



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado

---

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN  
TRIBUTACIÓN**

---

**PROYECTO  
TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN**

---

**LA CLÁUSULA DE INTANGIBILIDAD DE LAS  
REMUNERACIONES DE LOS MAGISTRADOS Y EL  
IMPUESTO A LAS GANANCIAS A LA LUZ DE LOS  
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS**

---

**AUTORA: PATRICIA ANDREA HILLE**

**TUTORA: SARA TELIAS**

# Índice

<b>1.</b>	<b>Introducción</b> .....	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>La cláusula constitucional de Intangibilidad de Remuneraciones de Magistrados</b> .....	<b>3</b>
<b>2.1</b>	<b>En Argentina</b> .....	<b>4</b>
<b>2.2</b>	<b>Antecedentes internacionales</b> .....	<b>7</b>
<b>2.2.1</b>	<b>Estados Unidos de América</b> .....	<b>7</b>
<b>2.2.2</b>	<b>República Federativa de Brasil</b> .....	<b>9</b>
<b>3.</b>	<b>Principios de la tributación</b> .....	<b>9</b>
<b>3.1</b>	<b>Legalidad</b> .....	<b>9</b>
<b>3.2</b>	<b>Igualdad</b> .....	<b>11</b>
<b>3.3</b>	<b>Equidad</b> .....	<b>14</b>
<b>3.4</b>	<b>Generalidad</b> .....	<b>15</b>
<b>3.5</b>	<b>Razonabilidad</b> .....	<b>17</b>
<b>3.6</b>	<b>Capacidad contributiva</b> .....	<b>18</b>
<b>4.</b>	<b>Tratamiento de las remuneraciones de los magistrados en el impuesto a la renta</b> .....	<b>20</b>
<b>4.1</b>	<b>Evolución del marco normativo</b> .....	<b>20</b>
<b>4.2</b>	<b>Las Acordadas dictadas por el Poder Judicial</b> .....	<b>22</b>
<b>4.2.1</b>	<b>A nivel nacional</b> .....	<b>22</b>
<b>4.2.2</b>	<b>A nivel provincial y otros tribunales</b> .....	<b>25</b>
<b>4.3</b>	<b>Situación conforme la modificación de la Ley N° 27.346</b> .....	<b>27</b>
<b>5.</b>	<b>Conclusiones</b> .....	<b>31</b>
<b>6.</b>	<b>Referencias bibliográficas</b> .....	<b>35</b>

## **1. Introducción**

El objetivo fundamental de mi trabajo, es realizar una crítica fundada a la luz de los principios tributarios en lo relativo a la no tributación de las remuneraciones de los magistrados así como de todos los miembros de los poderes judiciales nacional, provinciales y del Ministerio Público de la Nación.

Habiendo investigado oportunamente el tema por cuestiones laborales, me encontré formando mi propia postura al respecto, y la más reciente modificación acaecida en las disposiciones aplicables del impuesto a las ganancias introducida por la Ley N° 27.346, me llevó a analizar la situación con mayor profundidad.

Por dichas razones, consideré interesante exponer la evolución que ha tenido en nuestro país la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de las mentadas remuneraciones, interrelacionándola con los principios tributarios y la cláusula constitucional de intangibilidad de estas.

Vale decir, que la imposición sobre las remuneraciones correspondientes a los magistrados ha sido -desde los albores de los tributos que las gravan- una cuestión controvertida, que ha llevado a grandes debates, así como a distintas opiniones, las cuales, de alguna u otra manera, sientan sus fundamentos en la interpretación de las normas, los principios tributarios y las garantías constitucionales.

Con dicho marco, pretendo enunciar mis inquietudes, pudiendo de esta manera plantear posibles soluciones a las cuestiones, a mi criterio, pendientes.

De los conocimientos que he adquirido a lo largo de la Especialización en Tributación, se verán reflejados mayormente aquellos concernientes a los módulos: Economía del Sector Público y Teoría de los Sistemas Fiscales, Seminario de Análisis de Impuestos I, Derecho Tributario, Metodología de la Investigación y Análisis Fiscal y Procedimiento Tributario.

Es de suma importancia aclarar que me vi en la obligación de efectuar una limitación al alcance del presente trabajo, con relación al reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del día 27 de noviembre de 2018 vinculado con la temática de que se trata, habida cuenta el escaso tiempo para una adecuada evaluación y análisis de sus implicancias. No obstante ello, realizaré una mención al respecto en el apartado 4.3.

## **Planteamiento del tema/problema/hipótesis**

La problemática observada se encuentra vinculada a las cuestiones controvertidas preexistentes a la reforma introducida en el impuesto a las ganancias por la Ley N° 27.346 (B.O. 27/12/2016)<sup>1</sup> en relación con la materia a tratarse en el presente trabajo final, así como las generadas por ella.

A modo ilustrativo, cabe mencionar la potencial violación del principio de igualdad consagrado en el artículo 16 de nuestra Constitución Nacional, al establecerse una distinción entre los jueces que se ven alcanzados por el impuesto y los que no.

## **Objetivos**

1. Determinar el alcance de la cláusula constitucional de intangibilidad de remuneraciones de los magistrados.
2. Evaluar la injerencia de los Principios de la Tributación en la temática del trabajo.
3. Desarrollar la evolución del marco normativo aplicable en el impuesto a las ganancias.
4. Analizar las Acordadas dictadas por el Poder Judicial y evaluar su alcance.
5. Desarrollar las consecuentes aplicaciones e interpretaciones de las acordadas citadas en el punto 4, respecto a otros sujetos.
6. Plantear y analizar la situación en el impuesto a las ganancias conforme la reforma introducida por la Ley N° 27.346.
7. Relevar y evaluar la doctrina y jurisprudencia nacional respectiva.
8. Diseñar posibles soluciones a los aspectos problemáticos existentes.

## **Metodología y técnicas a utilizar**

El tipo de estudio previsto será enmarcado en un enfoque exploratorio descriptivo, con la utilización de datos secundarios.

---

<sup>1</sup> Las que, conforme a su artículo 12, comenzaron a surtir efectos a partir del año fiscal 2017.

## **Definición de magistrado**

Como primer paso antes de comenzar a exponerme en las cuestiones anteriormente detalladas, considero de suma importancia hacer mención a la definición de magistrado.

Conforme surge del artículo 1° del Capítulo I “Disposiciones Generales” del Reglamento para la Justicia Nacional<sup>2</sup>, se hace una distinción entre “magistrados”, “funcionarios” y “empleados”, a saber:

- Magistrados: son los jueces de todos los grados.
- Funcionarios: los secretarios de primera y segunda instancia y los demás empleados de los tribunales nacionales que perciben igual o mayor sueldo.
- Empleados: el resto del personal.

## **Palabras claves**

Códigos JEL: E62, H24.

Voces: Impuesto – Magistrados- Cláusula de intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados – Impuesto a las Ganancias – Principios tributarios – Constitución Nacional – Acordadas – Medida cautelar – Gravabilidad – Garantías Constitucionales – Remuneración – Corte Suprema de Justicia – Exención tributaria – Poder Judicial – Constitucionalidad – Igualdad – Capacidad Contributiva

## **2. La cláusula constitucional de Intangibilidad de Remuneraciones de Magistrados**

Un rasgo común de algunos ordenamientos constitucionales es la inclusión de cláusulas que aseguran la irreductibilidad de las remuneraciones de ciertos miembros del Poder Judicial.

Si bien las referidas cláusulas se suelen enmarcar dentro de las garantías que amparan a los miembros de tribunales de mayor o menor nivel a efectos de asegurar el adecuado desarrollo de sus funciones y no aluden en forma expresa al ámbito tributario, su

---

<sup>2</sup> Acordada s/n de la CSJN del 17/12/1952 (fallos 224:575), texto actualizado.

interpretación, en ocasiones, ha derivado consecuencias a dicho campo, básicamente en lo referido al impuesto sobre la renta.

En efecto, se ha sostenido que el establecimiento del gravamen sobre las remuneraciones de los magistrados se encuentra en pugna con la garantía constitucional de que se trata y, bajo esa interpretación, el propio Tribunal Supremo ha dictado pronunciamientos o, incluso, regulaciones internas a favor de su inmunidad tributaria, aún en aquellos casos en donde las propias normas que regulan el impuesto a las ganancias no parecieran admitir ninguna excepción.

## 2.1 En Argentina

La Constitución Nacional de la República Argentina prevé en su artículo 110 que *“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**”*. (El resaltado es propio). Dicho artículo reproduce la disposición existente en el artículo 96 de la Constitución Nacional del año 1853.

Conforme a la interpretación efectuada por diversos autores, la disposición citada se funda en el principio de división de poderes, pretendiendo dotar de independencia al Poder Judicial mediante la intangibilidad de las remuneraciones de sus magistrados. En tal sentido, Spisso<sup>3</sup> entiende que el espíritu de la garantía de la intangibilidad de las remuneraciones es el de *“...poner a los jueces a cubierto de manipulaciones políticas para captar su voluntad”*. Para reforzar su postura, cita a Hamilton en *“El Federalista”*<sup>4</sup>, autor que concluye que *“...no podemos esperar que se realice nunca en la práctica la separación completa del poder judicial y del legislativo en ningún sistema que haga que el primero dependa para sus necesidades pecuniarias de las asignaciones ocasionales del segundo.”*

Uno de los aspectos que ha devenido en numerosas controversias respecto de la aplicación de esta cláusula constitucional ha sido la posible extensión de sus efectos al ámbito de la tributación. Su interpretación extensiva a este ámbito fue sostenida en diversos

---

<sup>3</sup> Spisso Rodolfo R., *“Los jueces y los legisladores también son ciudadanos”*, Rev. “Impuestos”, T. LVI-8, Pág. 2230 a 2239, Bs. As., Edit. La Ley.

