



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

53047/2017

DE LA RUA, FERNANDO c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

Buenos Aires, de febrero de 2018

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Guillermo F. Treacy y Pablo Gallegos Fedriani, dijeron:

I.- Que a fojas 141/143 la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso por denegatoria de repetición promovido por el actor Fernando de la Rúa, con costas en el orden causado.

Para decidir de ese modo, y luego de reseñar las constancias de autos, encuadró la cuestión como un recurso de apelación contra la denegatoria de la repetición sobre los pagos realizados por el actor en concepto de impuesto a las ganancias sobre la asignación vitalicia prevista en la Ley N° 24.018, durante el período fiscal 2009. Se refirió a la argumentación del recurrente, basada en la equiparación entre dicha asignación mensual que corresponde a quienes ejercieron el cargo de Presidente de la Nación, y la asignación que la ley mencionada prevé para los miembros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En función de ello, el recurrente consideraba que le era aplicable la exención del artículo 20 inciso p) de la Ley del Impuesto a las Ganancias –que establecía que los sujetos allí mencionados no pagan el tributo sobre sus remuneraciones ni sobre sus haberes de retiro. Asimismo, relató los argumentos en base a los cuales el Fisco Nacional entiende que la asignación de que se trata se encuentra alcanzada por el gravamen.

El tribunal a quo se refirió a lo que disponen los artículos 92 y 110 CN, así como al artículo 1° de la Ley N° 24.018, que establece el régimen de asignaciones mensuales vitalicias para el Presidente, el Vicepresidente de la Nación y los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir del cese de sus funciones.



Concretamente, se refirió al artículo 3º, en tanto establece que la asignación para el Presidente de la Nación será la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. También hizo notar que la Ley Nº 24.018 fue derogada por el Decreto Nº 78/94, reglamentario de la Ley Nº 24.241. No obstante ello, tal derogación fue declarada inconstitucional en diversos precedentes del Alto Tribunal, por constituir un exceso en las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo. Por otra parte, recordó que el artículo 1º de la Ley Nº 25.668 derogó la Ley Nº 24.018, pero que dicha norma, en ese aspecto puntual, fue vetada en forma parcial, y promulgada en sus partes no vetadas, por conducto del Decreto Nº 2322/2002.

Por otra parte, se refirió a las vicisitudes del régimen del impuesto a las ganancias en cuanto a su incidencia a las remuneraciones de los jueces y en sus haberes de retiro. En particular, recordó la derogación de las exenciones con que contaban anteriormente, dispuesta en virtud de la Ley Nº 24.631 y el ulterior dictado de la Acordada Nº 20/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en tanto dispuso que la aludida derogación de la exención dispuesta legalmente no era aplicable respecto de los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación. También se refirió a la jurisprudencia y a la postura de otros órganos del Estado, como la Procuración del Tesoro de la Nación (Dictamen Nº 48/98), que implicaban dar pleno efecto a lo dispuesto en la citada acordada.

En base a este plexo normativo y jurisprudencial, el tribunal a quo consideró que las remuneraciones de los jueces (tanto en actividad como retirados) no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, criterio que resulta extensible al actor, “puesto que tal asignación de conformidad con la Ley Nº 24.018 debe ser mensual, móvil, vitalicia e inembargable conforme al derecho adquirido a las fechas en que se reunieron dichos requisitos, y fundamentalmente su monto debe ser igual a la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, porque así lo ha querido el legislador en forma expresa” (fs. 143).





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

II.- Que el decisorio fue apelado a fojas 145 por el Fisco Nacional, que expresó agravios a fojas 152/164. Luego de reseñar el contenido del pronunciamiento apelado, indica que se agravia por lo resuelto en cuanto al fondo y en cuanto al modo de imposición de las costas.

