



Poder Judicial de la Nación  
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

22323/2012

///nos Aires, 7 de abril de 2015.-

**Y VISTOS**, "Ferreri Juan Carlos c/ AFIP - DGI s/Proceso de Conocimiento",

**CONSIDERANDO:**

I.-Que, el señor Juan Carlos Ferreri entabló acción meramente declarativa de certeza a fin de que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del artículo 79 inciso c) de la Ley Nº 20.628, así como de su decreto reglamentario Nº 649/1997, en su parte pertinente, y de cualquier otra norma, reglamento, circular o instructivo que se dictare en concordancia con la citada por vulnerar los artículos 1, 14, 14 *bis*, 16, 17, 28, 31 y 75 inciso 22 de la Constitución Nacional.

Solicitó, asimismo, que se ordenara cautelarmente a la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, A.F.I.P.) y a la Administración Nacional de Seguridad Social (en lo sucesivo, A.N.S.E.S.) la inaplicabilidad del artículo 79 inciso c) de la Ley Nº 20.628 y de su decreto reglamentario Nº 649/1997 en los haberes previsionales del accionante hasta la culminación de la presente acción, y la devolución de los importes retenidos en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre los aportes jubilatorios que percibe mensualmente.

II.-Que, en primer lugar se rechazó la medida cautelar solicitada por los fundamentos esgrimidos a fs. 37/38.

Posteriormente, a fs.150/152, la señora magistrada de la primer instancia rechazó la demanda interpuesta por el actor e impuso las costas por su orden en razón de la naturaleza jurídica de la cuestión planteada (artículo 68, 2º párrafo del C.P.C.C.N.).

Para así decidir consideró que:

a) la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerada la última *ratio* del orden jurídico (*Fallos*: 311:394; 328:4282), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o garantía constitucional invocados (*Fallos*: 315:923).

b) la configuración del gravamen en cuestión, decidida por el legislador, involucra una materia 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



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-

SALA II

22323/2012

solo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (*Fallos*: 223:233; 318:676).

c) nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que para impugnar un tributo es necesario demostrar la violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio (*Fallos*: 328:2567; 332:1571). Y la acreditación de ese aserto está rodeada de rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento [conf. C.S.J.N. *in re* "Dejeanne, Oscar Alfredo y otro c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ amparo", sentencia del 10/12/2013].

d) si bien las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no son obligatorias para los Tribunales inferiores fuera de los juicios en que son dictadas, su seguimiento se impone por razones de economía procesal y atento a la trascendencia que en el orden judicial revisten, en las causas en las que se encuentra en juego una cuestión federal, por ser autoridad suprema y definitiva (*Fallos*: 295:429 y sus citas).

e) en el caso *sub examine* el señor Ferreri no aportó pruebas que pusieran en evidencia la violación al derecho de propiedad de forma que pudiera tenerse por configurada la confiscatoriedad del impuesto en cuestión, en los términos expuestos por nuestro Máximo Tribunal, motivo por el cual debe estarse a la definición que la ley formula como inherente a su objeto imponible.

III.- Que, contra esa decisión, el actor interpuso recurso de apelación a fs.155 y expresó agravios a fs. 174/183 vta., los que fueron contestados por su contraria a fs.191/195.

Por su parte, a fs. 157/162 la demandada apeló la imposición de costas y expresó agravios a fs. 167/172, los que merecieron réplica del accionante a fs.185/187 vta.

IV.- Que, corresponde en este punto tratar los agravios esbozados por ambas partes.

Agravios del accionante:

a) Destacó que, a su modo de ver, la jubilación no es una ganancia sino el cumplimiento del débito que tiene la sociedad con el jubilado, y por ello, no puede ser pasible de imposición tributaria. Pues, de lo contrario, se desnaturalizaría el carácter alimentario de la misma.

b) Calificó a la sentencia de la anterior instancia de arbitraria por vulnerar los derechos y garantías constitucionales establecidos en los



Poder Judicial de la Nación  
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

22323/2012

artículos 14, 14 *bis*, 16, 17, 18 y 31 de la *Carta Magna*, el servicio de justicia, el debido proceso y la inviolabilidad de la defensa en juicio.

