JSY

En la ciudad de Buenos Aires, a los días del mes de noviembre del año dos mil veinticinco, se reúnen en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos “*Debenedetti, Alba Teresita c/ ARCA - Ley 20628 s/ Proceso de conocimiento*”, Causa CAF Nº 59/2025. Toda vez que la Vocalía 9 se encuentra vacante y siguiendo el orden de votación según el sorteo practicado oportunamente, planteado al efecto como tema para decidir si se ajusta a derecho el fallo apelado, el Dr. Sergio Gustavo Fernández dice:

I. Sumario de los hechos del caso

Sobre el haber previsional de la Sra. Alba Teresita Debenedetti, se retuvo el impuesto a las ganancias. Por lo tanto, inició una acción solicitando la declaración de inconstitucionalidad de la ley de impuesto a las ganancias, el cese de la retención del impuesto, así como la devolución de los importes retenidos indebidamente, la cual fue admitida por el juez de primera instancia.

II. Sentencia de primera instancia

En este entendimiento, el señor juez de primera instancia, mediante sentencia del 22/9/2025, hizo lugar a la demanda promovida por la Sra. Alba Teresita Debenedetti. En consecuencia, declaró la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c); 79, inc. c); 81 y 90, ley 20.628, texto según las leyes 27.346 y 27.430, y ordenó a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) que reintegre a la parte actora los montos que se hubieran retenido, desde los cinco (5) años anteriores a la promoción de la demanda. Determinó que los intereses referidos a las sumas ingresadas antes del inicio de la acción, deberían computarse desde la fecha de inicio de la demanda; y los posteriores, desde que cada retención hubiere tenido lugar. A tales efectos, estableció que se debería tomar en cuenta, para los devengados hasta el 31/8/2022, la tasa de interés prevista en la resolución 598/19 del Ministerio de Hacienda, y sus modificatorias. A su vez, indicó que hasta tanto el Congreso legislara sobre el punto, la demandada debía abstenerse de descontarle suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias de la respectiva prestación previsional.

Finalmente, impuso las costas en el orden causado, en atención a la naturaleza de la cuestión debatida.

III. Agravios del fisco nacional —ARCA—

Contra aquel pronunciamiento, el fisco nacional —ARCA— interpuso recurso de apelación el 26/9/2025 y expresó agravios el 17/10/2025, los cuales fueron contestados por la parte actora el 30/10/2025.

En primer lugar, se agravia que se haya convalidado la vía elegida por la actora.

En segundo lugar, se queja de la tasa de interés y del modo de calcularla.

En tercer lugar, se opone a la procedencia de la acción declarativa de certeza.

En cuarto lugar, argumenta en torno a la aplicación al caso de la ley 27.743.

IV. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que no me encuentro obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones propuestas a consideración de esta alzada, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*Caratelli, Stolano c/EN - AFIP- s/ Proceso de Conocimiento*", del 8/3/2022, "*Construmex SA c/EN -DNV- s/ Proceso de Conocimiento*", del 8/11/2022, "*Hilado S.A. c/ EN – AFIP – DGA s/ Dirección General de Aduanas*"; del 21/12/2023; "*Western Union Financial Services Argentina SRL c/ EN-AFIP-DGI s/Proceso de conocimiento*", del 11/4/2024, "*Morlacchi, Enzio Enrique c/EN-AFIP-LEY 20628 s/amparo ley 16.986*", del 11/7/2024, "*Expanobras SRL c/EDENOR S.A s/Proceso de Conocimiento*", del 20/5/2025 y sus citas).

V. Procedencia de la vía procesal

En cuanto al cauce procesal del proceso judicial, el cuestionamiento de la parte demandada encuentra adecuada respuesta en lo resuelto por esta Sala en el precedente "*Ramírez Daniel Aníbal c/ EN-AFIP s/ proceso de conocimiento*", Causa N° 15.831/2019, del 16/9/2020, a cuyas consideraciones y fundamentos corresponde remitirse para fundar su rechazo, en homenaje a la brevedad.

