

Reajuste De Haberes Retroactivos Impuesto A Las Ganancias Exclusion Haber Previsional Deduccion Previsional Intereses Hecho Imponible

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Reajuste de haberes. Retroactivos. Impuesto a las ganancias. Exclusión. Haber previsional. Deducción previsional. Intereses. Hecho imponible Se resuelve, por mayoría, que el monto por retroactivos adeudados por ANSeS al actor se encuentra exento de tributar por impuesto a las ganancias. Para decidir así, se esbozaron varios argumentos, entre ellos, la falta de permanencia y periodicidad del monto adeudado, como también que dichos montos configuran una actualización de créditos en los términos del artículo 20, inciso v), de la ley 20628. En cambio, el voto minoritario hace hincapié en el fallo de la CSJN ?Dejeanne?, en el que el máximo tribunal dijo que el impuesto a las ganancias era aplicable a los haberes previsionales y, excepcionalmente, podía excluirse en caso de acreditar el carácter confiscatorio del mismo. Salta, 30 de agosto de 2016.-

VISTO Y CONSIDERANDO: 1.- Que el juez de primera instancia con fecha 19 de diciembre de 2013 ordenó a la Anses se abstenga de retener suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias sobre los retroactivos adeudados a la actora y proceda a la devolución de la suma de \$ 68.918,87. Impuso las costas en el orden causado (fs. 491/492). 2.- Que la ANSeS se agravia de la sentencia impugnada por cuanto manifiesta que las sentencias de la Cámara Federal de la Seguridad Social que enuncia el juez como fundamento de su resolución son anteriores al fallo ?Dejeanne? de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que sostuvo la aplicación del impuesto en los haberes jubilatorios y la necesidad de acreditar la confiscatoriedad. Advierte que en tanto actúa únicamente como agente de retención, corresponde que la AFIP tome parte en las presentes actuaciones. Se remite a los artículos de la ley 20.628 y resoluciones de la AFIP. Hace reserva del caso federal (fs. 499/501). Corrido el traslado de ley, la actora solicita su rechazo y la confirmación de la resolución de primera instancia conforme los fundamentos allí expuestos (fs. 503). El Dr. Guillermo Elías dijo: 1) Que en febrero de 2010 la Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social revoca parcialmente la sentencia de primera instancia en cuanto ordena el reajuste de la actora en el 82 % móvil de la remuneración y ordena la aplicación del antecedente ?Badaro?, condenando a la Anses y a la Provincia de Salta (fs. 332/333). Oportunamente, la actora acredita el pago de los retroactivos adeudado en febrero de 2013 oportunidad en que la Anses pagó la suma de \$ 254.086,24 (en concepto de retroactivos adeudados por capital); \$ 62.923,30 (en concepto de intereses), reteniendo la suma de \$ 68.918,87 en concepto de ganancias sobre el capital (fs. 478 y 479), lo que, previa intervención de la contraria, dio origen a la resolución aquí apelada. 2) Que el monto de los retroactivos adeudado por el organismo previsional puede ser entendido como rendimientos, rentas o enriquecimientos en los términos del inc. 1 del art. 2 de la ley de mención, sin embargo, dicho ingreso carece de los atributos de permanencia y periodicidad ínsitos en el concepto de renta o ganancia; por lo que corresponde considerarlo excluido de la materia gravable por el impuesto, como supuesto de exclusión de objeto. En efecto, no es posible considerar que el monto adeudado en autos por la indebida determinación del haber inicial y/o su movilidad -consagrada en el art. 14 bis de la Constitución Nacional-, sea el mismo hecho imponible que el haber mensual, gravado por el art. 79 inc. c), que percibe un beneficiario de la prestaciones previsionales que no requieren readecuación administrativa ni la necesidad de iniciar un reclamo judicial, sobre todo si se tiene en cuenta que en el supuesto de autos la actora ha debido litigar por más de 12 años a los fines del reconocimiento de su derecho previsional. 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 sub lite el hecho imponible no ocurrió por lo que la jubilada no tiene que sufrir el daño patrimonial que pretende la Anses. Dentro de ese orden de ideas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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). 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 fuera de la exención establecida por el legislador pues ello implicaría invadir facultades de otros poderes del Estado (art. 75 CN). En ese caso, podríamos 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 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).