<sup>4</sup> Hamilton, (1994) *“El Federalista”*, México, Edic. Fondo de Cultura Económica, p. 336.

antecedentes jurisprudenciales, a partir del pronunciamiento efectuado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Fisco Nacional c/ Rodolfo Medina”<sup>5</sup>, de fecha 23 de septiembre de 1936. En dicha oportunidad, el Supremo Tribunal entendió que la cláusula constitucional de que se trata persigue amparar al salario del juez de manera de asegurar su inflexibilidad y su rectitud, ya que “...su libertad de juicio puede vacilar ante el temor, muy humano, de que la retribución se reduzca por el legislador hasta extremos que no le permitan cubrir su subsistencia y la de los suyos”. En lo que hace específicamente a la materia tributaria, concluyó que, si bien “...ni por el monto del impuesto, ni por su generalidad podrá suponerse un propósito atentatorio..., el sólo hecho de que se admitiera la facultad legislativa de establecer impuestos sobre los sueldos de los magistrados dejaría abierta una brecha peligrosa para su independencia.”

A su vez, agregó que “Si el salario del juez no está amparado como su permanencia en el cargo, desaparece la seguridad de su inflexibilidad, de su rectitud...”<sup>6</sup> y que la garantía constitucional de irreductibilidad tendría incidencia tributaria puesto que “...la frase ‘en manera alguna’ significa que la compensación de los jueces no puede ser reducida ni por impuestos ni por cualquier otro medio que pueda limitarla”<sup>7</sup>. Esta postura fue ratificada por la Corte en los fallos “Poviña” (187: 687) y “Jauregui” (191: 65), ambos de 1940.

En igual sentido, mediante la Acordada 20/1996<sup>8</sup> dictada ante la derogación de la exención contenida en la ley de impuesto a las ganancias respecto de las remuneraciones de los magistrados y los funcionarios del Poder Judicial de la Nación, la Corte Suprema de Justicia reiteró los fundamentos esbozados en la causa antes citada y declaró la inaplicabilidad de tal derogación. Para así entender, consideró que la disposición legal que comprendía como rédito sujeto a tributación a los haberes percibidos por los magistrados federales resultaba violatoria de la garantía constitucional. Por lo tanto, respecto de la tensión existente entre la legislación que impone a todos los ciudadanos la obligación de tributar sobre las rentas obtenidas con el trabajo personal y el privilegio<sup>9</sup> contenido en el artículo 110 de la Constitución Nacional, se pronunció sobre la prevalencia de este último.

---

<sup>5</sup> “Fisco Nacional c/ Rodolfo Medina”, CSJN, 23/09/1936.

<sup>6</sup> Del voto del Dr. Calderón.

<sup>7</sup> Del voto del Dr. Amadeo, con cita a los constitucionalistas Dres. Joaquín V. González y González Calderón.

<sup>8</sup> Véase apartado 4.2.

<sup>9</sup> El Supremo Tribunal entendió, en realidad, que no se trataba de un privilegio sino de una garantía establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación.

En sentido contrario al criterio del Supremo Tribunal, Spisso<sup>10</sup> sostiene que *“La exención tributaria no resulta, pues, esencial al propósito de asegurar la independencia del Poder Judicial”*. El autor entiende que cuando un tributo absorba una parte sustancial de la renta, afecta el derecho constitucional a la propiedad y debiera reducirse su peso a límites razonables para todos los afectados, incluidos los jueces. En tal orden de ideas, interpreta que *“...la independencia del Poder Judicial se satisface otorgando a los magistrados una compensación digna en consonancia con el alto magisterio de dictar justicia, y no mediante exclusiones tributarias que transgreden el principio de igualdad, base de los impuestos y de las cargas públicas (artículo 16, Constitución Nacional)”*.

El profesor Segundo V. Linares Quintana sostiene que *“... el propósito de la Constitución no ha sido crear un privilegio exclusivo para los magistrados judiciales, que los coloque en una situación de ventaja con respecto al resto de los habitantes, en franca violación del principio de igualdad ante la ley (art. 16 CN) sino tan sólo asegurarse su independencia, prohibiendo una disminución de sus sueldos que únicamente afecte a ellos. Vale decir que la disminución repugnante a la Constitución es aquella que evidencia el designio de hacerla soportar exclusivamente a los miembros del Poder Judicial colocándolos en una situación de inferioridad con los demás funcionarios...”*<sup>11</sup>

De igual modo, Rafael Bielsa considera que *“... el impuesto sobre los réditos es general, y el principio que dispone lo irreductible del sueldo se funda en una razón fácil de advertir, y es que la Constitución ha querido impedir represalias de los poderes políticos contra el Poder Judicial. Pero no puede hablarse de represalias cuando el impuesto sobre los réditos es general y grava a todos los funcionarios de cualquier poder de la Nación...”*<sup>12</sup>

A su vez, el Dr. Mario Midón concluye que *“... la norma no se ha propuesto exhibir un poder con funcionarios privilegiados, sino tutelar la decorosa retribución de sus miembros ante la posible lesión de la propiedad y con miras a preservar su independencia. Por eso, los jueces deben tributar como cualquier otro ciudadano...”*<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Cfr. Nota al pie 3.

<sup>11</sup> Linares Quintana Segundo V. (1963), *“Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado”*, Tomo IX, pág. 423, N° 6047 parte especial, Poderes de Gobierno, Bs. As., Ed. ALFA.

<sup>12</sup> Bielsa Rafael (1954), *“Derecho Constitucional”*, pág. 563 N° 236, Bs. As, Ed. Depalma.

<sup>13</sup> Midón Mario (1997) *“Manual de Derecho Constitucional Argentino”*, pág. 522, Bs. As., Ed. Plus Ultra.

## 2.2 Antecedentes internacionales

Vale aclarar que la discusión que dio origen a este trabajo no es patrimonio exclusivo de nuestro sistema tributario, ya que dicha controversia se ha planteado también en otros países.

A modo de ejemplo, haré especial mención como legislación comparada del caso de Estados Unidos de América, el cual considero que es por demás ilustrativo, dado que su Ordenamiento Supremo ha sido tomado como fuente inspiradora de nuestra Constitución Nacional, siendo citado en más de una oportunidad por la doctrina argentina, así como por el Poder Judicial de este país el que también, en ocasiones, ha receptado criterios emanados de tribunales norteamericanos para fundar sus propios pronunciamientos.

### 2.2.1 Estados Unidos de América

El artículo 110 de la Constitución Nacional Argentina se encuentra inspirado en el artículo 3º, sección 1ª de la Constitución de los Estados Unidos de América, cuyo párrafo final establece que “...*The Judges, both of the supreme and inferior Courts, shall hold their Offices during good Behavior, and shall, at stated Times, receive for their Services a Compensation which shall not be diminished during their Continuance in Office.*”<sup>14</sup>. De acuerdo con ello, la retribución de los jueces no será disminuida mientras desempeñen sus cargos.

A continuación enunciaré diversos antecedentes emanados de la Corte Suprema de este último país, de los cuales podrá observarse que el criterio originalmente sostenido en cuanto a los alcances que debe brindarse a la cláusula transcrita fue posteriormente revertido por el mismo tribunal.

- En la causa “Walter Evans v. J. Rogers Gore” del 1º de junio de 1920, la Corte Suprema de los Estados Unidos de América entendió que la inclusión de las remuneraciones de los magistrados en la base imponible del impuesto a la renta, creado por ley del año 1919, resultaba violatoria del artículo 3º, sección 1ª de la

---

<sup>14</sup> “Los jueces, tanto de la Corte Suprema como de los tribunales inferiores, continuarán en sus funciones mientras observen buena conducta y recibirán en periodos fijos, una remuneración por sus servicios que no será disminuida durante el tiempo de su cargo.”

Constitución de ese país, más allá de que el gravamen se basara en principios de generalidad y no discriminación.<sup>15</sup>

La referida interpretación no fue coincidente con la emanada de otros tribunales de habla inglesa, generando algunos cuestionamientos que, como se verá, finalmente contribuyeron a su modificación.

- Igual criterio fue aplicado por ese máximo tribunal incluso a magistrados nombrados con posterioridad a la fecha de vigencia del impuesto a la renta en la causa “Miles v. Graham” en 1925.<sup>16</sup>
- En la causa “George W. O’Malley v. Joseph W. Woodrough”, del 22 de mayo de 1939<sup>17</sup>, la Corte Suprema modificó su doctrina al afirmar la constitucionalidad de la ley dictada en el año 1932 por la que se excluyó a los jueces que tomen posesión del cargo a partir del 6 de junio de 1932 de la inmunidad de que se trata. Para así entender, el juez Frankfurter expresó que someter a los magistrados a un impuesto general “...es reconocer simplemente que los jueces son también ciudadanos, y que su función particular en el gobierno no genera una inmunidad para participar con sus conciudadanos en la carga material del gobierno cuya Constitución y leyes están encargados de aplicar.”, agregando que el impuesto federal a la renta comprende los sueldos de los jueces basado en el principio constitucional de igualdad de los impuestos.

Posteriormente, mediante la sección 3° de la ley de impuesto a los salarios públicos de 1939, se sujetó al tributo a la compensación de los jueces cualquiera fuere la fecha en que hubieran tomado posesión del cargo.

A esta altura del análisis resulta dable observar que el cambio manifestado en la jurisprudencia de los Estados Unidos de América a partir de este último “*leading case*” no ha sido seguido por la jurisprudencia argentina, a pesar de que, tal como se manifestó en los párrafos que anteceden, la cláusula contenida en nuestra Constitución Nacional se encuentra inspirada en la misma cláusula constitucional de ese país sobre la cual versaron los pronunciamientos comentados.

---

<sup>15</sup> (253 US, 245, 64 L. ed. 887).

<sup>16</sup> (268 US, 501, 69, L. ed. 1067).

<sup>17</sup> (307 US, 277).

## **2.2.2 República Federativa de Brasil**

Entre las garantías conferidas a los magistrados en el artículo 95 de la Constitución Federal de la República Federativa de Brasil, se prevé la irreductibilidad de sus subsidios, dejando a salvo en forma expresa lo dispuesto en el apartado III del artículo 153 de ese ordenamiento referido a la aplicación por parte del gobierno central del impuesto sobre la renta de cualquier naturaleza.

Por lo tanto, en ese país, los ingresos de los magistrados se encuentran alcanzados por el impuesto a la renta por disposición expresa contenida en el texto constitucional, sin entenderse que dicha situación viole la garantía constitucional de su irreductibilidad también mencionada en forma expresa y en un todo de acuerdo con los principios de generalidad y universalidad previstos respecto del impuesto a la renta en el artículo 153 del mismo ordenamiento.

