



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 9

89503/2018

AGUERO ITURBE, JOSE LUIS c/ EN-PROCURACION GENERAL DE
LA NACION s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

Buenos Aires, fecha de firma electrónica.-

Y Vistos:

Los autos caratulados en la forma que se indica en el epígrafe, en trámite por ante este Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 9, Secretaría N° 17, que se encuentran en condiciones de dictar sentencia definitiva y de los que,

Resulta:

I.- Que, en el escrito de demanda se presenta el doctor José Luis Agüero Iturbe e inicia la presente acción declarativa de inconstitucionalidad, en los términos del artículo 322, del CPCCN, contra la Procuración General de la Nación, con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad del inciso a), del artículo 5, de la Ley 27.346, por el cual se sustituyó el artículo 79, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o 1997), incorporando al gravamen a las rentas derivadas “Del desempeño de cargos públicos nacionales [...] 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”.

A efectos de fundamentar su pretensión, aduce que la norma en crisis quebranta la garantía de intangibilidad de las remuneraciones, dispuesta en los artículos 110 y 120, de la Constitución Nacional, que -entiende- pone a resguardo al Poder Judicial y al



Ministerio Público del avance de los otros Poderes del Estado Nacional, por considerar que atenta contra el orden normativo previsto en el artículo 31, del citado cuerpo legal.

A su vez, señala que se soslayan los principios de igualdad y generalidad consagrados en el artículo 16, de la Constitución Nacional, respecto de los demás magistrados, funcionarios y empleados del Ministerio Público y del Poder Judicial, que no son enunciados en la ley (v. gr.: Ministerios Públicos Provinciales, magistrados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y, Ministerio Público de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, no incluidos en la disposición); y el principio de igual remuneración por igual tarea, establecido en el artículo 14 bis, de la Constitución Nacional, referente a las condiciones dignas y equitativas de labor, retribución justa en relación a los demás magistrados no enunciados en la norma.

Refiere, que se desempeña en el Ministerio Público Fiscal de la Nación desde el año 1996, prestando diferentes funciones según las responsabilidades propias de cada cargo, a lo largo de su carrera judicial, poniendo de resalto que inició el camino de acceso a la magistratura concursando en diferentes convocatorias hasta su designación como Fiscal General Adjunto, de la Procuración General de la Nación, mediante Decreto 549, de fecha 15 de Junio de 2018, para luego señalar que con el dictado de la Resolución MP N° 133/18, del 28 de junio de 2018, se resolvió recibir su juramento de ley el día 29 de junio de 2018.

Remarca, que durante todo el proceso de designación como fiscal, en ningún momento se le hizo firmar documento alguno referido al impuesto a las ganancias; añadiendo, que sólo se mencionó el tema en la Audiencia Pública celebrada en el Senado, en la que entiende que la cuestión quedó abierta para el caso de que se realizara un planteo de inconstitucionalidad, como ocurre en la presente acción.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 9

Pone de resalto, que a su modo de ver, tanto la Acordada 20 /96, de la CSJN, como la Resolución de la PGN 13/96 -de intangibilidad de las remuneraciones-, se encuentran vigentes y se aplican a todos los magistrados.

En este punto, destaca que las normas referidas jamás tuvieron objeciones o impugnaciones por parte del Fisco, por lo que adquirieron la estabilidad propia de los actos administrativos.

De este modo, sostiene que de acuerdo a lo resuelto por el Máximo Tribunal, la imposición del impuesto a las ganancias sobre el ingreso de los magistrados “[...] afecta institucionalmente la independencia del Poder Judicial de la Nación cuya defensa es irrenunciable [...] en su condición -por expreso mandato constitucional- de único titular de este Departamento del Gobierno Federal [...]”.

En tal sentido, sostiene que la intangibilidad de la remuneración de los magistrados constituye una garantía de la independencia del Poder Judicial y del Ministerio Público, requisito indispensable del régimen republicano; agregando, que la decisión del constituyente sólo puede cambiarse mediante una reforma de la Constitución Nacional.

Por su parte, señala que la ley aquí cuestionada importa una arbitraria distinción en el marco de situaciones semejantes, que a su entender establece tres categorías: 1) jueces amparados por la Acordada antes referida, con intangibilidad de remuneraciones en resguardo de su independencia; 2) jueces no sujetos a tributo por el legislador, en función de su sola voluntad (magistrados que ascendieron a magistrados de otra instancia) y, 3) jueces gravados por el impuesto a las ganancias de cuarta categoría; situación que -en sus palabras-, constituye un claro escándalo jurídico.

A su turno, destaca que el trato diferencial, irracional y arbitrario de la ley se acrecienta si se tiene en cuenta que de la simple



lectura del precepto cuestionado, los magistrados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tanto en su faz Judicial como Ministerial, no han sido incluidos dentro de los sujetos obligados; agregando que se acrecienta en particular para los magistrados del Ministerio Público de la Nación, en tanto para este supuesto el legislador no incorporó -para las designaciones realizadas a partir del año 2017- a los Ministerios Públicos Provinciales.