En primer lugar, describe el plexo normativo involucrado y, en particular, las vicisitudes legislativas y jurisprudenciales del régimen establecido por la Ley N° 24.018. Observa que por Acordada N° 20/96 la Corte Suprema decidió que se mantenían las exenciones que la Ley N° 20.628 establecía para magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación. Si bien el artículo 3° de la Ley N° 24.018 establece que la asignación del Presidente de la Nación “será la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, considera desacertada la inteligencia que el tribunal a quo ha dado a esa equiparación. En cuanto a los artículos 92 y 110 CN, invocados en el pronunciamiento apelado entre otros fundamentos de la decisión, el recurrente considera que las garantías allí establecidas sólo corresponden a la retribución por el cargo durante el ejercicio de sus funciones, pero no pueden ser extendidos a períodos posteriores al cese. También invoca un precedente del Alto Tribunal (“Szelagowski, Ricardo c/ Estado Nacional – AFIP s/ acción declarativa de certeza”), donde se estableció la intangibilidad de las remuneraciones de un Fiscal de Estado provincial, a partir de la importancia de las tareas que llevaba a cabo dicho funcionario. Es decir, en la interpretación del recurrente, debiera tenerse en cuenta no sólo la equiparación a otros cargos en cuanto a las remuneraciones sino desde el punto de vista funcional. Por tal razón entiende que la equiparación prevista en la Ley N° 24.018 es una “mera referencia” para determinar el importe de la asignación vitalicia a percibir por el actor.

También invoca, en sustento de sus agravios, el dictamen de la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social de ese organismo fiscal, donde se sostuvo que las rentas obtenidas por los sujetos comprendidos en la Ley N° 24.018 -entre otros regímenes especiales- “derivan de la prestación del servicio que en el transcurso de su vida activa han desarrollado los beneficiarios” y por lo tanto, se encuentran alcanzados por el gravamen.



Añade el recurrente que el tribunal de grado ha hecho una integración analógica, al extender los efectos de la Acordada N° 20/96 al caso del actor, aplicando así una exención no prevista expresamente por el legislador, y que se encuentra vedada por el principio de reserva de ley.

En otro orden de ideas, sostiene que “la magnitud de la asignación vitalicia en sí no se ve alterada con relación a la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sino solamente el importe que el ex presidente recibe en mano, por cuanto su carga tributaria es distinta a la de los citados magistrados y quien le paga se encuentra obligado a detraerle una determinada suma para afrontarla, siendo ello consecuencia del régimen de retención en la fuente, y no del impuesto *per se*”.

Por otra parte, refiere al enfoque restrictivo con que deben ser interpretadas las exenciones fiscales.

Por último, se agravia en cuanto a la imposición de costas en el orden causado pues, teniendo en cuenta que es errada la solución de fondo adoptada por el a quo, también deberá modificarse el criterio de distribución de las costas, imponiéndose éstas al actor.

III.- Que a fojas 168/175 el actor, con patrocinio letrado, contestó el memorial del Fisco Nacional y solicitó la desestimación del recurso.

Discrepa con su contrario en cuanto sostiene que el tribunal a quo realizó una interpretación analógica y pone de relieve que el artículo 3° de la Ley N° 24.018 establece que la asignación presidencial consistirá en “la suma que por todo concepto corresponda a los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”. De esta expresión (“por todo concepto”) infiere que la asignación se abona con el mismo alcance con que se abona a los jueces de la Corte Suprema. Por consiguiente, sostiene que no se trató de una interpretación analógica, sino literal de la ley. Considera que si los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no están obligados a pagar el tributo, en virtud del principio de intangibilidad de sus remuneraciones, “resulta plenamente justo y lógico que la asignación vitalicia que perciben los ex Presidentes tampoco quede alcanzada por el impuesto a las ganancias. Lo contrario implicaría





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

destruir la equivalencia que expresamente fue querida por el legislador” (fs. 172). Destaca que en el caso de los miembros del Poder Judicial, sus remuneraciones son intangibles en base al artículo 110 CN, mientras que en el caso del Presidente y Vicepresidente de la Nación, la intangibilidad surge del artículo 92 CN.

