



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 6

CAUSA N° 13096/2020 “**CELIS, CARLOS VICTOR c/ EN-AFIP
s/PROCESO DE CONOCIMIENTO**”

Buenos Aires, de abril de 2022.-

Y VISTOS: los autos señalados en el epígrafe venidos a despacho para dictar sentencia, de cuyas constancias

RESULTA:

I.- El 05/10/2020 se presenta el Sr. Carlos Victor Celis y promueve la presente demanda contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP), a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 1º, 2º, 26, inc. i, 82, inc. c, 85 y 94 de la ley 20.628 –texto según decreto 824/2019– (y sus modificatorias 27.346 y 27.430) y cualquier otra norma que se dictare en consonancia, de conformidad con lo dispuesto por la CSJN en los precedentes “García” y “Calderale”, y se ordene la restitución de cualquier suma que se hayan retenido en concepto de Impuesto a las Ganancias desde los últimos cinco (5) años a contar desde la interposición de la acción (cfr. art. 56, inciso c, de la Ley N° 11.683).

Asimismo, requiere que se decrete la inconstitucionalidad del art. 179 de la ley 11.683 y de la Resol. 314/04 del Ministerio de Economía y Producción.

Manifiesta que cuenta con 59 años de edad y resulta ser persona retirado de la Policía Federal Argentina.

Tras hacer referencia a que se encuentran cumplimentados los requisitos que hacen a la procedencia de la acción intentada, cita la normativa impugnada y jurisprudencia de la CSJN que consideran aplicable al caso.

Finalmente, funda en derecho, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita la aplicación de la tasa activa del BNA.



II.- El 08/06/2021, se presenta el Fisco Nacional (AFIP-DGI), por intermedio de su letrado apoderado, y contesta la demanda, solicitando el rechazo de la acción deducida, con costas.

Tras invocar la sanción de la ley 27.617 y de plantear la improcedencia de la acción declarativa intentada, opone la prescripción de la acción para repetir el impuesto que se hubiera ingresado hasta cinco años antes a la fecha de interposición de la demanda.

Sentado lo anterior, formula las negativas de rigor, considera que no se encuentra acreditada la alegada confiscatoriedad respecto de la incidencia porcentual en relación a las retenciones sufridas.

Indica que el art. 79 de la ley de Impuesto a las Ganancias establece en el inciso c), que se consideran ganancias de cuarta categoría a las provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

Considera que mediante la presente demanda, el actor pretende sustraerse de la aplicación de las normas tributarias vigentes, de eludir la obligación tributaria y de obtener, mediante la vía jurisdiccional, una excención que no está prevista en la normativa vigente sobre el Impuesto a las Ganancias.

Asimismo, reitera que el demandante no ha acreditado la situación de vulnerabilidad alegada ni que las retenciones que se le efectúan sean confiscatorias o irrazonables.

Refiere a los principios de capacidad contributiva y de igualdad.

Finalmente, en caso de que se haga lugar a la demanda, señala que los intereses únicamente podrían ser calculados de conformidad con lo previsto en la resolución 314/04 y su igual 598/19.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 6

CAUSA N° 13096/2020 “**CELIS, CARLOS VICTOR c/ EN-AFIP
s/PROCESO DE CONOCIMIENTO**”

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Finalmente, el 18/03/202 se llaman los AUTOS PARA DICTAR SENTENCIA.

CONSIDERANDO:

I.- En primer término, cabe recordar que no existe obligación de tratar todos los argumentos de las partes, sino tan sólo aquéllos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada, ni tampoco ponderar todos los elementos y pruebas aportados al juicio, bastando los que sean conducentes para fundar las conclusiones (Fallos: 278:271; 291:390; 300:584, entre muchos otros).

Este temperamento resulta, en el caso de autos, particularmente aplicable atento a que, no obstante la multiplicidad de cuestionamientos y objeciones que se formulan, será el abordaje de los extremos centrales y dirimientes del conflicto los que determinarán los criterios por adoptar a los fines de resolver acerca de los aspectos sustanciales y decisivos de la *litis*.

Asimismo, no se puede soslayar que es deber de los jueces fallar con arreglo a la situación fáctica y jurídica existente a la fecha de la sentencia (confr. Fallos: 300:844; 313:344, entre muchos otros).

II.- Sentado lo anterior, debe ponerse de relieve que el art. 2° de la ley 20.628 dispone: “*A los efectos de esta ley 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...”

Asimismo el artículo 79, inc. c, establece que constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: “...c) *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*” (agregado incorporado por la ley 27.346).

Por otro lado, merece puntualizarse que dicha disposición mantenía idéntica redacción pero como art. 82 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto según decreto 824/2019).