3) Que sin perjuicio de lo expuesto, surge de las constancias del expediente principal que se tiene a la vista, conforme se refirió ut supra, que en febrero de 2013 la Anses pagó la suma de \$ 254.086,24 (en concepto de retroactivos adeudados por capital); \$ 62.923,30 (en concepto de intereses), reteniendo la suma de \$ 68.918,87 en concepto de ganancias sobre el capital (fs. 478 y 479). En dicho supuesto, y en el caso de admitir la impositividad del retroactivo adeudado por el impuesto a las ganancias, tampoco se verifica el cumplimiento de la normativa en forma integral en oportunidad de efectuar la retención; a saber, la forma de determinar el importe a retener, para lo cual se deben considerar, además de la ganancia bruta, las deducciones personales computables detalladas en el anexo III de dicha RG 2437/2008, concordantes con lo dispuesto por el art. 81 de la ley del impuesto a las ganancias; importes que se destinen a instituciones que presten cobertura médico asistencial, primas de seguro para caso de muerte, gastos de sepelio, honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica e importes abonados a los trabajadores domésticos para nombrar a modo de ejemplo. Téngase en cuenta que, por otra parte, el art. 14 dispone que el agente de retención se encuentra obligado a practicar una liquidación anual del impuesto en forma análoga a la declaración F.649 y a entregar al empleado (en este caso a la jubilada) una copia de dicho formulario. Se puede verificar, entonces, que el cumplimiento de la ANSeS respecto a la normativa del régimen de retención es parcial, y que en ese actuar parcial perjudica nuevamente al beneficiario de las prestaciones previsionales. 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 sobre 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). 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" es que 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).

4) Que, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución de fs. 491/492 en cuanto dispone la inaplicabilidad del Impuesto a las Ganancias sobre la retroactividad acumulada y ordenar a la Anses que proceda a devolver las sumas que hubiera retenido por dicho concepto. Con costas por su orden atento lo novedoso de la cuestión traída a resolver al Tribunal. La Dra. Mariana Inés Catalano dijo: 1) Que el juez de primera instancia con fecha 19 de diciembre de 2013 ordenó a la ANSeS que se abstenga de retener suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias sobre los retroactivos adeudados a la actora y proceda a la devolución del importe de \$ 68.918,87. Impuso las costas en el orden causado (fs. 491/492). 1.2) Que a fs. 497 apela la ANSeS y se agravia (fs. 499/501) de la sentencia impugnada por considerar, en lo esencial, que los precedentes de la Cámara Federal de la Seguridad Social que enuncia el juez como fundamento de su resolución son anteriores al fallo "Dejeanne" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que sostuvo la aplicación del impuesto en los haberes jubilatorios y la necesidad de acreditar la confiscatoriedad. Advierte que en tanto actúa únicamente como agente de retención, corresponde que la AFIP tome parte en las presentes actuaciones. Se remite a los artículos de la ley 20.628 y resoluciones de la AFIP. Hace reserva del caso federal (fs. 499/501). 1.3) Corrido el traslado de ley, la actora solicita el rechazo del recurso y la

confirmación de la resolución de primera instancia, de acuerdo a los fundamentos allí expuestos (fs. 503). 1.4) Que en febrero de 2010 la Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social revocó parcialmente la sentencia de primera instancia en cuanto ordenó el reajuste de la actora en el 82 % móvil de la remuneración y la aplicación del antecedente "Badaro", condenando a la ANSeS y a la Provincia de Salta (fs. 332/333). Oportunamente, la actora acreditó el pago de los retroactivos adeudados en febrero de 2013, oportunidad en que aquella Administración Nacional pagó la suma de \$ 254.086,24 (en concepto de retroactivos adeudados por capital); \$ 62.923,30 (en concepto de intereses), reteniendo la suma de \$ 68.918,87 en concepto de ganancias sobre el capital (fs. 478 y 479), lo que, previa intervención de la contraria, dio origen a la resolución aquí apelada. 2) Que ante todo, es preciso recordar que el art. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) n° 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". Por su parte, el art. 20 inc. i) dispone que no están exentos del gravamen, entre otras, "las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios (...)". Y a su vez, el art. 79 instituye 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 los haberes previsionales de los jubilados están alcanzados por el Impuesto a las Ganancias igual que los haberes de los activos, y por lo tanto quedan sujetos a las disposiciones de la resolución AFIP n° 2.437/2008 que establece el régimen de retención para ganancias cuando tengan su origen en el trabajo personal. Ahora bien, tal como señala la recurrente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en oportunidad de 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 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. III, párr. 10°); por lo que 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. III, párrafo 11°); debiéndose 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. III, párr. 12°). Bajo tales fundamentos, entendiéndose que no se había demostrado que el actuar estatal adoleciera de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta, ni el perjuicio concreto a la esfera de derechos del actor, el Alto Tribunal rechazó la vía del amparo intentada. 3) Que tanto las citadas normas de la ley 20.628 como el pronunciamiento del Tribunal Cintero sobre el asunto que nos ocupa, me llevan a concluir, a diferencia de mi distinguido colega preopinante, que la suma adeudada en concepto de retroactivos constituye un hecho imponible, sujeto a tributar impuesto a las ganancias. En este sentido, la Sala III de la Cámara Federal de la Seguridad Social ha resuelto 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" considerando 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). Y con la misma inteligencia, la Ley N° 27.260 (sancionada el 29/06/2016 y promulgada el 21/07/2016) que aprueba el Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados, establece, en su art. 8° 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" (énfasis añadido). 3.1) Así entonces, 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; 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 ordenó pagar en la sentencia como si hubiera sido percibida mes a mes. 3.2) En lo que atañe a los intereses, cabe incluirlos en la exención que la propia LIG contempla respecto de los créditos laborales en el art. 20 inc. i), conforme al cual quedan fuera de la obligación de pago "los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales". Es que al