Así las cosas, expresa que la carga de tributar impuestos a unos y no a otros que desarrollan la misma tarea en igualdad de condiciones y funciones, quebranta sin razón objetiva alguna la protección constitucional del trabajo, toda vez que la norma, en definitiva, culmina por lograr un tratamiento salarial discriminatorio por el hecho de haber ingresado después del año 2017.

En este punto, sostiene que la disposición cuestionada viene a imponer un claro retroceso salarial al colocarlo en una situación más desfavorable a la que se encontraba dentro del escalafón como Prosecretario Letrado de la Procuración General de la Nación, en tanto le asegura una remuneración menor a la que le correspondía previo al acceso a la Magistratura.

En ese orden de ideas, destaca que tanto el empleado que obtiene un acenso en el escalafón, como el magistrado que gana un concurso para desempeñarse en un mayor rango, no se encuentran comprendidos en la norma; indicando -en sus palabras-, que la disposición cuestionada sólo fulmina un paso en toda la carrera judicial; esto es, el de Secretario a la categoría de Magistrado.

En otro punto de su presentación, hace referencia al cumplimiento de los requisitos propios de la acción intentada, ofrece prueba, funda su petición en derecho y formula reserva de caso federal.

II.- Que, mediante el escrito de fecha 1/10/19, se presenta el Ministerio Público Fiscal de la Nación, y luego de una negativa general y





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 9

específica de los hechos y el derecho invocados, contesta demanda y solicita su rechazo, con costas.

En tal sentido, pone en conocimiento lo resuelto en los autos caratulados “Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional y otros c/ EN- Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento” (expediente N° 63.646/17), en trámite por ante el Juzgado N° 2 del Fuero.

Al respecto, señala que en el ámbito de las actuaciones referidas se celebró una audiencia que se plasmó en un acta de acuerdo conciliatorio y fue suscripta por los titulares de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional; el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación; el Consejo de la Magistratura de la Nación; el Ministerio Público de la Defensa de la Nación y, el Ministerio Público Fiscal de la Nación, a los fines de establecer pautas para la implementación del régimen impositivo cuestionado.

En tal sentido, indica que en el instrumento aludido –que fue homologado mediante la sentencia de fecha 21 de diciembre de 2018– se estableció que dentro del ámbito del Consejo de la Magistratura, el Ministerio Público de la Defensa y el Ministerio Público Fiscal, se procedería a reglamentar de un modo homogéneo los alcances del inciso a), del artículo 79, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, modificado por la Ley 27.346.

En ese orden de ideas, remarca que el 18 de marzo de 2019, se dictó la Resolución PGN N° 16/19, por medio de la cual se aprobó el “Protocolo de Procedimiento para la Retención del Impuesto a las Ganancias sobre las Remuneraciones de los magistrados, funcionarios y empleados del Ministerio Público Fiscal nombrados a partir del año 2017.

Seguidamente, y luego de extenderse en consideraciones acerca de la resolución aludida, afirma que el instrumento referido reconoce la equiparación respecto a los Magistrados, Funcionarios y



Empleados de los Poderes Judiciales, Ministerios Públicos de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

A su vez, acompaña una certificación emitida por el Departamento de Haberes a los fines de fundamentar que, con relación al actor, se ha dado cumplimiento con el acuerdo conciliatorio homologado judicialmente, y por ende, con el Protocolo dictado en consecuencia.

De este modo, precisa que el actor, al no haber ampliado demanda planteando la nulidad del acto reglamentario -Resolución PGN N° 16/19-, consintió la interpretación dada a la ley que aquí cuestiona.

Por ello, manifiesta que a la fecha de interposición de la presente acción, el actor pudo haber entendido que se encontraban configurados los requisitos previstos en el artículo 322, del CPCCN; sin embargo, con el dictado de la Resolución PGN N° 16/19, no existe duda o incertidumbre alguna respecto a la forma en que se implementa la disposición en crisis a su respecto, por lo que no existe caso o causa judicial.

Respecto del fondo del asunto, refiere que el actor sólo invoca la vulneración de garantías y principios constitucionales de manera conjetural, hipotética y carente de actualidad.

Sostiene, que en autos no se ha demostrado cuál sería la arbitrariedad e ilegalidad manifiesta que produciría la aplicación de la Ley 27.346 y el Protocolo dictado en la Resolución PGN N° 16/19; máxime, teniendo en cuenta que no se impugnó el protocolo referido.

En este punto, y a los fines de fundar su postura, se extiende en consideraciones acerca de la Acordada 20/96, de la CSJN y, de la Resolución del Plenario del Consejo de la Magistratura N° 8/19, análoga a la Resolución PGN N° 16/19.

En otro punto de su presentación, solicita que se cite como tercero, en los términos de los artículos 94 y 339, del CPCCN, a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 9

Por último, cita jurisprudencia en apoyo de su postura, funda en derecho, ofrece prueba y hace reserva de caso federal.

III.- Que, con fecha 15/11/19, la parte actora contesta el traslado conferido y consiente la citación como tercero de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP); la cual fue admitida con fecha 28/11/19.

