

Haber Jubilatorio Retencion En Concepto De Impuesto A Las Ganancias

JURISPRUDENCIA

Haber jubilatorio. Retención en concepto de impuesto a las ganancias

Se revoca la sentencia apelada y se hace lugar a la acción de amparo, ordenando a la demandada el inmediato cese de las retenciones que efectúa sobre el haber de jubilación de la actora en concepto de impuesto a las ganancias. NEUQUEN, 10 de octubre de 2017. Y VISTOS: En acuerdo estos autos caratulados: ?HAEDO ELIZABETH NOEMI C/ I.S.S.N S/ ACCION DE AMPARO?, (JNQC13 EXP N° 100002/2017), venidos a esta Sala II integrada por los Dres. Federico GIGENA BASOMBRI y Patricia CLERICI, con la presencia de la Secretaria actuante Dra. Micaela ROSALES y, de acuerdo al orden de votación sorteado, la Dra. Patricia CLERICI dijo: I.- Ambas partes interpusieron recursos de apelación contra la sentencia de fs. 215/220, que hace lugar a la defensa de falta de legitimación pasiva y rechaza la acción de amparo, imponiendo las costas en el orden causado. A) La demandada se agravia por la imposición de las costas del proceso, entendiendo que el apartamiento del principio objetivo de la derrota es infundado. Con cita de jurisprudencia de esta Cámara de Apelaciones dice que existen dos circunstancias que han sido omitidas deliberadamente por el a quo; en primer lugar que no se ha fundado de manera eficiente la decisión adoptada, y, en segundo lugar, se ha violado el principio que indica que toda labor profesional debe ser remunerada. Se refiere al argumento utilizado por el juez de grado, afirmando que todas las materias son opinables, por lo que el mismo no resulta válido para apartarse del principio objetivo de la derrota. Señala que la actora no efectuó reclamo administrativo, siendo voluntaria la decisión de entablar la acción de amparo. Cita el precedente ?Romano c/ I.S.S.N.? de esa Sala II; y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia dictada en autos ?Buteler c/ Instituto de Seguridad Social del Neuquén?. B) La parte actora se agravia por el rechazo de la acción de amparo. Dice que el magistrado de grado no ha valorado adecuadamente la situación, lo que lo lleva a concluir que no existe un supuesto de arbitrariedad o ilegalidad manifiesta en los términos del art. 1 de la ley 1.981. Sigue diciendo que la ley 27.346 modificó el art. 79 inc. c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Destaca que dicha ley fue publicada en el Boletín Oficial el día 27 de diciembre de 2016, por lo que es anterior al dictado de la sentencia recurrida, y no puede desconocerse. Señala que a partir de esa ley las retenciones no tienen sustento legal, resultando absolutamente ilegales, ya que la norma modificatoria establece que sólo tributan aquellos jubilados que en actividad hubieran estado sujetos al pago del impuesto a las ganancias, y que no es el caso de la amparista. Cita el Código Civil y Comercial, en sus arts. 1, 2 y 3. Transcribe jurisprudencia de esa Sala II. C) La parte actora contesta el traslado de la expresión de agravios de su contraria a fs. 231/232; en tanto que la demandada no contesta el traslado del memorial de agravios de la amparista. II.- El juez de grado ha entendido que la demandada, en su condición de agente de retención, ha explicado claramente cuáles son los parámetros en base a los cuales deduce el impuesto a las ganancias sobre los haberes de jubilación de la amparista, y que se podrá o no estar de acuerdo con tales parámetros, pero que ello no llega a configurar un acto manifiestamente arbitrario o ilegal que habilita la procedencia de la acción de amparo. En todo caso, sostiene el magistrado de primera instancia, debe la actora acudir a las vías legales pertinentes para plantear la cuestión ante el ente recaudador del impuesto, o directamente ante el Estado Nacional. Asiste razón al a quo respecto a que el destinatario final del impuesto a las ganancias que se retiene del haber de jubilación de la demandante es la AFIP, organismo recaudador que se sitúa en la órbita del gobierno federal. Pero no es esta la arista de la situación de autos que debe ser analizada, porque lo que se ha sometido a consideración del tribunal de justicia es la conducta del agente de retención (Instituto de Seguridad Social del Neuquén). El agente de retención es aquel sujeto que, por imposición legal, se encuentra obligado a retener de las sumas que abone o que se paguen en su presencia o con su intervención, los importes correspondientes al cumplimiento de obligaciones fiscales -o de otra calidad-, debiendo ingresar los importes retenidos, en los plazos de ley, al ente recaudador que indique el texto legal. La situación del agente de retención impide, conforme lo alega la demandada, que aquél se aparte de lo expresamente dispuesto por la ley, y de las instrucciones que imparte el ente recaudador. Pero en la apreciación de la ley y de las instrucciones administrativas dictadas en consecuencia, el agente de retención tiene un ámbito de libre actuación, y es el referido a la interpretación de las normas de aplicación. Ello queda plasmado en la misma defensa que hace la demandada en el marco de la presente acción, ya que ha interpretado las Acordadas del Tribunal Superior de Justicia provincial y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, eximiendo del pago del impuesto a las ganancias a las jubilaciones y pensiones de magistrados y funcionarios judiciales, hasta el rango de juez de primera instancia (FM3) y categorías equivalentes. Lo actuado por la demandada en este sentido no obedece a una ley expresa o a instrucciones de la AFIP, sino a la propia decisión interpretativa del Instituto de Seguridad Social del Neuquén. La obligación legal del agente de retención queda sujeta, entonces, a la propia interpretación de la ley y resoluciones administrativas ya que, en el caso concreto de la amparista, no retiene un monto liquidado previamente por la AFIP,