## **3. Principios de la tributación**

Estos principios que rigen en materia tributaria han sido reconocidos por abundante doctrina y por el propio texto constitucional, ya sea en forma explícita o implícita.

En tal sentido, considero que la interpretación de la garantía constitucional bajo análisis y sus eventuales efectos a nivel tributario debe ser realizada de una manera que resulte armónica con los principios de que se trata.

### **3.1 Legalidad**

De acuerdo con este principio, no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*“nullum tributum sine lege”*).

El Modelo de Código Tributario de América Latina dispone que sólo la ley puede:

*“1) crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo;*

*2) otorgar exenciones, reducciones o beneficios”.*

En el artículo 4° de nuestra Constitución Nacional se dispone que las contribuciones serán impuestas por el Congreso Nacional.

En igual sentido, los artículos 17 y 19 establecen, respectivamente, que “*Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4°*” y que “*Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe.*”

En materia tributaria, Casás<sup>18</sup> distingue el principio de “reserva de ley”, conforme al cual determinados elementos de la obligación tributaria deben indefectiblemente encontrarse consignados en una ley en sentido formal.

Ello se sustenta en la idea de “autonormación” y expresión de la voluntad popular a través de sus representantes en el Congreso Nacional, que da lugar a la premisa “*not taxation without representation*”.

Los tribunales han aplicado este principio en reiteradas ocasiones. Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que la facultad del Congreso de crear impuestos constituye uno de los rasgos esenciales del régimen republicano y que el Poder Ejecutivo no puede, vía reglamentaria, establecer o extender los impuestos a sujetos no previstos por la ley<sup>19</sup>.

A *contrario sensu*, podría interpretarse que las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por norma de inferior jerarquía.

Sin embargo, respecto al tema puntual que nos ocupa y a los alcances que se otorgó a la garantía contenida en el artículo 110 del texto constitucional a través de la Acordada 20/1996 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es dable destacar que, mientras que la Constitución Nacional limita la mentada garantía de irreductibilidad de remuneraciones exclusivamente a los **jueces** de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación, la acordada incluyó, además, a los **funcionarios** del Poder Judicial que se encontraban amparados por el derogado inciso p) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, esto es, quienes tengan sueldos iguales o superiores al de juez de primera instancia. Posteriormente, el alcance de dicha acordada se vio extendido aún más a través del dictado de la Acordada 56/96 por parte del Supremo Tribunal.

---

<sup>18</sup> Casás, José O. “*Principios jurídicos de la tributación*”. Capítulo IV en “XXI Jornadas Tributarias”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. P. 219.

<sup>19</sup> “Industria Té Argentino S.R.L”, CSJN, Fallos 276-21, 20/02/1970.

Por su parte, el Acuerdo 2701/96 de la Suprema Corte de Buenos Aires incorporó en sus alcances en forma amplia a los haberes que tienen asignadas las personas incluidas en los derogados incisos p) y r) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, lo que incluiría a los vocales del Tribunal de Cuentas y a los del Tribunal Fiscal provincial, entre otros.

Con relación a ello, Spisso<sup>20</sup> considera que tales decisiones “...*exorbitan las prescripciones del art. 110 de la Constitución, que se refiere exclusivamente a las compensaciones de los jueces del Poder Judicial*” y que “*La manifiesta desmedida de ambas acordadas son fruto de la asunción por el Poder Judicial de funciones propias del Poder Legislativo*”.

En efecto, si el principal argumento invocado por el Supremo Tribunal para dictar las referidas medidas es la violación a una cláusula constitucional -el artículo 110- por parte de una norma de inferior jerarquía -la Ley N° 24.631 que derogó las exenciones en el impuesto a las ganancias-, mal podría extenderse la garantía constitucional a situaciones no incluidas en su alcance mediante simples “acordadas” emitidas por ese órgano, puesto que ello implicaría derogar el impuesto establecido por el Congreso Nacional mediante un acto administrativo de la Corte Suprema.

### **3.2 Igualdad**

Doctrinariamente se ha coincidido en dividir el análisis de este principio en las siguientes categorías:

- igualdad ante la ley, como igualdad formal consistente en no hacer distinciones entre los contribuyentes. Su aplicación extrema podría colisionar con el principio de equidad.
- igualdad en la ley, según la cual todos los ciudadanos son iguales y, por tanto, la ley tributaria no debe hacer discriminaciones arbitrarias entre individuos o grupos, pero admitiéndose la igualdad frente a diferencias relativas.
- igualdad por la ley, en el sentido de que el Estado puede intervenir en la distribución de la riqueza para modificarla suprimiendo desigualdades injustas.

---

<sup>20</sup> Cfr. Nota al pie 3.

- igualdad en la interpretación y aplicación de la ley.
- igualdad de las partes de la obligación tributaria.

En nuestra Constitución Nacional, el artículo 16 prescribe que *“La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*. Numerosa jurisprudencia ha atribuido a este principio un alcance íntimamente vinculado al de capacidad contributiva, por considerar que la igualdad en sentido formal llevaría a la aplicación de impuestos de capitación los cuales no resultan equitativos. En tal sentido, se habla del establecimiento de tributos iguales frente a iguales capacidades contributivas.

Por lo tanto, se sostiene la posibilidad de que haya distinciones entre contribuyentes pero siempre que ello obedezca a razonables criterios fundamentados y que no corresponda a causas arbitrarias.

Esta idea fue recogida por la Corte Suprema de Justicia en la causa *“Don Ignacio Unanue y otros c. Municipalidad de Capital”*<sup>21</sup>, en la que se cuestionaba el impuesto aplicado por la municipalidad a los studs por considerarlo violatorio del principio de igualdad. Al respecto, el Supremo Tribunal entendió que la garantía contenida en el artículo 16 de la Constitución Nacional se limita a impedir distinciones arbitrarias entre personas o clases, por motivos como el color, raza, nacionalidad, religión, opinión política, etc., esto es, por causas que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes.

Asimismo, en *“Eugenio Díaz Vélez c. Pcia. de Buenos Aires”*<sup>22</sup>, el máximo tribunal concluyó que el propósito que domina la disposición contemplada en el artículo 16 de la Constitución Nacional es consagrar que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, refiriéndose no ya a una igualdad absoluta sino *“relativa”*, en el sentido de ser impulsada *“...por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales”*.

En lo que hace a la situación objeto del presente trabajo, corresponde señalar que en la causa *“United States v. Hatter, Judge”*, 21 de mayo de 2001, la Corte Suprema de Estados Unidos de América remarcó que no existe ninguna buena razón por la cual un juez deba sustraerse de compartir la carga tributaria que recae sobre todos los ciudadanos. En tal sentido, reiteró su desacuerdo con la causa *“Walter Evans v. J. Rogers Gore”* respecto a la aplicación de la cláusula de irreductibilidad de las remuneraciones, frente a un caso en el

---

<sup>21</sup> *“Don Ignacio Unanue y otros c. Municipalidad de Capital”*, CSJN, Fallos 138-332, 20/08/1923.

<sup>22</sup> *“Eugenio Díaz Vélez c. Pcia. de Buenos Aires”*, CSJN, Fallos 151-359, 20/06/1928.

que el tributo no sea discriminatorio y trate a los magistrados en igual forma a la que trata a los otros ciudadanos. Por tal motivo, concluyó que resultaba errónea la interpretación efectuada en dicha oportunidad en tanto se entendió que la referida cláusula prohíbe cualquier tipo de disminución a los salarios, incluyendo impuestos que recaen sobre ellos.

Ello así, puesto que los jueces no resultan inmunes a compartir con sus conciudadanos la carga material del gobierno. Concluyó, entonces, que el Poder Legislativo no puede reducir los salarios judiciales “directamente”, aun cuando se trate de una medida tomada en forma genérica para todos los salarios estatales, pero una ley tributaria, a diferencia de una ley que ordene reducir salarios, afecta las remuneraciones en forma “indirecta” y no “directamente”<sup>23</sup>.

Contrariamente, algunos autores sostienen que la igualdad democrática lo es en igualdad de condiciones y que “...no es lo mismo un ciudadano juez que los demás ciudadanos...”<sup>24</sup>.

En igual sentido, otros entienden que “...la intangibilidad de la remuneración debe interpretarse como inexistencia de obligación de tributar sobre esa remuneración...”<sup>25</sup>, puesto que “No es una mera cuestión de dinero, es una cuestión de respeto a la dignidad de una magistratura...”, ya que la eventual fiscalización por parte del organismo recaudador “...tiene un efecto francamente indecoroso para la dignidad de un magistrado, como es someterlo a la autoridad de un funcionario administrativo cuyos actos él mismo por su parte tiene la autoridad de controlar y de anular.”

Sin embargo, es dable reiterar que la doctrina emanada de diversos pronunciamientos del propio Tribunal Supremo exige que las diferenciaciones en materia tributaria se sostengan en criterios razonables y resulten uniformes dentro de cada categoría que, en base a tales criterios, se haya conformado.

En mi opinión, las distinciones que deben ser contempladas en la legislación tributaria deben ser sólo aquellas que guarden relación con las consecuencias derivadas de la imposición. Así, por ejemplo, una diferenciación en el grado de capacidad contributiva o bien en la medida del beneficio brindado por el Estado al que accede cada contribuyente

---

<sup>23</sup> No obstante, en el caso comentado, la Corte Suprema de los Estados Unidos concluyó que un tributo de la seguridad social revestía ciertas características particulares que lo hacían violatorio de la cláusula de que se trata, pero ello por ser discriminatorio y, por lo tanto, sostuvo que no debía ser aplicado.

<sup>24</sup> Quiroga Lavié, Humberto, “*El impuesto a las ganancias de los jueces: democracia o demagogia*”.

<sup>25</sup> Gordillo, Agustín (2001), “*La intangibilidad de la remuneración de los magistrados y el presupuesto nacional*”. Bs. As., Edit. La Ley

podrían ser criterios válidos que sostengan un tratamiento diferencial frente a un mismo tributo. Pero también podrían existir otras características diferenciales que, por no ser relevantes a los fines de la tributación, no deban ser tenidas en cuenta.