Cabe asimismo recordar que, en igual sentido, se han rechazado los agravios del fisco nacional dirigidos a plantear la excepción de falta de agotamiento de la vía en causas análogas a la presente (cfr., Sala I, *in re*: "*Grossi Gallegos, Hugo*

Osvaldo José c/ EN AFIP s/ amparo ley 16.986", Causa N° 33.970/2019, del 30/7/2020; Sala II, *in re*: "*Daroux, José Hipólito c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986*", Causa Nº 63.875/2019, del 15/10/2020).

VI. Aplicación al caso del precedente "*García*"

De este modo, en lo que respecta a la relevancia que en el presente debate genera lo resuelto por la Corte Suprema en la causa "*García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*" del 26/3/2019 (Fallos: 342:411), es de advertir que esta Sala ya se ha pronunciado en asuntos que guardan similitud con el presente –ver "*Clement, María Josefina c/EN-AFIP s/amparo ley 16.986*", Causa N° 66.639/2019, del 24/6/2020, a cuyos fundamentos me remito en lo pertinente por razones de brevedad–, en los cuales, a la luz de la pauta hermenéutica fijada por el Alto Tribunal en la causa "*García, María Isabel*" y posteriores pronunciamientos, se declaró la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c); 79, inc. c); 81 y 90 de la ley 20.628 (t.o. 1997, con las modificaciones introducidas por las leyes 27.346 y 27.430).

En este sentido, cabe puntualizar que el Máximo Tribunal, entre otros extremos, sostuvo que correspondía "[*p*]*oner en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad enfermedad, que conjugue este factor relevante con el de la capacidad contributiva potencial*". En consecuencia, resolvió "[*c*]*onfirmar la sentencia apelada en cuanto ordena reintegrar a la actora desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas. Hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá descontarse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias de la prestación previsional*".

A lo antedicho corresponde añadir que María Isabel García, quien fuera la actora del referido precedente, padecía problemas de salud, siendo las enfermedades que la aquejaban determinantes para la definición de ese pleito.

Pautas tales como la edad, las condiciones de salud y la potencial confiscatoriedad del impuesto, fueron tenidas en cuenta por esta Sala en la opinión provisoria emitida en las primeras medidas cautelares a las que fue llamada a resolver, en particular, en oportunidad de revisar el recaudo atinente a la

verosimilitud del derecho invocado (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Incidente Nº 1 - Demandado: EN-AFIP s/ Inc Apelación- en autos: 'Barreto Lia c/ EN -AFIP- s/ Proceso de conocimiento'*", Causa N° 28.310/2019, del 20/2/2020; "*Laborda, Carlos Antonio c/ EN -AFIP- s/ Proceso de conocimiento*", Causa N° 32.519/2019, del 22/7/2020; "*Incidente Nº 1 – Actor: Villar, Dolores Margarita, Demandado: 'EN -ANSES y otro s/ Inc de Medida Cautelar'*", Causa N° 51.446/2019, del 5/8/2020; "*Negro, Susana Dolores c/ AFIP s/ Proceso de conocimiento*", Causa N° 7.269/2020, del 2/12/2020, entre muchos otros), así como también en los amparos (cfr. "*Clement, María Josefina*", ya citado; y "*Alazraki, Eric Ariel c/ EN-AFIP s/ Amparo Ley 16.986*", Causa N° 59.422/2019, del 16/12/2020, en el que se confirmó el rechazo de la acción de amparo).

Sin perjuicio de ello, tal como esta Sala lo indicó en el caso "*Lazzero, Dora Marta c/EN-M Hacienda-AFIP s/amparo Ley 16.986*", Causa N° 830/2021, del 19/5/2021, y más recientemente en "*Valenzuela, Alejandro Amado y otros c/ EN-M Hacienda-AFIP s/ amparo Ley 16.986*", Causa Nº 10.471/2020, del 23/6/2021, resulta también conveniente advertir que el Alto Tribunal ha ratificado la decisión de declarar inconstitucional la retención del impuesto a las ganancias en numerosas oportunidades, con prescindencia de ponderar las circunstancias concretas de vulnerabilidad del jubilado afectado (cfr., CSJN, "*Calderale Leonardo Gualberto c/ ANSES s/ Reajustes varios*", del 1/10/2019; ver, asimismo, Sala IV, *in re*: "*Santi Armando Ángel c/ AFIP s/ incidente de apelación*", Causa N° 28.214/2019, del 26/12/2019). Ello, claro está, obligó a este tribunal a revisar el criterio que había mantenido.

