

En la Ciudad de Buenos Aires, a veintisiete días del mes de junio de 2006, se reúnen en acuerdo el presidente del Tribunal Superior de Justicia, juez Julio B. J. Maier, y los señores jueces miembros de él, José Osvaldo Casás, Ana María Conde, Alicia Ruiz y Luis Francisco Lozano, para

CONSIDERAR:

La nota enviada por el Sr. Juez del Tribunal Superior de Justicia, don José O. Casás, que obra en el expediente administrativo n° 135/2006.

FUNDAMENTOS

Los Sres. jueces Alicia E.C. Ruiz y Julio B. J. Maier, dijeron:

Entendemos que, en las actuales circunstancias, no existen razones que tornen necesaria la modificación de los criterios aplicados actualmente, según lo dispuso la acordada n° 9 del año 2000, cuyos fundamentos siguen incólumes en este momento, más allá de cualquier opinión personal sobre el particular. Cabe destacar que, para obrar de este modo, el TSJ siguió las pautas fijadas y las prácticas establecidas por la Corte Suprema de Justicia —intérprete máximo de las leyes federales— en la materia, pautas y prácticas no modificadas hasta el día de la fecha, y también seguidas, con los mismos fundamentos, por los tribunales superiores o las cortes supremas de las provincias argentinas.

Los Sres. jueces Ana María Conde y Luis Francisco Lozano, dijeron:

1. Mediante nota del 9 de junio de 2006, el Dr. José O. Casas, dejó sentada su opinión acerca del modo en que deberían ser considerados los rubros que integran la remuneración de los agentes de este Tribunal a los fines de aplicar los deberes que pesan sobre los agentes de retención del impuesto a las ganancias.

Actualmente, los dependientes de este Tribunal no sufren retención, puesto que la sumatoria de los haberes sobre los que deben hacerse, por aplicación de los criterios que inspiran la acordada 56/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación adoptados, a su vez, por la Acordada n° 9/2000 del Tribunal, no superan en ningún caso el mínimo establecido a ese fin.

Señala el Juez Casás que la AFIP ha exhibido en actos de funcionarios de jerarquía inferior al Director de la DGI, concretamente la comunicación del 1° de marzo de 2006 dirigida por la Jefa de la Administración General de Ingresos Públicos de la Agencia Santa Rosa, Provincia de La Pampa, al Sr. Presidente del Superior Tribunal de Justicia de dicha provincia, un criterio concordante con el que sustenta el Juez Casás, aunque admitiendo que no son susceptibles de retención aquellas remuneraciones iguales o superiores a las de un “juez regional letrado”, no obstante que dicho juez parece ostentar un rango remuneratorio inferior a los de secretarios de primera y segunda instancia.

2. Este Tribunal dispuso por Acordada N° 9/2000 recoger los criterios de la Acordada 56/96 citada más arriba, según quedó expresado en su considerando tercero. Hasta la fecha, no existe, acerca del punto que levanta la nota sub examine, doctrina sentada en una causa judicial por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Consecuentemente, no encontró el Tribunal mejor guía, para el cumplimiento de las obligaciones

que sobre él pesan como empleador, que los conceptos sobre cuya base fundó la Corte Suprema su propia conducta como pagador de salarios.

En los considerandos de la Acordada 56/96 puede leerse 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)”. Dicho artículo, que en el actual texto ordenado de la ley tiene asignado el número 99, y fuera citado por el Dr. José Casás en su nota de fecha 18 de Abril de 2006, dispone:

“Deróganse todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales -generales, especiales o estatutarias, excepto las de la ley del impuesto a las ganancias-, 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, cualquiera fuere la denominación asignada”.

Con posterioridad al dictado de la Acordada 56/96, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 1344/98, reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, cuyo artículo 165, en lo pertinente, dispuso:

“Los importes retributivos a que se refiere el artículo 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 rango, con organismos pertenecientes a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, Nacionales, Provinciales o Municipales, centralizados, descentralizados o autárquicos, entidades financieras oficiales, empresas del Estado y las estatales

prestatarias de servicios públicos, no se consideran comprendidos en las deducciones a que alude el inciso e) del artículo 82 de la ley [...].”

