



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, *26 de octubre de 2021.*

Autos y Vistos; Considerando:


1º) Que a fs. 91/134 la Provincia del Neuquén promueve demanda contra el Estado Nacional y la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), a fin de que se dejen sin efecto las resoluciones 14/2005 (DI RNEU) y 168/2004 (DV RNEU), dictadas respectivamente por la División Fiscalización II y por la División Revisión y Recursos, ambas de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP, mediante las cuales se determinó de oficio una deuda en concepto de retenciones del impuesto a las ganancias sobre las rentas al trabajo personal de los funcionarios y empleados del Poder Judicial en relación de dependencia -con la única excepción de algunos de los funcionarios integrantes del Ministerio Público-, cuyos sueldos fueran inferiores a los de los jueces de primera instancia, por el período comprendido entre enero y diciembre de 2001.

Explica que mediante la ley 24.475 se dispuso incorporar al artículo 99 de la ley del impuesto a las ganancias lo siguiente: "Deróganse todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales -generales, especiales o estatutarias, excepto las de la Ley del Impuesto a las Ganancias, [texto ordenado en 1986 y sus modificaciones]-, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, mediante las cuales se establezca la exención total o parcial o la deducción de la materia imponible del impuesto a las ganancias, del importe percibido por los contribuyentes comprendidos en los incisos a, b y c del artículo 79, en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional,

coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualesquiera fuere la denominación asignada".

Señala que a raíz de ello, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó la acordada 56/96 del 27 de septiembre de 1996, en la que estableció que "la ley 24.475 no deroga las deducciones o exenciones establecidas en el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias, al incorporar a la ley 20.628 el artículo 99.1" y que, "por consiguiente, habiéndose expresado esta Corte mediante resolución del 30 de abril de 1987 - Expediente 413/86, en el sentido de calificar como 'reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función', y por ende deducibles de la base imponible del gravamen en cuestión, los importes retributivos de los rubros que la propia resolución incluye, debe interpretarse, en consecuencia, que los mismos se encuentran incluidos dentro de los alcances del artículo 82° inc. e) de la norma legal", señalando "Que dicha conclusión mantiene su vigencia en la actualidad, toda vez que, con abstracción de las distintas reglamentaciones evaluadas en esa oportunidad, lo cierto es que, en definitiva, tuvo como sustento a la citada norma de la ley de tributo e idéntico suplemento salarial (compensación jerárquica, dedicación funcional y bonificación por antigüedad proporcional a dichos rubros)".

Destaca que esa interpretación coincide con la que había efectuado en el acuerdo 3002 del 14 de febrero de 1996 el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Neuquén, en el



Corte Suprema de Justicia de la Nación

que, sobre la base de fundamentos análogos, se resolvió "Interpretar que no son ingresos gravados para el impuesto a las ganancias, los percibidos en concepto de: compensación funcional, permanencia en la categoría, título, antigüedad, zona desfavorable, asignación especial no remunerativa y adicional por cargo". Este pronunciamiento -continúa- debe integrarse, por su carácter interpretativo, con lo dispuesto en el acuerdo 3672 del 12 de mayo de 2003, en el que el Máximo Tribunal provincial reiteró expresamente que los rubros referidos "por ostentar la calificación de reintegro de mayores gastos derivados de la función y de la residencia en lugares alejados de los grandes centros urbanos, resultan deducibles de la base imponible del tributo".

Indica, entonces, que tanto en el orden nacional como en el provincial, existen idénticas circunstancias fácticas y normativas que redundan en la exclusión de la base imponible del impuesto a las ganancias de los conceptos señalados que componen los haberes que perciben los empleados en relación de dependencia con el Poder Judicial.

Afirma que desde el informe de inspección del procedimiento administrativo iniciado por el organismo fiscal se adelantó que "corresponde la retención del impuesto a las ganancias a aquellos funcionarios cuyo sueldo fuera inferior al de juez de Primera Instancia, conforme se deduce del juego armónico de las acordadas 20/96, 56/96 (C.S.J.N.) y del dictamen 48/98 de la Procuración del Tesoro de la Nación, de donde se desprende que quedan incluidos en la franquicia los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación o de las

Provincias que tengan asignados sueldos iguales o superiores a los jueces de primera instancia”.