Por ello, acatando el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, corresponde confirmar lo decidido por el juez de grado.

VII. Sobre la aplicación al caso de las normas dictadas con posterioridad

En lo relativo a la aplicabilidad de la ley 27.617, dicha norma fue sancionada por el Congreso de la Nación el 8 de abril de 2021 y, de acuerdo con su art. 14, comenzó a tener vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial –lo que tuvo lugar el 21 de abril de 2021– y a producir sus efectos a partir del período fiscal iniciado el 1º de enero de 2021, inclusive.

Así las cosas, cabe puntualizar que esta Sala ya se ha pronunciado en el precedente "*Gutiérrez, Ricardo c/ AFIP s/ proceso de conocimiento*", Causa Nº 11.674/20, del 8/9/2021, entre otros, con relación a la vigencia y aplicabilidad de la ley 27.617.

De este modo, no puede perderse de vista que la ley 27.617 sustituyó el art. 30 de la ley 20.628 (t.o. en 2019) respecto al monto de la "*deducción especial*", la "*deducción específica*" y el "*mínimo imponible*"; sin embargo, tales medidas legislativas, en lo sustancial, no se condicen con las requeridas por la Corte Suprema de Justicia en "*García, María Isabel*", desde que allí declaró que correspondía "[*p*]*oner en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad enfermedad, que conjugue este factor relevante con el de la capacidad contributiva potencial*" destacando luego que "*la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido*" (considerandos 15 y 16).

Por esa razón, en aquel precedente se desechó el argumento introducido por el organismo fiscal en cuanto a que correspondía dejar sin efecto la inconstitucionalidad decretada, en el entendimiento de que la propia norma jurídica en que se basaba para sustentarlo carecía de los elementos adecuados para ello (cfr. esta Sala, *in re*: "*Gutiérrez, Ricardo*", ya citado).

Lo aquí expuesto es concordante con lo decidido por otras Salas del fuero (cfr. Sala II, *in re*: "*Facal, Jorge Aquiles c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ proceso de conocimiento*", Causa N° 12.038/20, del 18/8/2021 –ver especialmente el considerando XII–; Sala IV, *in re*: "*Vázquez Kalf, Eduardo Luis -sumarísimo- c/ EN-AFIP s/ proceso de conocimiento*", Causa N° 12.641/20, del 8/6/2021 –ver especialmente el considerando 9°–).

En este punto, resulta necesario dejar sentado —a todo evento—, que, habida cuenta los términos en que ha quedado trabada la *litis*, las normas que hubieren sido dictadas sobre la materia *sub examine* y durante el transcurso del proceso –v. gr. decreto 473/2023, ley 27.725, ley 27.743, decreto 652/24, etc.–, serán consideradas para la solución del caso.

Ello así, toda vez que las resoluciones judiciales deben atender a la situación existente al momento de la decisión (CSJN, Fallos: 216:147; 243:146; 244:298; 259:76; 267:499; 298:33; 301:947; 304:1649; 306:1160; 311:870; 312:555; 316:2016; 318:342; 328:4640; 346:265).

En este sentido, y toda vez que los argumentos expuestos resultan igualmente aplicables a las modificaciones establecidas por el decreto 473/23 y la ley 27.725 –en cuanto a que las mismas no importan un tratamiento diferenciado para la tutela del colectivo bajo estudio, en los términos sentados por la Corte Suprema en el precedente *"García"*, sino meras modificaciones cuantitativas del impuesto–, corresponde también rechazar los agravios introducidos por la parte demandada en este sentido (en forma análoga, esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*Fidalgo, José Héctor c/EN-AFIP-Ley 20628 s/Proceso de Conocimiento*", Causa Nº 17.443/2021, del 16/4/2024).