IV.- Que, con fecha 2/9/20, se presenta el Fisco Nacional- Administración Federal de Ingresos Públicos- Dirección General Impositiva, contesta la citación como tercero, solicitando su rechazo, con expresa imposición de costas.

En tal sentido, luego de una negativa general, tras sintetizar la pretensión de la actora y de narrar los hechos que dieron origen a la presente causa, manifiesta que no se encuentran configurados los requisitos previstos por el artículo 322, del CPCCN.

Advierte, que en el caso de autos el supuesto daño sería un hecho que ya acaeció -esto es, el detrimento dinerario que le produce el descuento del impuesto en sus remuneraciones-, por lo que afirma que no existe un daño potencial que prevenir.

Sostiene, que el actor no efectúa una crítica fundada de la normativa cuya constitucionalidad impugna, sino que se limita a manifestar una mera discrepancia que resulta insuficiente para justificar el planteo intentado.

Recuerda, que los ingresos percibidos por el Fisco tienen por finalidad sufragar los gastos generales de la Nación, de los cuales depende el funcionamiento de sus instituciones y el bienestar de todos los habitantes.

A su turno, efectúa consideraciones en torno a la regla de “solve et repete”, y en ese contexto señala que el actor debió optar por la



acción de repetición prevista en el art. 81, de la Ley 11.683, presentando el debido reclamo, el cual –en caso de no prosperar– lo hubiera habilitado a ocurrir a sede judicial.

Respecto del fondo del asunto, refiere que el plexo normativo cuestionado por el accionante se enmarca dentro del principio de reserva de ley o principio de legalidad que rige en materia tributaria conforme los artículos 4 y 17, de la Carta Magna.

Señala, que la Administración –en tal materia– se encuentra inexorablemente sujeta al principio de reserva de ley y su actuación debe tener soporte en disposiciones expresas que garanticen la legalidad de sus actos. En consecuencia, considera improcedente la intención de la actora de obtener una exención no prevista en la normativa, en atención a la vulneración del principio de legalidad que esto ocasionaría.

Por su parte, hace hincapié en la no afectación del derecho de propiedad y del principio de igualdad ante las cargas públicas, en tanto señala que todos los contribuyentes que se encuentran en una situación de ingresos similar, tienen el mismo tratamiento fiscal, sin menoscabo de su patrimonio.

Al respecto, realiza manifestaciones en torno a las pautas establecidas en el acuerdo conciliatorio homologado el 21 de diciembre de 2018, en el marco de las actuaciones “Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/EN - Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento”; precisando, que allí expresamente se previó que quienes se hubieran desempeñado como empleados o funcionarios del –entre otros– Ministerio Público Fiscal y hubieran gozado de la exención del impuesto a las ganancias y, sin solución de continuidad, hubiesen o fueren posteriormente designados para un cargo de Magistrado luego del 31 de diciembre de 2016, mantendrían la exención hasta el importe bruto de las retribuciones correspondientes al último mes de ejercicio de la función precedente.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 9

Agrega, que el actor no ha aportado prueba alguna que demuestre el grado de afectación que supuestamente padece, limitándose únicamente a alegarlo.

Pone de resalto, que las exenciones tributarias no constituyen un derecho adquirido y duran el tiempo que subsistan las razones que llevaron a crearlas; para así destacar que si en el año 2016 el Congreso de la Nación entendió que los funcionarios judiciales debían contribuir con el impuesto a las ganancias, no existe motivo alguno que permita apartarse de la norma, más aún cuando el actor no ha logrado demostrar que élla resulte inconstitucional.

En tal sentido, señala que el accionante concursó para su puesto actual de Fiscal por una decisión personal y voluntaria que causa efectos jurídicos, que conoció y asumió al dejar su función anterior y convertirse en Fiscal bajo el régimen legal aplicable en el período concreto.

Asimismo, destaca que el accionante tuvo pleno conocimiento de que su remuneración se encontraría gravada con el impuesto a las ganancias, en tanto le fue expresamente indicado y consultada su opinión en la sesión en la que participó -antes de su nombramiento- ante el Senado de la Nación.

En consecuencia, afirma que no puede resultar excluido de su obligación de asumir las cargas que le impone el sistema tributario, en tanto su exclusión violaría principios de igualdad ante la ley y de proporcionalidad de las cargas públicas que expresamente establece la Constitución Nacional (artículos 4 y 16), con todos aquellos contribuyentes que se encuentren en su misma situación fiscal.

Finalmente, concluye que de hacerse lugar a la presente acción, se estaría afectando gravemente la división de poderes establecida



en la Constitución Nacional, con la gravedad institucional que ello acarrearía ante eventuales y generalizados fallos judiciales que admitan el temperamento propiciado por la parte actora.

Por último, cita jurisprudencia en apoyo de su postura, funda en derecho, ofrece prueba y hace reserva de caso federal.

V.- Que, el 19/11/20, se recibió la causa a prueba, y con fecha 7/9/21, se colocaron los autos en los términos de lo dispuesto en el artículo 482, del CPCCN.