sino que la misma accionada -agente de retención-, practica la liquidación de lo que debiera pagar la demandante. Y es aquí donde entiendo se configura el actuar ilegal de la demandada, lo que echa por tierra, además, la defensa de falta de legitimación pasiva. La Resolución General n° 4.003-E/2017 de la Administración Federal de Ingresos Públicos reglamenta lo relativo al impuesto a las ganancias sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otras. Su art. 4° establece: ¿Son pasibles de retención los sujetos beneficiarios de las ganancias indicadas en el Artículo 1°?; en tanto que en el art. 1° los sujetos que se individualizan son, entre otros, los comprendidos en el art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1977 y sus modificaciones. En lo que aquí interesa, el art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado por decreto n° 649/1997, y con la última modificación, introducida por ley 27.346, determina que son ganancias de cuarta categoría las provenientes de ¿las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto...? (inc. c). En otras palabras el hecho imponible para la tributación del impuesto a las ganancias, para el supuesto de la amparista, es la percepción de una jubilación que tenga su origen en el trabajo personal y que haya estado sujeta, en esa oportunidad, al pago del impuesto. Conforme lo explica María Teresa Martín Yáñez, de acuerdo con el texto legal quedan excluidos del gravamen todas aquellas prestaciones asistenciales o beneficios otorgados por regímenes no contributivos, como las pensiones graciables o por invalidez, que se otorgan no en función del desempeño de actividad remunerada, sino ante la existencia de un estado de necesidad que requiere su cobertura (cfr. aut. cit., ¿El impuesto a las ganancias y los haberes de las prestaciones previsionales?, LL 2017-C, pág. 287). Pero también, y con fundamento en la misma norma, se encuentra exento de tributar ganancias aquél trabajador que en actividad no llegó a superar el mínimo no imponible del impuesto, o si por alguna otra razón todo o parte de su remuneración no fue afectada por el impuesto en cuestión. Ello es lo que debe interpretarse de la frase ¿en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto?. La Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, Sala II, ha dicho ¿...sería a todas luces un contrasentido y una flagrante injusticia que un jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado, cuando se halla en total estado de pasividad, sin desarrollar ninguna actividad lucrativa de carácter laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador, y sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase, derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad lucrativa...? (autos ¿Calderale c/ ANSeS?, 16/5/2017, LL 2017-C, pág. 240). Contrasentido que también es consecuencia, en mi opinión, de la necesidad de mantener una proporción justa y razonable entre el haber de pasividad y la situación de los activos, que es consecuencia, a su vez, del carácter integral que la Constitución Nacional reconoce a los beneficios de la seguridad social; relación de proporcionalidad justa y razonable que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha destacado como esencial en autos ¿Sánchez c/ ANSeS? (sentencia del 17/5/2005). Indudablemente tal relación de proporcionalidad, que debe ser efectiva y no formal, se altera si la persona cuando desempeñaba un trabajo en relación de dependencia, no veía su remuneración afectada por el impuesto a las ganancias y luego, al jubilarse, lo que importa percibir un porcentaje menor del salario de actividad, además se encuentra con que es contribuyente de un tributo del cuál no lo era cuando estaba en actividad. Ello representa una doble detracción, con alteración sustancial de la debida proporción que debe existir entre remuneración y haber de jubilación. Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que ¿las normas impositivas no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, de donde resulta que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia? (Fallos 296:253; 308:2.554; 329:2.775). De ello se sigue que una interpretación razonable de la norma tributaria comprometida en autos determina, como lo señalé, que existen dos elementos que impiden la configuración del hecho imponible. Uno, que la prestación previsional no tenga su origen en el trabajo remunerado en relación de dependencia. Dos, que la remuneración percibida durante la vigencia de la relación laboral dependiente no tributara este impuesto. Resumiendo, la demandada en su carácter de agente de retención no actúa ciegamente, sino que puede y debe interpretar la ley impositiva para su aplicación. Como parte de esa aplicación de la ley impositiva, el agente de retención debe determinar si se configura el hecho imponible, que es el que habilita la retención de la suma que se liquida como impuesto a las ganancias. Luego, del texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias surge que respecto de la actora no se configura aquél hecho imponible, ya que falta uno de sus requisitos. La amparista percibe una jubilación que es consecuencia de su trabajo personal, pero no se encuentra presente el otro requisito exigido por la norma, cual es que la afectación de la jubilación de la amparista al pago del impuesto a las ganancias debe serlo en la medida que haya estado sujeta la remuneración del trabajo en relación de dependencia al pago del tributo referido. Si esta remuneración no tributó -tal como surge del recibo de haberse de fs. 3-, mal puede serle retenido el impuesto a las ganancias de la jubilación. Y esta no es una cuestión que atañe a la justicia o injusticia del impuesto, o a la razonabilidad o irrazonabilidad del mismo -extremos que si deben ser planteadas en sede federal-, sino que se refiere exclusivamente a la interpretación y aplicación de la ley vigente, que es de competencia del agente de retención, conforme se ha desarrollado. Lo

