

Jurisprudencia

Buenos Aires, 14 de agosto de 2017

Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Régimen de retención. Rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otras rentas. Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08. Habilitación de la fuente. Recurso de repetición. Solicitud de inconstitucionalidad. Su rechazo. Marchueta Gustavo Francisco c/A.F.I.P.-D.G.I. s/contencioso-administrativo - varios. C.F. San Martín, Sala I.

En San Martín, a los 14 días del mes de agosto de 2017, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara Federal de San Martín, a fin de pronunciarse en los Autos caratulados: “Marchueta, Gustavo Francisco c/A.F.I.P.-D.G.I. s/contencioso-administrativo - varios”, respecto de la sentencia obrante a Fs. 95/103, de conformidad al orden de sorteo,

El Dr. Juan Pablo Salas dijo:

I. El Sr. Gustavo Francisco Marchueta promovió la presente acción de repetición por la suma de pesos cincuenta y ocho mil setecientos cuarenta y dos con veinticinco centavos (\$ 58.742,25) –o lo que en más o menos resultara de la prueba a producirse–, que le fuera retenida sobre los importes de las prestaciones jubilatorias por la aplicación indebida de los arts. 18, inc. b), tercer párrafo, y 79 inc. c) de la Ley 20.628, y del art. 1 y cs. de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, solicitando se declarara su inconstitucionalidad por considerarlos violatorios de los preceptos contenidos en la Constitución Nacional.

Peticionó, asimismo, que se ordenara cautelarmente a la Caja de Jubilaciones, Subsidios y Pensiones del Personal del Banco de la Provincia de Buenos Aires que se abstuviera de realizar retenciones sobre sus prestaciones previsionales por impuesto a las ganancias hasta tanto recayera resolución definitiva en Autos.

II. En primer lugar, se rechazó la medida cautelar solicitada por los fundamentos esgrimidos a fs. 54/56.

Posteriormente, en su pronunciamiento de fs. 95/103, el señor juez de primera instancia rechazó la demanda interpuesta por el actor, con costas.

Para así resolver, señaló que el Poder Legislativo a través de la Ley 20.628, reguló el impuesto a las ganancias, incorporando a los montos cobrados por el actor en concepto de haber jubilatorio como ganancias de la cuarta categoría, cumpliéndose de esa manera el principio de legalidad consagrado en la Constitución Nacional.

Remarcó que, conforme la doctrina sentada por nuestro Máximo Tribunal, el Poder Judicial ejercía un control jurisdiccional sobre los impuestos nacionales, por lo que sólo le correspondía declarar si repugnaba o no con los principios y garantías contenidos en la Carta Magna, no resultando competente para pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional.

Expresó que la C.S.J.N. tenía dicho que para impugnar un tributo era necesario demostrar la violación al derecho de propiedad, debido a que el gravamen adquiriría ribetes que lo tornaban confiscatorio, y que la acreditación de ese aserto estaba rodeada de rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento (conf. “Dejeanne, Oscar Alfredo y Otro c/Administración Federal de Ingresos Públicos –A.F.I.P.– s/amparo”, del 10/12/13).

Indicó que de las actuaciones no surgía prueba alguna que determinara las rentas o ingresos totales que efectivamente pudo tener el actor para poder evaluar con exactitud los efectos confiscatorios del monto que denunció haber sido retenido, no pudiéndose tener por configurada la confiscatoriedad necesaria para examinar la afectación al derecho constitucional de propiedad de aquél.

III. Contra esa decisión, el actor interpuso recurso de apelación a f. 109 y expresó agravios a fs. 131/141 vta., los que no merecieron réplica de la contraria.

Se quejó por considerar que el juez “a quo” realizó una interpretación inversa de la cuestión planteada, al no haber analizado el planteo de su parte relativo a la falta de hecho imponible del gravamen deducido e ignorando las contradicciones legales contenidas en la Ley 20.628.

Calificó a la sentencia de la anterior instancia de arbitraria e incongruente, al haber arribado a una conclusión totalmente contraria al argumento objeto de su demanda, la cual estaba fundada en la falta de actividad que generaba la renta que se pretendía gravar con el impuesto y la ganancia que se obtenía con esa renta.

En este sentido, explicó que la vía prevista por la ley de aplicación era la de analizar previamente si dentro de los principios de las actividades contenidas en los arts. 2, 5 y 17 de dicha normativa podía estar comprendido el cobro de una jubilación como “hecho imponible”, habiendo el magistrado de grado partido de una premisa falsa al considerar al jubilado como contribuyente.

Señaló que nunca planteó en su pretensión la confiscatoriedad alegada por el sentenciante como fundamento de su decisión, habida cuenta que para ello era necesaria la existencia de un hecho imponible que gravara la renta, para luego demostrar el exceso del gravamen aplicado, circunstancia que –a su entender– no se configuraba en la especie.

Sostuvo que las normas aplicadas en la retención lesionaban su derecho de propiedad y, por ende, eran inconstitucionales.