En ese estado, habiendo presentado su alegato la parte actora, la Procuración General de la Nación y la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva, y habiendo dictaminado el señor Fiscal Federal, pasaron los autos a dictar sentencia.

Considerando:

I.- Que, como principio, y con carácter previo al análisis de las pretensiones introducidas respecto al fondo de la cuestión, estimo oportuno dejar sentado que conforme reiterada y uniforme jurisprudencia del Alto Tribunal, el sentenciante no está obligado a seguir y dar tratamiento a todas y cada una de las argumentaciones que se le presentan, ni a examinar la totalidad de las probanzas aportadas a la causa, sino a abordar aquellas cuestiones y analizar los elementos arrimados que resulten relevantes y conducentes para dirimir el conflicto y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos 258 :304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

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.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 9

II.- Que, sentado lo expuesto, y a los fines de clarificar mi exposición, debo comenzar por recordar que el aquí actor interpuso la presente acción declarativa de inconstitucionalidad, con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad del inciso a), del artículo 5, de la Ley 27.346, por el cual se sustituyó al artículo 79, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o 1997) incorporando al gravamen a las rentas derivadas “Del desempeño de cargos públicos nacionales [...] 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”.

III.- Que, sintetizada de este modo la pretensión, corresponde expedirse en primer término con relación a las manifestaciones realizadas por la demandada y el tercero citado en autos, por las cuales solicitan el rechazo de la acción incoada, con fundamento en que en los autos caratulados como “Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional y otros c/EN-Consejo de la Magistratura y otros s/Proceso de conocimiento” (Causa N° 63646/17), en trámite por ante el Juzgado N° 2, del Fuero -e iniciada como causa colectiva-, se arribó a un acuerdo conciliatorio -suscripto por los titulares de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional, el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, el Consejo de la Magistratura de la Nación, el Ministerio Público de la Defensa de la Nación y el Ministerio Público Fiscal de la Nación- que fue homologado judicialmente y que derivó -en cuanto aquí interesa- en el dictado de la Resolución PGN N° 16/19, por medio de la cual se aprobó el “Protocolo de Procedimiento para la Retención del Impuesto a las Ganancias sobre las Remuneraciones de los magistrados, funcionarios y empleados del Ministerio Público Fiscal nombrados a partir del año 2017”.

En este punto, debe ponerse de resalto que en el marco de dicha causa se requirió que se despeje la incertidumbre provocada por la



mención contenida en el artículo 5, de la Ley 27.346, que sustituyó el inciso a), del artículo 79, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997) y se declare que el concepto de nombramiento utilizado en la disposición legal debe ser entendido como “ingreso al Poder Judicial de la Nación”, tomándose como fecha del mismo el correspondiente a las designaciones que hubieran recibido para desempeñarse en dicho Poder y, respecto de quienes hubieran participado de concursos sin pertenecer al Poder Judicial o al Ministerio Público, desde la fecha de presentación de los postulantes.

De este modo, si bien es cierto que -como se dijo- en dicha causa colectiva se arribó a un acuerdo conciliatorio, no puede perderse de vista que a diferencia de lo que ocurre en estos actuados, allí no se cuestionó la constitucionalidad de la norma citada.

En efecto, cabe poner de resalto que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 27/11/18, emitió pronunciamiento en el marco del expediente N° 63646/17/2/1, “Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/EN – Consejo de la Magistratura y otros s/Inc. de medida cautelar”, aclarando que la decisión se vinculada exclusivamente a la validez de la medida cautelar que había limitado los efectos de una ley cuya constitucionalidad no había sido cuestionada (v. Considerando 7°).

Dicha expresión fue reiterada en el Considerando 13°, donde afirmó que “[...] la vigente Ley 27.346, sancionada tras una amplia discusión de los poderes del Estado y cuya constitucionalidad -como se dijo- no ha sido cuestionada, resulta plenamente aplicable a los beneficiarios de la medida cautelar que por medio del presente se revoca [...], sin que ello implique adelantar opinión sobre el fondo del asunto debatido”.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 9

De este modo, surge claro que los objetos de ambas causas no resultan idénticos, por lo que debe concluirse que lo alegado por la demandada y el tercero citado, debe ser desestimado.

Máxime, si se tiene en consideración lo sostenido por los señores Ministros Rosenkrantz y Highton de Nolasco, en el Considerando 15º, del precedente mencionado, quienes pusieron de resalto que si bien compartían los fundamentos de la mayoría, en el sentido de que “[...] la misión del juez es aplicar el derecho objetivo con independencia del planteo de las partes, máxime cuando se trata de obligaciones tributarias, cuya naturaleza es de derecho público no disponible (Fallos 292:398). Y siendo ello así, los magistrados honrados con un cargo que impone tan alta misión deben ser los primeros ciudadanos llamados a cumplir la ley acabadamente” (conf. Considerando 14º), aclararon que ello no debe “[...] implicar ni negar en modo alguno el derecho del que gozan los magistrados –al igual que todo ciudadano– de plantear ante la justicia sus agravios respecto de lo que consideren ser sus derechos, incluyendo la facultad de cuestionar la validez o el alcance de las normas o actos que estimen contrarios a ellos”. Tal como fuera reconocido por la Corte en consolidada jurisprudencia, “[...] sin que el ejercicio de esa facultad constitucional pueda significar menoscabo alguno a la integridad con la que desempeñan su magistratura”.