VIII. Alcance temporal del reintegro

En cuanto al alcance temporal del reintegro, al revestir este tipo de créditos naturaleza tributaria, corresponde estar a lo normado en la Ley de Procedimiento Tributario en lo que al plazo de prescripción concierne, cuyo art. 56 dispone lo siguiente: "*Prescribirán a los cinco (5) años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1º de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro*".

Esta interpretación se muestra respetuosa de las particularidades del derecho tributario, en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, cabiendo recurrir al derecho privado sólo con carácter supletorio o secundario (art. 1° de la ley 11.683; CSJN, Fallos: 307:412; esta Sala, *in rebus*: "*Torrente SACI y F (TF 18.333-I) c/ DGI*", Causa Nº 46.010/03, del 7/8/2006; y "*Chevron Argentina SRL c/ EN - AFIP- DGI -resol 98/09 s/ Dirección General Impositiva*", Causa N° 10.877/2010, del 10/6/2014).

IX. Tasa de interés

A lo antedicho, habrán de adicionarse los intereses correspondientes, para lo cual deberá de tenerse especialmente en cuenta las pautas de aplicación que surgen del art. 179 de la ley 11.683 y de las diversas resoluciones que ha dictado la cartera económica nacional en los últimos años.

En este entendimiento, a fin de evitar eventuales equívocos al momento de realizar las liquidaciones del caso, corresponde precisar lo siguiente:

El crédito en favor de la actora se compone de dos rubros: *(a)* el capital –referido a las retenciones sufridas– y *(b)* los intereses que se le adicionan.

(a) El **capital** es el resultante de las retenciones sufridas, desde los cinco años anteriores a la interposición de la demanda que dio inicio a estos autos.

Al respecto, arribada a la instancia de la ejecución de la sentencia –de ser el caso–, la demandada deberá informar los haberes previsionales respecto de

los cuales el agente practicó retenciones, detallando –de existir– los casos en los que no se realizaron, en razón del dictado de medidas cautelares.

(b) Con relación a los **intereses**, cabe distinguir los siguientes escenarios:

(b.1) Las retenciones sufridas en el segmento de tiempo contenido entre los cinco años anteriores a la interposición de la demanda y el día en que tuvo lugar esto último: sólo devenga intereses a partir de la interposición de la demanda.

Ello es así, toda vez que, habiendo la actora promovido una acción declarativa para encausar su pretensión, los intereses comienzan a correr contra el fisco nacional desde el momento de la interposición de la demanda (cfr. art. 179, ley 11.683).

(b.2) Las retenciones sufridas por la actora con posterioridad a la interposición de la demanda, devengan intereses desde que cada retención tuvo lugar.

En ambos supuestos –*(b.1)* y *(b.2)*– el devengo de los intereses concluirá en el momento del efectivo pago del capital.

(b.3) En otro orden de cosas, con relación a la **tasa de interés** que corresponderá aplicar, debe diferenciarse lo siguiente:

(b.3.1) Para los intereses devengados desde el momento de la interposición de la demanda –en la medida que esto hubiere tenido lugar con posterioridad al 1/8/2019 (cfr. art. 10 de la resolución 598/19)– y hasta el 31/8/2022: se aplica la tasa efectiva mensual que publicó la AFIP en cumplimiento de la resolución 598/19.

(b.3.2) Para los intereses devengados desde el 1/9/2022 –fecha en la que comenzó a regir la resolución 559/22, que abrogó la resolución 598/19– y hasta el 31/1/2024: se aplica la tasa de 3,84%.

(b.3.3) Para los intereses devengados desde el 1/2/2024 y hasta el 28/2/2025: se aplica la tasa efectiva mensual que publicó la AFIP en cumplimiento de la resolución 3/24 del Ministerio de Economía.

(*b.3.4*) Para los intereses devengados desde el 1/3/2025 y hasta el 30/6/2025: se aplica la tasa de 0,75% en cumplimiento de la resolución 199/25 del Ministerio de Economía.