En este sentido, agregó que la sentencia omitió evaluar en forma integral el reclamo articulado por la actora, al no dar respuesta a los requerimientos básicos allí formulados. Advirtió que, tampoco interpretó armoniosamente los hechos denunciados con el derecho expuesto, ni evaluó las declaraciones juradas de deducciones del impuesto cuya legalidad se ataca, circunstancias decisivas -según su posición-, para la resolver la *litis*.

c) Señaló que el pronunciamiento de la anterior instancia adolecía de un *vicio in procedendo* por encontrarse incorrectamente fundado. Consideró que aquél se apartó diametralmente del objeto pretendido (a saber: la declaración de inconstitucionalidad de la “ilegal” imposición del Impuesto a las Ganancias sobre su haber jubilatorio) y omitió valorar la naturaleza jurídica del tributo cuya legalidad se cuestiona, limitándose a sostener en modo teórico la no confiscatoriedad de aquél. Así las cosas, sostuvo que el *a quo* había fallado *in abstracto* al realizar una verificación parcial de las pruebas ofrecidas y apartarse de los extremos planteados en la acción incoada.

d) Tildó de inválido el argumento de la sentenciante en relación a que para que un tributo se considerase ilegal debía probarse su confiscatoriedad, por cuanto ella quedaba configurada no sólo por el porcentual retenido, sino por la retención en sí misma, violatoria del derecho de propiedad.

e) Afirmó que el sistema previsional argentino es un sistema solidario de reparto, en el que todos los sujetos activos regulares realizan ingresos en carácter de aportes. Sobre ellos se realizan los correspondientes descuentos de manera compulsiva, mensual y directa, que llegan a las arcas de la A.N.S.E.S. y son convertidos en pagos mensuales destinados a los beneficiarios del sistema. De este modo, al gravar con Impuesto a las Ganancias las jubilaciones se estaría ante un caso de doble imposición tributaria.

f) Sostuvo que el inciso c) del artículo 79 de la Ley Nº 20.628 avasalló el derecho constitucional de propiedad que le asiste a todo ciudadano. Además, agregó que, muchos jubilados perciben haberes que pueden resultar iguales o superiores al mínimo no imponible, por lo que se trata en el caso de un impuesto contra la supervivencia de los jubilados.

Agravios de la demandada:

a) Se quejó de la imposición de costas en el orden causado, por considerar que el principio general es claro al disponer que el vencido en



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-

SALA II

22323/2012

juicio es quien debe hacerse cargo del pago de todos los gastos, incluyendo los de la contraria y los propios. Y si bien existen excepciones a la regla mencionada (ver al efecto los artículos 70 a 72 del C.P.C.C.N.), ninguna de ellas había sido invocada en estos actuados.

En este sentido explicó que el hecho de habilitar la instancia judicial, cumplir con los plazos procesales legales, confeccionar escritos a la altura de los petitorios y de las exigencias de los jueces, le significó poner en marcha todo un procedimiento tanto interno como externo del Fisco que no podía resultar en un simple apartamiento del principio general de la derrota.

Además, de confirmarse la sentencia de primera instancia -en lo que respecta a las costas- quedaría asentado un criterio disvalioso para que los contribuyentes litiguen irresponsablemente, especulando con que -en definitiva- no tendrán que resarcir al Fisco.

V.- Que, antes de proceder al estudio de los recursos interpuestos, corresponde recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo aquellas que sean conducentes para decidir el caso y basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. C.S.J.N. en *Fallos*: 258:308, 262:222, 265:301, 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; y esta Sala, *in re*: "Cerruti, Fernando y otros c/ P.N.A. - Disp. N°448/09", del 25/10/2011; entre otros). Tampoco es obligación del juzgador ponderar todas las pruebas agregadas, sino únicamente las que estime apropiadas para resolver el conflicto (conf. C. Nac. de Apel. en lo Civil, Sala B, *in re*: "P., A. c/ S., E. S.", del 5/2/2010).

