitimidad de la pretensión sustancial de los amparistas en orden al derecho que entienden que les asiste, la cual podrá ser discutida y atendida, como adelanté, por la vía pertinente.”

Por lo expuesto, entiendo que la retroactividad acumulada en juicio no constituye el hecho imponible del Impuesto a las Ganancias.

Fundamento del Dr. Alejandro Augusto Castellanos:

1.- En primer lugar, corresponde poner de resalto que sin perjuicio de reconocer la autoridad que dimana del criterio jurisprudencial sentado por la Corte Suprema a partir del fallo “Dejeanne”, es criterio del suscripto considerar que las remuneraciones correspondientes a los agentes del sector público –activos y en situación de pasividad- no resultan consustanciadas con el concepto de renta gravable por el tributo correspondiente al “impuesto a las ganancias”, pues de su propia raíz teleológica emerge una disociación histórica, cultural y económica que merece ser puesta de relieve.

En efecto, la finalidad que históricamente justifica la imposición, según





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

la teoría contractual, es la que describe al tributo como el precio derivado del cumplimiento de un contrato entre el Estado y *los particulares*, en virtud de la contraprestación recíproca de la seguridad provista sobre sus personas o bienes. Y según la tesis publicista, el impuesto es considerado como una obligación unilateral impuesta por el Estado sobre *los particulares* para proveer a su sostenimiento económico.

De allí, que estructurar una obligación tributaria sobre agentes del propio Estado –entre los cuales indudablemente corresponde incluir a quienes, como en el caso ocurrente, perciben sus haberes previsionales del Estado-, contraviene la concepción antes desarrollada.

2.- Pero al propio tiempo, se establece un círculo vicioso caracterizado por una falacia burocrática, en la que el supuesto “agente de retención” es el propio Estado en cuyo beneficio se instituye el tributo, y que, paradójicamente, percibe la gabela con el fin de atender –entre otras cosas- el pago de las remuneraciones abarcadas por el propio gravamen.

Dicho en otros términos, no sólo se genera un absurdo trámite de liquidación, retención e integración del tributo, sino que, a la par, se justifica tal temperamento impositivo sobre la base de la necesidad de proveer al pago de los mismos conceptos –haberes- que son objeto de retención.

De tal modo, y en la realidad de los hechos, si se considera que el salario del trabajador o del jubilado es aquél importe que efectivamente percibe y puede usufructuar –lo que no puede entenderse sino como aquél neto de retenciones tributarias-, resultaría mucho menos hipócrita directamente reducir tal retribución en la porción correspondiente y eximirla de tal impuesto, sincerando el verdadero importe de su retribución.





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

3.- Pero, por fuera de ello, debe tenerse presente que, en el caso de las funciones, tareas o servicios cumplidos bajo una dependencia funcional estatal, y más aún en el caso de los haberes previsionales, no concurre ninguna hipótesis de “facilitación de una actividad lucrativa” por parte del Estado, por lo que no es posible estructurar sobre tal base fundamentativa una razón justificante de la imposición de un gravamen como el que representa el impuesto a las ganancias.

Además, en la mayoría de los supuestos de actividades cumplidas para el Estado, rige una incompatibilidad que impide no sólo la acumulación de cargos, sino incluso de desempeño de actividades lucrativas simultáneas a la percepción de beneficios previsionales, por lo que derechamente se impide toda posibilidad de procurar una ampliación del margen de utilidades que permita compensar la reducción que significa la imposición en análisis, extremo que conduce a afirmar al suscripto que el salario no es “ganancia”.

4.- Pero incluso prescindiendo de tal parecer personal, tomando en cuenta la reciente modificación conceptual que introdujo la ley 27346 en el Cap. IV del Título II –sustituyendo la alusión a “ganancias” por la expresión “ingresos”-, y respetando el criterio sentado por el Más Alto Tribunal de la República en el precedente aludido, entiendo que los lineamientos generales que de allí dimanar no alcanzan a desvirtuar los inconvenientes prácticos que evidencia su aplicación.