Por otra parte, disiente con la afirmación del Fisco en cuanto sostiene que, dado que el tributo se liquida mediante retención en la fuente, no se distorsiona la equivalencia prevista en la ley. En este punto advierte que la cuestión de fondo es establecer si la aplicación del impuesto a las ganancias sobre la asignación vitalicia destruye o no la equivalencia aludida, siendo irrelevante establecer si el tributo se liquida mediante retención en la fuente o al cierre del ejercicio fiscal anual. Concluye señalando que “[s]i como consecuencia de la aplicación del impuesto a las ganancias el monto de la asignación vitalicia se reduce en un 35%, es innegable que se destruye la equivalencia contemplada en la Ley N° 24.018” (fs. 175).

IV.- Que a fojas 181/183 dictaminó el representante del Ministerio Público Fiscal. Allí, luego de efectuar una reseña normativa, concluyó que asignación vitalicia que percibió el actor en los términos de la Ley N° 24.018 no se encuentra exenta del pago del impuesto de que se trata.

V.- Que en este estado de las actuaciones corresponde examinar el recurso del Fisco Nacional.

V.1.- Conviene recordar en primer lugar las normas aplicables, en particular, las disposiciones de la Ley N° 24.018 sobre la cual giran las discrepancias del recurrente con el decisorio del a quo. En forma previa, debe recordarse, señalamiento en el que coinciden tanto las partes como el tribunal de grado, que dicho cuerpo legal se encuentra vigente. No obstante su derogación por conducto del Decreto N° 78/94 – reglamentario de la Ley N° 24.241-, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad de dicha reglamentación en diversos precedentes, en tanto implicaba un exceso en las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo (in rebus “Craviotto”, Fallos 322:752; “Romano”, Fallos 322:2885; “Solsona”, Fallos 329:904). Cabe consignar



que la derogación de la Ley N° 24.018 dispuesta por su similar N° 25.668 no afectó las disposiciones relevantes para resolver el sub lite, atento al veto parcial dispuesto por el Decreto N° 2322/2002. En otras palabras, teniendo en cuenta la promulgación parcial de la Ley N° 25.668 en los términos de este último decreto, se concluye que la Ley N° 24.018 se encuentra vigente, al menos en cuanto a las disposiciones que inciden en la cuestión de autos.

En cuanto aquí interesa, la Ley N° 24.018 regula en su capítulo I un régimen de asignaciones mensuales vitalicias que se abonan al Presidente, el Vicepresidente de la Nación y a los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. El artículo 3° establece: “A partir de la promulgación de esta ley, los ciudadanos encuadrados en el artículo 2° [esto es, los jueces de la Corte Suprema de Justicia], al cumplir sesenta y cinco (65) años de edad, o acreditar treinta años de antigüedad de servicio o veinte (20) años de aportes en regímenes de reciprocidad, comenzarán a percibir una asignación mensual, móvil, vitalicia e inembargable conforme con el derecho adquirido a la fecha en que se reunieron dichos requisitos, cuyo monto será la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de dichos cargos. /// Para el Presidente de la Nación tal asignación será la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y para el Vicepresidente las tres cuartas partes de dicha suma”.

La cuestión central que se plantea en estos autos radica en establecer los alcances de la expresión “por todo concepto”, que modula la forma en que los ex Presidentes habrán de percibir esta asignación mensual. La norma equipara el monto a la “suma que por todo concepto” corresponda a la remuneración de los Jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Por lo pronto, es importante advertir que la asignación que debe abonarse al Presidente de la Nación se equipara a la “remuneración” de un juez de la Corte *en actividad* (pues de otro modo, la norma se habría referido a la “asignación” de los jueces retirados del Alto Tribunal).

Ahora bien, el Fisco considera que la asignación reconocida al Presidente no goza de la exención tributaria que resulta aplicable a las remuneraciones de los jueces de la Corte Suprema. Para





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

examinar este planteo, conviene recordar los antecedentes normativos de dicha exención, y relacionarlos con el régimen de asignaciones contemplado en la Ley N° 24.018.