No existe pronunciamiento expreso de la Corte Suprema de Justicia de la Nación acerca de los efectos jurídicos de la reglamentación introducida por el referido decreto. Empero, puede verse un criterio en la circunstancia de que no determinó variación de la Acordada 56/96. Condice dicho temperamento —que, como dije, tuvo presente el texto del art. 99 de la ley—, con una interpretación de los textos mencionados con arreglo a la cual dicho artículo 99 no tiene el propósito de modificar el hecho imponible de la ley de Impuesto a las Ganancias sino el tratamiento de las remuneraciones de un sector de la administración pública nacional a cuyo respecto estaban vigentes normas de jerarquía diversa, pero susceptibles de ser alcanzadas por una ley del Congreso. En efecto, establece el texto del artículo que quedan derogadas las “exenciones o deducciones de la materia imponible” dispuestos por ley nacional, decreto o norma de inferior jerarquía, “excepto las de la ley de impuesto a las ganancias”, esto es, que no varía el tratamiento que proviene del art. 82 inc. e) de la ley de la ley de Impuesto a las Ganancias, fuente de la Acordada n° 56, sino que deja sin efecto situaciones emergentes de leyes y decretos nacionales, presumiblemente, en el caso de estos últimos, aquellos que ejercen competencias delegadas y, quizás, los reglamentarios, no otros, puesto que tan ajeno es al Congreso avanzar sobre las competencias del Poder Ejecutivo como a este último hacerlo sobre las del primero. El significado de este texto queda marcado por el artículo establecido a continuación del 99, que establece:

“Art. 100: Aclárase que los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios sociales y/o vales de combustibles, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso,

pago de gastos de educación del grupo familiar u otros conceptos similares, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, aun cuando los mismos no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Nacional Integrado de Jubilaciones y Pensiones o regímenes provinciales o municipales análogos. Exclúyese de las disposiciones del párrafo anterior a la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo y al otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización en la medida que los mismos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa.”

No existe paralelo entre los artículos 99 y 100 transcriptos, ni lo sugiere la denominación “otras disposiciones” bajo la cual los agrupa el título VII de la Ley de Impuesto a las Ganancias, lo que lleva a la convicción de que sus soluciones difieren: mientras en el sector privado se establece una regla interpretativa acerca del hecho imponible, en el sector público se deja sin efecto el tratamiento dado a algunos rubros percibidos por los agentes de la administración pública nacional. A su turno, el art. 1 de la ley 24.686 dispuso, en su artículo 1º, que

“Lo dispuesto en el 1er artículo incorporado a continuación de la Ley 20.628, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, por el punto 7 del artículo 1º de la ley 24.475 [actual artículo 99], no será de aplicación respecto del Poder Legislativo, correspondiendo a los Presidentes de ambas Cámaras resolver en cada caso acerca de su naturaleza”.

Esta disposición, dictada en un contexto al que el Poder Ejecutivo Nacional había incorporado el decreto reglamentario 1344/98, viene a reafirmar la limitación del artículo 99 al ámbito del Poder Ejecutivo de la

Nación, así como despeja la naturaleza de dicho artículo, cuyo carácter es definitivamente el de una pauta de liquidación de las remuneraciones de los dependientes de dicho poder, no así los del Poder Legislativo ni los del Poder Judicial del mismo estado. Vista de otro modo, introduciría una excepción difícilmente conciliable con la igualdad ante las cargas fiscales.

En tales condiciones, y en la medida en que no sobrevenga un pronunciamiento relativo al punto, no encontramos justificado modificar una resolución cuyo cumplimiento no ha merecido observaciones del Fisco Nacional, no obstante lo obvio que es para la AFIP el criterio del Tribunal, ya que éste no se traduce en diferencias de cantidad sólo perceptibles a condición de practicar un escrutinio de las liquidaciones sino que redundando en un temperamento del que se deduce inequívocamente la aplicación del criterio de la Corte federal, o uno similar. Huelga decir que, hasta donde nos es dable conocer, tampoco ha objetado la AFIP a la propia Corte Suprema.