Actualmente –y en lo que al caso interesa–, el art. 30 de la LIG (texto según decreto 824/2019) dispone que “*Las personas humanas tendrán derecho a deducir de sus ganancias netas:*

[...]

Respecto de las rentas mencionadas en el inciso c) del artículo 82 de la presente, las deducciones previstas en los incisos a) y c) de este artículo, serán reemplazadas por una deducción específica equivalente a ocho (8) veces la suma de los haberes mínimos garantizados, definidos en el artículo 125 de la ley 24.241 y sus modificatorias y complementarias, siempre que esta última suma resulte superior a la suma de las deducciones antedichas. (Párrafo sustituido por art. 7° de la Ley N° 27.617 B.O. 21/4/2021. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina y tendrá efectos a partir del período fiscal iniciado el 1° de enero de 2021, inclusive.)”

“Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será de aplicación respecto de aquellos sujetos que perciban y/u obtengan ingresos de distinta naturaleza a los allí previstos superiores al monto previsto en el inciso a) de este artículo.”





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 6

CAUSA N° 13096/2020 “**CELIS, CARLOS VICTOR c/ EN-AFIP s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO**”

“Tampoco corresponderá esa deducción para quienes se encuentren obligados a tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales, siempre y cuando esta obligación no surja exclusivamente de la tenencia de un inmueble para vivienda única”.
(art. 7°).

Por su parte, el art. 14 de la ley 27.617 determina que *“La presente ley comenzará a regir el día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina y tendrá efectos a partir del período fiscal iniciado el 1° de enero de 2021, inclusive”.*

III.- Sentado lo anterior, merece puntualizarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en una causa sustancialmente análoga a la presente, *“García María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”*, sent. del 26/03/2019, declaró la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c; 79, inc. c; 81 y 90 de la ley 20.628 y ordenó reintegrar a la demandante los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas, desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago.

Asimismo, estableció que hasta tanto el Congreso legislara sobre el punto, no podría descontársele suma alguna en concepto de Impuesto a las Ganancias de la prestación previsional.

Para así decidir, resaltó que *“el acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que al Poder Judicial le quepa pronunciarse. Solo los casos que trascienden ese ámbito de apreciación para internarse en el campo de lo irrazonable, inicuo o arbitrario, habilitan la intervención de los jueces (conf. causas “Bayer S.A.” –Fallos: 340:1480- y CSJ 114/2014 (50-H)/CS1 “Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, fallada el 31*



de octubre de 2017)”; y que “[C]onforme al principio de división de poderes y lo reglado por los arts. 4º, 17 y 75 de la Constitución Nacional, es el Congreso quien 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 -en tal labor- no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293; 332:1571; entre otros)” (cons. 6º).

Así, entendió que “en el caso de los beneficiarios de prestaciones de la seguridad social, comprensivo de los **jubilados, pensionados, retirados o subsidiados de cualquier especie siempre que su status se origine en el trabajo personal**, el legislador ha asumido que se trata de un colectivo uniforme al que diferencia de otra categoría, la de **trabajador activo**, a la que aplica, a partir del dictado de la ley 27.346, una escala de deducciones más gravosa. Tal proceder conlleva un reconocimiento de la distinta naturaleza de la renta sujeta a tributo, esto es el salario y la prestación previsional, otorgando mayor tutela a esta última”. De ese modo, plantea si el colectivo de los beneficiarios de la seguridad social se encuentran en las mismas circunstancias como para recibir un tratamiento fiscal igualitario o si existen condiciones especiales, basadas en un estado de mayor vulnerabilidad (producto de la avanzada edad u otras situaciones particulares como la discapacidad) que permitirían distinguir algunos jubilados, pensionados, retirados o subsidiados de otros (cons. 7º y 8º).

Sostuvo que “...a partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos” y que “[D]icho imperativo constitucional resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico, proyectándose





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 6

CAUSA N° 13096/2020 “**CELIS, CARLOS VICTOR c/ EN-AFIP s/PROCESO DE CONOCIMIENTO**”

concretamente a la materia tributaria, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal. Es que, en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente ‘a cualquier precio’, pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales” (cons. 15°).