Así, toda vez que en autos el doctor José Luis Agüero Iturbe ha cuestionado la constitucionalidad del inciso a), del artículo 5, de la Ley 27.346, por el cual se sustituyó al artículo 79, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o 1997), por considerar que dicha norma afecta –por un lado– la garantía de intangibilidad de las remuneraciones, prevista en los artículos 110 y 120, de la Constitución Nacional, y –por el otro– vulnera los principios de igualdad y generalidad, consagrados en el artículo 16, de la



Carta Magna, así como el principio de igual remuneración por igual tarea, establecido en su artículo 14 bis, debe concluirse que la acción intentada resulta procedente.

Una solución contraria, a la luz de lo antes expuesto, importaría cercenar el derecho que le asiste a todo ciudadano de acceder a la justicia, en resguardo de los derechos que entiende conculcados.

Al respecto, corresponde señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación -en reciente jurisprudencia- ha sostenido que dicho instituto importa la posibilidad de ocurrir ante algún órgano jurisdiccional y obtener de ellos sentencia útil relativa al alcance de los derechos de los litigantes y requiere, por sobre todas las cosas, que no se prive a nadie arbitrariamente de la adecuada y oportuna tutela de los derechos que pudieren eventualmente asistirle sino por medio de un proceso -o procedimiento- conducido en legal forma y que concluya con el dictado de una sentencia -o decisión- fundada (CSJN, Fallos 346:84, del 28/2/23).

IV.- Que, arribada a la conclusión que antecede, cabe expedirse ahora en lo atinente a la vía elegida.

Al respecto, recuérdese que mientras en la acción declarativa de certeza el objeto es hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, en la acción declarativa de inconstitucionalidad su objeto se encuentra estrictamente vinculado a que una norma sea declarada inconstitucional (conf. Excma. Cámara del Fuero, Sala II, in re "Ruiz Héctor Lucio c /EN-SE-Resol 1281/06 y otro s/Proceso de conocimiento", del 24/04/12, con cita de Bianchi, Alberto B., "La acción declarativa de inconstitucionalidad", en Cassagne, Juan Carlos -Dir.-, Tratado General de Derecho Administrativo, T. II, Buenos Aires, 2º Ed., La Ley 2011, p. 767).





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 9

Asimismo, debe ponerse de resalto que si bien en principio no era considerada como un caso contencioso, siendo rechazada su procedencia al ver en élla un proceso hipotético o conjetural; con posterioridad, la Corte Suprema de Justicia de la Nación comenzó a admitir acciones como la intentada, revelando una notable evolución de la acción declarativa.

De lo expuesto, puede advertirse que de la inexistencia en el orden nacional de las acciones declarativas de inconstitucionalidad (conf. CSJN, Fallos 256:386), se fue abonando el camino hacia su admisión (CSJN, Fallos 307:1379; 310:142, entre otros) en pronunciamientos a partir de los cuales el Alto Tribunal delineó una nueva forma de acción declarativa que el Código Procesal de la Nación no contempla en forma expresa; y si bien continúa vigente la exigencia de los requisitos propios de un caso judicial, en la medida en que la cuestión no tenga un carácter simplemente consultivo, sino que responda a un caso y busque precaver los efectos de un acto al que se le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional, la acción declarativa, regulada en el artículo 322, del CPCCN, constituye un medio apto para intentar evitar los eventuales perjuicios que se denuncian y que se generarían como resultado de la aplicación de una norma tachada de inconstitucional (conf. Excma. Cámara del Fuero, Sala II, in re "Ruiz Héctor Lucio c/EN-SE-Resol 1281 /06 y otro s/Proceso de conocimiento", ya citado).

V.- Que, en tal contexto, en lo que respecta a la incertidumbre a la que hace referencia el artículo 322, del CPCCN, debo señalar que élla debe recaer sobre una relación jurídica o en los sujetos que la involucran, dado que no puede ser motivo de una acción o de una sentencia meramente declarativa, la verificación de la existencia de un hecho, aunque el mismo sea jurídicamente relevante.

De este modo, como en el caso la acción tiende a buscar certeza en cuanto a la violación o no, directa o indirectamente, de un



derecho reconocido en la Constitución Nacional, y en definitiva, cuando la acción meramente declarativa lo es de inconstitucionalidad, la incertidumbre radica en si la decisión adoptada es acorde a los preceptos del citado cuerpo normativo.

Esto, es lo que configura la situación de incertidumbre que requiere el artículo 322, del CPCCN.