V.2.- La Ley de Impuesto a las Ganancias (en su texto original, así como en sus sucesivas modificaciones hasta 1996) preveía en el caso de los jueces (incluyendo, obviamente, a los de la Corte Suprema, así como a otros funcionarios con tareas cuasi jurisdiccionales) una exención en el impuesto a las ganancias (art. 20 inc. p) de la Ley N° 20.628), que se extendía a los respectivos haberes jubilatorios y pensiones (art. 20 inciso r) de la ley citada). Tal exención ya estaba en la interpretación judicial de normas anteriores (la Ley N° 11.682; doctrina de Fallos 176:73). Ahora bien, en 1996, a través de la Ley N° 24.631, se derogaron las exenciones mencionadas. En ese contexto, la Corte Suprema dictó la Acordada N° 20/96, en su condición de “órgano supremo y cabeza del Poder Judicial de la Nación” y, recordando la vigencia de la garantía de intangibilidad de las remuneraciones judiciales (art. 110 CN) como exigencia de la independencia de ese órgano del Estado, declaró la inaplicabilidad de dicha derogación, de modo que las exenciones respecto de los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación continuaron en vigor.

Esta situación varió con el dictado en 2016 de la Ley N° 27.346 que modificó la Ley de Impuesto a las Ganancias, y, al definir las ganancias de la cuarta categoría, estableció: “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”. Es decir, a partir del año fiscal 2017 dicha reforma implicará en principio que los jueces de la Corte Suprema (al igual que los demás sujetos mencionados por la norma) designados a partir de ese año deberían pagar impuesto a las ganancias. Pero en cuanto aquí interesa, más allá de las críticas doctrinarias a la Acordada N° 20/96, lo cierto es que la aprobación por el Congreso de esta última reforma legal -la Ley N° 27.346- ha venido a convalidar, de modo indirecto, el criterio sostenido por la Corte Suprema en cuanto a la vigencia de la exención con que contaron todos los magistrados del Poder Judicial hasta 2017. Sólo a partir de este último año, y en virtud de la Ley N° 27.346 (art. 1° pto. 5), el impuesto grava los



ingresos de quienes sean nombrados en dicho poder del Estado, manteniendo la exención con que contaban quienes ya revistaban en él.

V.3.- Ahora bien, la sucesión de normas reseñada permite sostener que al dictarse la Ley N° 24.018 en 1991, la remuneración de un juez de la Corte Suprema estaba exenta del tributo, de modo que puede considerarse que el legislador la tuvo en cuenta al fijar la equiparación de aquella con la asignación que percibirían los Presidentes de la Nación que cesaran en sus funciones. La *ratio legis* no es difícil de advertir: se trata de que quienes ocuparon cargos en la máxima jerarquía de dos poderes del Estado (el Ejecutivo y el Judicial) cuenten con un retiro digno, que en la intención del legislador debe estar equiparado.

Cabe desestimar el planteo del Fisco recurrente en cuanto a que se estaría realizando una interpretación extensiva o analógica de una norma tributaria. En realidad, el artículo 3° segundo párrafo de la Ley N° 24.018 contiene una norma de reenvío, esto es remite a las disposiciones legales y reglamentarias que regulan las remuneraciones de los jueces de la Corte Suprema, y establece que la asignación a la que tiene derecho un ex Presidente ha de ser equivalente a la remuneración que *por todo concepto* corresponde a un juez del Alto Tribunal. Ello significa que la asignación debe comprender todos los conceptos que integran tal remuneración, así como también los mismos descuentos o exenciones que la afectan, del mismo modo que si se tratara de determinar la asignación de retiro de un juez de la Corte Suprema que se hubiera retirado en la fecha en que cesó el actor en su cargo. Por lo demás, no se trata de sostener que la Acordada N° 20/96 se aplica a los ex Presidentes de la República, pues es evidente que no lo es en forma directa, sino que la aplicación de tal exención es consecuencia del reenvío que realiza la Ley N° 24.018.