Vale decir que, en cada caso en el que le toca intervenir, el magistrado ha de realizar una verdadera reconstrucción histórica con el objeto de determinar si los hechos propuestos por las partes son ciertos o no. Para ello, examina detenidamente las pruebas rendidas, las aprecia con un criterio lógico jurídico y, finalmente, les asigna su valor de acuerdo con las reglas de la sana crítica (conf. artículo 386 del código de rito) y las máximas de la experiencia, constituyendo un límite esencial la fundamentación de sus argumentaciones (conf. esta Sala, *in re*: "Schalscha Germán c/ A.N.A. s/ Daños y perjuicios", del 14/5/2010).

VI.- Que, de las constancias documentales de las presentes actuaciones surge:



Poder Judicial de la Nación  
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

22323/2012

a) copia de los recibos de sueldo del actor correspondientes a los meses de agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2011, de donde se desprende la retención efectuada por la A.N.S.E.S. en concepto de Impuesto a las Ganancias (ver fs.14/17).

b) copia de la resolución N° 2138/2011 de la A.N.S.E.S. que dispuso otorgar la jubilación ordinaria al señor Juan Carlos Ferreri en la suma de pesos dieciocho mil trescientos nueve, con noventa y nueve centavos (\$18.309,99) a partir del 30 de noviembre de 2011 (ver fs.18/19).

c) copia de recibos de cobro del haber jubilatorio del accionante selladas por el Banco Nación, de las que surge el importe gravado con Impuesto a las Ganancias y copia del extracto bancario del período 05/2012 (ver fs. 21/24).

d) copia de certificación de servicios y remuneraciones del accionante (ver fs. 25/26 vta.).

VII.- Que, en lo que aquí interesa, cabe recordar que el artículo 2º de la Ley 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 (...)”*.

En el mismo orden de ideas, el inciso c) del artículo 79 del mismo cuerpo legal dispone que constituyen ganancias provenientes de la cuarta categoría *“las provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas”*.

Sobre el punto el artículo 8º del decreto reglamentario N° 649/1997, establece que: *“Las ganancias a que se refiere la ley en el apartado 1) de su artículo 2, comprenden, asimismo, a las que se obtienen como una consecuencia indirecta del ejercicio de actividades que generen rentas que encuadren en la definición de dicho apartado, siempre que estén expresamente tratadas en la ley o en este reglamento”*.

Asimismo, establézcase que el estudio de las disposiciones legislativas citadas, debe hacerse, teniendo en cuenta que es regla de interpretación de las leyes, dar pleno efecto a la intención del legislador computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-

SALA II

22323/2012

Nacional, por lo que se impone preferir la inteligencia de las normas que de mejor modo las armonicen y acuerden; antes que otra que las haga irreconciliables entre sí (conf. *Fallos*: 281:146).

VIII.- Que merece destacarse, como primera aproximación al caso, que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional, que debe considerarse como última *ratio* del orden jurídico (*Fallos*: 302:1149 y 303:241, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o garantía constitucional invocados (*Fallos*: 315:924). Un planteo de esta índole, por lo demás, debe contar con un sólido respaldo argumental por parte de quien lo introduce, que lleve a la convicción del juzgador, que la norma impugnada conculca el principio constitucional invocado.

IX.- Que, sentado ello, y en relación al estudio de los agravios esbozados por el accionante, resulta preciso señalar que el argumento relativo a que la jubilación no es una ganancia sino un débito que la sociedad tiene con el jubilado, no puede admitirse, por cuanto, si bien las rentas no presentan en sí mismas rasgos distintivos, existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la habilitación de la fuente que los produce y su permanencia que permiten identificarlos con relativa seguridad (*Fallos*: 182: 417). En esta inteligencia, es que deben cumplirse los tres rasgos distintivos señalados para que exista ganancia.