En ese sentido, consideró que “...el control judicial del cumplimiento de este imperativo constitucional no implica desconocer el principio de división de poderes, ni el origen representativo del tributo, toda vez que ‘...la falta de causa en la ley no es óbice para que se examine, por vía ‘jurisdiccional’ principalmente, la existencia de una causa legítima en todo impuesto o contribución establecido por la ley. Pero para eso es preciso diferenciar siempre el criterio político del objeto del ‘control jurisdiccional’ (...) Todos los principios y preceptos expresos o implícitos de la Constitución evidencian que el sistema legal impositivo no deriva solamente de la ley, sino que toda contribución tiene su ‘causa constitucional’. No basta, pues, decir que el pago del impuesto es definitivo o incontestable porque el Estado al ejercer el poder impositivo procede como poder público, o como poder político soberano, ya que sin el pago del impuesto el Estado no podría subsistir. Esto último, es, sin duda, cierto en cualquier régimen. Pero lo que debe diferenciarse, según el régimen político, es el impuesto constitucional -es decir, jurídico- del impuesto inconstitucional -es decir, antijurídico-’ (Bielsa, Rafael, La noción de causa con particular referencia al derecho financiero, Anuario del Instituto de Derecho Público, N° 1, Rosario, 1938, ps. 154/155). En esa



inteligencia, ‘en toda contribución especialmente impuesta ‘puede haber’ una razón política superior y ‘debe haber’ una razón jurídica (causa jurídica). La primera escapa al control de legitimidad (lato sensu de constitucionalidad), a menos que lesione una garantía constitucional. Entonces el control jurisdiccional surge y se coloca sobre la propia discrecionalidad política’ (Bielsa, ídem, p. 156)” (cons. 16°).

Afirmó 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. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja.

En esas condiciones el estándar de revisión judicial históricamente adoptado por esta Corte, según el cual los términos cuantitativos de la pretensión fiscal solo deben ser invalidados en caso de confiscación, no permite dar una adecuada respuesta a la protección constitucional de contribuyentes como los anteriormente descritos. Ello no supone desterrar el criterio de la “no confiscatoriedad” del tributo como pauta para evaluar la adecuación cuantitativa de un gravamen a la Constitución Nacional, sino advertir que tal examen de validez, centrado exclusivamente en la capacidad contributiva potencial del contribuyente, ignora otras variables necesarias, fijadas por el propio texto constitucional, para tutelar a quienes se encuentran en tan excepcional situación” (cons. 17°).

Por lo tanto “...el análisis integral de la capacidad contributiva implica que la equiparación de un jubilado en





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 6

CAUSA N° 13096/2020 “**CELIS, CARLOS VICTOR c/ EN-AFIP s/PROCESO DE CONOCIMIENTO**”

condiciones de mayor vulnerabilidad con otro que no se encuentra en esa situación, pasa por alto el hecho evidente de que el mismo ingreso no impactará de igual manera en un caso que en otro, insumiendo más gastos en el primero que en el segundo. Dicho de otro modo: la misma capacidad económica –convertida sin más por el legislador en capacidad contributiva– está destinada a rendir en ambos casos de manera diferente, desiguando en la realidad lo que el legislador igualó” (cons. 18°).

Asimismo, advirtió que “no se pretende desde el Poder Judicial establecer, a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, cuál debe ser la capacidad contributiva de cada jubilado en concreto, pues ello equivaldría -desde el punto de vista lógico- a consagrar la insensatez de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema, y -desde el punto de vista jurídico- asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes. Lo que se pretende, ejerciendo competencias que son propias, es analizar –cuando un caso llega a la decisión del poder encargado de resolver– si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente con los principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación concreta vulnera derechos fundamentales. En tal hipótesis, lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución en el caso concreto, sin perjuicio de poner en conocimiento del Congreso la situación, para que este -ejerciendo sus competencias constitucionales- identifique situaciones y revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia” (cons. 20°).



IV.- Cabe destacar que dicha doctrina ha sido reiterada por el Máximo Tribunal en sus posteriores pronunciamientos *in re* “Godoy, Ramón Esteban c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 7 de marzo de 2019; “Rossi, María Luisa c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de derecho”, sentencia del 28 de mayo de 2019; “Castro, Beatriz Marina c/ EN - AFIP s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 2 de julio de 2019; “Villegas, Raquel Nora y otros c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ acción meramente declarativa de derecho”, sentencia del 17 de septiembre de 2019, entre muchos otros; (v. www.csjn.gov.ar).

Al respecto, debe destacarse que si bien en el fallo “García” la CSJN ponderó las particulares circunstancias de la allí actora, en sus fallos posteriores, ha seguido la doctrina sentada en dicho precedente, con independencia de la situación particular de cada demandante (cfr. Sala II del Fuero *in re* “Álvarez Rodríguez, María Gloria c/ AFIP -DGI s/ amparo ley 16.986”, causa n° 31066/2019, sentencia del 22/09/2020).

V.- Sentado ello, merece recordarse que si bien las sentencias de la Corte Suprema sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos, y que sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (Fallos: 307: 1094), en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 303:1769; 311:1644; entre otros).

Ello es así, por cuanto por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte tiene la autoridad definitiva para la justicia de la República (art. 116 de la Constitución Nacional y art. 14 de la ley 48, Fallos: 212: 51; 312: 2007, entre muchos otros).