hasta aquí dicho determina que la acción de amparo sea procedente. III.- La queja por la distribución de las costas del proceso planteada por la demandada deviene de tratamiento abstracto, en atención al resultado de la apelación de la parte actora. Sin embargo, y dado que he de mantener la imposición de costas en el orden causado, en ambas instancia, no obstante la procedencia del amparo, entiendo conveniente referirme brevemente a este tema. El art. 68, segunda parte del CPCyC admite la posibilidad de que el magistrado o magistrada, apartándose del principio objetivo de la derrota, exima parcialmente de las costas cuando mediaren circunstancias razonables y justificadas para ello. La jurisprudencia entiende que la aplicación de una ley recientemente sancionada habilita a imponer las costas en el orden causado (ver fallos citados por López Mesa, Marcelo, ?Código Procesal Civil y Comercial de la Nación...?, Ed. La Ley, 2012, T. I, pág. 553). El Tribunal Superior de Justicia también considera que la sanción de una nueva ley justifica que las costas se distribuyan en el orden causado (autos ?Defen. Derechos Niños y Adolescentes C/ Provincia del Neuquén?, R.I. n° 259/2015, del registro de la Secretaría Civil). En autos, la procedencia del amparo es consecuencia de la interpretación de un artículo reformado recientemente de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y además tratándose de materia tributaria adhiero a lo dicho por el Tribunal Superior de Justicia -con cita de Giuliani Fonrouge- en orden a que en el campo del derecho impositivo se ha destacado la complejidad y variabilidad de las normas tributarias, que hacen verdaderamente difícil la aplicación del derecho positivo vigente y abren posibilidades a diversas interpretaciones, todas ellas provistas de fundamentos (autos ?Aquino c/ Provincia del Neuquén?, Acuerdo n° 2/2013 del registro de la Secretaría de Demandas Originarias). IV.- Conforme lo dicho, propongo al Acuerdo, hacer lugar al recurso de apelación de la parte actora y declarar abstracta la queja de la demandada; revocar el decisorio apelado, haciendo lugar a la acción de amparo y ordenando a la demandada el inmediato cese de las retenciones que efectúa sobre el haber de jubilación de la actora en concepto de impuesto a las ganancias. Las costas por la actuación en ambas instancias, por los motivos explicitados en el Considerando III.-, se imponen en el orden causado (arts. 20, Ley 1.981 y 68, 2da. parte, CPCyC). Regulo los honorarios profesionales, por la actuación en la primera instancia, en la suma de \$ 18.461,00 para el letrado patrocinante de la amparista Dr. ...; \$ 7.385,00 para el apoderado de esta misma parte, Dr. ...; \$ 18.641,00 para la letrada patrocinante de la parte demandada, Dra. ..., y \$ 7.385,00 para la apoderada de la misma parte, Dra. ..., todo de conformidad con lo normado por los arts. 6, 10 y 36 de la ley 1.594. Los honoraros por la actuación ante la Alzada se regulan en las sumas de \$ 5.538,00 para el Dr. ...; \$ 2.215,00 para el Dr. ...; y \$ 5.538,00 para la Dra. ... (art. 15, ley 1.594). El Dr. Federico GIGENA BASOMBRIJO dijo: Por compartir los fundamentos vertidos en el voto que antecede, adhiero al mismo. Por ello, esta Sala II RESUELVE: I.- Revocar la sentencia de fs. 215/220, haciendo lugar a la acción de amparo y ordenando a la demandada el inmediato cese de las retenciones que efectúa sobre el haber de jubilación de la actora en concepto de impuesto a las ganancias. II.- Imponer las costas por la actuación en ambas instancias en el orden causado (arts. 20, Ley 1.981 y 68, 2da. parte, CPCyC). III.- Regular los honorarios profesionales, por la actuación en la primera instancia, en la suma de \$ 18.461,00 para el letrado patrocinante de la amparista Dr. ...; \$ 7.385,00 para el apoderado de esta misma parte, Dr. ...; \$ 18.641,00 para la letrada patrocinante de la parte demandada, Dra. ..., y \$ 7.385,00 para la apoderada de la misma parte, Dra. ... (arts. 6, 10 y 36 de la ley 1.594). IV.- Fijar los honoraros por la actuación ante la Alzada en las sumas de \$ 5.538,00 para el Dr. ...; \$ 2.215,00 para el Dr. ...; y \$ 5.538,00 para la Dra. ... (art. 15, ley 1.594). V.- Regístrese, notifíquese electrónicamente y, en su oportunidad, vuelvan los autos a origen. Dr. Federico Gigena Basombrío - Dra. Patricia M. Clerici Dra. Micaela S. Rosales - SECRETARIA 023042E