En tal orden de ideas, no se aprecia que la investidura de los magistrados sea un elemento de diferenciación que deba influir en la determinación de la cuantía tributaria. Es decir, si bien es cierto, como sostienen algunos autores antes citados, que no es lo mismo un ciudadano juez que los demás ciudadanos, también lo es que dicha diferencia no tendría por qué acarrear ninguna incidencia en el ámbito tributario.

En efecto, la Corte ha sostenido que las categorías en las cuales se diferencien los contribuyentes deben ser razonables y no arbitrarias. Por lo tanto, entiendo que no puede hablarse de razonabilidad en la distinción si el rasgo distintivo tenido en cuenta para ello no tiene influencia alguna en la medida de la capacidad de pago de los contribuyentes (principio de capacidad contributiva) o de su mayor o menor acceso a los beneficios brindados por el Estado (principio del beneficio)<sup>26</sup>.

Mediante la modificación introducida en el impuesto a las ganancias por la Ley N° 27.346<sup>27</sup>, se agudiza la vulneración de este principio, respecto de lo cual me explayaré en las conclusiones.

### **3.3 Equidad**

El artículo 4° de la Constitución Nacional Argentina dispone que el Congreso General establecerá contribuciones en forma “equitativa”. Este término es interpretado por diversa doctrina como sinónimo de justicia en la distribución de las cargas tributarias, la cual no se verifica necesariamente con una igualdad aritmética, sino más bien se asocia a la idea de “justa distribución”.

En tal sentido, cada uno debe aportar su “justa parte” para colaborar al sostenimiento de los gastos públicos. La medición de esta “justa parte” ha sido intentada bajo la utilización de dos criterios fundamentales: el criterio del beneficio y el de la capacidad de pago o capacidad contributiva.

---

<sup>26</sup> En este punto, cabe dejar a salvo el análisis de las medidas que pueda tomar el Estado con fines de promover o incentivar determinada actividad o zona geográfica, cuestión esta que excede el alcance del presente trabajo.

<sup>27</sup> Véase apartado 4.3.

Siguiendo este último criterio, el principio ha sido dividido en dos categorías:

- equidad horizontal, que implica igual tratamiento a quienes están en situaciones análogas
- equidad vertical, significando tratamiento diferente frente a capacidades contributivas disímiles

A nivel jurisprudencial, la idea de equidad fue originalmente interpretada como una materia ajena al contralor judicial por involucrar elementos esencialmente políticos y de exclusivo resorte del Poder Legislativo<sup>28</sup>. En pronunciamientos posteriores, se interpretó que los tributos resultan equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad individual, identificándolo con el principio de no confiscatoriedad.

García Vizcaíno<sup>29</sup> interpreta que la equidad, en sentido lato, se halla indiscutiblemente ligada a los principios de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. En sentido estricto, la autora considera que se vincula al principio de igualdad.

Con relación al tema bajo análisis, y en forma adicional a lo expuesto en los puntos anteriores, sólo cabe reiterar a este respecto que la idea de equidad o justicia en la distribución de la carga tributaria podría verse violentada cuando se excluyan a determinados ciudadanos de la proporción que les corresponde por su mera condición de tales, en la medida que los motivos tenidos en cuenta para efectuar tal discriminación no encuentren un fuerte sustento que avale razonablemente la excepción de contribuir al sostenimiento del propio Estado del que forman parte y bajo cuyo ejido desarrollan sus funciones.

### **3.4 Generalidad**

Al intentar definir este principio, Casás<sup>30</sup> indica que significa que “...*todos los que tengan aptitud económica deben contribuir a los gastos del Estado*”.

---

<sup>28</sup> “López López, Luis y otro c. Pcia. de Santiago del Estero”, CSJN, Fallos 242-73, 249-99, 286-301, 15/10/1991.

<sup>29</sup> García Vizcaíno, Catalina (2017), “*Manual de Derecho Tributario 3ª edición*”, Bs. As., Edit. Abeledo-Perrot

<sup>30</sup> Cfr. Nota al pie 18.

Así lo ha reconocido abundante jurisprudencia, en la que se sostuvo que la generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra.

Dada esta definición, se desprende que las inmunidades y privilegios atentan contra la generalidad de la carga tributaria como principio inherente a la forma republicana de gobierno. Esta postura es reforzada por el autor antes mencionado, al concluir que *“La forma republicana adquiere significado en tanto, si todo el pueblo participa del gobierno por medio de sus representantes, por necesaria implicancia, todos los integrantes del pueblo deben afrontar los tributos directos conforme a su capacidad contributiva..., dado que es difícil concebir una democracia donde no existan obligaciones fiscales correlativas a la aptitud económica de los sujetos pasivos.”*

No obstante la posibilidad de conceder exenciones tributarias no resulta opuesta al principio de que se trata en la medida que se basen en razones económicas, sociales o políticas y no encuentren su único fundamento en razones arbitrarias como diferencias por castas, sexo, edad, etc.

En tal orden de ideas, Fritz Neumark afirmó 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”*.

En lo que hace a nuestro ordenamiento supremo, el principio de que se trata puede hallarse en diversas convenciones internacionales sobre derechos humanos a las que Argentina ha otorgado rango constitucional en el artículo 75, inciso 22, de la Ley Suprema.

Así, en el artículo XXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en el año 1948, se establece que *“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”*<sup>31</sup>. En sentido análogo, en el Pacto de San José de Costa Rica se estipula que *“Toda persona tiene*

---

<sup>31</sup> Artículo XXXVI.

*deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad” y que “Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática”.*

De los párrafos que anteceden se desprende que la excepción objeto de este trabajo se encuentra en abierta contradicción con las pautas que emanan de los tratados internacionales a los que los propios constituyentes atribuyeron rango constitucional. Por lo tanto, en mi opinión, la cláusula contenida en el artículo 110 de nuestra Ley Suprema no podría interpretarse en sentido opuesto a las pautas antes transcriptas, ya que ello implicaría apartarse de las consecuencias que derivan de la existencia de un Estado de derecho y de la idea de tributación entendida como necesaria implicancia de un gobierno democrático.

### **3.5 Razonabilidad**

Diversos autores consideran que el principio de razonabilidad se deriva del Preámbulo de nuestra Constitución Nacional, cuando invoca la protección de Dios *“fuente de toda razón y justicia”*, así como, implícitamente, del artículo 33 del texto constitucional, que prevé que *“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”*.

En la causa *“Reaseguradora Argentina S.A. c. Estado Nacional”*<sup>32</sup> el máximo tribunal entendió que las diferenciaciones normativas no deben basarse en supuestos arbitrarios que impliquen una injusta persecución o indebido beneficio. En tal sentido, concluyó que las discriminaciones debían basarse en alguna causa objetiva, aunque su fundamento sea opinable.

Complementando este criterio, en la causa *“Don Ignacio Unanue y otros c. Municipalidad de la Capital”*, antes citada<sup>33</sup>, la Corte expresó que *“debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos”*. (El subrayado es propio)

---

<sup>32</sup> *“Reaseguradora Argentina S.A. c. Estado Nacional”*, CSJN, Fallos 313-928, 18/09/1990.

<sup>33</sup> Cfr. Nota al pie 21.

Asimismo, se sostuvo que las leyes son pasibles de cuestionamiento constitucional cuando devienen irrazonables, esto es, cuando los medios no se adecuan a los fines perseguidos o se presenta una manifiesta inequidad, siendo que el principio de razonabilidad implica que las leyes resulten coherentes con las disposiciones constitucionales<sup>34</sup>.

Conforme a lo expuesto, y por lo previsto en el artículo 33 de la Constitución Nacional, la garantía contenida en su artículo 110 debe interpretarse de un modo “razonable” que armonice con los principios que rigen la tributación y no conlleve a categorías arbitrarias.

### **3.6 Capacidad contributiva**

Este principio no se encuentra mencionado expresamente en la Ley Suprema de nuestro país, pero ha sido puesto de resalto por doctrina y recogido en sentencias de la Corte Suprema de Justicia<sup>35</sup>.

Tarsitano<sup>36</sup>, frente a diversas definiciones que se han intentado efectuar a este respecto, comenta que resulta usual referir al término “capacidad contributiva abstracta” como la capacidad potencial de un sujeto para ser declarado obligado a pagar un impuesto bajo el poder genérico de la ley y al término “capacidad contributiva concreta” como la captación efectiva de dicha posibilidad.

El autor reconoce rango constitucional a este principio a partir del artículo 33 de la Constitución Nacional, transcripto en el punto que antecede.

Así, concluye que *“El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio sustancial del sistema republicano, inherente a su naturaleza, y no existe otra manera de contribuir sino en función de las capacidades económicas de las personas.”*

Al respecto, Spisso considera que el principio se encuentra tácitamente receptado en el artículo 4° de la Constitución Nacional, bajo el entendimiento de que las contribuciones no podrían ser “equitativas” si no presupusieran una aptitud de pago, esto es, una capacidad

---

<sup>34</sup> “Conti, Juan c/ Ford Motor Argentina S.A. s/cobro de pesos”, CSJN, 29/03/1988 - “Antequera, Alberto v. Encotel”, CSJN, 06/06/1985 .

<sup>35</sup> Al respecto, ver “Ana Masotti de Busso y otros c/ Pcia. de Buenos Aires”, 07/04/1947; “Marta Navarro Viola de Herrera Vegas c/Nación Argentina - Dirección General Impositiva”, 19/12/ 1989 y “Luis López López y otro c/ Pcia. de Santiago del Estero”, 15/10/1991.

<sup>36</sup> Tarsitano, Alberto, *“El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático.”* Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Bs. As, Ed. Depalma.

económica que supere el mínimo indispensable para la vida digna del contribuyente y su familia<sup>37</sup>.

En sentido opuesto, otros autores niegan status constitucional a este principio, resaltando la vaguedad de la noción a la que éste alude<sup>38</sup>.

La doctrina coincide en la identificación de ciertos parámetros como índices de la capacidad contributiva: la renta, el patrimonio, el gasto, los incrementos patrimoniales y los incrementos de valor.