En principio, es preciso reconocer que el art. 2 de la ley 20.628 establece que “son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”; en tanto que el





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

art. 79 inc. c) incluye en el gravamen a “las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios...”, por lo que no cabe duda que los haberes previsionales están alcanzados por la normativa del Impuesto a las Ganancias y así lo consideró el Alto Tribunal en el fallo antes aludido, sosteniendo que los haberes jubilatorios “son susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la ley 20.628”.

Pero, como se anticipó, lo que guía y orienta mi convicción en este Acuerdo no es la ajenidad o inaplicabilidad de la ley tributaria respecto del concepto gravado o hecho imponible, sino que incluso admitiendo tal criterio –y declinando mi personal parecer sobre la materia- entiendo que la forma en que su aplicación pretende efectuarse sobre los retroactivos importa un avasallamiento de derechos y prerrogativas de los contribuyentes, formales y sustantivas, que no pueden ser toleradas.

Ello así, pues como lo tiene dicho la propia Corte Suprema, no puede resolverse una cuestión jurídica desatendiendo las consecuencias prácticas de la decisión que se adopte y, menos aún, prescindiendo de la problemática que ocasiona, conforme resulta de la doctrina impuesta por el máximo Tribunal mediante Acordada 36/09.

4.1.- Y en tal sentido, adviértase que la retención practicada parte de la exclusiva consideración del monto retroactivo liquidado, pudiendo omitirse no sólo la consideración de la deducción especial que para cada período fiscal alcanzado por el retroactivo se hubiera establecido –además de su variabilidad en cada uno-, sino también las deducciones particulares que en cada caso la parte actora pudiera invocar –también aquí para cada período comprendido en la liquidación-.





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

Ello es así, pues resulta claro que los retroactivos comprenden períodos fiscales en los que la jubilación históricamente liquidada podía no alcanzar el mínimo no imponible, y por tanto, no es desdeñable suponer que el jubilado no efectuó la declaración jurada de deducciones correspondientes a esos ejercicios fiscales, ni es posible exigirle, por ello, que acredite el cumplimiento de tal obligación formal ni sancionarlo pecuniariamente con la imposibilidad de contemplar las deducciones que le hubieran correspondido.

Adviértase que, sostener lo contrario, importaría considerar que el jubilado debió prever, con visión futurista, que años después iba a obtener el pago de las sumas erróneamente liquidadas por el Estado y, como consecuencia de ello, resultar alcanzado por el tributo. Tal previsión carece de base legal, por lo que no puede ser invocada en contra del jubilado contribuyente, y menos aún al extremo de que se le impida ahora efectuar las deducciones correspondientes al ejercicio fiscal pertinente, circunstancia esta que resulta acertadamente señalada por el Agente Fiscal en su dictamen.

4.2.- Además, si bien puede considerarse que eventualmente algún jubilado pudiera cumplir tardíamente –a partir del anociamiento presente de tal obligación- con la presentación de una declaración jurada rectificativa por los períodos abarcados por la liquidación retroactiva, no puede pasarse por alto que ello trasunta una alternativa de ejercicio material casi imposible, pues la determinación del monto deducible y su concreta comprobación requiere de la indicación de la documentación respaldatoria –con precisa identificación del comprobante del gasto deducible-, de modo que tal “posibilidad” o “prerrogativa” de los jubilados contribuyentes se transformaría en una verdadera quimera.





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

4.3.- De tal modo, la aplicación de la norma tributaria resultaría parcial, con plena aplicación de los preceptos que gravan el ingreso dinerario, pero con supresión de las disposiciones que contemplan deducciones o desgravaciones en favor del contribuyente, lo que entraña una observancia sesgada de la norma con afectación del principio de integralidad del orden jurídico.

Más aún, adviértase que a partir de la materialización de la retención y su integración al Fisco, aparece en la estructura interna del organismo recaudador un ingreso, con correspondencia a un contribuyente, pero que no encuentra correlato en la debida presentación de la declaración jurada autodeterminativa del tributo, provocando ello la inobservancia de una obligación formal que bien podría merecer una intimación a su cumplimiento, cuando no, una sanción por la inobservancia de las disposiciones formales omitidas, respecto de cada ejercicio fiscal comprendido en el retroactivo liquidado.