3. Quienes suscribimos este voto estamos convencidos de que los agentes del Poder Judicial, nacional o local, incluidos los jueces, son ciudadanos que deben someterse a la ley en iguales condiciones a todos los habitantes de la República. No dejamos de observar, empero, que las remuneraciones de dichos agentes, en ese carácter, han sido establecidas en condiciones de no pesar sobre ellas carga fiscal en concepto de ganancias. Así fue cuando la Acordada 1/99 dispuso el pago de un "suplemento de equiparación salarial" para mantener indemnes las remuneraciones del personal del Tribunal al tiempo en que éste practicaba las retenciones, con carácter previo a que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictara la Acordada 56/96. Cuando varió el temperamento, con la Acordada 9/2000 a cuyo contenido nos referimos más arriba, ese suplemento fue dejado sin efecto, lo que equivale a haber

mantenido el resultado global de los ingresos efectivos de los agentes. Dicho de otro modo, el tratamiento fiscal ha sido siempre parte de la retribución de los servicios que prestamos. Ese beneficio no ha sido entonces tanto para estos agentes sino, en última instancia, para el contribuyente de la Ciudad. Ello es así, puesto que mientras la carga de solventar mayores sueldos, que hicieran posible un igual o similar salario de bolsillo, pesaría sobre el erario de la Ciudad, los fondos retenidos o abonados en concepto de impuesto a las ganancias irían al Tesoro de la Nación, del cual sólo retornarían tarde, y en la sumamente escasa proporción de la coparticipación federal que, como es sabido, para la Ciudad es casi nula. En otras palabras, retener el impuesto iría, si la Corte Suprema de Justicia de la Nación hipotéticamente lo estimare corresponder, a sobrecargar más al contribuyente local, a menos que supusiéramos que es posible disminuir unilateralmente el ingreso real resultante del tratamiento que estos salarios han tenido desde la Acordada 9/2000, y en el resto del país inveteradamente. Esto último constituiría, sin lugar a dudas, una poda injustificada, especialmente cuando la modificación de sentido contrario dispuesta por dicha acordada llevó, como dijimos, a suprimir parte de lo abonado. Recomponer el salario, en cambio, redundaría previsiblemente en una mayor presión tributaria.

Vale destacar que el criterio de retener indiscriminadamente sobre todos los rubros que componen el ingreso de los dependientes del Tribunal que ganan igual o más que un juez de primera instancia –criterio que surgiría de la nota examinada- implica alterar radicalmente las proporciones que guardan las distintas categorías en que revistan quienes prestan su servicio en esta jurisdicción. Ello implica una opción de política salarial muy grave: consentir una pérdida relativa inexplicable para el segmento afectado, o compensar esa pérdida potenciando las

remuneraciones de dicho segmento hasta ponerlas nominalmente por encima de las de quienes mantendrían el beneficio fiscal con arreglo a lo que sería la opinión de la AFIP. Ambas alternativas parecen inadmisibles.

Ello sentado, debemos señalar que nuestro deber hacia el Fisco nacional es el de cualquier empleador, cumplir la ley. El que debemos observar hacia el pueblo de Buenos Aires es cuidar sus intereses; y debemos hacerlo con las modalidades que nos permiten las guías jurídicas disponibles, equilibrando los roles a que nos referimos más arriba. No nos incumbe, en cambio, obrar en miras a la mayor percepción de la renta nacional, tarea a cargo de la AFIP. En el descargo de esa misión, pesa sobre la AFIP como carga cimera la de obrar en el interés de la ley, interés no coincidente con el de maximizar la recaudación nacional, aunque sea ésta una finalidad pública, sino con la consagración equilibrada a ejecutar la voluntad de la Constitución y de la ley, en ese orden.

4. Por todo lo expuesto, votamos por mantener vigente la acordada 9/2000.

El Juez José Osvaldo Casás, dijo:

1. Como consecuencia de la sanción de la ley nº 24.475, por el art. 1º se procedió a modificar la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986). Ello así, por el inciso 7, se resolvió: *Incorpórase a continuación del artículo 99, en el Título VII: Otras Disposiciones, los siguientes artículos, estableciéndose por el primero de ellos:*

Art.: Deróganse todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales

—generales, especiales o estatutarias, excepto la 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 de la citada ley, 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 (sic – el destacado ha sido añadido).

A tenor de la disposición antedicha —que no hace sino reproducir un precepto equivalente al contenido ya en el art. 2º de la ley nº 23.260 del año 1985, y no derogado, esto es conforme a un texto legal reiterado mediante dos sucesivas sanciones legislativas, operadas por las leyes nº 23.260 y nº 24.475—, conceptos tales como *dedicación especial o funcional*, o *responsabilidad jerárquica o funcional*, han estado ininterrumpidamente gravados a nivel legal expreso desde el año 1985.