En mi opinión, cabe concluir que no existe óbice para que los magistrados contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, en la medida que posean capacidad económica para hacerlo, considerada ésta en función a los mismos parámetros que para el resto de los ciudadanos, respetando así un principio sustancial del sistema republicano de gobierno.

En ese orden de ideas, podemos citar a algunos doctrinarios que sostienen de igual modo la gravabilidad de las rentas de estos sujetos.

A modo de ejemplo, traigo a colación lo expuesto por Germán Bidart Campos, a saber: "*... Queda por descifrar si la garantía de irreductibilidad de las remuneraciones de los jueces impiden que éstos soporten deducciones por aportes jubilatorios, cargas fiscales o cualquier otro concepto que con generalidad obliga a los habitantes. Estamos seguros que ninguna de tales reducciones viola el art. 96 (actual 110) y que los jueces están sujetos a soportarlas como cualquier otra persona, pues de lo contrario se llegaría al extremo ridículo de tener que eximirlos de todo gasto personal para que su sueldo no sufriera merma - y por ejemplo hasta habrían de disfrutar de servicios públicos sin abonar la tasa correspondiente-. De ahí que reputemos equivocada la jurisprudencia que los ha exonerado de tributar el impuesto a los réditos (o ganancias)*"<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> Spisso, Rodolfo R. (2000), "*Derecho Constitucional Tributario*", Bs. As., Ed. Depalma.

<sup>38</sup> Son partícipes de esta corriente minoritaria: Giuliani Fonrouge, Navarrine, Asorey.

<sup>39</sup> Bidart Campos Germán, (1993) "*Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*", Tomo II "*El Derecho Constitucional del Poder*", Nueva Edición ampliada y actualizada, pág. 422, N° 28, Bs. As, Ed. Ediar.

## **4. Tratamiento de las remuneraciones de los magistrados en el impuesto a la renta**

Tal como se expresó anteriormente, los impactos en el ámbito tributario que ciertas interpretaciones han atribuido a la garantía constitucional de irreductibilidad de remuneraciones de los magistrados se limitaron a lo que hace al impuesto a la renta.

Ello así, puesto que la definición genérica del hecho imponible de este gravamen que usualmente adoptan las legislaciones de los distintos países suele dejar comprendidas a las remuneraciones de que se trata bajo su ámbito de imposición, a menos que se prevea una exención expresa en la ley que regula el tributo mediante la cual se dispense de su pago, pese a encontrarse presentes a su respecto todos los elementos que configuran la hipótesis de incidencia tributaria.

### **4.1 Evolución del marco normativo**

Resulta sumamente interesante analizar las modificaciones legales que se fueron sucediendo en nuestro país sobre la materia que nos ocupa. El constante cambio normativo en el impuesto no hace más que reflejar las diferentes posturas que aún en la actualidad se siguen presentando al momento de intentar conciliar la garantía constitucional que ampara a los magistrados, con los principios generales de la tributación y la propia ley del impuesto a las ganancias y demostrar que la concreción de dicha tarea no ha sido, en ninguna época, una cuestión pacífica.

El esquema normativo que se expone en este punto es el previo a la modificación introducida a la ley del impuesto a las ganancias por la Ley N° 27.346, respecto de la cual se profundiza en el siguiente acápite.

- El conflicto que da origen a este trabajo, tiene su génesis con la sanción de la Ley de Impuesto a los Réditos N° 11.682 (B.O. 12/01/33), la cual no acordaba ninguna exención a las remuneraciones de los jueces, quedando alcanzadas por el artículo 18 de esa norma, el cual llevaba el título de “*Profesiones, oficios, prestación de servicios y ocupaciones lucrativas*”, encontrándose en la entonces, tercera categoría de réditos.

Dicho artículo, enunciaba que “...están sujetos al gravamen de esta categoría los réditos provenientes del desempeño de cargos públicos como ser ministro, legislador, **magistrado**, del ejercicio de una profesión liberal...”. (El destacado me pertenece).

- La Ley N° 12.965 (B.O. 16/04/47) incorporó a la ley de impuesto a los réditos el siguiente artículo: “*Los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las cámaras de apelaciones y jueces, tributarán el impuesto salvo su manifestación expresa en contrario, sobre el importe de los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos, previa deducción del mínimo no imponible, cargas de familia y aporte jubilatorio que les corresponda, de acuerdo a las disposiciones vigentes.*”
- La Ley N° 14.393 (B.O. 31/12/54) extendió dicho tratamiento a “*los funcionarios judiciales nacionales y provinciales que, dentro de los respectivos presupuestos, tengan asignados sueldos superiores al de los jueces de primera instancia*”.
- La Ley N° 20.046 (B.O. 29/12/72) dispuso la exención en forma expresa de las citadas remuneraciones, incorporándolas al artículo que contempla las rentas exentas y eliminando la expresión “*salvo manifestación expresa en contrario*”.
- La Ley N° 20.628 (B.O. 31/12/73) de impuesto a las ganancias tomó como antecedente normativo las disposiciones previstas en la ley de impuesto a los réditos, quedando redactadas las exenciones en cuestión de la siguiente manera dentro de su artículo 20:

“*p) Los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las Cámaras de Apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de Cuentas y tribunales Fiscales de la Nación y las provincias.*

*Quedan comprendidos en lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios judiciales nacionales y provinciales que, dentro de los respectivos presupuestos, tengan asignados sueldos iguales o superiores a los de los jueces de primera instancia;*

*q) Las dietas de los legisladores,*

*r) Los haberes jubilatorios y las pensiones que correspondan por las funciones cuyas remuneraciones están exentas de acuerdo con lo dispuesto en los incisos p) y q)”.*

- La Ley N° 24.631 (B.O. 27/03/96) a través de su artículo 1°, derogó los incisos anteriormente detallados.

Asimismo, sustituyó el inciso a) del artículo 79 de la norma, referido a las ganancias de la cuarta categoría, dejando comprendidas dentro de su alcance a las rentas provenientes “...del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares.”

## **4.2 Las Acordadas dictadas por el Poder Judicial**

### **4.2.1 A nivel nacional**

A través de la Acordada 20, de fecha 11 de abril de 1996, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inaplicabilidad del artículo 1° de la Ley N° 24.631, mediante el cual - como ya se ha expresado - se derogaban las exenciones contempladas en el artículo 20, incisos p), q) y r) de la ley de impuesto a las ganancias.

A continuación, procederé a transcribir ciertos pasajes de los considerandos de esta acordada, ya que los términos utilizados por los ministros de la Corte, serán de gran utilidad para el posterior análisis a exponer, dado que dejaron claramente plasmada la posición del Poder Judicial en lo que respecta a la gravabilidad de sus remuneraciones.

Primeramente, en los mentados considerandos se hace referencia a los alcances de la garantía que reconocía el artículo 96 de la Constitución de 1853, de acuerdo con la cual “...las compensaciones de los jueces no son susceptibles de ser disminuidas en manera alguna...”, añadiendo que con respecto a “... la tensión entre dicho privilegio y la legislación que impone a todos los ciudadanos la obligación de tributar sobre las rentas obtenidas con el trabajo personal... este tribunal se pronunció hace varias décadas declarando violatoria de la garantía constitucional señalada a la disposición legal que comprendía como rédito sujeto a tributación a los haberes percibidos por los magistrados federales...”.

En ese orden, y dado que en la reforma constitucional del año 1994 se ha reiterado en su artículo 110 lo redactado en el artículo 96 de la Carta Magna de 1853, se concluye que la decisión de los constituyentes de dicha reforma demuestra la “...*inequívoca voluntad de ratificar la absoluta intangibilidad de las compensaciones de los jueces nacionales...*”, basando esta afirmación en dos aspectos, a saber:

- Que “*de haberse considerado necesario, conveniente o útil aquellos podrían haber declarado expresamente en el nuevo texto la decisión de condicionar o restringir la cláusula de la compensación vigente desde la unión nacional...*”;
- y
- Que la reiteración efectuada en el texto constitucional de 1994 implica “...*reconocer a la garantía en cuestión el alcance y contenido que, como derecho vivo, le había asignado esta Corte Suprema en cada uno de los supuestos en que fue llamada a intervenir como intérprete final de la Constitución Nacional.*”

Seguidamente, se afirma que “*la intangibilidad de las compensaciones... no constituye un privilegio, sino una garantía, establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación.*”. Se agrega a ello que “*No tiene como destinatarios a las personas que ejercen la magistratura, sino a la totalidad de los habitantes, que gozan del derecho de acceder a un servicio de justicia configurado bajo las pautas que rigen el sistema republicano de gobierno establecido por la ley fundamental.*”

Por tal motivo, se declara que esta garantía no puede ser afectada por la actividad de los otros poderes del Estado, ya que según el criterio del Supremo Tribunal éstos no poseen atribuciones para “...*modificar, mediante el ejercicio de sus funciones específicas, las previsiones constitucionales, impuestas para asegurar la independencia del Poder Judicial: la inamovilidad en el cargo de los jueces y la intangibilidad de sus remuneraciones.*”

De acuerdo con las apreciaciones esbozadas en el acto bajo análisis, es consecuencia de las disposiciones constitucionales antedichas que “...*la compensación que perciben los jueces de la nación no pueda ser modificada en su expresión económica por la aplicación de un impuesto, que se traduce en su concreta disminución.*”

Por ello, y dado que se entiende comprometido “...un principio estructural del sistema establecido por la Constitución Nacional, su adecuada y eficaz preservación justifica que esta corte afronte con mayor celeridad y firmeza la situación institucional planteada a raíz del texto normativo vigente.”

Finalmente, se asevera que la derogación de las exenciones entonces vigentes en el impuesto a las ganancias es “...una inaceptable y evidente injerencia legislativa que, exorbitando las facultades delegadas por la ley superior, afecta institucionalmente la independencia del Poder Judicial de la Nación cuya defensa es irrenunciable para esta corte en su condición - por expreso mandato constitucional - de único titular de este departamento del Gobierno federal.”

A su vez, dictó la Acordada N° 56/96 a través de la cual instruyó, en su ámbito (para los casos que no se encontraran alcanzados por lo dispuesto en la Acordada N° 20/96 -es decir, para aquellos empleados y funcionarios que sí se vieran alcanzados por el impuesto a las ganancias-), que se recalcularan las liquidaciones salariales, en el entendimiento que la compensación jerárquica, dedicación funcional y bonificación por antigüedad proporcional a dichos rubros, son conceptos deducibles en el marco del entonces artículo 82, inciso e) de la ley del gravamen.

Es de interés referirnos a la causa “Gutiérrez Oscar c/ Administración Nacional de Seguridad Social” del 11 de abril de 2006, en la cual, a pesar de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo la vigencia y plena validez de esta Acordada 20/96 y su aplicación en el ámbito nacional, como así también su extensión al territorio provincial, se destaca lo pronunciado en disidencia por parte de los conjuces Horacio Rosatti y Héctor Mendez.

El primero de los conjuces mencionados, entendió que la preservación de la garantía de intangibilidad de las remuneraciones no debe encontrar, hoy, a los jueces “...eludiendo el pago del impuesto a las ganancias...”. Señaló, igualmente, que el artículo N° 110 de la Constitución Nacional no es una norma de excepción o especial con relación al artículo N° 16 de igual texto, “...estando los jueces obligados a pagar todos aquellos impuestos que, por su carácter general, no expresen un ánimo hostil o persecutorio contra su noble actividad.”

Por su parte, el segundo conjuce citado, apuntó que la llamada cláusula de la compensación de la Constitución de Estados Unidos de América -fuente directa del artículo N° 110 de

nuestra CN- no afincó en que los jueces dejaran de pagar impuestos establecidos por el Poder Legislativo con carácter general para toda la población, sino en evitar que sus remuneraciones fuesen reducidas por el gobierno como una forma de obtener su sojuzgamiento y con ello la pérdida de su necesaria independencia. Recalcó además que la voluntad soberana del pueblo expresada mediante sus representantes en los demás poderes, al sancionar y promulgar la Ley N° 24.631, ha querido que los jueces paguen el tributo en cuestión establecido con generalidad, en pie de igualdad con todos los ciudadanos. Finalmente, alegó que someter a los jueces a un impuesto general no es más que reconocer que son ciudadanos y que su particular función en el gobierno no genera inmunidad para no participar con sus conciudadanos en el peso material del gobierno, cuya Constitución y leyes están encargados de administrar.

#### **4.2.2 A nivel provincial y otros tribunales**

Paralelamente, es menester destacar que mediante el dictado de acordadas o acuerdos de los supremos tribunales provinciales, análogos o similares a la acordada citada, fue extendiéndose igual beneficio a jueces y funcionarios provinciales. Asimismo, con el transcurso del tiempo, ha sido utilizada en beneficio de otros tribunales.

Vale citar el Dictamen N° 48/96 de la Procuración del Tesoro de la Nación, en el que alega que el criterio de la Acordada 20/96 de la Corte Suprema de la Nación debe hacerse extensivo a sus similares provinciales, dado que de lo contrario existiría una clara violación al principio de igualdad.

Por otro lado, mediante el Acuerdo 2071/96, la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires remitió a la Acordada 20/96 del Supremo Tribunal de la Nación, entendiendo que la Ley N° 24.631 que derogó los incisos p) y r) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias sobre exenciones a la remuneración de magistrados resulta inconstitucional y contraria a la salvaguardia de la independencia del Poder Judicial. Por ello, remarcó la aplicación del artículo 110 de la Constitución Nacional aun cuando la intangibilidad de las remuneraciones allí referidas no se encuentra contemplada en forma expresa en el ordenamiento constitucional provincial.

En lo que hace a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el artículo 110 de su Constitución prescribe que *“Los jueces y los integrantes del Ministerio Público conservan sus empleos mientras dure su buena conducta y reciben por sus servicios una retribución que no puede*

*ser disminuida mientras permanezcan en sus funciones. Gozan de las mismas inmunidades que los legisladores. **Pagan los impuestos que establezca la Legislatura** y los aportes previsionales que corresponda".* (El resaltado es propio)

No obstante, mediante la Acordada N° 9/00, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad adhirió a lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante las Acordadas Nros. 20/96 y 56/96 y dispuso su aplicación con relación a los funcionarios y empleados del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Por otro lado, a través de la Resolución N° 102 de fecha 1 de marzo de 2005, el Consejo de la Magistratura de dicha ciudad dispuso la aplicación de la Acordada N° 9/00 a los funcionarios y empleados de los Tribunales y del Ministerio Público.

A su vez, en la causa “Szlagowski, Ricardo c. Estado Nacional – AFIP s/ acción declarativa de certeza”<sup>40</sup>, el actor, en su carácter de Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires, requirió que se consideren exentas sus remuneraciones como tal, habida cuenta su asimilación remuneratoria con el Procurador General de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia.

Dicho Fiscal, se presenta en recurso extraordinario ante la Corte Suprema, en respuesta a que la Sala III de la Cámara Federal de Apelaciones de la Plata rechazó la demanda promovida, no haciendo lugar a lo decidido en primera instancia, considerando que la Acordada 20/96 no favorecía al demandante por no integrar el Poder Judicial.

La Corte Suprema, en cambio, concluyó que la normativa provincial –artículo 43 del decreto-ley 7543/69-, al asignar al Fiscal de Estado “un tratamiento remunerativo no inferior al fijado por todo concepto para el Procurador General de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia”, no puede ser interpretado en forma aislada, sin tener en cuenta las distintas normas que regulan la institución local y, en especial, la Constitución de la Provincia, que exige para su nombramiento, las mismas condiciones que para ser miembro de la Suprema Corte de Justicia, el acuerdo del Senado y dispone que solo puede ser removido mediante un juicio político, garantizando su inamovilidad en el cargo.

En ese plexo normativo, determina, que la equiparación no puede ser interpretada como una mera referencia salarial, ya que se inserta en un contexto en que el ordenamiento jurídico local prevé diversas garantías para preservar la independencia del Fiscal del Estado, no en razón de su persona, sino en mira de la institución, que está vinculada

---

<sup>40</sup> “Szlagowski, Ricardo c. Estado Nacional – AFIP s/ acción declarativa de certeza”, CSJN, 28/09/2010.

estrechamente con el control recíproco de los poderes, al ejercer un verdadero control de legalidad y constitucional de los actos administrativos provinciales.

Por lo expuesto, declaró procedente el recurso extraordinario y revocó la sentencia apelada, extendiendo la aplicación de la Acordada 20/96 a funcionarios no integrantes del Poder Judicial por asimilación a cargos por esta amparados.

Una crítica interesante a dicho precedente, es la de Luis Comba<sup>41</sup>, al considerar que la Corte Suprema “...desaprovechó la oportunidad de reivindicar a un Poder, que pareciera que actúa -cuando le toca su bolsillo- al margen de los elementales principios de la equidad e igualdad.”.

Asimismo, se generaron diversos reclamos<sup>42</sup> administrativos y judiciales por parte de los Tribunales Fiscales, Tribunales de Cuentas, etc., toda vez que la Corte, vía interpretativa, ha ampliado el alcance de la Acordada.

### **4.3 Situación conforme la modificación de la Ley N° 27.346**

A través de la Ley N° 27.346 (B.O. 27/12/2016) se sustituyeron los incisos a) y c) del artículo 79 de la ley del impuesto, quedando redactados de la siguiente manera:

*“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***

---

<sup>41</sup> Comba Luis, (2010), “Las remuneraciones en el Poder Judicial. Una cuenta pendiente de la Corte Suprema”, Bs. As., Rev. Impuestos, Ed. La Ley.

<sup>42</sup> Al respecto cabe mencionar: “Instituto de Previsión Social Misiones – Jubilados Tribunal de Cuentas”; “TFN -Sala A- retenciones a miembros del Tribunal de Cuentas de Córdoba”; “La CNACAF -Sala V- retenciones a los jueces del Tribunal de Faltas de la CABA”; “Impuesto a las Ganancias. Vocal del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Gravabilidad de sus remuneraciones. Carné Mónica Viviana”; “Vocal del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires - Gravabilidad de sus remuneraciones - Teilletchea Miguel Ángel”; “Olmedo Alba Posse, Juan Esteban y otro - Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se expide sobre la aplicabilidad de las retenciones del impuesto a las ganancias sobre los haberes previsionales de jueces jubilados del Tribunal de Faltas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA)”; “CNACAF -Sala IV Santillán, Ramón José y otros”; “El TFN-Sala A Tribunal de Cuentas de Chaco”, “Basaldúa, Ricardo y otros c Ministerio de Economía- La Cámara extendió acordada a los vocales del TFN” y “Pagani, Pedro José- La CFSS se expidió en igual sentido respecto de los haberes jubilatorios del TFN”, entre otros.

*nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.*” (El destacado se corresponde con la modificación introducida).

*“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.”* (El destacado se corresponde con la modificación introducida).

Ello así, están alcanzados por el impuesto aquellos sujetos pertenecientes al Poder Judicial nacional, provincial y del Ministerio Público, solamente cuando su nombramiento haya ocurrido a partir del 1° de enero de 2017.

En el mismo sentido, el inciso c), considera renta no gravada a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de los sujetos enunciados en el párrafo anterior en la medida que su nombramiento haya ocurrido hasta el 31 de diciembre de 2016.

Esta modificación, en mi opinión, resulta cuando menos laxa e insuficiente frente al universo de sujetos que debería alcanzar. Al ver los debates parlamentarios de esta, se observa por parte de varios de los legisladores, una actitud negativa respecto a la falta de pago del impuesto en cabeza de estos sujetos, pero considerando un avance importante incluir a aquellos que sean nombrados a partir de 2017. Por ejemplo, el senador Basualdo, lo estimó como *“...el inicio de una reforma que en el futuro podría ser más relevante, equitativa y profunda.”*, no lográndose vislumbrar la razón por la cual resultaría necesaria una reforma al respecto, dado que la norma en sí, ya no cuenta, tal como se expresó en el apartado 4.1, con ninguna exención relacionada con el tema aquí tratado.

De igual modo, ha generado grandes críticas en la doctrina. Entre éstas, considero ilustrativa la de Darío Rajmilovich<sup>43</sup>, al considerarlas cuestionables *“...desde un punto de vista constitucional y también desde un punto de vista ético, al consagrar (prolongar en realidad) un privilegio anti-republicano, reflejo de una oscura interpretación del principio constitucional intangibilidad de los sueldos de los magistrados (art. 110 CN)...”*.

A su vez, Spisso<sup>44</sup> adujo que *“...la reforma legal adolece de una pésima técnica legislativa...”*, agudizando las controversias. *“El legislador pretendió, equivocadamente*

---

<sup>43</sup> *“El privilegio de trabajar en el Poder Judicial y los límites del consenso de la política”*, Reforma Tributaria 2017, Capítulo 4, Bs. As., Edit. La Ley.

<sup>44</sup> Spisso, Rodolfo R (2017), *“Algunos aspectos constitucionales de la reforma de ganancias de 2016”*, Reforma Tributaria 2017, Capítulo 12, Bs. As., Edit. La Ley.

*soslayar una prohibición existente, y en lugar de exigir de los jueces su aporte al esfuerzo que se le exige a la generalidad de las personas, estableció un distingo irrazonable y se dio de bruces con la previsión del art. 16 de la Constitución Nacional.”*

Como era previsible, la resistencia por parte del sector fue importante, citándose en este caso la interposición de una acción declarativa de certeza de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional (AMFJN) contra el Poder Ejecutivo Nacional, el Consejo de la Magistratura del Poder Judicial de la Nación, el Ministerio Público Fiscal de la Nación y el Ministerio Público de la Defensa de la Nación, con el fin de hacer cesar el estado de incertidumbre provocado por la modificación aquí analizada.

Puntualmente, se requería que se declarara el concepto de nombramiento -hasta tanto se dicte la reglamentación pertinente-, entendido como “ingreso al Poder Judicial de la Nación”, tomando como fecha de dicho ingreso la correspondiente a las designaciones que hubiera recibido para desempeñarse en dicho poder y sólo para aquellos que hayan concursado sin pertenecer previamente al Poder Judicial o al Ministerio Público, lo que limitaría de manera muy marcada la aplicación de las modificaciones introducidas por la mentada Ley N° 27.346.

El Dr. Esteban Carlos Furnari, Juez de 1° Instancia<sup>45</sup>, dispuso cautelarmente que se encontrarán alcanzados por las previsiones de que se trata los magistrados, funcionarios y empleados que fueran designados en el Poder Judicial de la Nación, así como en el Ministerio Público de la Nación, a partir del 01/01/2017, “**...excepto que hubieren ingresado a ellos con anterioridad a dicha fecha, o bien, que –en igual condición- provengan de los Poderes Judiciales y Ministerios Públicos provinciales o de la CABA y siempre que sus retribuciones no se hayan visto antes alcanzadas por el pago o retención del tributo bajo estudio...**”, hasta tanto se dicte sentencia de fondo, o se cumplan los plazos previstos en la Ley de Medidas Cautelares en las causas en las que es parte o interviene el Estado Nacional, N° 26.854. (El destacado me pertenece)

El citado juez, consideró existente la concurrencia de los elementos esenciales necesarios para el dictado de la mentada medida cautelar.

En lo que hace a la verosimilitud del derecho, la estimó acreditada al analizar, entre otros aspectos, el debate parlamentario de la Ley N° 27.346, destacando que “*...las expresiones*

---

<sup>45</sup> “Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/ en Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento”, Juzgado Federal Contencioso Administrativo N° 2, 03/11/2017.

*utilizadas por los señores Legisladores de ambas Cámaras... demostrarían que su intención fue gravar con el impuesto a las ganancias a las provenientes del desempeño de los magistrados..., en cuanto aquí interesa- que ingresaren a partir del año 2017.”*

Respecto a la existencia del peligro en la demora, resultó suficiente la prueba acompañada de que “...las remuneraciones de algunos magistrados se encuentran actualmente sujetas a retención del tributo en cuestión, por actos de aplicación que en apariencia se muestran erróneos e ilegítimos...”, dado que dichos magistrados si bien fueron designados como tales en el año 2017, ya pertenecían a la estructura del Poder Judicial de la Nación. Por ello, consideró acreditado dicho presupuesto no solo en el reconocimiento del derecho, sino también en “...la irreparabilidad del daño que pudiere generarse si no se acogiera la pretensión cautelar.”

En lo que hace al interés público comprometido, advirtió que la medida se otorgaba “...precisamente en su beneficio.”, dado que “...la medida a dictarse tiende a mantener la supremacía de la Constitución Nacional, en tanto la interpretación que los organismos demandados realizan sobre la norma aquí cuestionada vulneraría derechos reconocidos en la Ley Fundamental.”

Posteriormente, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, por mayoría, mantuvo la medida cautelar, pero modificó sus alcances, limitándola solamente a los sujetos representados por la actora (AMFJN).<sup>46</sup>

Contra dicha decisión, la Defensoría General de la Nación y el Estado Nacional interpusieron recursos extraordinarios, los cuales fueron rechazados por no dirigirse contra una sentencia definitiva. En respuesta a ello, el Estado Nacional dedujo recurso de queja.

Teniendo en cuenta la aplicación limitada en virtud de la medida cautelar antedicha, son doce los magistrados a nivel nacional y federal que a la fecha se encontrarían tributando el impuesto a las ganancias, habida cuenta que no venían de la carrera judicial, llegando al cargo desde la profesión de abogados.<sup>47</sup>

Tal como figura en el Mensaje de Elevación N° 0017/18 del Proyecto de Ley del Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio Fiscal

---

<sup>46</sup> 22 de marzo de 2018.

<sup>47</sup> Según consulta sitio web <https://www.infobae.com/politica/2018/11/27/cerca-de-300-jueces-comenzaran-a-pagar-ganancias-y-ya-hubo-reacciones-contra-el-fallo-de-la-corte/> efectuada el día 28 de noviembre de 2018.

correspondiente al año 2019<sup>48</sup>, la -en mi opinión-, mal nombrada “exención” del impuesto a las ganancias de los ingresos de jueces y funcionarios de los poderes judiciales nacionales y provinciales representará en dicho año una falta de recaudación de \$9.854 millones, el equivalente al 0,05% del PBI. El periodista Ismael Bermúdez<sup>49</sup> estableció una comparación alarmante, siendo que dicho monto “...es muy similar al gasto que prevé el Presupuesto en inversión en Educación (Gastos de Capital), que para 2019 será de 10.166, una cifra que se mantiene congelada en términos nominales desde 2018, lo cual representa una caída en términos reales del 28% del dinero destinado a la infraestructura de los establecimientos educativos.”

En esta instancia, es de indudable importancia resaltar, que, con fecha 27 de noviembre de 2018, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario y dejar sin efecto la medida cautelar de no innovar anteriormente analizada, dado que “...no basta para sustentar la verosimilitud del derecho la mera aseveración de que la literalidad de los términos de la norma cuya aclaración se pretende no parece compatible con la finalidad que el a quo le adjudica...”, concluyendo que “...no existen razones suficientes para adoptar una decisión cautelar de tal gravedad que exima del cumplimiento de los ordenado por la ley a sujetos representados por la actora.”

Asimismo, determinó que resulta plenamente aplicable lo dispuesto por la Ley N° 27.346, sin que ello implique adelantar opinión sobre el fondo del asunto debatido, devolviendo los actuados al tribunal de origen a efectos de continuar el trámite del proceso.

## 5. Conclusiones

De lo expuesto a lo largo de este trabajo, se desprende que la exclusión de las rentas de los magistrados de la órbita del impuesto a las ganancias resulta pasible de no pocos cuestionamientos. Ello con sustento no sólo en principios generales de la tributación sino también en las propias disposiciones de la Constitución Nacional.

---

<sup>48</sup> El que culminara con el dictado de la Ley N° 27.467 (B.O. 04/12/2018).

<sup>49</sup> Según consulta sitio web [https://www.clarin.com/economia/presupuesto-2019-eximir-ganancias-jueces-costara-854-millones\\_0\\_pl0QOeOUf.html](https://www.clarin.com/economia/presupuesto-2019-eximir-ganancias-jueces-costara-854-millones_0_pl0QOeOUf.html) efectuada el día 18 de septiembre de 2018.

En efecto, el artículo 33 de nuestra Carta Magna prescribe que *“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”*.

En tal sentido, diversos autores y la propia Corte Suprema de Justicia han entendido que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio sustancial del sistema republicano.

Siguiendo esta línea de razonamiento, la “garantía” contenida en el artículo 110 de la Constitución no podría ser entendida como negación del deber de contribuir al sostenimiento del Estado. Por lo tanto, debe necesariamente ser interpretada con un alcance distinto al que se pretende.

Reforzando esta postura, es dable observar que la cláusula constitucional bajo análisis ya se encontraba reconocida en el artículo 96 de la Constitución Nacional de 1853. Por lo tanto, teniendo en cuenta que el impuesto a los réditos (antecesor del actual impuesto a las ganancias) fue creado mediante la Ley N° 11.682 del año 1932, resulta al menos dudoso concluir que, al momento de redactar dicha garantía, los constituyentes hayan pretendido excluir las remuneraciones de un tributo que aún no había sido creado.

Dicha conclusión se fortalece por el hecho de que no existe ninguna mención específica en este sentido a lo largo de todo el texto constitucional, siendo que de haberse querido excluir a los magistrados de la carga tributaria que podría recaer sobre sus remuneraciones, se hubiera dejado constancia expresa en su artículo 4° cuando indica que las demás contribuciones deberán ser impuestas por el Congreso General “equitativa y proporcionalmente a la población”.

En igual sentido, nótese que los antecedentes citados a lo largo del presente trabajo se limitan a propugnar la contradicción entre la imposición de gravámenes sobre las remuneraciones de los magistrados y la independencia del Poder Judicial respecto del Poder Legislativo. Sin embargo, la aplicación extrema de dicho criterio llevaría a concluir que el establecimiento de cualquier otro tributo que recaiga sobre los mismos sujetos, resultaría también violatorio de dicha independencia.

Ahora bien, dado que el artículo 110 de la Constitución Nacional sólo se refiere a la intangibilidad de la “compensación” de los magistrados, dicha norma no podría ser invocada respecto de otros tributos. Por lo tanto, podría interpretarse que el alcance de la

garantía de que se trata no se extiende al ámbito tributario, ya que, si los constituyentes hubiesen considerado que la imposición recaída sobre los magistrados resultaba violatoria de su independencia, hubieran incluido en dicha garantía una mención expresa a otras formas de manifestación de capacidad contributiva y no solamente a la renta.

En efecto, aún ante la ausencia de tributación sobre las remuneraciones recibidas, podría interpretarse que el establecimiento por el Poder Legislativo del impuesto patrimonial que recaiga sobre los fondos recibidos no consumidos (mantenidos como tenencias bancarias, efectivo u otros bienes al finalizar el año calendario), estaría restando independencia al criterio de los magistrados del Poder Judicial y, por lo tanto, pretender la exclusión de estos como sujetos del impuesto sobre los bienes personales.

En igual orden de ideas, Spisso<sup>50</sup> agrega que “...desarrollando esa línea de pensamiento cabría reintegrar a los magistrados el impuesto al valor agregado y los impuestos internos al consumo incorporados a los bienes, locaciones o prestaciones adquiridos o contratados por los magistrados y pagados con las remuneraciones recibidas por el ejercicio de la función pública puesto que tales tributos disminuyen el poder adquisitivo de sus salarios”.

Dichas consecuencias, según el autor, “...ponen en evidencia la absurdidad que se deriva del erróneo punto de partida en que el tribunal cimero cimienta su doctrina...”.

Desde la óptica de la teoría del “*public choice*”<sup>51</sup>, se podría aducir que los representantes del Poder Judicial, arbitran e interpretan a su favor la letra de la Constitución Nacional, resultando ilógico que los propios magistrados se atribuyan un tratamiento preferencial que violenta los principios que, a través de sus propias funciones y como se ve reflejado en sus propias sentencias, se encuentran encargados de hacer cumplir.

De acuerdo a lo expresado en los párrafos anteriores, es que se considera que la cláusula constitucional de que se trata, debiera ser interpretada con un alcance distinto al que viene sosteniendo el Supremo Tribunal a efectos de dotar a dicha garantía de un sentido armónico respecto de las restantes disposiciones constitucionales y de los principios generales de la tributación.

---

<sup>50</sup> Cfr. Nota al pie 3.

<sup>51</sup> La teoría de la “elección pública moderna”, cuyos mayores representantes son los economistas Duncan Black y James N Buchanan, básicamente transfiere la teoría económica del actor racional al campo de la política, sosteniendo la premisa de que el comportamiento de los burócratas y los políticos es maximizador del presupuesto público principalmente buscando sus propios intereses y solo entonces buscando el bienestar social.

Finalmente, la modificación introducida por la Ley N° 27.346, a mi criterio, vino a entorpecer aún más la situación existente.

Bien lo señala Rajmilovich<sup>52</sup>, al enunciar que *“Con el objeto de garantizar un consenso con ciertos sectores interesados (por ej. Sindicatos, primera y segunda minorías, y el Poder Judicial) se acordó una barbaridad jurídica, al consagrarse una doble desigualdad: 1) entre los judiciales en ejercicio o jubilados al 31/12/2016 y el resto de la ciudadanía, y 2) entre los judiciales nombrados a partir del 01/01/2017 y los nombrados con anterioridad.”*

A mayor abundamiento, debe reiterarse que el fundamento en el que se basan las acordadas de que se trata, para excluir de la tributación a las remuneraciones de los magistrados, encuentra sustento en la garantía constitucional de intangibilidad que las ampara. Siendo ello así, mal podría desvirtuarse dicha garantía en una norma de jerarquía inferior a la Constitución Nacional.

Desde este punto de vista, podría esperarse incluso que la Corte Suprema de Justicia mantenga inalterado el referido criterio ya que, si bien fue modificada la ley de impuesto a las ganancias, en nada se alteró la norma constitucional que opusieron los magistrados a lo largo de estos años frente a la pretensión fiscal de cobrarles el impuesto.

### **Propuesta**

Si se tiene en cuenta que los sujetos alcanzados por el presente trabajo, cuentan con un tratamiento impositivo ventajoso basado en normas de carácter administrativo emanadas del propio organismo que los rige –esto es, acordadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación-, es que resultaría imprescindible una declaración expresa por parte de ellos de la intención de ingresar el gravamen en discusión, lo que sería viable a través del mismo dispositivo por el cual se entendió lo contrario.

Por consiguiente, presuponiendo que se pretende un consenso con los miembros de ese poder, sería plausible prever el incremento de las remuneraciones actuales para los magistrados ya nombrados, hasta la concurrencia del perjuicio monetario a sufrir por las retenciones correspondientes al gravamen discutido, de manera tal que no se vean afectados económicamente por esta medida.

---

<sup>52</sup> Cfr. Nota al pie 43.

En lo que hace a la necesidad de alguna reforma legal, solo restaría la derogación de la mentada modificación introducida por la Ley N° 27.346, volviendo de ese modo a la situación anterior, en la cual no se puso en duda que este tipo de rentas se encontraba dentro del objeto del impuesto.

## **6. Referencias bibliográficas**

### **Acordadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**

- Acordada N° 20 de fecha 11 de abril de 2016
- Acordada N° 56 de fecha 27 de septiembre de 1996

### **Jurisprudencia**

- “Don Ignacio Unanue y otros c. Municipalidad de Capital”, CSJN, Fallos 138-332, 20/08/1923
- “Eugenio Díaz Vélez c. Pcia. de Buenos Aires”, CSJN, Fallos 151-359, 20/06/1928
- “Fisco Nacional c/ Rodolfo Medina”, CSJN, 23/09/1936
- “Ana Masotti de Busso y otros c/ Pcia. de Buenos Aires”, CSJN, 07/04/1947
- “Industria Té Argentino S.R.L.”, CSJN, Fallos 276-21, 20/02/1970
- “Antequera, Alberto v. Encotel”, CSJN, 06/06/1985
- “Conti, Juan c/ Ford Motor Argentina S.A. s/cobro de pesos”, CSJN, 29/03/1988
- “Marta Navarro Viola de Herrera Vegas c/Nación Argentina - Dirección General Impositiva”, CSJN, 19/12/ 1989
- “Reaseguradora Argentina S.A. c. Estado Nacional”, CSJN, Fallos 313-928, 18/09/1990
- “López López, Luis y otro c. Pcia. de Santiago del Estero”, CSJN, Fallos 242-73, 249-99, 286-301, 15/10/1991
- “Szelagowski, Ricardo c. Estado Nacional – AFIP s/ acción declarativa de certeza”, CSJN, 28/09/2010
- “Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/ en Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento”, CSJN, 27/11/2018
- “Basaldúa, Ricardo X. y otros c. Ministerio de Economía”, CNCAF, Sala I, 09/03/2000
- “Olmedo Alba Posse, Juan Esteban y otro”, CNCAF, Sala V, 08/05/2001

- “Pagani, Pedro José”, CFSS, Sala I, 22/12/2008
- “Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/ en Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento”, Juzgado Federal Contencioso Administrativo N° 2, 03/11/2017
- “Tribunal de Cuentas de Córdoba”, TFN, Sala A, 27/06/2011
- “George W. O’Malley v. Joseph W. Woodrough”, Corte Suprema de los Estados Unidos de América, 22/05/1939

### **Doctrina**

- Bertazza, Humberto J. (2017), Reforma Tributaria 2017, Ed. La Ley.
- Bidart Campos Germán, (1993) *"Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino"*, Tomo II "El Derecho Constitucional del Poder", Nueva Edición ampliada y actualizada, pág. 422, N° 28, Bs. As, Ed. Ediar.
- Bielsa Rafael (1954), *"Derecho Constitucional"*, pág. 563 N° 236, Bs. As, Ed. Depalma.
- Casás, José O. *"Principios jurídicos de la tributación"*. Capítulo IV en “XXI Jornadas Tributarias”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. P. 219.
- Comba Luis, (2010), *"Las remuneraciones en el Poder Judicial. Una cuenta pendiente de la Corte Suprema"*, Bs. As. Argentina, Rev. Impuestos, Ed. La Ley
- García Vizcaíno, Catalina (2017), *"Manual de Derecho Tributario 3° edición"*, Bs. As., Edit. Abeledo-Perrot
- Gordillo, Agustín (2001), *"La intangibilidad de la remuneración de los magistrados y el presupuesto nacional"*. Bs. As., Edit. La Ley
- Hamilton, (1994) *"El Federalista"*, México, Edic. Fondo de Cultura Económica, p. 336.
- Linares Quintana Segundo V. (1963), *"Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado"*, Tomo IX, pág. 423, N° 6047 parte especial, Poderes de Gobierno, Bs. As., Ed. ALFA.
- Martín, José María (1980), Derecho Tributario Argentino, Ed. Ampliada y actualizadas de *"Principios del Derecho Tributario Argentino"*.
- Midón Mario (1997) *"Manual de Derecho Constitucional Argentino"*, pág. 522, Bs. As., Ed. Plus Ultra.

- Quiroga Lavié, Humberto, *“El impuesto a las ganancias de los jueces: democracia o demagogia”*.
- Página web del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ([www.ciat.org](http://www.ciat.org)).
- Páginas web de Administraciones tributarias de distintos países.
- Rajmilovich, Darío (2017), *“El privilegio de trabajar en el Poder Judicial y los límites del consenso de la política”*, Reforma Tributaria 2017, Capítulo 4, Bs. As., Edit. La Ley
- Soler, Osvaldo H. (2005), *“Derecho Tributario”*, Bs. As., Ed. La Ley.
- Spisso, Rodolfo R. (2000), *“Derecho Constitucional Tributario”*, Bs. As., Ed. Depalma.
- Spisso Rodolfo R., *“Los jueces y los legisladores también son ciudadanos”*, Rev. “Impuestos”, T. LVI-8, Pág. 2230 a 2239, Bs. As., Edit. La Ley.
- Spisso, Rodolfo R (2017), *“Algunos aspectos constitucionales de la reforma de ganancias de 2016”*, Reforma Tributaria 2017, Capítulo 12, Bs. As., Edit. La Ley.
- Tarsitano, Alberto, *“El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático.”* Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Ed. Depalma.