En idéntico sentido, la Excma. Cámara del Fuero sostuvo que la acción declarativa de inconstitucionalidad tiene su propia lógica y no puede ser asimilada a un trámite común, aun cuando encuentre su cauce en un proceso de conocimiento; ya que en tales supuestos el estado de incertidumbre se genera entre el momento en que se dicta el acto considerado inconstitucional (antes de ello no hay “causa” o “caso” judicial, dado que no puede haber controversia alguna, sino meras especulaciones) y el momento en que el mismo comienza a cumplirse, donde la incertidumbre se torna lesión (conf. Sala II, in re “Ruiz Héctor Lucio c/EN-SE-Resol 1281/06 y otro s/Proceso de conocimiento”, ya citado).

En mérito de ello, entiendo que la acción es admisible, toda vez que en autos se persigue –como ya fuera expuesto– la declaración de inconstitucionalidad del inciso a), del artículo 5, de la Ley 27.346, por el cual se sustituyó al artículo 79, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o 1997).

VI.- Que, abocándome ahora al tratamiento de la inconstitucionalidad planteada, debe recordarse que para la procedencia de un planteo como el peticionado, resulta necesario que se efectúe un sólido desarrollo argumental y fundamentos suficientes para que pueda ser atendido.

De este modo, debe contener no sólo el aserto de que la norma impugnada causa un agravio, sino también la demostración de éste en el caso concreto, ya que la impugnación sobre la cual se sostiene





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 9

que la normativa atacada afecta garantías constitucionales, no resulta suficiente para ejercer la más delicada de las funciones que fueron encomendadas a un tribunal de justicia –que debe ser considerada como la última ratio del orden jurídico y ejercerse sólo cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable, o bien cuando se trate de una objeción palmaria (CSJN, Fallos 327:1899; 326:4727; Fallos: 288:325; 298:511; 302:457; 312:122; 316:2624; 324:920; 327:2551; 329:5567; 331:2068; 333:447, entre muchos otros).

De este modo, se ha dicho 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 (CSJN, Fallos 315:924); o si no se ha realizado un desarrollo claro y suficiente sobre el alcance de tales cláusulas constitucionales y su conexión circunstanciada con los hechos materia del caso, todo lo que obsta a la declaración de invalidez de la norma (en sentido concordante, doctrina de Fallos 251:121,307:2080; 317:1076, entre muchos otros).

A ello se debe agregar, que conforme fuera sostenido por el Alto Tribunal, la declaración de inconstitucionalidad sólo será procedente cuando no exista la posibilidad de una solución adecuada del juicio por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa (CSJN, “Mill de Pereyra”, Fallos 324:3219; “Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c /Ejército Argentino s/Daños y perjuicios”, Fallos 335:2333 y “Biosystems SA c/EN-M° Salud - Hospital Posadas s/Contrato administrativo”, B. 674. XLVII).

Por su parte, cabe también mencionarse –como lo recuerda el señor Fiscal Federal– que en atención a la naturaleza de las disposiciones legales objetadas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que no compete a los tribunales considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público, y decidir si uno es más conveniente que otro; ello, por cuanto sólo le



corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (CSJN, Fallos 223:233).

De este modo, debe indicarse que salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades del Congreso Nacional para crear impuestos o contribuciones son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerza es irrevisable por cualquier otro poder (CSJN, Fallos 314:1293, considerando 5º, y sus citas), en tanto constituyen -por aplicación del principio de separación de poderes y de legalidad- un ámbito reservado al único departamento que de conformidad con la Constitución, se encuentra habilitado para ejercer tales facultades (CSJN, Fallos 155:290; 182:411; 294:152 y muchos otros).

VII.- Que, en este contexto, recuérdese que uno de los principales argumentos esbozados por el actor a efectos de sustentar el planteo de inconstitucionalidad incoado, se vincula con la presunta vulneración del principio de igualdad previsto en el artículo 16, de la Carta Magna, así como al principio de igual remuneración por igual tarea, contenido en su artículo 14 bis.

En este punto, cabe referenciar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en inveterada jurisprudencia, ha sostenido que en materia de igualdad, el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se le aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que le componen y observar si se excluye a alguien que debería integrarla y recibir igual atención jurídica (CSJN, Fallos 338:1455).

Asimismo, debe también señalarse que el Máximo Tribunal ha dicho que la garantía de igualdad ante la ley radica en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias (CSJN, Fallos 16:118; 95:327; 117:22; 124:122; 126:280; 137





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 9

:105; 138:313; 151:359; 182:355; 199:268; 270:374; 286:97; 300:1084, entre muchos otros).

Ello, no impide que el legislador contemple de manera distinta situaciones que considere diferentes, en la medida que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas (CSJN, Fallos 115:111; 123:106; 127:167; 182:398; 236:168; 273:228; 295:455; 306:1560; 318:1256).

Agréguese, que en materia impositiva el Máximo Tribunal ha predicado que el principio de igualdad no sólo exige la creación de categorías tributarias razonables (CSJN, Fallos 150:189; 160:247) sino que también veda, en términos generales, la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas (CSJN, Fallos 149:417; 154:337; 156:352; 184:592; 195:270; 209:431; 210:322; 234:568). En efecto, desde el punto de vista constitucional, hacer prevalecer el principio de igualdad supone reconocer que en ciertas circunstancias, puede ser tan injusto imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación, como también gravar en distinta forma a quienes tienen iguales medios (CSJN, Fallos 342:411; 343:1688).