2. La Ley de Impuesto a las Ganancias en su art. 39 (t.o. 1997 y sus modificaciones) establece que: *La percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma en que disponga la Dirección.* Por su parte, el decreto nº 618/1997, por su art. 7º, reconoce dentro de las facultades de reglamentación de la Administración Federal, la de impartir normas generales obligatorias, las que podrán versar, entre otras cosas, sobre la creación, actuación, supresión e inscripción de agentes de retención, percepción e información. Con tal sustento ha instituido como retenedores a los empleadores públicos y privados.

Ello así, el Tribunal está obligado a actuar como agente de retención al pagar los haberes de sus funcionarios y empleados, en cuanto su monto lo justifique, con las únicas excepciones que surgen de la Acordada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación n° 20/96 (*Fallos*: 319:24), concebida a partir de la interpretación del art. 110 de la Ley Fundamental —que podrá compartirse, o no, como ocurre en mi caso— sobre el alcance de la garantía institucional de intangibilidad de la retribución de los magistrados judiciales. Valga añadir que tal temperamento fue ratificado: por un lado, por el Dictamen n° 48, emitido por el Procurador General del Tesoro de la Nación, doctor Rodolfo Alejandro Díaz, el 26 de marzo de 1998 y publicado en el Boletín Oficial el 21 de octubre del mismo año; y, por el otro, recientemente, por la mayoría del Alto Tribunal en la causa G.196, Libro XXXV: “*Gutierrez, Oscar Eduardo c/ ANSeS*”, sentencia del 11 de abril de 2006.

3. Cabe recordar que por la Acordada n° 20/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al declarar la inaplicabilidad del art. 1° de la ley n° 24.631, en cuanto derogaba las exenciones contempladas en el art. 20, incs. p y r, de la ley n° 20.628 de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986), también dispensó del pago del gravamen, además de a los magistrados judiciales, a los *funcionarios judiciales nacionales y provinciales que, dentro de los respectivos presupuestos, tengan asignados sueldos iguales o superiores a los jueces de primera instancia*, así como a los haberes jubilatorios y a las pensiones que correspondieran por las funciones cuyas remuneraciones estuvieran exentas por los conceptos que aquí interesan.

Así entonces, sobre la base de tal criterio, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha venido a interpretar que la exoneración del Impuesto a las Ganancias se circunscribe a los magistrados judiciales y a los funcionarios de igual poder del Estado, cuya retribución fuera igual o superior a la de un juez de primera instancia.

El criterio que se consigna en el párrafo anterior es el que inspira el informe del Departamento de Asesoría Legal A de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de fecha 14 de agosto de 2002, conformado por la Dirección de Asesoría Legal el día 15 de agosto de 2002 (actuación n° 1229/02 - nota 1384), y la determinación impositiva practicada al Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro — hoy recurrida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en el expediente n° 25.652-I, registrado bajo la carátula: “*Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro s/ recurso de apelación*”, con radicación en la Sala D, vocalía de la 12ª nominación—.

Por otro lado, y en cuanto al desdoblamiento de los haberes, en nota cursada al Presidente del Superior Tribunal de Justicia de La Pampa, la Jefa de la Administración Federal de Ingresos Públicos, Agencia Santa Rosa, afirmó que: a) los funcionarios judiciales (Secretarios de primera y segunda instancia) de la Provincia, sólo tienen sus haberes exentos en la medida en que sus remuneraciones resulten iguales o superiores a las de un “Juez Regional Letrado” de tal jurisdicción local; y b) conforme a la ley del tributo y a su decreto reglamentario, los importes abonados en concepto de: “Compensación Jerárquica”, “Adicional General”, “Bonificación por Antigüedad” proporcional al *ítem* referido y “Dedicación Exclusiva”, no resultan deducibles en la determinación de la ganancia neta sujeta a impuesto.