Al respecto, cabe recordar que la periodicidad se relaciona con la frecuencia de actos no accidentales destinados a la obtención de rentas, y debe ser real o potencial, sin ser necesario que exista repetitividad, sino que la fuente tenga la potencia de producir un rédito periódico -sin mengua de ésta que debe subsistir indemne a dicha separación-, tal el caso de estos actuados pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir (conf. C.S.J.N., *in re* "Petróleos de Challacó- Neuquén S.A. c/ Gobierno Nacional", del 07/12/1938).

La permanencia, por su parte, presupone la previa sustantividad de una fuente productora del rédito y la perdurabilidad de ésta, una vez obtenida la renta, presupuesto que también se presenta en estos autos ya



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-

SALA II

22323/2012

que el rédito es el resultado que genera la fuente productora -en el caso: la jubilación-, de modo que subsista luego de originada la renta.

La habilitación de la fuente implica la voluntad sobre la sustantividad de una actividad generadora de la renta que habilite o explote la fuente productora sin que ésta desaparezca, -exista o no una finalidad lucrativa-. Se trata del alistamiento y organización de la fuente para producir rentas, la condición de “puesta en marcha” o disposición para producir. Es una condición preexistente a las mencionadas en los párrafos que anteceden, pues, si la fuente no tuviera esta característica mal podría producir su rédito (conf. Fernández, Luis Omar. “Impuesto a las Ganancias”. La Ley, 2º edición, 2009, C.A.B.A., p. 43). Es que, rédito y ganancia se confundirían si no existiese el elemento “habilitación”, ya que si bien la frecuencia efectiva del ingreso carece de significación, se requiere el elemento que evidencie que se ha puesto en marcha una fuente. En el caso concreto, la fuente habilitada está dada por el haber jubilatorio que percibe mensualmente el señor Ferreri, desde el 30 de noviembre de 2011, situación que se subsume dentro del hecho imponible previsto en el artículo 79 inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (ver fs. 18/20).

De este modo, los montos cobrados por el actor en concepto de jubilación son susceptibles de ser encuadrados dentro de las pautas de la Ley Nº 20.628 reseñadas, sin perjuicio de advertir claro está, que la sujeción a imposición -o su exclusión- ha sido resultado de una política legislativa, que por cierto involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial (conf. Dictamen emitido por la Procuradora General de la Nación de fecha 17/10/2011, en los autos “Dejeanne Oscar Alfredo y otro c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ amparo”).

X.- Que, a esta altura, resulta apropiado recordar que el sistema previsional vigente es un sistema de reparto, hincado en el principio de solidaridad, cuyas prestaciones son financiadas con los recursos enumerados en el artículo 18 de la Ley Nº 24.241, lo que asegura, al mismo tiempo, un reparto equitativo de los recursos existentes. De este modo, el Estado Nacional garantiza el otorgamiento y pago de las prestaciones establecidas hasta el monto de los créditos presupuestarios expresamente comprometidos para su financiamiento por la respectiva Ley de Presupuesto, como forma de salvaguardar el patrimonio común de los beneficiarios del sistema previsional.

Por otra parte, las quejas de la actora referentes a que se habría incurrido en un caso de doble imposición al gravar las jubilaciones con el



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-

SALA II

22323/2012

Impuesto a las Ganancias, -en un sistema de reparto-, no pueden tener asidero, pues lo cierto es que se trata de dos hechos imposables distintos. El primero, establecido en el inciso b) del artículo 79 de la Ley N° 20.628 que recae sobre el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, y el segundo, regulado en el inciso c) del mismo artículo se impone respecto de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades de cooperativas. Así lo estableció el legislador, con lo que puede concluirse que en el caso de los presentes actuados no se ha configurado el supuesto invocado por el reclamante.

Precisado ello, cabe apuntar que si bien tales manifestaciones podrían -bien que bajo particulares condiciones- resultar atendibles dentro del contexto del sistema jubilatorio de capitalización, no debe perderse de vista que en el presente caso, se trata de un sistema de reparto, que no participa de las características propias de aquél, de modo que las críticas esbozadas en tal sentido resultan inatendibles.