Por este motivo, el Tribunal Címero ha establecido que aquella garantía no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración. En cambio, lo que estatuye ese principio es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas (CSJN, Fallos 115: 111; 132: 402 y 337:1464).

Tal hostilidad, se presenta a todas luces en el presente caso, en la medida que se advierte que por identidad de tareas y



responsabilidades, se descuenta el impuesto a las ganancias a ciertos sujetos por una mera cuestión temporal, como lo es haber sido designado en un cargo con posterioridad al año 2017.

Sobre este punto, vale aquí resaltar que aunque el acierto o conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que quepa pronunciarse al Poder Judicial, las leyes son susceptibles de reproche con base constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una manifiesta iniquidad (CSJN, Fallos 310:2845; 311:394; 312:435, entre otros).

Al respecto, cabe poner de resalto que el Máximo Tribunal entendió que la garantía del artículo 16, de la Constitución Nacional, entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación (CSJN, Fallos 340:1480, con cita de Fallos 182:355; 236:168; 264:185; 301:1185, entre muchos otros); precisando que el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con este principio de igualdad. Ello, no sólo bajo la condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también -y en lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser; esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales (CSJN, Fallos 200:424).

VIII.- Que, en este marco de referencia, y como fuera precedentemente adelanto, a criterio del suscripto se observa que lo previsto en el artículo 79, inciso a), segundo párrafo, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con la modificación realizada por el artículo 1, punto 5, de la Ley 27.346) genera una distinción que vulnera el principio antes mencionado, en la medida que establece un trato diferenciado -en lo





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 9

que respecta a este caso- entre los magistrados que integran la Procuración General de la Nación, con único fundamento en la fecha en que fueron designados en el cargo respectivo.

Al respecto, y como lo señala el accionante, la norma citada permite distinguir -en los hechos- tres categorías de jueces y fiscales, integradas por aquéllos amparados por la Acordada N° 20/96, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, beneficiados con la intangibilidad de sus remuneraciones; jueces no sujetos al pago del tributo por el legislador (magistrados que ascendieron a magistrados de otra instancia) y jueces grabados por el impuesto a las ganancias de cuarta categoría, por haber sido designados luego del 1/1/17.

Sobre ello, se evidencia que aquellos que integran este último grupo, ven reducidos sus ingresos por el sólo hecho de haber sido designados con posterioridad a la fecha mencionada, pese a que detentan el mismo cargo y poseen idénticas responsabilidades que los otros que forman parte de los restantes, y que no ven reducidos sus haberes por aplicación del impuesto a las ganancias.

En este punto, vale aquí recordar que en un caso donde se ha planteado la vulneración del principio de igual remuneración por igual tarea, el Máximo Tribunal -luego de recordar que dicho principio constitucional es entendido como aquel opuesto a situaciones que implican discriminaciones arbitrarias, como serían las basadas en razones de sexo, religión o raza- aseveró que no se advertía que los distintos salarios que corresponden a los magistrados del Ministerio Público de la Defensa -defensores públicos ante los tribunales federales y ante los jueces y cámaras de apelaciones- sean contrarios a la garantía reconocida en el artículo 14 bis, de la Constitución Nacional, porque se trata de situaciones diferentes que no pueden ser valoradas como irrazonables o



arbitrarias; máxime, cuando la diferente categorización que el legislador otorgó a ambos cargos también se advierte en los requisitos exigidos para acceder a cada uno de ellos (CSJN, Fallos 335:410).

Esto último, reviste trascendental importancia en el caso de autos, en la medida que los requisitos exigidos para quienes integran los grupos precedentemente mencionados, han sido los mismos; sin embargo, quienes fueron designados a partir del 1/1/17, ven reducidos sus haberes por aplicación de la distinción realizada por la Ley 27.346.

Asimismo, debe también ponderarse que en un precedente con ribetes análogos al citado anteriormente -en el que se cuestionaba la remuneración de jueces de distinta categoría- si bien se concluyó que no todos los jueces deben percibir igual remuneración -en la medida que unos eran equiparados a jueces de cámara y otros eran jueces de primera instancia-, se ha precisado que todos los jueces, cualquiera sea la instancia en la que desarrollen sus funciones, cumplen similares tareas, en tanto todos ejercen el poder jurisdiccional que es propio de la magistratura judicial; esto es, juzgar los casos que le son sometidos a su conocimiento y, en general, ejercer las atribuciones que correspondan a su cargo (CSJN, Fallos 329:304).

Dichas similares tareas, es lo que brinda fundamento al cuestionamiento hecho en autos, en la medida que pese a que todos los magistrados cumplen el mismo rol -con independencia de la categoría en la que se encuentren- sólo aquellos designados a partir del año 2017 se ven alcanzados por la norma cuestionada, con la consecuente afectación de sus haberes y la consiguiente vulneración del principio en estudio.