Nuevamente se presenta entonces la generación de un eventual, pero no desdeñable, contrasentido, no sólo por el desgaste burocrático que podría representar para el Fisco activar todo el sistema de inspección y verificación correspondiente, sino por el riesgo cierto de que se coloque al jubilado en una situación frente a la cual aparecería incumpliendo normas sustantivas y formales de imposible observancia, y todo ello por exclusiva responsabilidad del Estado que, oportunamente, liquidó de manera infraestimada los haberes de pasividad.

Frente a ello, no cabe sino traer a colación la teoría de los propios actos, pues si bien no se desconoce la existencia de claros criterios de separación funcional entre los organismos involucrados –ANSeS y AFIP-, lo cierto es





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

que no se está ante estructuras que gocen de autonomía ni tan siquiera de autarquía financiera, como para reconocer una independencia del Estado en su actuar que impida adjudicar a uno las consecuencias nocivas del actuar antijurídico del otro.

Sobre tales bases, en la inteligencia de que no es posible admitir aplicaciones sesgadas de las normas –con aceptación de aquello que beneficia al Estado y desconocimiento de los derechos reconocidos a los particulares, especialmente en esta materia-, y que menos aún puede prescindirse de la consideración de los efectos disvaliosos que pueden seguirse de las decisiones judiciales para el derecho de los ciudadanos que acuden a la justicia en resguardo de créditos alimentarios, sumado todo ello a que la situación aquí verificada no es sino imputable a quien tenía a su cargo efectuar la liquidación y pago de los haberes previsionales cuya correcta determinación requirió de la sustanciación del presente trámite, corresponde concluir con la negativa a la primera cuestión planteada.

A la segunda cuestión, la mayoría conformada por los Dres. Mariana Inés Catalano, Guillermo Federico Elías, Renato Rabbi Baldi Cabanillas y Ernesto Solá entiende que la deducción del impuesto no debe efectuarse sobre el importe total de la retroactividad en el momento del pago sino que corresponde que la imputación se efectúe según las fechas devengadas, en los términos del art. 18 inc. b de la ley 20.628 y los arts. 7 y cc. de la citada Res. Gral. 2437/08 y, por lo tanto, el Organismo Previsional, en su condición de agente pagador y de retención en los términos del art. 9 de la Res. Gral. 2437/08, al efectuar el pago, deberá retener, si correspondiere, el porcentaje respectivo sobre la suma que se va abonando a los beneficiarios mes a mes, rectificándose, de así proceder, los cálculos efectuados de





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

retención de cada mes involucrado en los ajustes; a cuyos efectos deberá tenerse en cuenta las disposiciones de la resolución AFIP n° 2437/08 relativas a la obligación del contribuyente a cumplir con la presentación del formulario F.572 a los fines de dar a conocer las deducciones a computar.

En igual sentido la citada Sala III de la Cámara Federal de la Seguridad Social tras considerar que “conforme a nuestro ordenamiento legal, las retroactividades generadas por reajuste de haberes tributan impuesto a las ganancias, operando la ANSES como agente de retención”, entendió ajustado a derecho que la deducción del impuesto “se efectúe, en caso de corresponder, sobre la suma que se va abonando al beneficiario mes a mes; pero no sobre el importe total de la retroactividad resultante, puesto que, en este último caso, se estaría haciendo recaer sobre el accionante las consecuencias de un comportamiento de la demandada que no fue considerado por el Tribunal como ajustado al derecho vigente” (expte. N°: 29618/1998; “Cros de Bernardon, Alicia Mercedes”, sent. del 12-8-2014; “Iglina, Enrique Anselmo”, sent. 25-8-2014).-

En abono del criterio precedentemente mencionado, cabe agregar que la reciente ley n° 27.260 denominada de “Reparación Histórica a los Jubilados y Pensionados” emanada del Poder del Estado que, según nuestro diseño constitucional, debe fijar el sistema fiscal aplicable, contempla de idéntica forma el pago de ganancias para este tipo de retroactivos.