(*b.3.5*) Finalmente, para los intereses devengados desde el 1/7/2025 y hasta el momento del efectivo pago: se aplica la tasa de 0.5%, en cumplimiento de la resolución 823/25 del Ministerio de economía; o la que la sustituya en el futuro.

X. Costas

Por último, en lo que concierne a las costas de alzada, debe recordarse que es adecuada la distribución de las costas "en el orden causado" cuando el tema debatido en el juicio es discutible y de singular complejidad (cfr. CSJN, Fallos 280:176, considerando 14° de la mayoría y 17° de la disidencia) o la cuestión es novedosa (CNFED, Sala Civil y Comercial, del 4/11/1969, *El Derecho* 33-7), de tal modo que todo ello ha podido generar en el recurrente la creencia de que su pretensión era, al menos, opinable (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Juki SACIFIA (TF 18574-I) c/ DGI*", Causa Nº 28.627/08, del 29/3/2012; y "*Gómez, Alberto y Otros c/ EN – Secretaría de Cultura – Dto. 1421/02 s/ Empleo Público*", Causa Nº 1543/06, del 7/2/2013; Cámara Nacional Civil y Comercial Federal, Sala I, *in re*: "*Bernardino Rivadavia Soc. Coop. c/ Gobierno de la Nación s/ Cobro de pesos*", Causa N° 532, del 10/7/1991).

Por consiguiente, estimo que corresponde imponer las costas en el orden causado, en atención a la novedad y complejidad del tema debatido (cfr. art. 68, segunda parte, y 279 del Código Procesal; esta Sala, *in rebus*: "*Mackielo Andrea Laura c/ EN - BCRA - AFIP s/ Amparo Ley 16.986*", Causa Nº 23.356/12, del 20/11/2012; "*Gutiérrez, Ricardo c/ AFIP s/ Proceso de conocimiento*", Causa Nº 11674/2020, del 8/9/2021; "*Leporace, María Isabel c/ AFIP s/Amparo – Ley 16.986*", Causa Nº 16.634/2020, del 14/4/2021; y "*De Castro, Alberto c/ EN -AFIP- s/ Proceso de Conocimiento*", Causa Nº 12.968/2020, del 7/4/2022), máxime si se pondera que así han sido impuestas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el propio precedente "*García, María Isabel*", ya mencionado.

En mérito de lo expuesto, propongo al acuerdo el siguiente voto: desestimar el recurso de apelación interpuesto por el fisco nacional y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada con el alcance indicado; con costas de alzada en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

El Dr. Jorge Eduardo Morán dice:

Adhiero a la solución propuesta por mi estimado colega preopinante en virtud de los fundamentos expuestos por la Sala IV en el marco de las causas "*Iraha, Juana y Otros c/ EN-AFIP s/ Proceso De Conocimiento*", Causa Nº

41768/2019, del 26/12/2019; "*Mira, Susana Esther y Otros c/ EN-M Economía y FP- SIP s/ Proceso de Conocimiento*", Causa Nº 74.503/2014, del 14/7/2020; "*Santi, Armando Ángel c/ AFIP s/ Proceso de Conocimiento*", Causa Nº 28.214/2019, del 1/6/2021; "*Ignacio, Raúl Oscar y Otros c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ Proceso de Conocimiento*", Causa Nº 12367/2020, del 3/3/2022; "*Villegas, Carlos Alberto c/ EN-AFIP-Ley 20628 s/ Amparo Ley 16.986*", Causa Nº 6512/2021, del 17/3/2022 y; "*Cairoli, Adriana Maria c/ EN-AFIP-Ley 20628 s/ Proceso de Conocimiento*", Causa Nº 8055/2021, del 31/10/2023**,** a los que me remito en honor a la brevedad.

Por todo lo cual, voto por confirmar la sentencia apelada en los términos expuestos por el Sr. Vocal preopinante, con costas de alzada en el orden causado.

ASI VOTO.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, la Sala **RESUELVE**: desestimar el recurso de apelación interpuesto por el fisco nacional y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada con el alcance indicado; con costas de alzada en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor Fiscal General y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 11/11/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA