

TRABAJO FINAL DE GRADO

ABOGACIA



**“EXENCIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS COMO FORMA DE
GARANTIZAR LA INDEPENDENCIA DEL PODER JUDICIAL”**

ANTONELA LILIANA GIACOMINO

LEGAJO ABG08853

2018

INDICE

RESUMEN	5
ABSTRACT.....	6
INTRODUCCIÓN	7
CAPITULO 1.....	11
ASPECTOS GENERALES	11
Introducción	11
1. Poder Judicial.....	11
1. 1 Estructura, Composición y Organización.....	11
1. 2 Atribuciones	15
1. 3 Independencia e Imparcialidad del Poder Judicial.....	16
2. Derecho Tributario	19
2. 1 Concepto.....	19
2. 2 Concepto jurídico de tributo y clasificación.....	19
2. 3 Impuestos. Concepto. Clasificación	21
3. Derecho Tributario Constitucional.....	23
3. 1 Concepto.....	23
3. 2 Potestad de eximir. Concepto. Clasificación.....	24
4. 3 Principios tributarios constitucionales	25
CAPITULO 2.....	27
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN PUGNA	27
Introducción	27

2. 1 El principio de igualdad	27
2.1.1 Introducción histórica	27
2.1.2 La igualdad ante la ley	29
2.1.3 La igualdad como base del tributo	30
2.1.4 El principio de igualdad en los tratados internacionales	32
2.2 Principio de intangibilidad de las remuneraciones	34
2.2.1 Introducción histórica	34
2.2.2 La intangibilidad y el pago del impuesto a las ganancias	36
Conclusiones parciales	37
CAPITULO 3	39
IMPUESTO A LAS GANANCIAS LEY 20.628. LEY MODIFICATORIA 27.346	39
Introducción	39
3.1 Análisis a la ley 20.628 y ley modificatoria 27.346	39
3.1. 2 Ganancias de la cuarta categoría. Análisis del art 79. Inc a)	40
3.1.3 El costo del estado por la exención de los jueces al pago del tributo	44
3. 2 Análisis de la afectación al principio de igualdad y generalidad.	45
Conclusiones parciales	46
CAPÍTULO 4	48
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINARIO	48
Introducción	48
4. 1 CSJN, Fisco Nacional c/Rodolfo Medina, Fallos: 176:73 (1936).	48
4.2 CSJN, Bonorino Perú c/Estado Nacional, Fallos: 307:2174 (1985).	51

4. 3 CSJN, Acordada N° 20/96. Remuneración de los jueces. Exención del impuesto a las ganancias. (1996).	52
4. 4 CSJN, “Mill de Pereyra, Rita Aurora; Otero, Raúl Ramón y Pisarello, Ángel Celso c/ Estado de la Provincia de Corrientes s/ demanda contenciosa administrativa”, Fallos: 324:3219 (2001).	53
4. 5 CSJN, “Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial s/ acción de ejecución”, Fallos: 329:385. (2006)	54
4. 6 CSJN, Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ ANSeS, Fallos: 329:1092 (2006).....	55
4. 7 CSJN, “Asociación de magistrados y funcionarios de la Justicia Nacional c/ en -Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento”, Fallos: 341:1717 (2018).....	56
4. 8 CSJN, “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” Fallos: 342:411 (2019).	58
Conclusiones parciales	59
CONCLUSIONES FINALES.....	61

RESUMEN

Los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación, de las provincias y del Ministerio Público de la Nación estuvieron exentos del pago al impuesto a las ganancias desde tiempos inmemorables. Luego del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados “Asociación de magistrados y funcionarios de la Justicia Nacional c/ en -Consejo de la Magistratura y otros s/ procesos de conocimiento”, los jueces incorporados a partir del 1° de enero de 2017 tendrán la obligación de pagar el impuesto a las ganancias, como lo hacen los nuevos jueces y el resto de los ciudadanos.

El objetivo que se persigue en este Trabajo Final de Grado es analizar la constitucionalidad de la exención de los miembros del Poder Judicial para tributar ganancias, por lo que comprenderá el análisis de la legislación, jurisprudencia y su evolución respecto del Impuesto a las Ganancias y el Poder Judicial. Se expondrán las distintas posiciones doctrinarias y se analizará la ley 27.346 modificatoria de la ley 20.628, en la cual se muestra un avance sobre esta situación de inequidad.

Palabras claves: Impuesto a las ganancias, exención, Poder Judicial, Principio de Igualdad, Principio de Intangibilidad de las Remuneraciones.

ABSTRACT

The magistrates, officials and employees of the National Judiciary Branch, of the provinces and the National Public Ministry have been exempted from paying Income Taxes since time immemorial. After the National Supreme Court ruling in the proceedings entitled “Asociación de magistrados y funcionarios de la Justicia Nacional c/ en -Consejo de la Magistratura y otros s/ procesos de conocimiento” every judge designated after January 1st, 2017 will now have the obligation of paying Income Taxes, as new magistrates and the rest of the citizens do.

The objective this Final Course Work pursues is to analyze the constitutionality of the exemption of Income Taxes for members of the Judiciary Branch. It will include the analysis of the legislation, jurisprudence and their evolution regarding the Income Tax and the Judiciary Branch. Different doctrines will be presented and the law 27.346 (which modifies law 20.628) will be analyzed. These laws show an improvement in this situation of inequity.

Key words: Income Tax, exemption, Judiciary Branch, Equality Principle, Intangibility of Retributions’ Principle.

INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo Final de Grado se refiere al tema de la “*Exención del Impuesto a las Ganancias como forma de garantizar la Independencia del Poder Judicial*”. Este impuesto se creó en 1933, por ese entonces denominado “Impuesto a los Réditos”, fue fundado por cuestiones “excepcionales” y se preveía que su aplicación iba a ser temporal, no establecía ninguna excepción a su contribución hacia los miembros del Poder Judicial.

Estimo de vital importancia el objeto del presente trabajo en la actualidad, debido a que la exención de tributar ganancias de los miembros del Poder Judicial se considera en nuestros días un “privilegio”, ya que no es viable sostener el hartado argumento de que “este afecte la imparcialidad de la justicia”. Al mismo tiempo, genera malestar e indignación entre los mismos ciudadanos que no se sienten en igualdad de condiciones en relación con los magistrados que deberían representar los intereses del pueblo.

El primer antecedente sobre el tema fue en el año 1936 cuando la Corte Suprema de Justicia de la Nación fija su posición en la causa "Fisco Nacional c/Medina"¹ declarando la inconstitucionalidad del impuesto a los réditos y alega que exonerar a los miembros del Poder Judicial no resulta violatorio al principio de igualdad (art. 16 de la CN). Posteriormente, en marzo de 1996 el Congreso modifica la ley 20.628² de impuesto a las ganancias mediante la ley 24.631³, derogando la exención del tributo a los jueces fijada en el artículo 20, inc. p). En ese contexto la Corte Suprema dictó la acordada 20/96⁴ declarando la inaplicabilidad del art 1 de la ley 24.631 en cuanto deroga las exenciones contempladas en el art 20 incs. p) y r), y sostiene que la intangibilidad de los sueldos, disposición constitucional que se encuentra en el art 110

¹ CSJN, Fisco Nacional c/Rodolfo Medina, Fallos: 176:73 (1936).

² Ley N. ° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973).

³ Ley N. ° 24.631 (1996) Modificatoria de Ley N. ° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973).

⁴ CSJN, Acordada N. ° 20/96. Remuneración de los jueces. Exención del impuesto a las ganancias. (1996).

de la Constitución Nacional⁵, no es un privilegio personal de los jueces, sino una garantía establecida en la Constitución Nacional para asegurar la independencia del poder judicial.

En diciembre de 2016 se modificó nuevamente la ley 20.628⁶, a través de la ley 27.346⁷, tratando de equilibrar y dar una solución a esta inequidad en el sistema impositivo de nuestro país. Una de estas modificaciones fue al capítulo IV art 79 inc a) el cual dispone que 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 tributarán ganancias si su nombramiento ocurre a partir del 2017. Si bien esta última reforma fue un avance muy positivo, la interpretación de la norma fue muy restringida y el cambio es insignificante.

El art 110 de la CN ⁸ sienta el Principio de Intangibilidad del sueldo de los jueces y el art 16 de la CN ⁹ sienta el principio de igualdad el cual establece que la igualdad será la base del impuesto y de las cargas públicas. Como vemos en este caso tenemos dos principios en pugna, *la Corte Suprema de Justicia en el fallo "Fisco Nacional c/Medina"* ¹⁰(cita) alega que el tributo a las ganancias afecta el principio de intangibilidad y que no viola el principio de igualdad ya que tal privilegio no fue creado para proteger personas, sino para dar consistencia a las instituciones.

El problema de investigación que se procura responder es:

⁵ Art 110 Constitución Nacional: Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones.

⁶ Ley N. ° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973).

⁷ Ley N. ° 27.346 (2016) Modificatoria de Ley N. ° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973).

⁸ Art 110 Constitución Nacional: Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones.

⁹ Artículo 16 Constitución Nacional: La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

¹⁰ CSJN, Fisco Nacional c/Rodolfo Medina, Fallos: 176:73 (1936).

¿Es constitucional la exención de tributar ganancias de los miembros del Poder Judicial?

Como hipótesis de este trabajo se considera inconstitucional la exención de tributar ganancias de los miembros del Poder Judicial. Tal realidad se considera un privilegio para con los jueces al provocar una inequidad en nuestro sistema impositivo y al ser violatorio del principio de igualdad como base del impuesto (art 16 CN). El art 110¹¹ de la CN, pretende, al tratar de asegurar el principio de intangibilidad de los jueces, que el sueldo de estos no se vea afectado a presiones económicas de los órganos políticos. Lejos está el considerar que al gravar el sueldo de los jueces con un impuesto que afrontan los demás habitantes, éste afecte a la independencia del Poder Judicial.

El objetivo que se persigue en esta investigación es analizar la constitucionalidad de la exención de los miembros del Poder Judicial para tributar ganancias. Se tratará el tema desde distintas aristas, examinando la legislación y sus modificatorias más relevantes, estudiando la jurisprudencia y las acordadas del máximo tribunal, describiendo las distintas posturas doctrinarias al respecto, tratando de dar una posible solución a la interpretación de estos dos principios que están en colisión, el principio de igualdad (art 16 CN) con el principio de intangibilidad (art 110 CN).

El desarrollo de este Trabajo Final de Grado comprenderá 3 fases, la primera abarca los capítulos I, II y III. La misma hace referencia a las características del Poder Judicial, nociones básicas del derecho tributario y se analizará la legislación Argentina y su evolución respecto del Impuesto a las Ganancias y el Poder Judicial; se investigará con profundidad las distintas

¹¹ Art 110 Constitución Nacional: Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones.

reformas de la ley 20.628¹², la más importante y final ya que instala una solución a esta interpretación es la ley modificatoria 27.346¹³. La segunda fase comprenderá el capítulo IV y hace referencia al análisis jurisprudencial y doctrinario, en el mismo se procederá a realizar un análisis jurisprudencial. En la última fase se elaborarán las conclusiones teniendo en cuenta el desarrollo del problema y las características.

En síntesis, este trabajo final de grado comprenderá el análisis de la legislación, jurisprudencia y su evolución respecto del Impuesto a las Ganancias y el Poder Judicial. Se expondrán las distintas posiciones doctrinarias y se analizará la ley 27.346¹⁴ modificatoria de la ley 20.628¹⁵ en la cual se muestra un avance sobre esta situación de inequidad.

¹² Ley N. ° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973).

¹³ Ley N. ° 27.346 (2016) Modificatoria de Ley N. ° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973).

¹⁴ Ley N. ° 27.346 (2016) Modificatoria de Ley N. ° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973).

¹⁵ Ley N. ° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973).

CAPITULO 1

ASPECTOS GENERALES

Introducción

En este primer capítulo introductorio se expondrán las nociones generales que resultan indispensables para comprender el análisis a distintos principios y leyes que se realizará en los capítulos siguientes. Como punto de partida comenzaremos con el Poder Judicial su estructura, composición y organización, sus atribuciones y se analizarán los principios constitucionales de independencia e imparcialidad del poder judicial. Al comenzar a hablar de impuestos es necesario comprender las nociones básicas de Derecho Tributario, concepto, clasificación, diferencia con otros tributos. Como colofón de este capítulo haremos hincapié sobre el concepto de Derecho Tributario Constitucional y un análisis a los principios tributarios claves de esta rama del derecho directamente vinculada a nuestro problema de investigación.

1. Poder Judicial

1. 1 Estructura, Composición y Organización

El art. 108¹⁶ de nuestra Carta Magna, establece la estructura del Poder Judicial, el cual estará conformado por “una Corte Suprema de Justicia de la Nación y por los demás tribunales inferiores que el congreso estableciere”. Estos órganos, más el Consejo de la Magistratura y el Jurado de Enjuiciamiento ejercen la función jurisdiccional. “La instalación del Poder Judicial tuvo como antecedentes inmediatos el art. 93 del proyecto de Alberdi, el art. 110 de la Constitución de 1826 y el art. III, Secc. 1, clausula 1 de la Constitución de los Estados Unidos”. (Quiroga Lavié, 1997, p. 661).

- *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

¹⁶ Artículo 108 Constitución Nacional: El Poder Judicial de la Nación será ejercido por una Corte Suprema de Justicia, y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Nación.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación es el más alto tribunal de la República Argentina. Órgano máximo dentro de uno de los tres poderes del Estado y su misión consiste, entre otras, en asegurar la supremacía de la Constitución, ser su intérprete final, custodiar los derechos y garantías en ella enunciados y participar en el gobierno de la República. Por ser la Argentina un estado federal, existen en el país tribunales nacionales y tribunales provinciales (art. 5 de la Constitución Nacional).¹⁷

La reforma de 1994 modificó sus facultades al crear el Consejo de la Magistratura y el Jurado de Enjuiciamiento. En referencia al Consejo de la Magistratura la asamblea constituyente tuvo dos objetivos principales, el primero, revertir la tendencia que había concentrado en la Corte Suprema la totalidad de los poderes de administración de la judicatura, alternado la genuina función como tribunal de justicia, y el otro, sanear el régimen de designaciones, mediante concursos públicos de los aspirantes a jueces inferiores de la corte. (Sagúes, 2007).

Con respecto a su integración, haciendo una breve reseña histórica a sus modificaciones la Constitución Nacional de 1853 en su art 91 dispone que la Corte Suprema de Justicia estaría compuesta por 9 jueces y dos fiscales. Luego, la reforma de 1860 deroga el art 81 y deja lo referente a la cantidad de jueces en manos del Congreso. La ley 27¹⁸ en 1862 fija una composición de 5 jueces. En 1960 la ley 15.271 ¹⁹aumentó la cantidad de jueces a 7. La ley 16.895²⁰ de 1966 redujo nuevamente su número a 5. En 1990, durante el gobierno de Menem

¹⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación. *El Tribunal*. Recuperado de <https://www.csjn.gov.ar/institucional/historia-de-la-corte-suprema/el-tribunal>

¹⁸ Ley N. ° 27. Organización de la Justicia Nacional (1862).

¹⁹ Ley N. ° 15.271. Justicia Nacional. Corte Suprema De Justicia (1960).

²⁰ Ley N. ° 16.895. Poder Judicial de la Nación. Corte Suprema De Justicia De La Nación (1966).

con la ley 23.774²¹, se volvió a subir el número a 9 más un procurador. Como última modificación se encuentra la ley 26.183²² que establece en su art. 2 el número 5 jueces.

El art. 111 de la Constitución²³ establece las condiciones para ser miembro de la corte:

a) ser abogado de la nación con ocho años de ejercicio b) edad mínima de 30 años c) tener las calidades requeridas para ser senador. Haciendo referencia a la autoridad el art. 112 de la Constitución ²⁴ habla de la figura del presidente de la Corte, se entiende que es uno de sus miembros, pero nada dice quien lo designa. El Reglamento para la Justicia Nacional en su art.79²⁵ fija el nombramiento y la duración, en cual establece que será elegido por mayoría absoluta de votos de los miembros del Tribunal con una duración de tres años y será reemplazado por los demás miembros según orden de antigüedad.

La remoción de los miembros de la Corte es a través del juicio político, las causales serán: mal desempeño o delito en el ejercicio de sus funciones, o por crímenes comunes.

- ***Tribunales Inferiores***

Los jueces de los tribunales inferiores son nombrados en base a una propuesta vinculante en terna del Consejo de la Magistratura, con acuerdo del Senado en sesión pública²⁶. Su cargo

²¹ Ley N. ° 23.374. Corte Suprema de Justicia de la Nación (1990).

²² Ley N. ° 26.183. Corte Suprema de Justicia de la Nación (2006).

²³ Artículo 111 Constitución Nacional: Ninguno podrá ser miembro de la Corte Suprema de Justicia, sin ser abogado de la Nación con ocho años de ejercicio, y tener las calidades requeridas para ser senador.

²⁴ Artículo 112 Constitución Nacional: En la primera instalación de la Corte Suprema, los individuos nombrados prestarán juramento en manos del Presidente de la Nación, de desempeñar sus obligaciones, administrando justicia bien y legalmente, y en conformidad a lo que prescribe la Constitución. En lo sucesivo lo prestarán ante el presidente de la misma Corte.

²⁵ Artículo 79 Reglamento para la Justicia Nacional: El Presidente de la Corte Suprema será elegido por mayoría absoluta de votos de los ministros del Tribunal. Durará tres años en el ejercicio de sus funciones y será reemplazado sucesivamente por los demás ministros por orden de antigüedad. Si el presidente de la Corte Suprema se hiciera cargo del Poder Ejecutivo de la Nación con arreglo a la ley de acefalía, el plazo fijado en el párrafo precedente se prolongará hasta su cesación en el desempeño de la Presidencia de la Nación.

²⁶ CN Art 99 inc. 4: 4. Nombra los magistrados de la Corte Suprema con acuerdo del Senado por dos tercios de sus miembros presentes, en sesión pública, convocada al efecto.

Nombra los demás jueces de los tribunales federales inferiores en base a una propuesta vinculante en terna del Consejo de la Magistratura, con acuerdo del Senado, en sesión pública, en la que se tendrá en cuenta la idoneidad de los candidatos.

es vitalicio “mientras dure su buena conducta”, serán removidos por las causales del art.53 de la Constitución Nacional por un Jurado de Enjuiciamiento.

En virtud del doble orden judicial, la Constitución se encarga de fijar los casos en que debe intervenir el Poder Judicial de la Nación por oposición a la regla general de que las provincias conservan todo el poder no delegado (art. 121). (Quiroga Lavié & Benedetti, 2009, p. 1248).

- ***Consejo de la Magistratura***

El Consejo de la Magistratura es un órgano permanente del Poder Judicial de la Nación, incorporado a la Carta Magna mediante la reforma constitucional realizada en el año 1994, y se encuentra regulado por la Ley 24.937 (t.o. por Decreto 816/1999), norma esta última que fue reformada parcialmente por la Ley 26.080 (t.o. por Decreto 207/2006).²⁷ La Constitución Nacional en el art.114 establece sus atribuciones:

El Consejo de la Magistratura, regulado por una ley especial sancionada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, tendrá a su cargo la selección de los magistrados y la administración del Poder Judicial.

El Consejo será integrado periódicamente de modo que se procure el equilibrio entre la representación de los órganos políticos resultantes de la elección popular, de los jueces de todas las instancias y de los abogados de la matrícula federal. Será integrado, asimismo, por otras personas del ámbito académico y científico, en el número y la forma que indique la ley.

Serán sus atribuciones:

Un nuevo nombramiento, precedido de igual acuerdo, será necesario para mantener en el cargo a cualquiera de esos magistrados, una vez que cumplan la edad de setenta y cinco años. Todos los nombramientos de magistrados cuya edad sea la indicada o mayor se harán por cinco años, y podrán ser repetidos indefinidamente, por el mismo trámite.

²⁷ Consejo de la Magistratura. Poder Judicial de la Nación. Recuperado de <http://www.consejomagistratura.gov.ar/index.php/features/ique-es-el-consejo>

1. *Seleccionar mediante concursos públicos los postulantes a las magistraturas inferiores.*
2. *Emitir propuestas en ternas vinculantes, para el nombramiento de los magistrados de los tribunales inferiores.*
3. *Administrar los recursos y ejecutar el presupuesto que la ley asigne a la administración de justicia.*
4. *Ejercer facultades disciplinarias sobre magistrados.*
5. *Decidir la apertura del procedimiento de remoción de magistrados, en su caso ordenar la suspensión, y formular la acusación correspondiente.*
6. *Dictar los reglamentos relacionados con la organización judicial y todos aquellos que sean necesarios para asegurar la independencia de los jueces y la eficaz prestación de los servicios de justicia.*²⁸

1. 2 Atribuciones

Las atribuciones del Poder Judicial se encuentran reguladas los arts. del 116 al 119 del Capítulo Segundo, Sección Tercera de la Constitución Nacional.

Artículo 116.- Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.

²⁸ Art 114 Constitución Nacional. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Artículo 117.- En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente.

Artículo 118.- Todos los juicios criminales ordinarios, que no se deriven del derecho de acusación concedido a la Cámara de Diputados se terminarán por jurados, luego que se establezca en la República esta institución. La actuación de estos juicios se hará en la misma provincia donde se hubiere cometido el delito; pero cuando éste se cometa fuera de los límites de la Nación, contra el derecho de gentes, el Congreso determinará por una ley especial el lugar en que haya de seguirse el juicio.

Artículo 119.- La traición contra la Nación consistirá únicamente en tomar las armas contra ella, o en unirse a sus enemigos prestándoles ayuda y socorro. El Congreso fijará por una ley especial la pena de este delito; pero ella no pasará de la persona del delincuente, ni la infamia del reo se transmitirá a sus parientes de cualquier grado.

1. 3 Independencia e Imparcialidad del Poder Judicial

A continuación, realizaré un análisis de estos principios rectores del derecho constitucional, con el objeto de orientar al lector a comprender las nociones básicas de los conceptos de Independencia e Imparcialidad del Poder Judicial.

La garantía constitucional de independencia del Poder Judicial va unida al principio de separación de poderes y es un requisito indispensable para todo Estado de Derecho. Nuestra Constitución en su art 1º recepta la forma republicana de gobierno, esta forma de gobierno se basa sobre el principio de división de poderes en tres órganos: Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial.

El correcto funcionamiento del principio de división de poderes no se basa en la sola partición de los poderes del Estado de forma limitada, sino que el cumplimiento de su finalidad básica radica en consagrar un recíproco freno de atribuciones para evitar el despotismo en beneficio de las libertades. (Cassagne, 2017). Tal como lo estableciera Montesquieu, para prevenir que una rama del poder se convirtiera en suprema, y para inducirlas a cooperar, los sistemas de gobierno emplean la separación de poderes y crean típicamente un sistema de “*checks and balances*” (controles y contrapesos), o conocido por nuestro derecho constitucional como “sistema de pesos y contrapesos”. Este término proviene del constitucionalismo anglosajón, “Checks and balances” se refiere a varias reglas de procedimiento, que permiten a una de las ramas limitar a otra, por ejemplo, mediante el veto que el Presidente tiene sobre la legislación aprobada por el Congreso, o el poder del Congreso de alterar la composición y jurisdicción de los tribunales. Cada país que emplee la separación de poderes debe tener su propio mecanismo de “*checks and balances*”. Cuanto más se aproxime un país al sistema presidencial, más controles existirán entre las distintas ramas del poder, y más iguales serán en sus poderes relativos.

Con esta misma línea de pensamiento el Profesor Cassagne expresa que “la finalidad de la división de poderes es limitar y distribuir razonablemente el poder, acotando su actuar, logrando un equilibrio entre estos, pero manteniendo su independencia, esto se logra con el sistema de frenos y contrapesos”. Con ese propósito, se establece que un legislador no puede integrar o depender del órgano ejecutivo; que los ministros del Poder Ejecutivo no pueden desempeñarse simultáneamente como legisladores; que los jueces permanecen en sus cargos hasta tanto dure su buen desempeño; y que el presidente de la Nación, en ningún caso, ejerce funciones judiciales. (Loñ y Morello, 2003).

El art 109 de la Constitución Nacional prohíbe al poder ejecutivo ejercer funciones judiciales, resguardando así la competencia jurisdiccional del Poder Judicial y el art 110 de la Constitución Nacional establece dos mecanismos para preservar la independencia: la inamovilidad de los jueces y la intangibilidad de sus remuneraciones.

La garantía de inamovilidad de los jueces se refiere a la permanencia de los jueces y magistrados en sus cargos mientras dure su buena conducta, si esto no fuere así, podrán ser removidos siguiendo los procedimientos constitucionales como el de juicio político para miembros de la Corte Suprema de Justicia y jurados de enjuiciamiento para los demás jueces de tribunales inferiores. Esta garantía tiene sus fuentes en la Constitución de 1826 (art. 115), en el proyecto de Alberdi (art. 94) y también la Constitución de los Estados Unidos (art. 111, Secc. 1) (Quiroga Lavié, 1997).

La otra garantía, es la intangibilidad de sus remuneraciones que significa que el sueldo de los jueces no puede ser afectado a presiones económicas de los órganos políticos. Los antecedentes de esta norma son la Constitución de los Estados Unidos y la Constitución de 1826 (Quiroga Lavié, 1997). Este es uno de los principios que más nos interesa para el análisis de este trabajo final de grado, por lo que ampliaremos este concepto en el capítulo 2.

La independencia y la imparcialidad judicial son conceptos distintos pero imposible de analizarlos separados, la imparcialidad consiste en que el juez deje de lado todos sus prejuicios o consideraciones subjetivas para poder emitir un juicio objetivo en el caso concreto. La imparcialidad del juez es una garantía constitucional que deriva del art 18 de la Constitución Nacional y de los tratados internacionales incorporados con jerarquía constitucional. La Convención Americana Sobre Derechos Humanos en su art 8 inc. 1 establece “*Toda persona*

tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley...”.

2. Derecho Tributario

2. 1 Concepto

Resulta clave a los fines de la comprensión del tributo a las ganancias, el análisis del concepto de tributo, su clasificación y saber diferenciarlo de otros tributos como los impuestos, es por lo que comenzamos ubicándolo al tema en la rama del Derecho Tributario.

El Prof. García Vizcaíno (2016) define al Derecho Tributario como: *“el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan”* (p. 129).

El derecho tributario en cuanto a su contenido se encuentra compuesto por una parte general y una parte especial. Villegas (2001) define estas dos grandes áreas:

Parte general es la parte teóricamente más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo este regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad.

Parte especial contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios. (p. 135).

2. 2 Concepto jurídico de tributo y clasificación

El concepto de tributo es definido como “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley “. (García Vizcaíno, p 37).

Giuliani Fonrouge (1987) citado por Sipsso (2011), define al derecho tributario diciendo que “es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de la potestad tributaria que le asigna la Constitución, que da lugar a relaciones de derecho público”.

“El tributo tiene como fundamento el de obtener recursos para cubrir los gastos de los servicios públicos que el Estado considera que debe cumplir” (Valdés Costa, 1996, p. 15). Con respecto a su clasificación la más distinguida es la tripartita que los agrupa en impuestos, tasas y contribuciones. Esta clasificación fue “adoptada por muchas de nuestras Constituciones provinciales, por el art. 14 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID y por la Ley General Tributaria de España, art. 2,6, entre otros ordenamientos” (Sipsso, 2011, p. 34).

Impuestos: El art. 3 del Modelo de Código Tributario del CIAT lo define como “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo”. Se ampliará este concepto en el siguiente apartado.

Tasas: siguiendo los conceptos del Modelo de Código Tributario del CIAT, el art. 4 define a la tasa como: “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente”. De este concepto podemos destacar como nota característica su *obligatoriedad*, no estaríamos en lo correcto si la caracterizamos como voluntaria.

Contribuciones: Se puede definir como” la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado” (Fonrouge, 1987, p. 259).

2. 3 Impuestos. Concepto. Clasificación

En el apartado anterior definimos al impuesto, siguiendo al Modelo de Código Tributario del CIAT como “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo” (art. 3). García Vizcaíno (2016) lo define como: “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin obligarse a una contraprestación respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación” (p. 42). Villegas (2001) define al tributo como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas por ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p. 72). Con estos conceptos podemos extraer las notas características del impuesto: a) debe ser establecido por ley como el resto de los tributos b) no hay relación directa entre lo que paga el contribuyente con la actividad estatal c) se fundamenta en la capacidad de pago del sujeto pasivo.

En la actualidad hay innumerables clasificaciones de los impuestos, analizaremos las que se agrupan en Ordinarios y Extraordinarios, Reales y Personales y Directos e Indirectos.

Impuestos Ordinarios y Extraordinarios: esta clasificación, actualmente se refiere al carácter de permanencia o transitoriedad del impuesto (Villegas, 2001).

Los que se reproducen todos los años con periodicidad regular, o que rigen hasta su derogación con la característica de haberse establecido con miras a su permanencia, son ordinarios. En cambio, los impuestos que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes

en los gastos públicos, o que tienen previsto un plazo de vigencia, son extraordinarios. (García Vizcaíno, 2016, p 60)

Impuestos Reales y Personales: los primeros no tienen en cuenta la situación especial del contribuyente, consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Por ejemplo, el impuesto a los consumos, impuestos inmobiliarios. (Villegas, 2001). En los impuestos personales se tiene en cuenta la situación especial del contribuyente, valorando todos los elementos que integran su capacidad contributiva. Por ejemplo, el origen de la renta. (Villegas, 2001).

Impuestos Directos e Indirectos: esta clasificación es la que tiene más relevancia para nuestro país debido a la limitación de facultades entre Nación y provincias. Detallaremos brevemente los criterios clasificatorios de García Vizcaíno (2016):

a) Económico de la traslación e incidencia. Conforme a él, son impuestos directos los que no pueden ser trasladados, e impuestos indirectos los que sí son trasladables

b) Administrativo. Propiciado por Foville y Allix, sostiene que son impuestos directos los recaudados conforme a listas o padrones, atento a que gravan periódicamente situaciones con cierta perdurabilidad (p.ej., el impuesto a la renta), en tanto que los impuestos indirectos no pueden ser incluidos en listas, porque gravan actos o situaciones accidentales como los consumos.

c) Exteriorización de capacidad contributiva. Esta posición fue adoptada por Griziotti, quien enseña que los impuestos son directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, considerado como expresión de capacidad contributiva; e indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o la transferencia de riqueza, tomados como presunción de la existencia de capacidad contributiva. Es decir, los impuestos directos gravan

exteriorizaciones inmediatas de riqueza, y los indirectos recaen sobre manifestaciones mediatas de riqueza.

d) Situación estática o dinámica de la riqueza gravada. Este criterio fue seguido por Morselli, quien afirma que los impuestos directos gravan la riqueza por sí misma e independientemente de su uso, al haberse verificado la condición general consistente en su manifestación inmediata (patrimonio, producto o renta de los edificios, etc.), en tanto que los indirectos no gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto se verifiquen algunas de las otras circunstancias que las leyes de impuestos hayan previsto como una manifestación mediata de ella (consumo, inversión patrimonial, sucesión hereditaria, etc.).

e) Pragmático. Elimina toda referencia a la capacidad contributiva, mencionando cuáles son impuestos directos e indirectos. Tal el caso de Cosciani, que define como directos a los adjudicados al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto, y a los indirectos, como los relativos a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción. (p 64-65)

3. Derecho Tributario Constitucional

3.1 Concepto

La génesis y el núcleo duro que da nacimiento a este problema de investigación se ubica en la rama del Derecho Constitucional Tributario, ya que al preguntarnos si es constitucional la exención de tributar de los miembros del poder judicial, entramos en un análisis directamente relacionado con cuestiones de índole constitucional.

Spisso (2001) lo define como:

“El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los

particulares en favor del Estado, impuestos coactivamente, que atañen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”. (p. 1)

3. 2 Potestad de eximir. Concepto. Clasificación

Para poder comprender el concepto de potestad de eximir comenzaremos explicando el concepto de poder tributario, se entiende como la facultad o la posibilidad jurídica del estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. (Fonrouge, 1987, p. 260).

Ahora podemos continuar con la definición de potestad de eximir se concibe como la autoridad para desgravar o eximir una carga tributaria, Fonrouge lo define como una consecuencia inevitable del poder de gravar, es decir, del poder tributario. Los problemas que se presentan tienen atención con los aspectos colaterales de su ejercicio: cuál es la autoridad que puede disponerla, en qué medida y en qué condiciones. (Fonrouge, 1987).

En nuestra Constitución no hay disposición alguna a cerca de la potestad de eximir y sus limitaciones, la Corte Suprema de Justicia en el fallo “Frigorífico Swift de la Plata S.A. c. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez”²⁹ declara: “la facultad de acordar exenciones al régimen impositivo no es omnímoda y debe, por lo contrario, asentarse en razones ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse, con la debida competencia.”

Las exenciones se clasifican en;

- a) según su duración en “*permanentes o transitorias*”;
- b) según si están subordinadas a circunstancias o hechos determinados en “*condicionales o absolutas*”;

²⁹ CSJN, “Frigorífico Swift de la Plata S.A. c. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez”, Fallos: 258:208 (1964).

c) según comprendan todos los impuestos o solamente uno o algunos en “*totales o parciales*”

d) según si son establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas en “*subjetivas u objetivas*”. (Fonrouge, 1987).

4. 3 Principios tributarios constitucionales

Brevemente realizaremos una explicación de los principios tributarios constitucionales.

- *Principio de Legalidad:* Nuestra Constitución garantiza este principio y se encuentra tipificado en el art 19 el cual dice “...*Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*”. Este es un principio esencial para el estado de derecho y las democracias constitucionales, se basa en la frase “*nullum tributum sine lege*”. Implica que no hay tributo sin ley previa, se entiende que debe ser emanada del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa. Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho. (Villegas, 2001, p 191).

- *Principio de Proporcionalidad:* Este principio se encuentra tipificado en el art. 4 de la Constitución Nacional, significa que la fijación de contribuciones deberá ser “proporcional” a la capacidad económica de los contribuyentes.

- *Principio de Igualdad:* Se encuentra regulado en el art 16 de la Constitución Nacional, “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”. Este principio se refiere a la

necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones. (Villegas, 2001). Este principio se desarrollará con profundidad en el capítulo 2.

- *Principio de Generalidad:* Fritz Neumark (como se citó en Spisso, 2011) afirma que el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) -en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc.- sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de la técnica tributaria.

Conclusiones Parciales

En la redacción de este primer capítulo se abordaron los conceptos que surgen de los temas principales como composición del Poder Judicial, principios del Derecho Tributario y del Derecho Tributario Constitucional. Realizando un análisis conjunto respecto a la forma de gobierno, su influencia respecto a la división de poderes y el efecto que produce – particularmente- sobre las atribuciones y garantías de los magistrados.

Habiendo culminado la parte general e introductoria del presente trabajo, en el próximo capítulo se desarrollarán los conceptos de los principios constitucionales en pugna, es decir del conflicto propiamente dicho.

CAPITULO 2

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN PUGNA

Introducción

En este capítulo se realizará un análisis extensivo de los principios constitucionales de igualdad y la intangibilidad de las remuneraciones, comenzaremos con una breve introducción histórica a los fines de ilustrar y de ubicar en este contexto al lector, para luego analizar en profundidad cada principio. Continuaremos con una explicación de los principios constitucionales en pugna y luego hablaremos sobre la ponderación de principios.

2. 1 El principio de igualdad

2.1.1 Introducción histórica

Dos grandes acontecimientos de la historia mundial marcaron el origen del principio de igualdad, estos fueron la “Declaración de Independencia de los Estados Unidos de 1776” y la “Revolución Francesa de 1789”. El 4 de julio de 1776 el congreso de los Estados Unidos adopta en su segundo Congreso Continental la “Declaración de Independencia”, escrita por Thomas Jefferson, esta declaración manifiesta grandes ideas de la Ilustración y los principios de libertad e igualdad reflejados en esta declaración influyeron a la Revolución Francesa la cual proclama su famoso grito de Libertad, Igualdad, Fraternidad.

Las ideas de Rousseau junto con Montesquieu sirvieron de inspiración para la Revolución Francesa, en la que nace el lema “Libertad, fraternidad e igualdad” que mencionamos *ut supra*, principios que estos ya habían publicado en sus obras” El contrato Social” y “Del Espíritu y las Leyes”. La Revolución Francesa de 1789 fue una revolución muy violenta distinta de la Declaración de Independencia de los Estados Unidos, el objetivo de los revolucionarios franceses era terminar con los gobiernos absolutistas monárquicos.

El escritor y filósofo Jean Jacques Rousseau representó el espíritu de los valores de la Revolución Francesa fue uno de los mejores exponentes del principio de igualdad, en su obra “El contrato Social” define la igualdad y la asocia con la libertad, lo expresa de la siguiente manera:

Si se busca en qué consiste el bien máspreciado de todos, que ha de ser objeto de toda legislación, se encontrará que todo se reduce a dos cuestiones principales: la libertad y la igualdad, sin la cual la libertad no puede existir.

Renunciar a la libertad es renunciar a ser hombre, a los derechos y a los deberes de la humanidad.

La verdadera igualdad no reside en el hecho de que la riqueza sea absolutamente la misma para todos, sino que ningún ciudadano sea tan rico como para poder comprar a otro y que no sea tan pobre como para verse forzado a venderse. Esta igualdad, se dice, no puede existir en la práctica. Pero si el abuso es inevitable, ¿quiere eso decir que hemos de renunciar forzosamente a regularlo? Como, precisamente, la fuerza de las cosas tiende siempre a destruir la igualdad, hay que hacer que la fuerza de la legislación tienda siempre a mantenerla.³⁰

El filósofo Jean-Antoine Nicolás Caritat, presentó, en la Asamblea francesa su proyecto de constitución en el que la igualdad era la base de los demás derechos en el marco de un modelo constitucional republicano, en el art 1 definió el principio constitucional de igualdad: “una Constitución republicana que tenga como base la igualdad es la única conforme con la naturaleza, con la razón y la justicia, la única que puede conservar la igualdad de los ciudadanos y la dignidad de la especie humana”. Las constituciones antiguas se inclinaron por una fórmula de “igualdad ante la ley” sin atribuirle la condición de base y fundamento del sistema

³⁰ Rousseau, J. J.: El contrato social, 1762

republicano, lo que realmente se busca lograr es una construcción integral del principio de igualdad, que incluya la protección de la dignidad humana. (Cassagne, 2015).

El principio de igualdad en nuestra constitución se encuentra plasmado en el art 16. Esta cláusula encuentra antecedentes en la Constitución de 1819 (art. 110), de 1826 (art. 160), del Estatuto de 1815 y del Reglamento Provisorio de 1817, así como en el art. 6 de la histórica Declaración de, los Derechos del Hombre y del Ciudadano. (Quiroga Lavié, 1997, p. 97)

El art 16 de nuestra Constitución Nacional establece que todos sus habitantes son iguales ante la ley y la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. En este concepto vemos plasmado las dos formas de considerar la igualdad, 1) como igualdad ante la ley y 2) la igualdad como base del impuesto y las cargas públicas, estos son conceptos distintos pero relacionados entre sí, los cuales los desarrollaremos a continuación.

2.1.2 La igualdad ante la ley

Como primera acepción del principio de igualdad, como igualdad ante ley o igualdad jurídica es el que establece que todos los ciudadanos somos iguales ante la ley. Este principio surge para acabar con toda distinción arbitraria o discriminatoria, con el fin de lograr igualdad de trato ante circunstancias o situaciones iguales de las personas individualmente o grupo de personas. El art 16 de nuestra constitución comienza diciendo, “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza.”, garantizando la igualdad entre los ciudadanos y evitando favoritismo, privilegios o discriminación alguna.

Bidart campos (citado por Ekmekdjian, 2000) distingue entre igualdad jurídica, a la que considera formal, y otra igualdad a la que podríamos llamar fáctica o real. La primera pretende que no se discrimine arbitrariamente en las posibilidades teóricas que tiene cada individuo para

realizarse. La igualdad real, en cambio, requiere una conducta positiva que haga probables y accesibles a cada individuo, aquellas posibilidades teóricas. Por otro lado, para Badeni (2006), “la igualdad jurídica consiste en que la ley debe ser igual para todos los iguales en igualdad de circunstancias, y que no se pueden establecer privilegios que concedan a unos lo que se niega a otros bajo las mismas circunstancias” (p. 482).

La Corte Suprema de nuestro país aplicó por primera vez la garantía de igualdad en el Fallo “Varios puesteros próximos al mercado del Centro c. Empresario del mismo mercado”, al considerar constitucional una ley de 1825, la misma otorgaba una concesión con exclusividad dentro de cierto varios a los empresarios del mercado. (Ekmekdjian, 2000).

2.1.3 La igualdad como base del tributo

La otra forma de considerar la igualdad es como base del tributo y las cargas públicas o igualdad fiscal, es decir, que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica. (Spisso, 2011). Adam Smith enunció este principio en sus máximas sobre la imposición, él afirmaba que los súbditos debían contribuir al estado en proporción a sus respectivas capacidades. (Fonrouge, 1987).

El profesor Ekmekdjian (2000) al analizar el concepto de igualdad fiscal, considera que esta no significa identidad aritmética del monto del tributo para todos los contribuyentes, sino que tomando el concepto acuñado por la Corte Suprema de Justicia igualdad fiscal significa que se debe dar a las personas el mismo tratamiento en las mismas condiciones. (p. 256). Los principios tributarios de generalidad y proporcionalidad están íntimamente relacionados al principio constitucional de igualdad fiscal. El principio de generalidad significa que nadie que tenga la capacidad contributiva prevista en la ley, puede ser eximido de pagar el tributo y el principio de proporcionalidad que deriva del art 4 de nuestra constitución cuando se describe

“proporcionalmente a la población”, se refiere a que cada contribuyente debe pagar en proporción a su capacidad contributiva y el tributo debe ser proporcionado a ella. (Ekmekdjian, 2000).

Las desigualdades de capacidad contributiva permiten la creación de categorías mientras estas no sean arbitrarias, siguiendo a Badeni (2006) estas deben cumplir con ciertas condiciones:

1. La distribución de los contribuyentes en categorías que generan distintos efectos impositivos, debe corresponder a diferencias reales y razonables. Esas diferencias existentes entre los contribuyentes justifican que estos queden sujetos a un diferente tratamiento fiscal siempre que revista razonabilidad. Generalmente, esas diferencias son de carácter económico y están vinculadas con la capacidad productiva, la riqueza, la capacidad de consumo o de ahorro, pero también pueden estar determinadas por razones de índole social, regional, promocional o cultural destinadas a satisfacer el bien común y siempre que no conduzcan a agravar sin justificación racional la situación del contribuyente.

2. La creación de las categorías impositivas no puede estar basada sobre una discriminación arbitraria, hostil o injusta en perjuicio de determinadas personas o grupos sociales.

3. Todos los contribuyentes incorporados a una categoría determinada deben ser objeto del mismo tratamiento fiscal.

4. La contribución impuesta a las personas debe ser proporcional a su capacidad económica o contributiva.

5. El trato diferencial debe ser razonable y traducido en una equitativa igualdad.

6. El trato diferencial a que son sometidos los contribuyentes debe ser general y uniforme. (p. 496)

La Corte Suprema de Justicia en el Fallo “Unanue, Ignacio y otro c. Municipalidad de la Capital s. devolución de pesos”, acepto la posibilidad de distingos siempre que estos distingos no tengan propósitos determinados de hostilización o favorecimiento, no es aceptable que se hagan distinciones impositivas según el color o la raza de las personas. (Villegas, 2001).

2.1.4 El principio de igualdad en los tratados internacionales

Luego de la reforma constitucional de 1994 el principio de igualdad aparece como principio básico en la mayoría de las convenciones internacionales con rango constitucional, plasmadas en el art 75. Inc 22³¹ de la Constitución Nacional. A continuación, mencionare los más importantes, siguiendo el orden en el que figuran en el art 75. Inc 22 de la Constitución.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre recepta el principio de igualdad en su preámbulo al decir “Todos los hombres nacen libres e iguales en dignidad y derechos...” y en su artículo II hace referencia a la igualdad ante la ley: “Todas las personas

³¹ Art 75 inc 22 :

Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo Nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional.

son iguales ante la Ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna”.³²

La Declaración Universal de Derechos Humanos en sus artículos 1, 2 y 7 plasma el principio de igualdad.

Artículo 1: Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.

Artículo 2: Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición. Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía.

Artículo 7: Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación.³³

La Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), en el art 24 hace referencia a la igualdad ante la ley: “Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.³⁴

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en su art inc. 2 establece: “Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a garantizar el ejercicio de los derechos que en él se enuncian, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo,

³² OEA. *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*. Recuperado de <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>

³³ Naciones Unidas. *La Declaración Universal de Derechos Humanos*. Recuperado de: <http://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>

³⁴ Organización de los Estados Americanos. *Convención Americana sobre Derechos Humanos*. Recuperado de: https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.³⁵

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo plasma el principio de igualdad en varios de sus artículos:

Artículo 2: Inc 1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a respetar y a garantizar a todos los individuos que se encuentren en su territorio y estén sujetos a su jurisdicción los derechos reconocidos en el presente Pacto, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

Artículo 3: Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a garantizar a hombres y mujeres la igualdad en el goce de todos los derechos civiles y políticos enunciados en el presente Pacto.

Artículo 26: Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.³⁶

2.2 Principio de intangibilidad de las remuneraciones

2.2.1 Introducción histórica

Respecto al principio de intangibilidad de las remuneraciones se encuentra plasmado en el Art 110 de nuestra constitución el cual establece que la compensación que perciben los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación no puede ser disminuida en

³⁵ InfoLEG. *Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y Civiles y Políticos*. Recuperado de : <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/23782/norma.htm>

³⁶ Fundación Acción Pro Derechos Humanos. *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*. Recuperado de: https://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1966-PactoDerechosCivilesyPolitic.htm?gclid=CjwKCAjwsfreBRB9EiwAikSUHRa1scaqehmick7uGXCjFGMArGX5H0K1f8XUPTc05S3P6Ufw6oy-sxoCrMQQAvD_BwE

manera alguna mientras permanezcan en sus funciones. Esta cláusula tiene su antecedente en la Constitución de los Estados Unidos, su art III de la sección primera dispone: “Los jueces, tanto de la Corte Suprema como de las Cortes inferiores, continuarán en sus funciones mientras observen buena conducta y recibirán en fechas determinadas, una remuneración por sus servicios que no será disminuida durante el tiempo de su encargo”³⁷.

El fundamento del principio de intangibilidad de las remuneraciones de nuestra constitución se encuentra orientado para preservar la independencia del Poder Judicial. Este principio viene de antigua data, en Inglaterra, los sueldos de los jueces fueron asegurados absolutamente "durante la continuación de sus nombramientos". En nuestro país al igual que en los Estados Unidos, el concepto constitucional es claro: las remuneraciones no pueden ser disminuidas, pero si aumentadas, esto último fue tenido en cuenta en El Federalista, para hacer frente a la posible desvalorización de la moneda. (Quiroga Lavié, 1997).

En el caso “Bonorino Perú, Abel y otros c. Estado Nacional”³⁸ del 15 de noviembre de 1985, en el cual los actores alegaban que, por una omisión del Estado, su sueldo había disminuido al no haberse compensado los efectos del proceso inflacionario. La corte suprema confirmó la necesidad de actualizar las remuneraciones afectadas por la desvalorización monetaria y además fijó el alcance de la norma al pronunciarse diciendo:

“nada le impide como intérprete final de la Constitución decir que la pérdida no compensada del valor monetario real configura un supuesto disminución de aquellas restricciones que transgrede el artículo 96. Tal interpretación se corrobora cuando se advierte que la citada norma prohíbe disminuirlas en manera alguna, lo que, aparte de darle alteración nominal por acto del príncipe, impone la obligación

³⁷ Constitución de los Estados Unidos. Recuperado de <http://www.hacer.org/pdf/Constitucion.pdf>

³⁸ CSJN, Bonorino Perú c/Estado Nacional, Fallos: 307:2174 (1985).

constitucional de mantener su significado económico y de recuperar su pérdida cada vez que ésta se produce con intensidad deteriorante”.³⁹

Más tarde en el caso Mill de Pereyra, Rita y otros c/ Provincia de Corrientes la Corte suprema adopta otra posición al referirse sobre este tema, analizaremos estos fallos con profundidad en el capítulo 4.

2.2.2 La intangibilidad y el pago del impuesto a las ganancias

Tal como refiriera supra los jueces, fiscales y demás funcionarios del Poder Judicial están eximidos al pago del impuesto a las ganancias, el fundamento de esta exención es que, si se aplica un tributo sobre sus remuneraciones, este afectaría el principio de intangibilidad de reconocido en el art 110 de la Constitución. Dichos funcionarios vienen eludiendo esta obligación desde la creación de este tributo en 1933, con la ley 11.586 conocida como Impuesto a los Réditos. Como se mencionó en la introducción, la Corte Suprema en el caso Fisco Nacional c. Rodolfo Medina⁴⁰ declara la inconstitucionalidad del impuesto a los réditos y alega que exonerar a los miembros del Poder Judicial no resulta violatorio al principio de igualdad ya que se trata de un privilegio que no tiene carácter personal sino institucional. Éste fallo tiene como antecedente la jurisprudencia de Estados Unidos con el fallo “Walter Evans v. J. Rogers Gore”⁴¹, la Corte Suprema manifiesta la inconstitucionalidad de la ley que obligaba a los magistrados a pagar impuestos, invoca que el propósito de los constitucionales fue prohibir todo tipo de disminución y que este beneficio no era para los jueces, sino para asegurar la independencia de los jueces.

³⁹ Héctor Huici. *El impuesto a las ganancias y los jueces: justicia, ley y prudencia*. Recuperado de <http://www.colabogados.org.ar/larevista/pdfs/id17/el-impuesto-a-las-ganacias-y-los-jueces.pdf>

⁴⁰ CSJN, Fisco Nacional c/Rodolfo Medina, Fallos: 176:73 (1936).

⁴¹ “Evans vs Gore” (253 US 245 de 1920).

La ley 24.631 modificatoria de la ley 20.628 suprime la excepción de abonar ganancias de los funcionarios judiciales, es por ello que la Corte dicta la famosa acordada 20/96 en la cual considera la inaplicabilidad del art 1° de la ley 24.631, además refuerza que es una garantía establecida en la constitución para asegurar la independencia del poder judicial.

Nuestra opinión al respecto es que abonar el tributo a las ganancias como cualquier ciudadano resulta violatorio al principio de intangibilidad de sus sueldos. Se consideraría violatorio si el Congreso creara una ley que afectara solo a los funcionarios del poder judicial. En este caso lo consideramos un privilegio insostenible. En el capítulo cuatro se analizará con más detalle la jurisprudencia de nuestro país sobre este tema.

Conclusiones parciales

Como refiriera *ut supra*, al tratar el sistema de pesos y contrapesos donde la triada de poder estatal se regula de tal manera que limita la “absolutización” de un poder sobre el otro, generándose la situación de equilibrio ideal entre estos, bien podríamos aplicar el mismo paradigma de los controles entre los distintos principios, ya que todos ellos son iguales de importantes y no dejar librado al interés del gobernante de turno, o al mismo juzgador su suerte. Resultaría clave para asegurar la democracia y la decisión de los gobernados -es decir, del pueblo en su más llana acepción- que estos mismos tuvieran otro nivel de participación en cuanto a un tema clave en cualquier Estado de Derecho como es la materia tributaria, estimo que una posibilidad de que los ciudadanos sean tenidos en cuenta y no “dejar librada la decisión al propio interesado”, sería el de proponer el uso efectivo y real de los institutos de democracia semidirecta sea el referéndum vinculante, o a través de consultas populares, plebiscitos, o también a partir de figuras claves como es el Defensor del pueblo. Ya que la retórica que nos sigue surge a todos es: ¿Cómo un Juez va a

ser imparcial acerca de un conflicto cuyo decisorio, sea el que sea, lo afecta directamente? ¿El juez es parte y es quien resuelve? Esto atenta a cualquier tipo de silogismo jurídico y no jurídico también.

CAPITULO 3

IMPUESTO A LAS GANANCIAS LEY 20.628. LEY MODIFICATORIA 27.346

Introducción

En este capítulo se analizará la ley modificatoria 27.346, se hará una interpretación de la modificación al capítulo IV de las Ganancias de la cuarta categoría y además se analizará la afectación al principio de igualdad y generalidad.

3.1 Análisis a la ley 20.628 y ley modificatoria 27.346

La ley de impuesto a las ganancias surgió en 1933 durante la presidencia de Agustín P. Justo a través de la ley 11.862 conocida como “ley de impuesto a los réditos”, se creó en un contexto de crisis y solo para durar un año. En 1973 se sanciona la ley 20.628 de “Impuesto a las Ganancias”, luego por ley 24.631, en 1996, se deroga la exención del tributo a los jueces que establecía el art 20 inc p).

En consecuencia, la corte Suprema de Justicia emite la Acordada 20/96 con la firma de los ministros Julio Nazareno, Eduardo Moliné O’ Connor, Santiago Fayt, Augusto Belluscio, Antonio Boggiano y Gustavo Bossert, con invocación de sus poderes implícitos para salvaguardar la independencia judicial, decidieron “*Declarar la inaplicabilidad del art. 1° de la ley 24.631 en cuanto deroga las exenciones contempladas en el art. 20, incs. p) y r), de la ley 20.628, texto ordenado por dec. 450/86, para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación*”.

Compartiendo la opinión del Prof. Horacio Gentile (2004) el cual afirma que:

La misma es objetable, ya que: 1. No era una sentencia que resolvía un “caso” como exige la Constitución para habilitar su competencia (arts. 116 y 117), sino de un acto administrativo de superintendencia donde los jueces no deben declarar la

inconstitucionalidad de leyes (aunque lo hayan hecho en otros casos como en la Acordada 42/91); 2. Porque no se le dio intervención al Estado Nacional quién debió ejercer el derecho de defensa a favor de la correcta aplicación de la ley. 3. Los jueces debieron apartarse ya que decidían sobre sus propios haberes; 4. Porque no se siguió la buena doctrina de “O’Malley”, que hace aplicable el gravamen a los jueces designados después de la ley que crea el tributo y no a los anteriores, a los que sí se les vulneraría la intangibilidad de sus compensaciones; y 5. El hecho que nuestra Constitución use la expresión “en manera alguna” (art. 110), a diferencia de la norteamericana, no cambia los principios de igualdad ni de intangibilidad que lo justifican, que tienen por objeto garantizar la independencia judicial y no acordar un privilegio a los magistrados.⁴²

En nuestra opinión coincidimos con el profesor Gentile, la CSJN excediendo sus facultades dicta dicha acordada, de oficio y sin caso concreto. De esta forma arbitraria, declara inaplicable una ley que los obligaba a ellos y al resto de los jueces a pagar un impuesto.

No obstante, en diciembre de 2016, se publica en el boletín oficial la ley modificatoria 27.346, propulsada por el oficialismo las modificaciones que se realizaron a la ley 20.628 fueron: impuesto a las ganancias, IVA y régimen simplificado para pequeños contribuyentes.

3.1. 2 Ganancias de la cuarta categoría. Análisis del art 79. Inc a)

Constituyen ganancias de 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

⁴² Dr. Jorge Horacio Gentile

<http://www.profesorgentile.com/n/el-impuesto-a-las-ganancias-y-el-sueldo-de-los-jueces.html>

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. *(Inciso sustituido por art. 1° pto. 5 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive).*

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

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. *(Inciso sustituido por art. 1° pto. 5 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive).*

d) De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del artículo 45, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos.

f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario. *(Párrafo sustituido por art. 46 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto*

de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso

j) del artículo 87, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

Nos limitaremos a analizar el inc a) de este artículo ya que es el relevante para acercarnos a la conclusión de nuestro trabajo final de grado. La ley 27.346 modificó la redacción del inc a) citado “*ut supra*”, en el cual aclara que, 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 sus remuneraciones se verán afectadas por el tributo cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive. Es decir, que los funcionarios y empleados que están en sus funciones no pagaran ganancias, si lo hacen los que ingresaron a partir del 2017.

Como primer análisis podemos ver que la modificación a este artículo intenta regular la inequidad que había anteriormente con el resto de los ciudadanos obligados a tributar, aun con sueldos inferiores. El actual Ministro de Justicia German Garavagno manifestó:

“Estamos de acuerdo, para nosotros como Gobierno y para mí como ministro de Justicia es realmente un orgullo, un logro, que por primera vez haya tantos jueces, funcionarios, y empleados judiciales pagando un impuesto que los pone en un pie de igualdad con el resto de todos nosotros que lo hacemos mensualmente”.⁴³

⁴³ Bravo, M. (30 de octubre de 2018). Germán Garavagno se pronunció a favor de que todos los jueces paguen Ganancia. *Clarín*. Recuperado de https://www.clarin.com/politica/german-garavagno-pronuncio-favor-jueces-paguen-ganancias_0_wzBSbBBMu.html

Además, agregó que hacer una norma en la que todos los jueces deban tributar, es decir, una medida retroactiva implicará generar "litigios y juicios" y expresó que se está avanzando en una generalización que con los años permitirá que todos los jueces, funcionarios y empleados de la Justicia paguen, como pagamos todos, el impuesto a las Ganancias.⁴⁴

El texto de la nueva norma generó polémica en cuanto a su alcance del término "nombramiento", ya que podía ser interpretada de dos formas diferentes: a) que cada persona que reciba un nombramiento luego de 2017 sería alcanzado por el impuesto y b) que la palabra nombramiento haga referencia a la palabra ingreso. La Corte Suprema de Justicia, aclaró esta polémica en el reciente fallo "Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/ en Consejo de la Magistratura y otros s/ inc. de medida cautelar",⁴⁵ en el cual revocó la medida cautelar que había excluido del pago del tributo a las ganancias a los magistrados y funcionarios que ya habían ingresado al Poder Judicial y alega que la ley 27.346 resulta plenamente aplicable y los jueces incorporados a partir del 1 de enero de 2017 comenzará a tributar ganancias.

Opinando sobre el tema, el abogado Alejandro Fargosi, ex miembro del Consejo de la Magistratura opina que es inadmisibles que alguien este exento del pago del tributo a las ganancias. El mismo agrega que "todos somos iguales ante la ley", además el sugiere que todos deberían pagar el impuesto a las ganancias no solo los que hayan asumido en 2017, sino "todos" incluso los jubilados.

El diputado del PRO, Pablo Tonelli, autor del proyecto de ley sostuvo en un comunicado:

⁴⁴Jueces se oponen a que Ganancias alcance a todos los magistrados. (06 de septiembre de 2018). *Matices*. Recuperado de <http://www.revistamatices.com.ar/jueces-se-oponen-a-que-ganancias-alcance-a-todos-los-magistrados/>

⁴⁵ La Corte Suprema dejó sin efecto una medida cautelar que eximía del impuesto a las ganancias a un grupo de magistrados y funcionarios de la justicia nacional. (27 de noviembre de 2018). *Centro de Información Judicial*. Recuperado de <https://www.cij.gov.ar/nota-32599-La-Corte-Suprema-dej--sin-efecto-una-medida-cautelar-que-exim-a-del-impuesto-a-las-ganancias-a-un-grupo-de-magistrados-y-funcionarios-de-la-justicia-nacional.html>

"Esta sentencia contempla la necesidad de fomentar y respetar el principio constitucional de igualdad en las cargas públicas, haciendo especial énfasis en la justicia y equidad tributaria. Su aplicación hará posible que en unos pocos años todos los magistrados paguen el impuesto a las Ganancias, como los demás habitantes de nuestro país".⁴⁶

Por último, el senador de la Unión Cívica Radical, Julio Cobos destacó:

"hace tiempo que venimos reclamando el cumplimiento de la ley. Es legal que al igual que el resto de los trabajadores, los jueces tributen ganancias".⁴⁷

3.1.3 El costo del estado por la exención de los jueces al pago del tributo

Actualmente, de poco más de 700 jueces nacionales y federales, solo alrededor de una docena paga el referido gravamen y solo lo hacen 417 empleados y funcionarios de un total de 18.500, y ningún fiscal. Por eso este año el fisco dejara de recaudar alrededor de 7.000 millones de pesos, cifra que el año próximo superar los 10.000 millones de pesos.⁴⁸

En la provincia de Córdoba son 12 los magistrados alcanzados por este tributo ingresaron a sus funciones el año pasado. El salario de un asesor o fiscal que ingresa al Poder Judicial, sin antigüedad, ronda los \$100 mil. En los tribunales federales, hay tres empleados del escalafón administrativo y técnico que pagan el impuesto. No hay magistrados porque no hubo ingresos desde el 1 de enero del año pasado.⁴⁹

⁴⁶ <https://www.infobae.com/politica/2018/11/27/cerca-de-300-jueces-comenzaran-a-pagar-ganancias-y-ya-hubo-reacciones-contral-fallo-de-la-corte/>

⁴⁷ Legisladores celebraron la decisión de la Corte para que los nuevos jueces paguen Ganancias (01 de diciembre de 2018). *Parlamentario.com*. Recuperado de: <http://www.parlamentario.com/noticia-114622.html>

⁴⁸ Todos los jueces deberían pagar Ganancias. (22 de noviembre de 2018). *La Nación*. Recuperado de https://www.lanacion.com.ar/2195020-todos-los-jueces-deberian-pagar-ganancias?utm_source=FB&utm_medium=Cali&utm_campaign=2195020&fbclid=IwAR2-AfjyEE-VAT8wQ-lGdAKEN6NUcgABufFQsr92ZDcQGDxzBA0jVF_NNqk - Suscribite al periodismo de calidad - Copyright © LA NACION

⁴⁹ Romero, M. E (20 de mayo de 2018). Magistrados y funcionarios judiciales ya comenzaron a tributar Ganancias. *Perfil*. Recuperado de <https://www.perfil.com/noticias/cordoba/magistrados-y-funcionarios-judiciales-ya-comenzaron-a-tributar-ganancias.phtml>

La Asociación Civil por la Igualdad y Justicia (ACIJ) realizó un informe sobre la exención fiscal en la cual publica que en los años 2016 y 2017 el estado habría dejado de recaudar 4607 y 5759 millones de pesos, respectivamente.⁵⁰

En la página de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se encuentra publicada la escala salarial con los salarios básicos del personal, aquí podemos ver que los jueces de la Corte Suprema tienen un básico de \$183,607.93, a esto falta sumarle lo que ganan por antigüedad de título universitario y antigüedad en la función pública entre otros. El sueldo de un juez de casación supera los \$160.000, un juez de primera instancia tiene un sueldo básico de \$119.000.

Para concluir, luego de realizar este análisis de los sueldos básicos o aproximados de los jueces, podemos ver de forma más evidente la injusticia y su tratamiento especial y arbitrario en no tributar ganancias. Resulta injusto que los trabajadores que apenas superan con su sueldo la canasta básica tributen ganancias y los jueces con sueldos y jubilaciones privilegiadas estén eximidos alegando que este tributo es garantía de la independencia del Poder Judicial.

3. 2 Análisis de la afectación al principio de igualdad y generalidad.

Nuestra Constitución Nacional regula el principio de igualdad en el Art 16 en el cual se plantean dos situaciones: que no existen fueros personales y que ella es la base del impuesto y de las cargas públicas. La Corte Suprema al dictar la acordada 20/96 afecta directamente este principio ya que está realizando una distinción entre jueces y ciudadanos con relación al pago de impuestos

⁵⁰ Álvarez Echazú, M. B. (12 de marzo de 2018). La AFIP deja de recaudar 7000 millones por la exención de ganancias de los jueces. *La Nación*. Recuperado de <http://www.lanacion.com.ar/2116270-la-afip-deja-de-recaudar-7000-millones-por-la-exencion-de-ganancias-de-los-jueces>

Tal como se expresó en el capítulo 2, no se puede eximir del pago de tributos a quien tenga capacidad contributiva, por esta se entiende a lo que debe pagar cada uno de acuerdo con sus posibilidades económicas y situación personal. La exención del pago del tributo a los jueces, fiscales, funcionarios judiciales es arbitraria e injusta y además de afectar el principio de igualdad de nuestra constitución, va en contra del principio de generalidad del derecho tributario.

García Vizcaino (1996) explica:

La generalidad refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la "igualdad" del art. 16 de la C.N. (p.179)

Villegas (como cito García Vizcaino,1996) afirma ,la «generalidad» exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la «igualdad» quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo cuando median fines extrafiscales...); la «proporcionalidad» garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecúen a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de riqueza. La «confiscatoriedad» se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar.

Conclusiones parciales

De lo anteriormente expuesto podemos concluir que la exención de los jueces a tributar ganancias es un privilegio y una injusticia que atenta directamente con los principios constitucionales de igualdad y generalidad tributaria. Finalizando, afirmamos que la ley

modificatoria 27.346 de la ley 20.628 de “Impuesto a las Ganancias”, puso un límite al alcance que tenía la exención de los jueces para tributar ganancias.

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINARIO

Introducción

En este último capítulo se realizará un análisis de los principales fallos relacionados con el tema de esta investigación. Se estudiará la evolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con relación a la interpretación del impuesto a las ganancias y la exención de los miembros del Poder Judicial.

4. 1 CSJN, Fisco Nacional c/Rodolfo Medina, Fallos: 176:73 (1936).

Este fallo fue el primer antecedente de nuestro país sobre la exención del pago de impuesto a las ganancias de los miembros del Poder Judicial, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, declaró la inconstitucionalidad de los artículos 18 y 30 inc. b) de la ley 11.682⁵¹, la cual imponía el pago de una contribución del cinco por ciento de su salario y una tasa adicional progresiva sobre la totalidad de las rentas. Fundó su argumento a partir del análisis de los tres precedentes jurisprudenciales dictados por la Corte Suprema de los EE. UU.

La Corte de Estados Unidos sostuvo en el fallo “Evans vs Gore” (253 US 245 de 1920), que, a pesar de la amplitud de la ley respecto a los impuestos, cualquiera sea la fuente de que deriven, los sueldos de los jueces no pueden ser gravados conforme a lo establecido por el artículo 3, sección 1° de su Constitución. La misma jurisprudencia recae en los fallos “Miles v/ Graham” (268 U.S. 501) y “O’Donoghue v/United States” (289, U. S. 516). Esta es la clara muestra de un quiebre del paradigma románico en el cual un juez nacional funda su sana crítica racional en

⁵¹ Ley N°11.682 Impuesto a los Réditos

precedentes norteamericanos consolidando el modelo del “*common law*” norteamericano en un estado como el nuestro.

La idea fundamental que constituye la base del argumento de la judicatura es que este tributo violaba la garantía de la intangibilidad de sus remuneraciones que consagraba el art. 96 (actualmente art. 110) de la Constitución Nacional. Además, destacan que la garantía nombrada *ut supra*, no es una garantía en favor de las personas que ejercen la judicatura, sino un medio establecido por nuestra constitución para asegurar la independencia del Poder Judicial.

Por consiguiente, los conjuces interpretan que la expresión “manera alguna” del art.96 (actualmente art. 110) de la Constitución Nacional significa que “*significa que la compensación de los jueces no puede ser reducida ni por impuestos ni por cualquier otro medio que pueda limitarla*”.

SUMARIOS:

La exoneración del impuesto a los réditos, a los magistrados que integran el Poder Judicial de la Nación, respecto de sus remuneraciones, no viola el principio de igualdad, consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional, que tiene excepciones dentro de la misma, como son las inmunidades de ciertos funcionarios o instituciones. Tales privilegios no fueron creados para proteger personas, clases o castas, sino para dar consistencia a instituciones que se consideran fundamentales (Del voto del doctor Amadeo).

Es inconstitucional el impuesto a los réditos -ley 11.682- aplicado a la compensación que recibe un juez federal. (Del voto del doctor Rocha)

El art. 96 de la Constitución Nacional no exime a los magistrados judiciales de contribuir a los impuestos con sus otros bienes, sino solamente con los sueldos, lo que evidencia que se trata de privilegios institucionales. Estos deben ser de aplicación restringida, en cuanto son excepciones a la ley común, pero una vez establecidos expresamente con propósitos de bien público, deben ser acatados (Del voto del doctor Amadeo)

En presencia del art.96 de la Constitución Nacional, es imposible el imperio de los arts.18 y 30, inc.b), de la ley 11.682 que imponen a los jueces que integran el Poder Judicial de la Nación el pago de una contribución del cinco por ciento de su salario y una tasa adicional progresiva sobre la totalidad de las rentas de que disfruten por todo concepto, porque lo contrario significaría que en forma indirecta puede afectarse el principio constitucional de la intangibilidad de la remuneración, contemplada en los mismos términos que la inamovilidad de los magistrados de la Suprema Corte y tribunales inferiores de la Nación. (Del voto del doctor Calderón)

La intangibilidad de la remuneración de los jueces consagrada en el art.96 de la Constitución Nacional no ha sido acordada a la persona de aquellos sino a la institución "Poder Judicial de la Nación" a quien quieren asegurar los constituyentes una absoluta independencia en su funcionamiento y librarlo de toda presión de parte de los otros poderes que tienen "la fuerza y el dinero". (Del voto del doctor Calderón)

La desigualdad ante la ley, que es repugnante al concepto moderno de la democracia, debe ceder ante la necesidad de afianzar la absoluta independencia del

Poder Judicial mediante la garantía de la intangibilidad de las remuneraciones de los jueces, precisamente para que él pueda dar la seguridad efectiva de los derechos en las personas y en los bienes. (Del voto del doctor Calderón)

Son inconstitucionales los arts.18 y 30, inc. b), de la ley 11.682 que imponen a los jueces que integran el Poder Judicial de la Nación el pago de una contribución del cinco por ciento de su salario y una tasa adicional progresiva sobre la totalidad de las rentas de que disfruten por todo concepto, pues afectan el salario de los jueces de la Suprema Corte y tribunales inferiores de la Nación. (Del voto del doctor Calderón)

La atribución legislativa de "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación" se encuentra restringida por el art.96 de la Constitución Nacional que exime de semejante tributo a los emolumentos de los magistrados judiciales que menciona. (Del voto del doctor Rocha).

4.2 CSJN, Bonorino Perú c/Estado Nacional, Fallos: 307:2174 (1985).

En esta causa caratulada Bonorino Perú c/Estado Nacional, magistrados de primera y segunda instancia, de la Capital Federal promovieron una acción de amparo condenando al Estado Nacional a actualizar el monto sus salarios, ya que estos no fueron compensados, ni actualizados, de manera simultánea a los efectos del proceso inflacionario.

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también integrada por conjueces, sostuvo que *“nada le impide como intérprete final de la Constitución decir que la pérdida no compensada del valor monetario real configura un supuesto disminución de aquellas restricciones*

que transgrede el artículo 96 (actual art 110 de la CN)”. Tal interpretación se corrobora cuando se advierte que la citada norma prohíbe disminuirlas en “manera alguna”, lo que, aparte de darle alteración nominal por acto del príncipe, impone la obligación constitucional de mantener su significado económico y de recuperar su pérdida cada vez que ésta se produce con intensidad deteriorante.

Para finalizar, el máximo tribunal condena al Estado Nacional a pagar a los actores la suma que resulte liquidar las diferencias entre los haberes percibidos y los que debieron percibir hasta el mes de mayo de 1985, por ende, a parir de exorbitancia del judicial, se compromete la división de poderes, lo cual conlleva un grave efecto a la representatividad de la nación.

4. 3 CSJN, Acordada N° 20/96. Remuneración de los jueces. Exención del impuesto a las ganancias. (1996).

Recordando nuevamente el contexto histórico, la acordada N° 20/96 es dictada el Máximo Tribunal, por los entonces jueces Julio Nazareno, Eduardo Moliné O’Connor, Carlos Fayt, Augusto Belluscio, Antonio Boggiano y Gustavo Bossert, un mes después de sancionarse la ley N° 24.631 la cual había eliminado la exención del impuesto a las ganancias para legisladores y jueces. La nombrada acordada declara a dicha ley inaplicable a los jueces, funcionarios judiciales, y fundamentan su dictado alegando que el pago del impuesto a las ganancias atenta contra la independencia del Poder Judicial, así mismo aclaran que la exención no constituye un privilegio sino una garantía establecida en la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación.

La doctrina más idónea ha analizado esta cuestión y desarrolló sólidos argumentos para demostrar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se excedió en sus facultades

reglamentarias. Además, cabe señalar que a dicha acordada la dictó el máximo tribunal, de oficio, sin caso concreto y con efectos *erga omnes*. Por consiguiente, llama la atención y nos hace sospechar aún más de su imparcialidad, al ser resuelta por los mismos jueces que deberían pagar ese impuesto, ya que los magistrados tienen un interés en la resolución del conflicto.

4. 4 CSJN, “Mill de Pereyra, Rita Aurora; Otero, Raúl Ramón y Pisarello, Ángel Celso c/ Estado de la Provincia de Corrientes s/ demanda contenciosa administrativa”, Fallos: 324:3219 (2001).

A partir del análisis de este precedente jurisprudencial, la situación fáctica se da cuando la Dra. Mill de Pereyra y otros magistrados de la Provincia de Corrientes demandaron a dicha provincia por la actualización de sus haberes, en función de los índices oficiales de precios del consumidor. La parte actora sostenía que los haberes que recibieron durante el periodo entre el 1° de enero de 1984 y el 30 de abril de 1988 sufrieron el deterioro provocado por la inflación.

El Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Corrientes declaró inconstitucional de oficio los artículos 7, 10 y 13 de la ley 23.928⁵², en cuanto prohíbe todo mecanismo de indexación con posterioridad al 1° de abril de 1991, e hizo lugar a la demanda. Por consiguiente, el Estado disconforme con este fallo, interpone recurso extraordinario, “*con fundamento en la existencia de cuestión federal y en la arbitrariedad de la sentencia*”. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, declara procedente el recurso extraordinario, revoca la sentencia de inconstitucionalidad de la ley 23.928 y rechaza la queja.

Dentro de los argumentos que fundamentan su fallo, los miembros del máximo tribunal reiteran que el principio de intangibilidad de las remuneraciones es garantía de la independencia del Poder Judicial, que junto con la inamovilidad debe considerarse como garantía de

⁵² Ley N° 23.928 Convertibilidad del Austral. (1991)

funcionamiento del poder del Estado. Haciendo referencia al fallo del *a quo* sobre la declaración de inconstitucionalidad de la ley 23.928, la Corte Suprema alega que “*la interpretación de la Constitución debe realizarse de modo que resulte un conjunto armónico de disposiciones con una unidad coherente*”.

Para finalizar afirma: “*que no es válido asignar a dicha garantía una extensión que desconozca las facultades que el art.75 inc. 11 de la Ley Fundamental confiere al Congreso de la Nación para “hacer sellar moneda, fijar su valor y el de las extranjeras”*”.

4. 5 CSJN, “Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial s/ acción de ejecución”, Fallos: 329:385. (2006)

Respecto a este fallo, la circunstancias que dieron origen al mismo fueron las siguientes: tres magistrados de la provincia de Entre Ríos, Chiara Díaz, Carubia y Carlomagno, demandaron al estado provincial al cual se le exigía que abone las remuneraciones de los actores correspondientes a diciembre de 2002 y la mitad del sueldo anual complementario en dinero efectivo y sin las postergaciones introducidas en los decretos de emergencia, además solicitaban la indexación de las remuneraciones de acuerdo con las fluctuaciones del poder adquisitivo. El tribunal de primera instancia ordena que se abonen los salarios adeudados, practicando la indexación de estos.

El Tribunal Superior de la Provincia de Entre Ríos, confirmó la sentencia del *a quo* respecto de la ejecución de los haberes adeudados por la provincia, y revocó la indexación otorgada.

Los actores disconformes con el fallo del tribunal superior interponen un recurso extraordinario el cual fue concedido, los miembros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación consideraron correcto el criterio adoptado por el TSJ, dentro de sus argumentos postulan que el

principio de intangibilidad de las remuneraciones tiene por objeto garantizar la independencia e imparcialidad de la justicia en cuanto poder del Estado y que en ausencia de esta garantía no hay estado republicano. En consecuencia, reafirman la finalidad de dicho principio constitucional, el cual es: “... *prevenir ataques financieros de los otros poderes sobre la independencia del judicial, pero no protege a la compensación de los jueces de las disminuciones que indirectamente pudieran proceder de circunstancias como la inflación u otras derivadas de la situación económica general, en tanto no signifiquen un asalto a la independencia de la justicia por ser generales e indiscriminadamente toleradas por el público*”.

Finalmente, la Corte Suprema al analizar la interpretación del Tribunal Superior sobre el art 156 de la constitución provincial, afirma que el TSJ no violentó la independencia del Poder Judicial ni puso en riesgo la división de poderes, sino que le otorgo un justo alcance a dicho principio constitucional.

4. 6 CSJN, Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ ANSeS, Fallos: 329:1092 (2006).

En el fallo citado, un juez jubilado de la provincia de San Juan promovió una acción de amparo, en la cual solicitaba el cese a las retenciones que le habían efectuado en sus haberes previsionales en concepto de impuesto a las Ganancias. La Corte Suprema de Justicia de la Nación continúa sosteniendo que los magistrados no deben pagar el impuesto a las ganancias y además establece, que el principio constitucional de intangibilidad de la remuneración del actual art 110 de la Constitución Nacional, se extiende a los magistrados provinciales en actividad o jubilados.

En consecuencia, en el fallo se destacó que la ANSeS no había cuestionado el principio de intangibilidad, sino su extensión a los jueces jubilados y de provincia. Finalmente coloca a los magistrados provinciales y nacionales en un pie de igualdad al alegar que la vigencia de dicho principio no puede ser desconocida en el ámbito provincial.

El máximo tribunal finaliza sus argumentos afirmando que *“los jueces locales son, como los nacionales y federales jueces de las Constitución, motivo por el cual cumplen, como los demás, idéntico ministerio y, por lo tanto, se hallan sujetos a parejas responsabilidades y deberes, y han de contar, a tal efecto, con similares garantías”*.

4. 7 CSJN, “Asociación de magistrados y funcionarios de la Justicia Nacional c/ en -Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento”, Fallos: 341:1717 (2018).

En el fallo referido, la Asociación de magistrados y funcionarios de la Justicia Nacional, en representación de sus miembros, inició una acción declarativa de certeza con el fin de que se aclare el alcance del concepto “nombramiento” el cual se encuentra en el art 5⁵³ de la ley 27.346 modificatoria de la Ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias. Por consecuente, la misma solicitó que el concepto "nombramiento" debía ser entendido como "ingreso" y que la norma comprendiera solo a los funcionarios y magistrados que al 1° de enero de 2017 no formaban parte del Poder Judicial o del Ministerio Público de la Nación.

⁵³ Ley N. ° 27.346 (2016) Modificatoria de Ley N. ° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973)

Art 5.- Sustitúyense los incisos a) y c) del artículo 79, por los siguientes:

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.

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.

En primera instancia se hizo lugar a la medida cautelar de no innovar en la que requería que el Consejo de la Magistratura y el Ministerio Público se abstuviera de retener en concepto de impuesto a las ganancias. Por consecuente el mismo tribunal *“dispuso que se encontraban alcanzados por el impuesto a las ganancias los magistrados, funcionarios y empleados que fueran designados en el Poder Judicial de la Nación y en el Ministerio Público de la Nación a partir del 1° de enero de 2017, salvo que hubieren ingresado con anterioridad a dicha fecha o que proviniesen de los poderes judiciales y ministerios públicos provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y siempre que sus retribuciones no hubiesen estado alcanzadas por el pago o retención del tributo en cuestión (fs. 179/198 vta.)”*.

En consecuencia, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal admitió la procedencia de la medida cautelar y modificó el alcance de esta limitándolo solo a los sujetos representados por la asociación actora. Debido a esto, el Estado Nacional interpuso recurso de queja.

El máximo tribunal resuelve hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario y dejar sin efecto la medida cautelar dictada, alegando que el pronunciamiento del a quo carece de fundamentación y que tampoco había justificado que la medida fuese necesaria para evitar el daño irreparable a los actores.

No obstante, el Máximo Tribunal afirma que no existen razones suficientes para adoptar una medida cautelar de tal gravedad que exima el cumplimiento de lo ordenado por ley 27.346 de Impuesto a las Ganancias y que dicha ley resulta plenamente aplicable. Para concluir, alega que es imprescindible recordar su doctrina *“según la cual la misión del juez es aplicar el derecho objetivo con independencia del planteo de las partes, máxime si 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 cabalmente”.

Este fallo unánime de la Corte Suprema de Justicia de la Nación implica un avance y un giro en la trama normativa que afecta directamente al cambio de paradigma y derroca a los vetustos argumentos acerca de la intangibilidad -y, por ende- a la imparcialidad de los jueces. Dejar librada la independencia e imparcialidad de la judicatura a una mera cuestión económica es totalmente reduccionista.

4. 8 CSJN, “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” Fallos: 342:411 (2019).

En este caso, la parte actora, una jubilada de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Entre Ríos, interpuso una demanda contra la AFIP con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de la ley 20.628 “Ley de Impuesto a las Ganancias”. En primera instancia, el tribunal hizo lugar a la demanda y declara la inconstitucionalidad el art.79 inc. c), de la Ley 20.628. Además, ordena a la AFIP a que reintegre los montos que se hubieren retenido y que cesara para el futuro la aplicación del tributo con relación a sus haberes previsionales. La AFIP, ante este fallo, interpone recurso ante la Corte Suprema de Justicia la cual declara la inconstitucionalidad de los artículos 23 inc c); 79, inc. c); 81 y 90 de la ley 20.628.

Argumentaron su fallo sobre el principio de “igualdad real de oportunidades y trato” a favor de los jubilados. Por consiguiente, dispuso que el Congreso de la Nación “*se ponga en conocimiento la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad*”. En mi opinión este fallo beneficia

muchos jubilados en estado de vulnerabilidad, no se puede dejar pasar que el mismo sienta jurisprudencia y que los jueces, magistrados y funcionarios del Poder Judicial no pagaran ganancias nunca, ni estando en actividad y ni retirados.

Conclusiones parciales

Tras el análisis de los fallos podemos distinguir tres etapas en la evolución del pensamiento de los miembros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto a la extensión de alcance del Principio Constitucional de Intangibilidad. En la primera etapa con el antecedente “Fisco Nacional c/Rodolfo Medina” la Suprema Corte afirma que esta garantía no es un privilegio a favor de las personas sino un medio establecido por nuestra constitución para asegurar la independencia del Poder Judicial.

