

# Impuesto A Las Ganancias Jefe De Despacho Improcedencia De Exencion Impositiva

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

## JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Jefe de despacho. Improcedencia de exención impositiva Se revoca la sentencia que dispuso la inaplicabilidad del art. 1, inc. a), de la ley 24.631, en cuanto deroga los incisos p) y r) del art. 20 de la ley 20.628 y ordenó a la AFIP la devolución a las actoras de las retenciones efectuadas en concepto de impuesto a las ganancias sobre sus haberes jubilatorios; pues el cargo de jefe de despacho que detentaban las reclamantes queda excluido de la excepción legal prevista artículo 20, incisos p) y r). Rosario, 23 de agosto de 2016. Visto, en Acuerdo de la Sala ?B?, el expediente n° FRO 1789/2015 caratulado ?CUELLO, María Delia y Otros c/ AFIP s/ Amparo Ley 16.986?, (del Juzgado Federal N° 2 de la ciudad de Rosario). Vienen los autos a raíz de los recursos de apelación interpuesto por el representante de la AFI-DGI (fs. 164/186) contra la sentencia de fecha 23/11/15 que rechazó la excepción de falta de legitimación pasiva interpuesta por la codemandada Caja de Jubilaciones y Pensiones de la provincia de Santa Fe e hizo lugar a la acción de amparo interpuesta por María Delia Cuello, Susana Mónica Serrano y María del Rosario Gómez contra el Estado Nacional, la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva y la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Santa Fe y en consecuencia dispuso la inaplicabilidad del art. 1, inc. a) de la ley 24.631, en cuanto deroga los incisos p) y r) del art. 20 de la ley 20.628 y ordenó a la AFIP la devolución a las actoras de las retenciones efectuadas en concepto de impuesto a las ganancias sobre sus haberes jubilatorios, con costas a las demandadas vencidas. (fs. 155/163). Concedido el recurso, se ordenó correr traslado (fs.187) que fue contestado (fs. 188/194/vta.). Elevados los autos a la Alzada (fs. 198) y recibidos en esta Sala ?B?, quedaron en condiciones de ser resueltos (fs. 199). La Dra. Vidal dijo: 1° Se agravió el apoderado de la AFIP-DGI al sostener que se incurre en el apartamiento de la normativa aplicable y la irrazonable valoración de las pruebas. Invocó que se cometieron graves errores jurídicos en torno a las normas aplicables al caso, las que tienen carácter federal y son el art. 1 de la Ley 24.631 y Acordada N° 20 y 56/1996 de la C.S.J.N. y sus equivalentes provinciales 20/1996 C.S.J.S.F. y Acta N° 31/2000 C.S.J.S.F. Sostuvo que se utilizó cada una de las Acordadas fuera de su ámbito propio de aplicabilidad. Así, agregó, que la Acordada N° 56/1996 fue dictada teniendo en cuenta aquellos casos que no encuadraban en la Acordada N° 20/1996 ambas de la C.S.J.N. y lo mismo -agregó- debe predicarse de las Acordadas N° 20/1996 y del Acta N° 31/2000 de la C.S.J.S.F., ya que a través de las mismas la C.S.J.N. adhirió respectivamente a la Acordada 20/1996 (C.S.J.S.F.) 56/1996 (C.S.J.N.) en ese orden. Insistió en que su parte acata la aplicabilidad de la Acordada N° 20/1996 (C.S.J.N.) cuando se ven reunidos los recaudos emergentes de ésta, es decir, cuando se trate de un magistrado o funcionario judicial cuya remuneración sea equiparable al de un Juez de Primera Instancia; en cambio, vela por la aplicación del texto vigente art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias cuando no se verifican los términos de la Acordada N° 20/1996 (C.S.J.N.). Alegó que la sentenciante confunde las nociones de exención y deducción. Aclaró que se ha establecido como regla que las jubilaciones y pensiones constituyen rentas de la cuarta categoría y quedan comprendidas dentro de la definición de hecho imponible del impuesto a las ganancias y por lo tanto, la percepción de esa renta, hace nacer la obligación de tributar el Impuesto a las Ganancias. Concluyó que cuando una persona está exenta en el Impuesto a las Ganancias, implica que aun configurándose el hecho imponible, por disposición de la ley se lo libera en forma total de la obligación de pagar el impuesto. Señaló que quien debe ingresar el tributo es el empleador o la Caja de Jubilaciones respectiva actuando como agente de retención del mismo. Manifestó que a la luz de la Acordada N° 20/96 de la CSJN la cuestión relativa a si un funcionario se encuentra exento o no del pago al impuesto a las ganancias depende de si tiene una remuneración igual o superior a la de una juez de primera instancia, y sólo