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 6

CAUSA N° 13096/2020 “**CELIS, CARLOS VICTOR c/ EN-AFIP s/PROCESO DE CONOCIMIENTO**”

En este sentido, este deber de los Tribunales no importa la imposición de un puro y simple acatamiento de la jurisprudencia de la Corte sino el reconocimiento de la autoridad que la inviste y, en consecuencia, la necesidad de controvertir sus argumentos cuando se aparten de dicha jurisprudencia al resolver las causas sometidas a su juzgamiento (Fallos: 212: 51; 312: 2007).

VI.- Sin perjuicio de lo señalado en los considerandos precedentes, cabe destacar que, observando el criterio judicial que señala el deber de decidir “*con arreglo a la situación fáctica y jurídica existente a la fecha de la sentencia, teniendo en cuenta no sólo los factores iniciales, sino también los sobrevinientes*” (Fallos: 313:344), es posible afirmar que –al tiempo de este pronunciamiento– resulta abstracto analizar y decidir respecto de la inconstitucionalidad planteada en el escrito de inicio por el aquí demandante, habida cuenta las modificaciones dispuestas por la citada ley 27.617, normativa que no ha sido impugnada en autos por el actor.

En atención a ello, conforme lo ha sostenido la CSJN en reiterada doctrina, si lo demandado carece de objeto actual su decisión es inoficiosa (Fallos: 253:346, entre otros), situación que se encuentra configurada en la presente causa.

Ello así, por cuanto –en el caso– el dictado de una sentencia respecto de la inconstitucionalidad planteada implicaría una mera declaración abstracta o interpretación teórica (conf. CSJN, “Servicios Portuarios Integrados S.A. c/Chubut, Provincia del s/acción de amparo”, del 16-03-2010).

Sin embargo, la circunstancia apuntada precedentemente no obsta a que, teniendo en cuenta los elementos agregados a la causa, la situación del actor acreditada en autos, el colectivo vulnerable al que pertenece y, en especial, la jurisprudencia

reseñada, se le reconozca al demandante el derecho a obtener la devolución de los montos retenidos durante el período en que se encontraba vigente la normativa impugnada, previo a las modificaciones aquí reseñadas, comprendido entre los cinco (5) años anteriores a la promoción de la presente acción y hasta la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.617, es decir, el 31/12/2020 (cfr. art. 14 de dicha norma) ello de conformidad con lo previsto en el art. 56, inc. c, de la ley 11.683 (t.o 1998), con más el interés establecido en la resolución 314/04 y su igual 598/19 del Ministerio de Hacienda.

VII.- Por todo lo expuesto, corresponde, por un lado, declarar abstracta la cuestión respecto de la declaración de inconstitucionalidad actual pretendida, y por el otro, hacer lugar a la demanda intentada en los términos en que aquí se decide y, en consecuencia, ordenar a la demandada a reintegrar al actor los montos que se hubiesen retenido por aplicación de las normas citadas, desde los cinco (5) años contados a partir de la fecha de interposición de la demanda (05/10/2020) y hasta el 31/12/2020 (cfr. args. art. 14 de la ley 27.617), con más sus intereses, los que deberán calcularse a la tasa de interés prevista en la resolución n° 314/04 y su igual 598/19 del Ministerio de Hacienda –mediante la cual se derogó la anterior– (cfr., en similar sentido, fallo “Álvarez Rodríguez, María Gloria”, ya cit.), en tanto el actor no formuló cuestionamiento alguno –como es debido– respecto de la aplicación de dicha norma al caso de autos.

VIII.- Finalmente, en cuanto a la imposición de las costas, habida cuenta la inexistencia de una causal justificante para apartarse del principio objetivo de la derrota, corresponde imponerlas a la demandada vencida (conf. art. 68, primer párrafo del CPCCN.).





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 6

CAUSA N° 13096/2020 “**CELIS, CARLOS VICTOR c/ EN-AFIP
s/PROCESO DE CONOCIMIENTO**”

Por las razones expuestas en los considerandos que
antecedan, **FALLO:**

Declarando abstracta la cuestión respecto de la
inconstitucionalidad planteada y haciendo lugar a la demanda
interpuesta por el Sr. Carlos Victor Celis y, en consecuencia, ordenar a
la Administración Federal de Ingresos Públicos a reintegrar al actor
los montos que se hubiesen retenido por aplicación de las normas
citadas, desde los cinco (5) años anteriores a la fecha de interposición
de la presente acción y hasta el 31/12/2020 (cfr. args. art. 14 de la ley
27.617), con más sus intereses de conformidad establecido en el
considerando VII del presente pronunciamiento.

Las costas se imponen a la demandada vencida
(conf. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente,
archívese.

ENRIQUE V. LAVIE PICO
JUEZ FEDERAL