XI.- Que, cabe señalar que el Máximo Tribunal ha establecido que para impugnar un tributo por los motivos esgrimidos en el escrito de inicio, ha de demostrarse que, en el supuesto concreto llevado ante la justicia -por las peculiaridades que éste pueda mostrar-, hay una violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio (conf. *Fallos*: 328:2567 y 332:1571), todo lo cual no ha acontecido en estos actuados.

Robustece lo anterior que, la acreditación de esta circunstancia conlleva rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia la confiscatoriedad mencionada, extremos que no conciben con que pueda ser admitida la pretensión del actor, máxime cuando la causa fue declarada como de puro derecho, y el accionante no desplegó actividad alguna que permita tener por configurada la ilegalidad pretendida. Por el contrario, se limitó a acompañar copia de recibos de cobro del haber jubilatorio, del extracto bancario del período 05/2012 y de sus últimos recibos de sueldo, sin precisar concretamente el monto anual que se le retiene en concepto de Impuesto a las Ganancias, confeccionar liquidación, manifestar si recibe otros ingresos o rentas distintos a su haber jubilatorio -y en su caso de qué categoría-, informar qué gastos fijos tiene, o si tiene algún familiar a cargo, entre otros.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-

SALA II

22323/2012

De tal modo, el señor Ferreri nada manifestó ni acreditó acerca de la supuesta o hipotética confiscatoriedad del impuesto atacado (ver expresión de agravios del actor, fs. 175 último párrafo), extremo que hubiera posibilitado el ingreso en el estudio de los efectos y alcances económicos del tributo en cuestión; todo lo cual sella definitivamente la suerte adversa del planteo.

Cabe advertir por último -en línea con lo ya señalado en el Considerando IX- que lo aquí decidido no implica en modo alguno fijar un criterio sobre un tema cuya decisión es netamente de política legislativa. Máxime cuando no le incumbe al Poder Judicial pronunciarse acerca de la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (*Fallos*: 223:233; 318:676), así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los "principios de la ciencia económica" (*Fallos*: 249:99), ya que sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Conforme con esta regla, el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imponible, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales (*Fallos*: 314:1293).

XII.- Que, en orden a los agravios vertidos por la demandada respecto de la imposición de costas, esta Sala entiende que las diferencias interpretativas a que este tipo de proceso ha dado lugar habilitan un apartamiento del principio objetivo de la derrota. Máxime cuando al momento de inicio de la demanda la Corte Suprema de Justicia de la Nación aún no había dictado el fallo citado por la sentenciante (ver fs. 151 vta., "Dejeanne, Oscar Alfredo", ya citado) que sentó doctrina sobre el tema, por manera que se acude al prudente margen de discrecionalidad que el segundo párrafo del artículo 68 del C.P.C.C.N. le atribuye al sentenciante.

Por lo demás, las restantes quejas del Fisco vinculadas a que se vio obligado a poner en marcha el aparato estatal a fin de cumplir con los plazos procesales vigentes, confeccionar escritos, entre otros, cabe señalar que las mencionadas son tareas propias que involucran la actividad del abogado que ejerce la profesión y litiga habitualmente, de modo que tales argumentaciones resultan inadmisibles.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-

SALA II

22323/2012

XIII.- Que, lo dicho en el Considerando que antecede sella la suerte que corren las costas de esta Alzada, las que también se imponen en el orden causado en razón de lo complejo y controvertido de la materia examinada (art. 68, segundo párrafo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por lo expuesto, el Tribunal Resuelve: 1º) Rechazar el recurso interpuesto por la actora a fs. 155 y confirmar la sentencia apelada en lo que fue materia de agravios; 2º) Rechazar el recurso planteado por la demanda a fs.157/162; 3º) Imponer las costas de esta instancia en el orden causado (art. 68 C.P.C.C.N.).

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

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MARQUEZ

MARIA CLAUDIA CAPUTI