IV. Antes de abordar las diversas cuestiones introducidas, corresponde efectuar una advertencia preliminar: en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, seguiré el rumbo de la Corte Suprema de Justicia y de la doctrina interpretativa, que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. C.S.J.N., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

V. En cuanto a la normativa involucrada en Autos, cabe señalar que el art. 2 de la Ley 20.628 establece – en lo que al caso interesa– 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. 79, inc. c) de la citada norma dispone que “Constituyen 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, y de los consejeros de las sociedades cooperativas”.

VI. Preciado ello, cabe recordar que el hecho imponible fue definido “como el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal” (cfr. Villegas, Héctor Belisario, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 9.ª Ed., Astrea, 2005, pág. 348). Es decir, que por voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible (cfr. Jarach, Dino, “El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”, 3.ª Ed., Abeledo Perrot, 2011, pág. 73).

Por otro lado, corresponde señalar que 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 (conf. C.S.J.N., en Autos “De Lorenzo Amelia Beatriz (T.F. 21.504-I) c/D.G.I.”, del 17/6/09). En esta inteligencia, es que deben cumplirse los tres rasgos distintivos señalados para que exista ganancia.

Al respecto, debe mencionarse 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, en Autos “Petróleos de Challacó - Neuquén S.A. c/Gobierno Nacional”, del 7/12/38).

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 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, 2.ª Ed., 2009, C.A.B.A., pág. 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 Sr. Marchueta, desde el 5/2/09, situación que se subsume dentro del hecho imponible previsto en el art. 79 inc. c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

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 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 17/10/11, en los Autos “Dejeanne Oscar Alfredo y Otro c/Administración Federal de Ingresos Públicos s/amparo”).

La C.S.J.N. ha sostenido reiteradamente que no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado y que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional, o la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, ya que sólo le incumbe declarar si repugnan o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución. En efecto, el Poder Legislativo tiene la atribución de elegir los objetos imposables, 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 (conf., entre otros, Arg. Fallos; 332:1.571 y sus citas).

En igual sentido se pronunció la Sala II de la C.N.A.C.A.F., en Autos “Ferreri Juan Carlos c/A.F.I.P. D.G.I. s/proceso de conocimiento”, Expte. 22.323/12, del 7/4/15, sentencia que se encuentra firme, al haber la C.S.J.N. rechazado con fecha 15/9/15 –en los términos del art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación– el recurso extraordinario interpuesto por el actor.

En estas condiciones, el agravio esbozado por el accionante relativo a la falta de hecho imponible del impuesto deducido, en razón de la inactividad a la que se encuentra sometido un jubilado como condición impuesta por la ley previsional, no puede admitirse. Ello así, por cuanto la actividad alegada por el aquél como requisito substancial para la configuración del hecho en cuestión no aparece como presupuesto necesario a tales fines, no resultando atendibles los argumentos formulados sobre el punto.

VII. Por último, en cuanto a la inconstitucionalidad planteada respecto de los arts. 18, inc. b), tercer párrafo, y 79 inc. c) de la Ley 20.628, y del art. 1 y cs. de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, cabe recordar que la declaración de inconstitucionalidad ha sido reiteradamente calificada como la más delicada de las funciones encomendadas a un Tribunal de Justicia, y que es un acto de suma gravedad que debe considerarse como última ratio del orden jurídico (Fallos: 302:1.149, 303:241, 324:920, 328:91, entre muchos).

En la misma línea, se ha sostenido que la declaración de inconstitucionalidad de una norma impone a quien la pretende el deber de demostrar claramente de qué forma aquélla contraría la Constitución Nacional, causándole un gravamen y, para ello, es menester que precise y acredite fehacientemente –en el supuesto concreto– el perjuicio que le genera la aplicación del dispositivo (Fallos: 316:687; 324:3.345; 325:645; 327:1.899; 328:4.282, entre muchos otros).

De esta manera, siendo que –tal como lo puso de manifiesto el señor juez de grado–, el actor no logró acreditar la afectación al derecho de propiedad por la aplicación del impuesto a las ganancias en su haber jubilatorio, es no cabe sino desestimar el planteo formulado.

Por todo lo expuesto, voto por desestimar el recurso de la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en lo que fue materia de agravios, sin costas por no haber mediado intervención de la contraria en esta Alzada.

Los Dres. Marcos Morán y Marcelo Darío Fernández, por análogas razones, adhieren al voto precedente.

En mérito a lo que resulta del acuerdo que antecede,

EL TRIBUNAL

RESUELVE:

Desestimar el recurso de la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en lo que fue materia de agravios, sin costas por no haber mediado intervención de la contraria en esta Alzada.

Regístrese, notifíquese, hágase saber a la Dirección de Comunicación Pública de la C.S.J.N. (AA. C.S.J.N. 24/13 y Ley 26.856) y devuélvase.

Fdo.: Marcos Morán, Marcelo Darío Fernández y Juan Pablo Salas.