Esta misma doctrina la sostiene en la Acordada 20/96 en la cual el tribunal excediendo sus facultades, declara inconstitucional la ley N° 24.631, en la cual alega que el impuesto a las ganancias atenta contra la independencia del Poder Judicial.

La segunda etapa comienza con el fallo “Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial s/ acción de ejecución” en el cual la CSJN le otorga un alcance más justo a dicho principio, al no permitir la compensación de las remuneraciones de los jueces, modificando el paradigma ortodoxo a uno más moderado.

Por último, en la tercera etapa la CSJN no puede hacer caso omiso a la realidad imperante del pueblo, ni desconocer la inequidad con respecto a los ciudadanos contribuyentes, es por ello por lo que la doctrina gira en el fallo “Asociación de magistrados y funcionarios de la Justicia Nacional c/ en -Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento”, en el cual se rechaza la medida cautelar interpuesta por la parte actora y afirma que la ley 27.346 es aplicable,

por lo cual, los jueces nombrados a partir del 1 de enero de 2017 comenzaran a tributar ganancias como lo hacen los nuevos magistrados y el resto de los ciudadanos.

CONCLUSIONES FINALES

Luego de analizar el art. 110 de nuestra Constitución Nacional, el cual establece que los sueldos de los jueces no podrán ser disminuidos de manera alguna mientras duren en sus funciones. La Corte Suprema en el fallo “Fisco Nacional c/ Rodolfo Medina” y en otros relacionados, alega que esta garantía no es un privilegio de los jueces, sino un medio establecido por nuestra constitución para asegurar la independencia del Poder Judicial.

En mi opinión, contraria con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia y confirmando la hipótesis de este trabajo, se considera inconstitucional la exención de tributar ganancias de los miembros del Poder Judicial. Tal exención no representa un argumento válido en sí mismo para garantizar la independencia de los jueces, ya que se trata de un mero factor económico más.

Desde la realidad imperante, aceptar que un sector (que no representa el 1% de la población), quede al margen del esfuerzo que realiza toda la sociedad contribuyente, es una humillación ética que atenta contra el principio de igualdad regulado en el art 16 de nuestra Constitución, por ende, con el principio de generalidad tributaria y con el Estado de Derecho mismo.

Finalmente, como crítica respecto al resultado del decisorio efectuado por los jueces de la CSJN, el análisis silogístico que estimo prudente realizar es el siguiente: se ve totalmente afectada la imparcialidad de los judiciales ya que como podría existir imparcialidad si el protagonista del conflicto es -al fin y cabo- quien va a tener la última palabra para resolver el conflicto.

BIBLIOGRAFÍA

1. Doctrina

- Badeni, G. (2006). Tratado de Derecho Constitucional. Buenos Aires: La Ley.
- Bernal, C. A. (2010). Metodología de la investigación. Tercera edición. Colombia: Pearson Educación.
- Campos, G. J. (2004). Compendio de Derecho Constitucional. Buenos Aires: Ediar.
- Cassagne, Juan Carlos. (2015). Los grandes principios del Derecho Público. Constitucional y Administrativo. Buenos Aires: La Ley
- Ekmekdjian, Miguel Ángel. (2000). Tratado de Derecho Constitucional. Buenos Aires: Depalma.
- Fonrouge, Carlos M. (1987). Derecho Financiero. Buenos Aires: Fondo Editorial.
- García Vizcaíno, Catalina. (2016). Manual de Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Quiroga Lavié & Benedetti. (2009). Derecho Constitucional Argentino. Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni Editores.
- Quiroga Lavié, H (1997). Constitución de la Nación Comentada. Buenos Aires: Zavalía.
- Ramírez Calvo, R (2009). El Impuesto a las ganancias, la Constitución y la independencia del poder Judicial: LA LEY 2009- D,917.

- Sagúes, Néstor Pedro. (2007). Manual de Derecho Constitucional. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Spisso, R. R. (2011). Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Torcelli, Maximiliano (2006). Ratificando la independencia del Poder Judicial: LA LEY 2006-C, 68.
- Valdés Costa, Ramón. (1996). Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis.
- Villegas. Héctor B. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Depalma.
- Ziulu, A (2014). Derecho Constitucional. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

2. Legislación

a) Internacional

- Código Tributario del CIAT
- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre
- Declaración Universal de Derechos Humanos
- Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y Civiles y Políticos
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos
- Constitución de los Estados Unidos
- Organización de los Estados Americanos. Convención Americana sobre Derechos Humanos.

b) Nacional

- Constitución de la Nación Argentina
- Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628 y modificatorias

3. Jurisprudencia

a) Extranjera

- “Evans vs Gore” (253 US 245 de 1920).
- “Miles v/. Graham” (268 U.S. 501).
- “O’ Donoghue V/. United States” (289, U.S.516).

b) Nacional

- CSJN, Fisco Nacional c/Rodolfo Medina, Fallos: 176:73 (1936).

Recuperado el 25/09/2017 de: <http://falloscsn.blogspot.com/2007/11/fisco-nacional-c-rodolfo-medina-1936.html>

- CSJN, Bonorino Perú c/Estado Nacional, Fallos: 307:2174 (1985).

Recuperado el 25/09/2017 de: <http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-b/caso-Bonorino-Peru-Abel-y-otros-c-Gobierno-nacional.htm> (sentencia fecha 13/08/1985).

- CSJN, Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ ANSeS, Fallos: 329:1092 (2006).

Recuperado el 26/09/2017 de: http://www.revistarap.com.ar/Derecho/constitucional_e_internacional/corte_suprema_de_justicia_de_la_nacion/gutierrez_oscar_eduardo_c_ances_vgs.html (sentencia fecha 27/09/2005)

- CSJN, “Mill de Pereyra, Rita Aurora; Otero, Raúl Ramón y Pisarello, Ángel Celso c/ Estado de la Provincia de Corrientes s/ demanda contenciosa administrativa”, Fallos: 324:3219 (2001). Recuperado el 10/10/2017 de: <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verUnicoDocumentoLink.html?id Analisis=509559&cache=1560420943218>
- CSJN, “Frigorífico Swift de la Plata S.A. c. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez”, Fallos: 258:208 (1964).
- CSJN, Acordada N° 20/96. Remuneración de los jueces. Exención del impuesto a las ganancias. (1996). Recuperado el 10/10/2017 de: https://www.google.com.ar/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjirvqy-LzXAhXFgJAKHV65A5YQFggkMAA&url=http%3A%2F%2Fpublic.diariojudicial.com%2Fdocumentos%2F000%2F037%2F231%2F000037231.doc&usg=AOvVaw2xoI3MWFBJrZiQi_Jx6JT7 (sentencia fecha 11/04/1996).
- Juzgado Federal en lo Cont. y Adm. N°2 “Asociación de magistrados y funcionarios de la Justicia Nacional c/ en -Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento” (2017). Recuperado el 13/11/2017 de: https://dpicuantico.com/area_diario/jurisprudencia-diario-tributario-aduanero-y-financiero-nro-178-25-10-2017/ (sentencia fecha 18/10/2017).
- CSJN, “Asociación de magistrados y funcionarios de la Justicia Nacional c/ en -Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento”, Fallos: 341:1717 (2018). Recuperado el 12/04/2019 de:

<http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7492561&cache=1560252885811>

- CSJN, “Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial s/ acción de ejecución”, Fallos: 329:385. (2006). Recuperado el 18/10/2017 de: <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=5996981&cache=1560255144627>

- CSJN, “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” Fallos: 342:411 (2019). Recuperado el 13/06/2019 de: <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7511573&cache=1560433788866>

4. Artículos periodísticos

- Romero, M. E (20 de mayo de 2018). Magistrados y funcionarios judiciales ya comenzaron a tributar Ganancias. *Perfil*. Recuperado de <https://www.perfil.com/noticias/cordoba/magistrados-y-funcionarios-judiciales-ya-comenzaron-a-tributar-ganancias.phtml>

- Álvarez Echazú, M. B. (12 de marzo de 2018). La AFIP deja de recaudar 7000 millones por la exención de ganancias de los jueces. *La Nación*. Recuperado de <http://www.lanacion.com.ar/2116270-la-afip-deja-de-recaudar-7000-millones-por-la-exencion-de-ganancias-de-los-jueces>

- Bravo, M. (30 de octubre de 2018). Germán Garavano se pronunció a favor de que todos los jueces paguen Ganancia. *Clarín*. Recuperado de

https://www.clarin.com/politica/german-garavano-pronuncio-favor-jueces-paguen-ganancias_0_wzBSbBBMu.html

- Jueces se oponen a que Ganancias alcance a todos los magistrados. (06 de septiembre de 2018). *Matices*. Recuperado de <http://www.revistamatices.com.ar/jueces-se-oponen-a-que-ganancias-alcance-a-todos-los-magistrados/>

- La Corte Suprema dejó sin efecto una medida cautelar que eximía del impuesto a las ganancias a un grupo de magistrados y funcionarios de la justicia nacional. (27 de noviembre de 2018). *Centro de Información Judicial*. Recuperado de <https://www.cij.gov.ar/nota-32599-La-Corte-Suprema-dej--sin-efecto-una-medida-cautelar-que-exim-a-del-impuesto-a-las-ganancias-a-un-grupo-de-magistrados-y-funcionarios-de-la-justicia-nacional.html>

- Todos los jueces deberían pagar Ganancias. (22 de noviembre de 2018). *La Nación*. Recuperado de https://www.lanacion.com.ar/2195020-todos-los-jueces-deberian-pagar-ganancias?utm_source=FB&utm_medium=Cali&utm_campaign=2195020&fbclid=IwAR2-AfjyEE-VAT8wQ-IGdAKEN6NUcgABufFQsr92ZDcQGDxzBA0jVF_NNqk

[ganancias?utm_source=FB&utm_medium=Cali&utm_campaign=2195020&fbclid=IwAR2-AfjyEE-VAT8wQ-IGdAKEN6NUcgABufFQsr92ZDcQGDxzBA0jVF_NNqk](https://www.lanacion.com.ar/2195020-todos-los-jueces-deberian-pagar-ganancias?utm_source=FB&utm_medium=Cali&utm_campaign=2195020&fbclid=IwAR2-AfjyEE-VAT8wQ-IGdAKEN6NUcgABufFQsr92ZDcQGDxzBA0jVF_NNqk)

Suscribite al periodismo de calidad - Copyright © LA NACION

ANEXO E – FORMULARIO DESCRIPTIVO DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR TESIS DE POSGRADO O GRADO A LA UNIVERIDAD SIGLO 21

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

Autor-tesista <i>(apellido/s y nombre/s completos)</i>	Giacomino Antonela Liliana
DNI <i>(del autor-tesista)</i>	35173877
Título y subtítulo <i>(completos de la Tesis)</i>	“EXENCIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS COMO FORMA DE GARANTIZAR LA INDEPENDENCIA DEL PODER JUDICIAL”
Correo electrónico <i>(del autor-tesista)</i>	antonelagiacomino@gmail.com
Unidad Académica <i>(donde se presentó la obra)</i>	Universidad Siglo 21

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

Texto completo de la Tesis <i>(Marcar SI/NO)^[1]</i>	SI
Publicación parcial <i>(Informar que capítulos se publicarán)</i>	TODOS

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

Lugar y fecha: _____

Firma autor-tesista

Aclaración autor-tesista

Esta Secretaría/Departamento de Grado/Posgrado de la Unidad Académica:
_____certifica que la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta dependencia.

Firma Autoridad

Aclaración Autoridad

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado

[1] Advertencia: Se informa al autor/tesista que es conveniente publicar en la Biblioteca Digital las obras intelectuales editadas e inscriptas en el INPI para asegurar la plena protección de sus derechos intelectuales (Ley 11.723) y propiedad industrial (Ley 22.362 y Dec. 6673/63). Se recomienda la NO publicación de aquellas tesis que desarrollan un invento patentable, modelo de utilidad y diseño industrial que no ha sido registrado en el INPI, a los fines de preservar la novedad de la creación.