Expone que en la resolución 168/2004 (DV RNEU) impugnada, la AFIP consideró que la norma en que se fundamentó la interpretación del acuerdo 3002 del tribunal local (decreto 776/95), luego de haber sufrido diversas modificaciones ha sido excluida del texto reglamentario, perdiendo en consecuencia su vigencia con anterioridad a los períodos sujetos a fiscalización. A su vez, en ese acto administrativo el organismo fiscal señaló que a la fecha de la verificación y del inicio del procedimiento determinativo de oficio, se encontraba vigente el decreto 1344/98 que incorporó el artículo 165 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias, y que restringió los alcances del artículo 82, inc. e al establecer que “...los importes retributivos a que se refiere el art. 99 de la ley, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que se abonen a todos aquellos que cumplan una función pública o que tengan una relación de empleo público, sin distinción de cargos, con organismos pertenecientes a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial... no se consideran comprendidos en las deducciones a que alude el inciso e) del artículo 82 de la ley...”.

Aduce que con respecto a la acordada 56/96 citada, en aquella resolución se descartó su valor jurídico y obligatorio tan solo argumentando que dicho acuerdo no contempla las modificaciones del reglamento de la ley posteriores al dictado de la ley 24.475.

Por obvias razones -según alega-, el Tribunal Superior provincial impugnó la determinación de oficio mediante



Corte Suprema de Justicia de la Nación

el pertinente recurso de reconsideración que fue rechazado en la resolución 14/2005 (DI RNEU) ratificando los argumentos ya expuestos.

Relata que tan solo se adicionó en esta última decisión que "en razón de lo alegado respecto a la inaplicabilidad del procedimiento instaurado por el art. 165 del decreto 1344/98, mediante el cual se restringe el alcance del artículo 82 inciso e) de la ley 20.628, por cuanto resulta un avance de una norma de inferior jerarquía sobre la propia ley, es dable aclarar que el espíritu del legislador al momento de su dictado ha sido el de ajustar las normas reglamentarias con el objeto de lograr una mayor certeza en la aplicación del gravamen, dada la gran cantidad de modificaciones incorporadas al texto legal", y que ese decreto, cuyo cumplimiento resulta obligatorio para el organismo, fue dictado en uso de las atribuciones conferidas por el inciso 3 del artículo 99 de la Constitución Nacional al Poder Ejecutivo.

Cuestiona tal conclusión pues, si bien resulta innegable que tanto la acordada 56/86 como el acuerdo 3002 son anteriores a la fecha de entrada en vigencia del referido decreto, lo cierto es que sus disposiciones no son aplicables al caso desde que las normas reglamentarias siempre están subordinadas a la ley y en modo alguno puede alterarse su espíritu.

Sostiene además que no puede predicarse la derogación o caducidad de la interpretación de la ley en sentido formal efectuada en las acordadas por el solo hecho de haberse alterado o modificado las normas de menor jerarquía que la reglamentaban.

La ley siguió siendo la misma, se mantuvo incólume a lo largo del tiempo y, por ende, no pueden variar su alcance y sus implicancias.

2°) Que de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal subrogante, esta causa corresponde a la competencia originaria de la Corte *ratione personae*, en mérito a que la única forma de armonizar las prerrogativas jurisdiccionales de las que gozan tanto la provincia, en virtud de la garantía de rango constitucional que al respecto le reconoce el artículo 117 de la Ley Fundamental, como el Estado Nacional y la Administración Federal de Ingresos Públicos al fuero federal, según el artículo 116 de la Constitución Nacional, es sustanciando el proceso en esta instancia (doctrina de Fallos: 308:2054; 314:830; 315:158 y 1232; 322:1043, 2038 y 2263; 323:470, 1110 y 1206; 324:2042 y 2859, entre muchos otros).

3°) Que según conocida jurisprudencia de esta Corte sus sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque ellas sean sobrevinientes, y si en el transcurso del proceso han sido dictadas nuevas normas sobre la materia objeto de la litis, la decisión de la Corte deberá atender también a las modificaciones introducidas por esos preceptos (conf. Fallos: 306:1160; 318:2438; 325:28 y 2275; 327:2476; 331:2628; 333:1474; 335:905; causa CSJ 118/2013 (49-V)/CS1 "V., C. G. c/ IAPOS y otros s/ amparo", sentencia del 27 de mayo de 2014).