4. Desde otra perspectiva, en mi concepto, y más allá de la Alta Investidura del Órgano Supremo y cabeza del Poder Judicial Federal encargado de interpretar en última instancia la Constitución y las normas federales, nada añade a la cuestión que se somete a debate su Acordada n° 56/96 (*Fallos*: 319:963). Ello, por cuanto, con la misma imprecisión terminológica que se observa en la ley respecto de los conceptos referidos como “deducciones” o “exenciones”, pretende mantener

subsistentes en el ámbito judicial como “reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función”, a rubros tales como los instituidos por tal estrado —variados suplementos salariales (compensación jerárquica, dedicación funcional y bonificación por antigüedad proporcional a dichos rubros)—, según resolución del 30 de abril de 1987, en el expediente n° 413/86, lo que importa tanto como tener por no escritas, para el ámbito del Poder Judicial, las prescripciones sancionadas sobre este punto por las leyes n°s 23.260 y 24.475.

Es que, el reintegro de los mayores gastos derivados del cumplimiento de la función, por los conceptos de los que hace mérito la Corte Suprema de Justicia de la Nación, deben compadecerse con otras disposiciones de la ley del Impuesto, como la del art. 79, *in fine*, en tanto allí se dispone respecto de las ganancias derivadas del trabajo personal, que también serán consideradas ganancias de dicha categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas, en cuanto excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados, sin que ello pueda quedar librado a la discrecionalidad, en su ámbito, de los Poderes Ejecutivo o Judicial.

Tal conclusión no es más que una derivación necesaria del multiseccular *principio de reserva de ley en materia tributaria*, conforme al cual todos los elementos configuradores del deber de contribuir, como de sus exoneraciones o minoraciones, deben ser la expresión de la voluntad del órgano que se constituye en el máximo depositario de la representación popular (Congreso, Parlamento, Asamblea Nacional, Cortes, etc., según los distintos sistemas políticos).

Ello así, pues entre los principios generales que predominan en el régimen representativo y republicano de Gobierno no existe ninguno más esencial a su naturaleza que la facultad atribuida a los representantes del

pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado o la prerrogativa para dispensar de éstas. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad. Todas las constituciones se ajustan a este régimen, entregando a los Congresos o Legislaturas este atributo privativo pues, en todo Estado soberano, el Poder Legislativo es el depositario de la mayor suma del poder, siendo, a su vez, el representante más inmediato de la soberanía. Por dicha razón, nuestro Máximo Tribunal, de forma inveterada, ha establecido que resultan inválidos aquellos actos de otros poderes en materia de atribuciones que la Constitución Nacional reserva, con carácter exclusivo, al Congreso y, en consecuencia, no es posible validar idéntica actitud de intromisión, ni siquiera por parte del Poder Judicial, respecto de las facultades privativas y excluyentes del Poder Legislativo.

5. De todos modos, es mi parecer que, correlativamente con la retención del Impuesto a las Ganancias que propongo para los agentes con retribución inferior a la de un juez de primera instancia de esta jurisdicción, y en la medida en que sus haberes no puedan enjugarse con las deducciones personales que en cada caso correspondan (*v. gr.* cargas de familia, deducción especial de cuarta categoría, mínimo no imponible, etc.), deberá reimplantarse un “Suplemento de Equiparación Salarial” sobre situaciones estándar para cada una de las categorías escalafonarias alcanzadas, tendiente a lograr una correspondencia en el nivel de las retribuciones de los funcionarios y agentes del Tribunal, con quienes prestan cometidos equivalentes en la Justicia Nacional y Federal —en igual ámbito territorial—, por la incidencia del gravamen, facilitando, de tal modo, la postergada transferencia de la justicia ordinaria nacional al ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como lo propicia el propio art. 129 de la Constitución Nacional .

En síntesis, propongo que se practiquen las retenciones del Impuesto a las Ganancias sobre la base del criterio que ha exteriorizado la Administración Federal de Ingresos Públicos ante las justicias provinciales de Río Negro y de la Pampa y que, por intermedio de la Dirección General de Administración, se efectúen los cálculos pertinentes para determinar el monto de los distintos "Suplementos de Equiparación Salarial", sobre las bases prefijadas y tomando en cuenta una familia tipo con cónyuge y dos hijos.

Así lo voto.

Por todo ello, por mayoría,

ACUERDAN:

1. **Mandar** archivar la nota remitida por el Sr. Juez José Osvaldo Casás (expediente nº 135/2006).
2. **Regístrese** y cúmplase.

Firmado: **Julio B. J. Maier** (Presidente), **José O. Casás** (Vicepresidente), **Ana María Conde** (Jueza), **Luis Francisco Lozano** (Juez), **Alicia E. C. Ruiz** (Jueza).

ACORDADA N° 7/2006