Sobre ello, el Máximo Tribunal ha sostenido que para la existencia de lesión a la igualdad genéricamente considerada, el trato no igualitario debe emanar del texto mismo de la norma y no de la interpretación que pueda haberle otorgado la autoridad encargada de aplicarla (CSJN, Fallos 330:717, con cita de 295:658 y otros); agregando,





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 9

que para que el principio constitucional de igual remuneración por igual tarea no se vea afectado, es necesario que las variaciones no importen una disminución de haberes (arg. CSJN, Fallos 329:304).

Así, toda vez que la norma aquí cuestionada genera un trato diferenciado para quienes se encuentran en idénticas circunstancias, e importa una disminución de los haberes entre aquellos que se encuentran en una misma categoría, no resulta forzoso concluir que corresponde declarar la inconstitucionalidad de la distinción contenida artículo 79, inciso a), segundo párrafo, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con la modificación realizada por el artículo 1, punto 5, de la Ley 27.346).

IX.- Que, no resulta óbice la decisión adoptada lo afirmado por el Ministerio Público Fiscal de la Nación, en el sentido de que el actor, al no haber cuestionado la Resolución N° 16/19, de la Procuración General de la Nación, consintió la interpretación dada a la ley.

Ello así, en tanto en autos se ha reprochado la constitucionalidad de la reforma que fuera realizada por la Ley 27.346, que incluyó en el tributo -como fuera expuesto, y en cuanto aquí interesa a los magistrados cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017.

De este modo, es claro que en los presentes actuados el doctor Agüero Iturbe cuestionó la desigualdad planteada en el pago del impuesto a las ganancias, pero no la reglamentación realizada por la Resolución N° 16/19; que, en todo caso, confirma la existencia de diferentes grupos dentro de la misma categoría, en tanto en su artículo 3; se dispone que las retenciones sobre las remuneraciones judiciales serán efectuadas exclusivamente respecto de los sujetos alcanzados:

- Magistrados designados con anterioridad al año 2017, con prescindencia de la fecha en la que hubieran tomado posesión del cargo: remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.



- Magistrados designados con anterioridad a 2017, que fueran nombrados con posterioridad en otros cargos de la misma naturaleza sin solución de continuidad: remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.

- Magistrados designados a partir del año 2017: remuneraciones incluidas en la aplicación del impuesto.

X.- Que, por último, estimo necesario poner de resalto que por el presente pronunciamiento no se juzga la validez del impuesto -y más específicamente, si los magistrados deben o no tributarlo- sino que lo que aquí se cuestiona es la arbitraria aplicación realizada, en tanto encuentra sustento únicamente en la fecha en que fueron designados aquellos sujetos alcanzados por la norma.

Al respecto, vale aquí señalar que con anterioridad, el suscripto ya se ha expedido sobre un tema sustancialmente análogo, en el marco de las causas N° 41316/03, "Casals José Luis y otros c/EN-CSJN- Consejo de la Magistratura (art. 110 CN) s/Empleo Público" y N° 8999 /04, "Saenz Ricardo Oscar y otros c/EN-M° Justicia - Ley 24946-Art 110 CN s/Empleo Público".

En dichas causas, se sostuvo que el artículo 14 bis, de la Constitución Nacional, al asegurar igual remuneración por igual tarea, no permite que un magistrado perciba menos que los otros en igual condición, por el sólo hecho de haber sido designado con posterioridad, pues todos ellos desempeñan "igual tarea" al cumplir similares funciones. Si percibieran remuneraciones diferentes según la época de su nombramiento, se lesionaría dicha igualdad (CSJN, Fallos 313:1371), ya que no hay una razón objetiva que permita efectuar dicha discriminación (CJSN, Fallos 329:2890).

Asimismo, vale aquí destacar que en la misma línea de razonamiento se expidió la Procuración General de la Nación, en el marco





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL 9

de la causa caratulada como "Aparicio, Ana Beatriz y otros c/Estado Nacional - CSJN - Consejo de la Magistratura - art. 110 Constitución Nacional s/Empleo Público", Dictamen S.C, A, 1095, L. XLIV, de fecha 29 /12/11, oportunidad en la que sostuvo -con cita del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Fallos 313:1371)- que no era posible que los jueces de la Nación, por el hecho de haber sido designados en épocas distintas, o de haber efectuado reclamos disímiles, perciban remuneraciones significativamente diferentes, porque ello lesionaría la garantía de igualdad.

Por ello, en mérito de todo lo expuesto y oído al señor Fiscal Federal,

Fallo:

I.- Haciendo lugar a la demanda incoada por el doctor José Luis Agüero Iturbe, declarando la inconstitucionalidad de la modificación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, realizada por el artículo 1, punto 5, de la Ley 27.346.

II.- Respecto a las costas, corresponde que éllas sean impuestas en el orden causado, atento la naturaleza de la cuestión controvertida (artículo 68, segundo párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese a las partes, al tercero citado y al señor Fiscal Federal y, oportunamente, archívese.

PABLO G. CAYSSIALS

Juez Federal

NOTA: En la misma fecha se cumple con las notificaciones ordenadas.
Conste.

EDGARDO TOBÍAS ACUÑA

Secretario Federal