en caso afirmativo, se torna inaplicable la derogación de la exención del impuesto. Sostuvo que el significado de Juez de Primera Instancia varió en la legislación local, ya que antes de la entrada en vigencia de la ley 13.178, modificatoria de la ley orgánica del Poder Judicial de la Provincia de Santa Fe, equivalía al ?Juez de Primera Instancia de Circuito? y luego de la entrada en vigencia de tal norma equivale al ?Juez Comunitario de las Pequeñas Causas?. Agrega al respecto que el antes llamado ?Juez Comunal? no era propiamente un Juez porque no ejercía función jurisdiccional y no pertenecía al elenco de magistrados a los que refiere la Constitución Provincial. Alegó que la Acordada N° 20/1996 no resulta aplicable a ninguno de los actores, lo que implica que ninguno de ellos se encontraba exento del impuesto a las ganancias en actividad ni tampoco lo están ahora en la pasividad. En referencia a la acordada 56/1996 (C.S.J.N.) y 31/2000 (C.S.J.S.F.) sostuvo que esta no reconoce exenciones sino deducciones y que solo resulta aplicables en relación a los funcionarios y empleados del Poder Judicial que se encuentran en actividad. Específicamente en relación a las actoras María Delia Cuello, Susana Mónica Serrano y María Del Rosario Gómez, -dice- que en un primer nivel de examen, debe acudir al art. 2

de la Ley 11.196 y de ello surge que el cargo que tenían en actividad queda comprendido dentro del inciso 2 (Personal Administrativo, de Mantenimiento y Producción y Servicios Generales Clase 02 (Personal Administrativo), razón por la cual debe entenderse que no eran funcionarias del Poder Judicial. En un segundo término -agrega- ha de tenerse presente que sus fechas de jubilaciones son posteriores a las de entrada en vigencia de la Ley 13.178, motivo por el cual la expresión "juez de Primera Instancia" debe entenderse como "Juez Comunitario de las Pequeñas Causas" y por tanto si se acude al art. 2 inc. 2 de la ley 11.196 se constata que la remuneración percibida por un jefe de despacho es inferior a la de un juez comunitario de las pequeñas causas. De lo expuesto, concluyó que la Acordada 20/1996 de la C.S.J.N. no resulta aplicable respecto de ninguna de las amparistas, lo que implica que no se encontraban exentas del impuesto a las ganancias en actividad ni ahora en la etapa pasiva. Manifestó que es un error lo decidido en torno a la garantía de la intangibilidad de las remuneraciones de los jueces, que pretende extenderse más allá del ámbito que le es propio. Señaló que si se lee con atención y se interpreta correctamente la Acordada N° 20/1996 surge claramente que en su razonamiento se refirió solamente a los magistrados, pues la argumentación gira en torno a la garantía de la intangibilidad de sus remuneraciones prevista originariamente en el artículo 96 de la C.N.; dice que nunca se menciona a los funcionarios en la parte sustantiva de la Acordada. Manifestó que el fallo incurre en afirmaciones dogmáticas, abstractas respecto de los términos en que se trabó la litis. Alegó improcedencia de la devolución de sumas correctamente retenidas con más intereses y consideró que la tasa pasiva que publica el Banco Central de la República Argentina que fijó el juez a-quo resulta jurídicamente errónea. Por último se agravió de la imposición de costas. 2°) La cuestión aquí planteada guarda analogía con la resuelta en autos caratulados "Attie, Jorge Walter y otros c/ AFIP-DGI y Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Santa Fe s/ Ley 16.986 y Medida Cautelar" (Expte. FRO 53000382/2012) de fecha 12/05/2014 y "CICERCHIA, Eduardo c/ AFIP y otro. s/ Amparo Ley 16.986" (Expte n° FRO 12231/2013) de fecha 13/11/2014 a las que remito por razones de brevedad. En el caso las actoras iniciaron el 13/02/2015 acción de amparo tendiente a obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 1 inc. a) de la Ley 24.631 en cuanto derogó los incisos p) y r) del art. 20 de la ley 20.628 así como el reintegro de las sumas retenidas en concepto de impuesto a las ganancias desde el comienzo mismo de la retención con más sus intereses, con costas a la demandada en forma solidaria. 3°) En primer lugar corresponde analizar el plexo legal que resulta aplicable al caso, a fin de determinar si los actores se encuentran o no alcanzados por la exención impositiva peticionada en la demandada, conforme los argumentos allí establecidos. La ley 20.628 en su artículo 20 en inciso p) establecía, dentro de las exenciones "Los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las Cámaras de Apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los Tribunales de Cuentas y Tribunales Fiscales de la Nación y las provincias. Quedan comprendidos en lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios judiciales, nacionales y provinciales que, dentro de los respectivos presupuestos, tengan asignados sueldos iguales o superiores a los de los jueces de primera instancia?". El inciso r) eximía "los haberes jubilatorios y las pensiones que correspondan por las funciones cuyas remuneraciones están exentas, de acuerdo con lo dispuesto en los incisos p) y q)". La Acordada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación N° 20/96 a la que adhirió la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe mediante Acordada N° 20/96 declaró la inaplicabilidad del art. 1° de la ley 24.631, en cuanto derogó las exenciones contempladas en el art. 20, incs. p) y r), de la ley 20.628, t.o. por decreto 450/86, para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación. Posteriormente nuestro Máximo Tribunal mediante Acordada N° 56 del 27 de septiembre del año 1996 dispuso: "1°) Que la Ley 24.475 no deroga las deducciones o exenciones establecidas en el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias, al incorporar a la Ley 20.628 el artículo (99.1). 2°) Que por consiguiente, habiéndose expresado esta Corte mediante Resolución del 30 de abril de 1987 -Expte. 413/86, en el sentido de calificar como "reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función", y por ende deducibles de la base imponible del impuesto en cuestión, los importes retributivos de los rubros que la propia Resolución incluye, debe interpretarse, en consecuencia, que los mismos se encuentran incluidos dentro de los alcances del artículo 82° inc. e) de la norma legal. 3°) Que dicha conclusión mantiene su vigencia en la actualidad, toda vez que, con abstracción de las distintas reglamentaciones evaluadas en esa oportunidad, lo cierto es que, en definitiva, tuvo como sustento a la citada norma de la ley de tributo e idéntico suplemento salarial (compensación jerárquica, dedicación funcional y bonificación por antigüedad proporcional a dichos rubros)". Por ello Acordaron "hacer saber al Administrador General que debía instruir a la Subsecretaría de Administración para que proceda al recalcule de las liquidaciones salariales por cuanto los Ministros consideraron?". Al respecto, mediante Acta N° 31/00 la Suprema Corte de Justicia Santa Fe adhirió a lo dispuesto por la C.S.J.N. y expresó: "adicional compensación jerárquica" -comprendiendo también la bonificación por antigüedad proporcional a este rubro y demás adicionales- ostenta la calificación de "reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función", y en consecuencia resulta deducible de la base imponible del impuesto a las Ganancias por encontrarse comprendidos dentro de los alcances del artículo 82 inc. e) de la Ley 20.628?. 4°) De las constancias acompañadas en estos autos se desprende que María Delia Cuello, Susana Mónica Serrano y María Del Rosario Gómez al momento de pasar a situación de retiro

les correspondían el cargo de Jefe de Despacho (fs. 4,6 y 15). Ahora bien, conforme informó el Jefe de Sección de Sueldos de la Dirección General de Administración del Poder Judicial -CPN Hernán Fernando Sagrero-, en el precedente "Cicerchia" antes mencionado, en respuesta al Oficio N° 6206/14 en el cual se solicitó que se informe si la remuneración correspondiente al cargo de Jefe de despacho, resulta equiparable a la de los Jueces Comunales, manifestó que "...la remuneración del cargo Jefe de Despacho (Clase 02, Administrativo y Técnico) no resulta equiparable a la categoría de un Juez Comunitario de las Pequeñas Causas de la clase 04, Magistrados y Funcionarios (cuya denominación anterior era Juez Comunal), por tratarse de una categoría presupuestaria inferior..." (conforme surge de fs. 122 del Expte de mención que este Tribunal ha tenido a la vista al resolver una cuestión similar a la aquí en estudio). He de destacar en este punto que lo informado por el CPN Hernán Fernando Sagrero -Jefe de Sección de Sueldos de la Dirección General de Administración del Poder Judicial- en los presentes en respuesta al oficio judicial de fecha 18 de febrero de 2015 refiere a la remuneración del cargo de "jefe de división" (véase fs. 45 y 47) no resultando de interés en autos en los que las actoras ejercían al momento de jubilarse el cargo de "jefe de despacho". Se advierte entonces que el cargo de las accionantes estando en actividad no resulta ser, en su remuneración, igual o superior a la de un "Juez Comunitario de las Pequeñas Causas", que representa (conforme criterio desarrollado por la suscripta en autos: "Alvarez, Graciela A. y otros c/ Estado Nacional, Ministerio de Economía -AFIP, D.G.I. s/ Amparo Ley 16.986" de fecha 7/04/2014, resuelto mediante Acuerdo n° 57 /14- Civil/Def. al que remito por razones de brevedad) el nivel inferior a considerar conforme el anexo de la Ley 10.160 luego de las modificaciones implementadas por Ley 13.178 (B.O.17/9/11), en la cual la figura de los "Jueces Comunales" fue sustituida por la de "Jueces Comunitarios de las Pequeñas Causas", en consideración con lo dispuesto en las Acordadas N° 20/96 C.S.J.N. y N° 20/96 de la C.S.J.S.F. en cuanto refieren a la figura del "Juez de Primera Instancia". De esta manera el cargo de jefe despacho queda excluido de la excepción legal prevista artículo 20 incisos p) y r), ya que este último inciso es el que determina que los haberes jubilatorios y las pensiones, que correspondan por las funciones cuyas remuneraciones están exceptuadas conforme lo dispuesto en el inciso p), son las que quedan exentas del tributo y no cualquier otra que por alguna razón no tribute el impuesto en análisis, tal es el caso de la Acordada N° 56/96 de la C.S.J.N. Conforme lo señalado en la prueba citada, a las remuneraciones de las actoras estando en actividad no se les descontaba impuesto a las ganancias, en razón de lo normado por la Acordada N° 56/96 de la C.S.J.N. y Acta N° 31 punto 8 de la C.S.J.S.F. la cual dispone deducir de la base imponible del impuesto en cuestión los "reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función" (antigüedad, compensación jerárquica, etc.) encontrándose así incluido dentro de los alcances del artículo 82 inc. e) de La ley 20.628. De esta manera se advierte que la situación de los activos estaba contemplada legalmente, no trasladándose ello a los pasivos, puesto que para efectuar las deducciones indicadas, en modo alguno puede hablarse de mayores gastos derivados del "cumplimiento de la función". La actora expresó con fundamento en el principio de igualdad, que si la retención fuera legítima y basada en un principio de igualdad y solidaridad debería practicarse también a los trabajadores activos que en definitiva cobran un sueldo superior y los únicos afectados son los funcionarios jubilados. Ello en mi criterio no tiene base legal, por cuanto los actores en situación de retiro no están contemplados en las exenciones previstas en la Ley 20.628 antes señaladas ni en la deducción antes indicada, sino que quedan comprendidos en el art. 79 de la Ley, el cual dispone que constituyen ganancias de la cuarta categoría aquellas provenientes "c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tenga su origen en el trabajo personal". Al respecto es dable señalar que las amparistas no han desarrollado argumentos, menos por tanto pretendido demostrar que el artículo 79 inciso c) de la ley 20.628 configure en el caso concreto agravio constitucional por ser confiscatorio, ni han manifestado de qué modo la normativa cuestionada les ocasionó un perjuicio concreto susceptible de protección constitucional que autorice apartarse de la norma. A estos efectos es dable destacar el criterio sostenido en autos "Haiek, Olga B. c/ AFIP s/ amparo" expte. N° FRO 91007475/2011, de fecha 06/09/2013 (voto del Dr. Carlos Carrillo al que adhirió la suscripta) donde se señaló "Otro elemento de interés para la resolución de la presente causa estriba en que la ley Nro. 20.628 establece un sistema homogéneo en cuanto a la captura del hecho imponible. A este respecto resulta útil señalar que el art. 81 inc. d) permite deducir de la ganancia del año fiscal "Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales". En esa inteligencia, si los aportes son deducibles del sueldo para calcular ganancias, resulta que nunca pagaron el impuesto. Surge como una segunda conclusión que el legislador difirió su percepción en el tiempo, para efectivizarse cuando se cobrara la jubilación, ya que como se dijo antes, en forma expresa no la consideró exenta del tributo. Ello siempre y cuando lo percibido alcance el monto establecido en la escala del art. 90 de la ley citada. Se advierte en este punto que se puso un límite mínimo para el pago del tributo. En efecto, se tuvo en cuenta que corresponde su pago a partir de la percepción de una determinada suma, debajo de la cual no se tributa por impuestos a las ganancias ya que se consideró que si no se supera ese monto, la jubilación o pensión está destinada totalmente a cubrir las necesidades que pueda tener una persona y su grupo familiar.- De lo expuesto se sigue que el sistema establecido por la ley Nro. 20.628 responde a un complejo de elementos tenidos en consideración con el objeto de que no se produzcan dobles imposiciones ni intersticios de

renta no alcanzados por el impuesto. De accederse a la pretensión de la actora se estaría vulnerando un régimen que fue ideado con esa lógica, más allá del acierto o error de sus disposiciones.- Sobre este último sentido tiene dicho nuestro máximo tribunal que 'Lo atinente a si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los 'principios de la ciencia económica', escapa a la competencia de los jueces, pues no les está permitido pronunciarse sobre la sabiduría, conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales? (Cía. Swift de La Plata, S.A. c/ Municip. de San Miguel de Tucumán. 1961 T. 249, P. 99).- Por consecuencia, en principio no corresponde expedirse acerca de la conveniencia de las medidas dispuestas por el Congreso Nacional en uso de sus facultades (art. 75 inc. 2 de la CN), en tanto inmiscuirse en razones de política fiscal importaría un exceso de las atribuciones inherentes al órgano jurisdiccional?. Recientemente la CSJN en autos 'Dejeanne, Oscar Alfredo y otro el Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ amparo? (D. 248. XLVII.), de fecha 10/12/13, remitió a los fundamentos del dictamen de la Procuradora General de la Nación en fecha 17/10/2011, que rechazó el amparo interpuesto por los actores con motivo de la deducción del impuesto a las ganancias en los haberes jubilatorios con argumentos similares a los antes referidos, del precedente de este Tribunal. Por lo expuesto, y en virtud de que la cuestión planteada en autos pudo razonablemente llevar a la parte actora a considerarse con derecho a reclamar, corresponder confirmar la sentencia apelada y distribuir las costas de este proceso en el orden causado (artículo 68 C.P.C.C.N.). No resulta aplicable al presente el criterio sostenido por este Tribunal luego de los fallos de la Corte dictados en sentencias de fechas 21/04/2015, en autos 'Álvarez, Graciela u otros c/ Estado Nacional Ministerio de Economía AFIP DGI y otros s/ Amparo ley 16986; 19/05/2015, en autos 'De Santic, Jorge Raúl y ot. c/ PEN AFIP DGI y otros s/ Amparo ley 16986?; 24/05/2015, en autos 'Peruchet, Liliana Mónica c/ AFIP DGI y otros s/ Amparo ley 16986 y 20/08/2015 en autos 'López Jordán, Carlos Alberto y otros c/ AFIP y otros s/ Amparo ley 16986?, en cuanto declaró inadmisibles los recursos extraordinarios interpuestos por la demandada e impuso las costas, ya que sólo han referido a la situación de los funcionarios no existiendo pronunciamiento sobre el caso de autos. Así voto. El Dr. Toledo dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Vidal, en cuanto consideró que corresponde revocar la sentencia apelada del 23/11/2015, por resultar aplicable al presente caso el criterio vertido por el suscripto en Acuerdo de fecha 06/06/14 en autos caratulados 'Alonso, María y ots. c/ AFIP s/ amparo Ley 16.986?, expediente n° FRO 22012481/2012, entre otros, a cuyos fundamentos por razones de brevedad me remito y en tanto fueron reproducidos en lo pertinente en el voto precedente. Así voto. Atento el resultado del Acuerdo que antecede, SE RESUELVE: I) Hacer lugar a la apelación interpuesta por la AFIP-DGI a fs. 164/186 y en consecuencia revocar la sentencia de fecha 23/11/2015, en lo que ha sido materia de apelación (fs. 155/163). II) Distribuir las costas del juicio en ambas instancias en el orden causado. III) Regular los honorarios de los profesionales de las partes por su intervención en el recurso en el ...% para la AFIP y en un ...% para la actora de los importes que respectivamente se regulen en la primera instancia. Insértese, hágase saber, comuníquese en la forma dispuesta por Acordada n° 15/13 de la CSJN y oportunamente, devuélvanse los autos al Juzgado de origen. No participa del Acuerdo el Dr. Bello por encontrarse en uso de licencia. (expte. n° FRO 12231/2013).- Fdo.: Elida Vidal- José G. Toledo- (Jueces de Cámara) Nora Montesinos (Secretaria de Cámara).-

014031E