tener los beneficios previsionales como principal característica la de ser sustitutos de los haberes de actividad, corresponde extenderles dicha exención; pues si la norma beneficia al sector activo de la sociedad, con más razón debe hacerlo respecto del sector pasivo. Asimismo, ha de tenerse presente que los intereses, por concepto, no hacen sino compensar la indisponibilidad del capital; en el caso, para el jubilado que no pudo contar oportunamente con el dinero que le correspondía en virtud de la errónea liquidación de su beneficio por parte de ANSeS. En apoyo de esta postura puede citarse el criterio de la Cámara Federal de la Seguridad Social (Sala III), que tiene dicho 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. 21 de la ley 20.628, no veo razón para que tal exclusión no pueda 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 acordado al actor?" (autos "Cascardo, Juan Carlos", expte. n° 13374/2003). Desde distintas perspectivas, entonces, la solución respecto de este punto es unidireccional y contundente.

3.3) Sentado lo que antecede y toda vez que en autos la liquidación efectuada por la ANSeS a fs. 532 vta. incluye indebidamente el rubro obra social como sujeto a ganancias (art. 81 inc. g de la ley 20.628) y el período 2004 por el que no se abonaron retroactivos, corresponde que la citada agente de retención rectifique la liquidación practicada oportunamente, de conformidad con los parámetros señalados en la presente, las disposiciones de la RG 2437/2008 y los arts. 80, 81 y cc. de la ley 20.628.

3.4) Finalmente y en el entendimiento de que la habilitación para que se deduzca impuesto a las ganancias sobre el retroactivo no puede colocar a la actora, en su carácter de jubilada, en peor situación que la del resto de los contribuyentes (que presentan declaración jurada), estimo necesario encomendar a la AFIP que arbitre los medios necesarios para que aquella pueda efectuar las deducciones que pudieran haber, en ágil trámite y antes de efectivizarse la retención; a cuyo fin debe notificarse al citado Organismo.

4) Que por lo expuesto, propicio hacer lugar al recurso de apelación bajo tratamiento, disponiendo que corresponde la retención del porcentaje relativo al impuesto a las ganancias sobre el retroactivo reconocido a la demandante, siempre y cuando se realice una nueva liquidación conforme los parámetros establecidos en el punto 3.1.; y haciendo saber a la AFIP de la recomendación efectuada en el párrafo anterior (pto. 3.4). Sin costas (art. 21 ley 24.463).- El Dr. Alejandro Augusto Castellanos dijo:

1.- Que los hechos y circunstancias antecedentes de la presente controversia han sido convenientemente explicitados en los votos que preceden mi intervención en este Acuerdo, por lo que a efectos de no incurrir en tediosas y desgastantes reiteraciones creo pertinente darlos aquí por reproducidos, por razones de brevedad y economía procesal, lo que no impide advertir que en el análisis de las circunstancias fácticas existe una parcial diferencia valorativa respecto de la base de cálculo que determinó el monto deducido en concepto de retención, pues en tanto el Dr. Elías parte de considerar que la retención (\$68.918,87) resulta detráido del capital retroactivo puro (\$254.086,24, v.considerando 3), la Dra. Catalano entiende que aquel monto fue determinado en relación con la suma que incluye intereses (\$317.009,54, v.considerando 3.3.). No obstante ello, la declaración de improcedencia de las retenciones efectuadas por el concepto tributario en análisis torna estéril toda referencia sobre tal discrepancia, ya que la disquisición solo tiene relevancia ante una discriminación de conceptos gravados y no gravados, pero no en caso de considerar excluidos de tributación tanto al capital de condena como a sus intereses, postura a la cual, anticipo, habré de adherir.