Así, su artículo 8 dispone en su primer párrafo que “con relación al cálculo de la retención del impuesto a las ganancias, se establece que el capital del retroactivo que se abone se compute como si las sumas adeudadas hubieran sido abonadas en el mes en que se devengaron”.





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

A ello cabe agregar que la también reciente ley 27.346 modificatoria de la Ley de Impuesto a las Ganancias, sustituyendo el inc. c) del art. 79, persiste en la inclusión de las jubilaciones, pensiones, retiros y subsidios de cualquier especie, como ganancia de cuarta categoría y, en sentido análogo, reemplazando el séptimo párrafo del art. 18, dispone que “las diferencias de tributos provenientes de ajustes y sus respectivos intereses, se computarán en el balance impositivo del ejercicio en el que los mismos resulten exigibles por parte del Fisco o en el que se paguen, según fuese el método que corresponda utilizar para la imputación de los gastos”.

A la segunda cuestión planteada, el Dr. Alejandro Augusto Castellanos considera que no obstante haber resultado perdidoso en la votación correspondiente a la primera cuestión puesta en debate, ello no enerva la posibilidad de emitir opinión respecto de las restantes cuestiones planteadas, a la luz de la decisión que admitió el gravamen de los conceptos aquí considerados.

Sobre tal base, y más allá de señalar que la proposición presenta un defecto semántico –al utilizar un término técnico como “deducción” para aludir a uno distinto como es la “retención” que sufre el contribuyente sobre las retroactividades liquidadas- y uno sintáctico –al confundir el “momento” en que se concreta la retención (que siempre será uno, al efectuar una única liquidación global), con la posibilidad de segmentar la determinación impositiva por períodos fiscales (que es lo que en rigor aborda aquí en su consideración este Acuerdo)-, entendió que concurría en su criterio una discrepancia parcial con la solución propiciada por el voto de la mayoría.

Ello así, pues la propuesta emergente del voto mayoritario postula que el organismo previsional “*al efectuar el pago, deberá retener, si*





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

correspondiere, el porcentaje respectivo sobre **la suma que se va abonando a los beneficiarios mes a mes**, rectificándose, de así proceder, los cálculos efectuados de retención de cada mes involucrado en los ajustes” (el resaltado es añadido), y tal decisión pone de relieve una inadvertencia, como lo es la de confundir los anticipos que se retienen mensualmente con el modo de devengamiento del gravamen, que es anual.

En efecto, tratándose de liquidación de retroactivos y, por tanto, de ejercicios fiscales ya devengados, la determinación del tributo a retener debe efectuarse tomando en consideración el resultado de cada ejercicio anual, lo que en modo alguno obsta a que “**se compute como si** las sumas adeudadas hubieran sido abonadas en el mes en que se devengaron” como lo establece el art. 8 de la ley 27260, pero debe ineludiblemente interpretarse a la luz del criterio claro del carácter anual del impuesto, como lo establece, además, el art. 18 de la ley 27346, en cuanto dispone que “*las diferencias de tributos provenientes de ajustes y sus respectivos intereses, se computarán **en el balance impositivo del ejercicio** en el que los mismos resulten exigibles*” –los resaltados son añadidos-.

Pero con prescindencia de ello, entiendo igualmente que la determinación impositiva no debe efectuarse tomando como momento de devengamiento de la renta la fecha de liquidación del retroactivo, pues proceder de esa manera implicaría concentrar en un único momento –el del pago- devengamientos pretéritos fraccionados, que corresponden a ingresos de distintos períodos fiscales, provocando una distorsión inadmisibile del resultado económico de los distintos ejercicio y de la capacidad contributiva correspondiente, con eventual alteración de la aplicación de las escalas alícuotas de la ley.

Fecha de firma: 06/03/2017

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ERNESTO SOLA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: GUILLERMO FEDERICO ELIAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ALEJANDRO AUGUSTO CASTELLANOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIANA INES CATALANO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA VICTORIA CARDENAS ORTIZ, SECRETARIA DE CAMARA



#4189139#172560821#20170307092145706



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

Con fundamento en tales consideraciones, entiendo que si bien la respuesta a la cuestión planteada debe orientarse en el sentido de la misma negativa que guía el voto mayoritario -y la consecuente oposición a que se tome como momento de “devengamiento” de la renta y del impuesto al período en que se produce el pago-, considero no obstante que la liquidación del impuesto debe tomar en cuenta el fraccionamiento del retroactivo con sujeción a los períodos fiscales “anuales” alcanzados por la indemnización sustitutiva de los haberes mal liquidados.

A la tercera cuestión la mayoría, conformada por los Dres. Mariana Inés Catalano, Guillermo Federico Elías, Renato Rabbi Baldi Cabanillas y Ernesto Solá, considera que solamente resulta materia imponible el capital del retroactivo adeudado y no los intereses.

Es que, de conformidad con el art. 20 de la ley 20.628 que en su inc. i) establece la exención del pago de “los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales”, y teniendo los beneficios previsionales como principal característica la de ser sustitutos de los haberes de actividad, corresponde extender dicha exención a los créditos previsionales, en el entendimiento de que si la norma beneficia al sector activo de la sociedad, con más razón corresponde extenderla a su sector pasivo.

En igual sentido se dijo que “si se excluyen del tributo a los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales, conforme lo establece el art. 20 de la ley 20.628, no veo razón para que tal exclusión no puede ser extendida al sector pasivo de la sociedad, que se halla en una situación más vulnerable, habida cuenta del carácter sustitutivo de la retribución en actividad que exhibe el haber del beneficio





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

acordado al actor” (CFSS, Sala III, “Cascardo, Juan Carlos”, expte. n° 13374/2003, voto del Dr. Martin Laclau).

Y dicho temperamento jurisprudencial, al igual que se expuso en el apartado anterior, ha sido asumido por la reciente ley 27.260, que en su artículo 8, segundo párrafo dispone que “en lo que respecta a los importes que correspondan abonar en concepto de intereses y actualización de dicho capital, los mismos estarán exentos del impuesto a las ganancias”.

A la tercera cuestión planteada el Dr. Alejandro Augusto Castellanos expresa que compartiendo la sustancia decisoria y los fundamentos que inspiran el voto de la mayoría, adhiere al criterio plasmado allí en orden a que se excluyan los importes correspondientes a intereses moratorios liquidados sobre el capital de condenación retroactiva, añadiendo que el basamento legal que nutre la decisión también se complementa con el criterio conceptual del rubro, toda vez que el interés moratorio constituye una indemnización o resarcimiento por la indisponibilidad del capital y no propiamente un “ingreso” o “renta” consecuente con la noción de lucro o utilidad que grava el impuesto.

Por lo que resulta del Acuerdo que antecede, como doctrina legal obligatoria (art. 303 del Código Procesal), **SE RESUELVE:**

1.- DETERMINAR que los retroactivos adeudados por la Administración Nacional de la Seguridad Social por reajustes ordenados en sentencias judiciales resultan ser ganancias gravadas, de conformidad con las disposiciones de la ley 20.628

2.- ESTABLECER que la deducción del impuesto no debe efectuarse sobre el importe total de la retroactividad en el momento del pago sino que





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de Salta

corresponde que la imputación se efectúe según las fechas devengadas, en los términos del art. 18 inc. b de la ley 20.628 y los arts. 7 y cc. de la Res. Gral. 2437/08 de AFIP, es decir, sobre la suma que se va abonando al beneficiario mes a mes y no sobre el importe total de la retroactividad resultante.

3.- PRECISAR que de la suma en concepto de retroactivo adeudados por la Administración Nacional de la Seguridad Social por reajustes ordenados en sentencias judiciales, solamente resulta materia imponible el capital y no los intereses.

ASI SE DECIDE.

REGÍSTRESE, notifíquese, publíquese en el CIJ en los términos de las Acordadas 15 y 24 de la C.S.J.N. y pasen los autos a la Sala II a fin de que se dicte sentencia, de acuerdo con la doctrina plenaria establecida (art.300 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Firmado Guillermo Federico Elias, Ernesto Solá , Mariana Inés Catalano, Alejandro Augusto Castellanos, Renato Rabbi Baldi Cabanillas. Jueces de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta. Secretaría Maria Victoria Cárdenas Ortiz