4°) Que, en tal sentido, corresponde señalar que, luego de promovida esta acción, el Congreso Nacional sancionó la

Corte Suprema de Justicia de la Nación

ley 27.346 (B.O. 27/12/2016), mediante la cual se modificó el artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y se estableció que constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes:

“a) Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos.

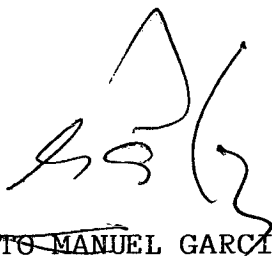
En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive...” (énfasis agregado).

5°) Que esta Corte tiene establecido que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que cuando esta no exige esfuerzo para determinar su sentido debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042; 320:61 y 305; 323:1625, entre otros), ya que de otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivalga a prescindir de ella (Fallos: 340:644 y sus citas).

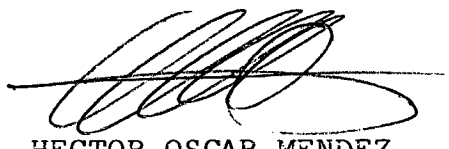
6°) Que la situación de excepción de los funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Provincia del Neuquén en relación de dependencia, cuyos sueldos no fueron objeto de retenciones del impuesto a las ganancias en los períodos indicados, ha sido expresamente contemplada en el nuevo texto

legal, de manera que deviene inoficioso que este Tribunal se pronuncie acerca del planteo efectuado contra las resoluciones 14/2005 (DI RNEU) y 168/2004 (DV RNEU), dictadas respectivamente por la División Fiscalización II y por la División Revisión y Recursos, ambas de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP, pues no existe interés jurídico actual que justifique un pronunciamiento sobre el punto al haber desaparecido uno de los requisitos que condicionan la jurisdicción del Tribunal (conf. Fallos: 318:2438; 327:4905 y 329:4717).

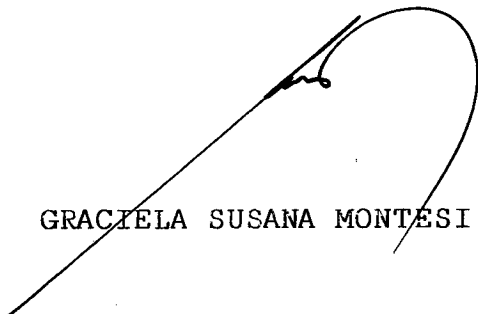
Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal subrogante, se resuelve: I. Declarar que la presente causa es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional). II. Declarar abstracta la cuestión planteada. Notifíquese, comuníquese a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.



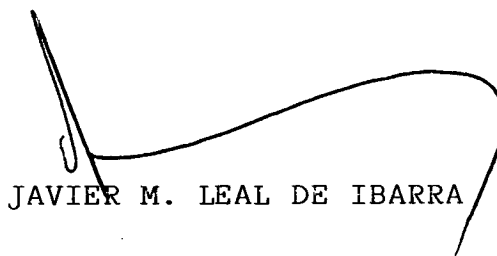
ALBERTO MANUEL GARCÍA LEMA



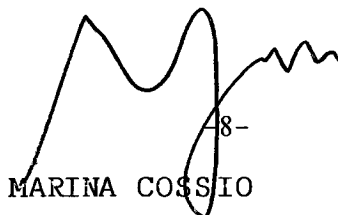
HECTOR OSCAR MENDEZ



GRACIELA SUSANA MONTESI



JAVIER M. LEAL DE IBARRA



MARINA COSSIO

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Parte actora: **Provincia del Neuquén**, representada por sus **apoderados, doctores Horacio D. Díaz Sieiro y Silvana M. Garrido Santos**, con el patrocinio letrado del **señor Fiscal de Estado, doctor Raúl M. Gaitán**.

Parte demandada: **Estado Nacional (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación) y Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva (AFIP-DGI)**, no presentados en autos.