2. 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 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 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, o bien, según la tesis publicista, 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 no sólo contraviene la concepción antes desarrollada, sino que 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, paradójicamente, para atender -entre otras cosas- el pago de las retribuciones de sus agentes. Dicho en otros términos, lo que se verifica en la especie no sólo se genera un absurdo trámite de liquidación, retención e integración del tributo liquidado y retenido, sino que, a la par, se justifica tal temperamento impositivo sobre la base de la necesidad de proveer al pago de los mismos conceptos que son objeto de retención. Y además de ello, se configura el absurdo de que, en la realidad de los hechos, si se considera que el salario del trabajador es aquél importe que efectivamente percibe y puede usufructuar, y que ello no puede entenderse sino como aquél neto de retenciones tributarias, forzoso es concluir que resulta una falacia artificial gravar dicha retribución y que, por tanto, resultaría mucho menos hipócrita directamente reducir tal retribución en la porción correspondiente y eximirla de tal impuesto, sincerando el verdadero importe y valor por la tarea cumplida y, al propio tiempo, eliminando el absurdo e

innecesario sistema burocrático de determinación, retención y percepción impositiva que este conlleva. Pero por fuera de ello, debe tenerse presente que en el caso de las funciones, tareas o servicios cumplidas bajo una dependencia funcional estatal 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. Más aún, 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 el desarrollo de actividades lucrativas simultáneas de cualquier otro orden, por lo que derechamente se impide toda posibilidad de procurar una ampliación del margen de ganancias que permita compensar la reducción que significa la imposición en análisis, extremo que conduce a afirmar al suscripto que el salario no es ?ganancia?. 3. Pero incluso prescindiendo de tal parecer personal, y respetando el criterio sentado por el Más Alto Tribunal de la República en el precedente aludido, entiendo que en la especie los lineamientos generales que dimanan de tal fallo no pueden tener aplicación en la especie. 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 art. 20 inc. i) establece que no están exentos del gravamen, entre otras, ?las jubilaciones, pensiones, retiros, 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 no es la ajenidad o inaplicabilidad de la ley tributaria respecto del concepto gravado o hecho imponible lo que guía y orienta mi convicción, sino que incluso admitiendo tal criterio -y declinando mi personal parecer sobre la materia- entiendo que la forma en que su aplicación pretende efectuarse en el presente caso sobre los retroactivos importa un avasallamiento de derechos y prerrogativas, formales y sustantivas, de los contribuyentes 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. Y en tal sentido, adviértase que la retención practicada parte de la exclusiva consideración del monto retroactivo liquidado, omitiendo 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-. Ello es así, pues resulta claro que tratándose de supuestos en los que la jubilación liquidada otrora al beneficiario no alcanzaba el mínimo no imponible, no es posible exigirle que haya presentado la declaración jurada correspondiente conjeturando o previendo, con visión futurista, que años después iba a resultar alcanzado por el tributo y que la omisión de cumplir con obligaciones formales en un tiempo pasado le iban a significar que no se le permitiera efectuar las deducciones correspondientes al ejercicio fiscal pertinente. Además, si bien puede considerarse que eventualmente pudiera el jubilado cumplir tardíamente -a partir del anoticiamiento presente de tal obligación- con la presentación de una declaración jurada rectificativa, no puede pasarse por alto que ello trasunta una alternativa de imposible ejercicio efectivo, pues la determinación del monto deducible y su concreta comprobación requiere de la indicación de la documentación respaldatoria - en todos los casos, se requiere la identificación del comprobante del gasto deducible con número de factura-, de modo que tal ?posibilidad? o ?prerrogativa? de los jubilados contribuyentes se transformaría en una verdadera quimera. 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 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 en la confirmación de la sentencia apelada que ASÍ VOTO. Por ello, concuerdo con la solución propuesta por el distinguido Dr. Guillermo Elías. De acuerdo al resultado de la votación que antecede, el Tribunal: RESUELVE: I) RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto por la ANSeS a fs. 499/501 y, en consecuencia, CONFIRMAR la resolución venida en apelación en cuanto dispone la inaplicabilidad de la ley de impuesto a las ganancias al retroactivo adeudado en autos y, ORDENAR que proceda a devolver las sumas que hubiera retenido por dicho concepto en el plazo de 10 días de quedar firme la presente. Con costas por su orden atento lo novedoso de la cuestión traída a resolver al Tribunal. II) REGISTRESE, notifíquese, publíquese en el CIJ en los términos de las Acordadas 15 y 24 de la C.S.J.N. y devuélvanse las actuaciones al Juzgado de origen, a sus efectos. Firmado Guillermo Federico Elías, Mariana Inés Catalano y Alejandro Augusto Castellanos. Jueces de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta. Secretaría María Victoria Cárdenas Ortiz
023262E