En este punto no parece relevante la invocación del precedente “Szelagowski” (Fallos 333:1841 [2010]) que realiza el recurrente. En esa oportunidad, el Alto Tribunal se refirió a la vigencia de la exención respecto de un funcionario provincial, cuyas remuneraciones estaban legalmente equiparadas a un funcionario de la Justicia de la Provincia de Buenos Aires y cuyas funciones estaban dotadas de garantías de independencia e inamovilidad semejantes a las de los





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

jueces. Ahora bien, en el caso de autos no se trata de indagar en los fundamentos de la exención, sino de advertir que fue el legislador nacional el que -al dictar la Ley N° 24.018- equiparó la asignación mensual de los ex Presidentes con la suma que por todo concepto percibe en carácter de remuneración un juez de la Corte Suprema, aún con las diferencias en cuanto a la naturaleza de las funciones de quienes fueron designados en el Alto Tribunal y quienes fueron electos para ocupar la primera magistratura. Tales diferencias pierden relevancia, ante la evidencia de que el legislador en forma explícita equiparó las remuneraciones de unos con la asignación del otro. No está en discusión que tanto los jueces de la Corte Suprema de Justicia como los titulares del Poder Ejecutivo Nacional tienen diferentes modos de designación y cumplen funciones diversas, si bien en ambos casos la asignación se justifica en el hecho de tratarse de funcionarios que han ocupado la mayor jerarquía en dos poderes del Estado.

Por otra parte, y a mayor abundamiento, debe observarse que el sentido de tal equiparación puede variar en la actualidad, luego del dictado de la Ley N° 27.246, que incluye, a partir de 2017 y con vocación de universalidad, a los jueces; ello podría afectar a las asignaciones que se abonen a los Presidentes que adquieran el derecho luego de esa fecha.

V.4.- Desde otra perspectiva, el actor ha sostenido que las retenciones en concepto del impuesto a las ganancias se le efectuaron en oportunidad de abonarle un retroactivo, pero que no se le practica la retención cuando se abona la asignación en forma mensual. Esta disparidad de tratamiento no aparece explicada ni justificada por el Fisco en ninguna de sus presentaciones. Y la referencia al concepto de “retención en la fuente” a fojas 160 y vta. del memorial tampoco parece pertinente: en todo caso, habría que explicar por qué razón se realizó una retención en la fuente cuando se trató del pago de un retroactivo, y no cuando se realizan los pagos mensuales de la asignación, cuando tanto uno como los otros tienen la misma naturaleza.

Por último, aunque el punto no ha sido abordado en las presentaciones de las partes, habría sido relevante que el Fisco demostrara que el criterio que intenta sostener en estos autos es el normalmente seguido en relación con estas asignaciones, respecto de



otros ex Presidentes (o Vicepresidentes) de la Nación o sus derecho habientes que en la actualidad tengan concedido el beneficio, ya que ello revelaría una interpretación administrativa normal y habitual de las normas en juego que la aleja de una aplicación sesgada en perjuicio del actor. Si bien éste intentó producir prueba al respecto (v. fs. 90), la información no fue suministrada por invocarse el secreto fiscal (fs. 111), criterio que resulta opinable en las circunstancias de autos.

V.5.- En cuanto al agravio relativo a las costas, impuestas en el orden causado, corresponde, atento el modo en que se resuelve, confirmar dicho criterio de distribución. Del mismo modo, teniendo en cuenta la complejidad de la cuestión debatida, también corresponde distribuir por su orden las generadas ante esta Alzada (art. 68 segundo párrafo del CPCCN).

VI.- Que en consecuencia corresponde rechazar el recurso del Fisco Nacional y confirmar la resolución de fojas 141/143, con costas de esta instancia en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión debatida.

ASÍ VOTAMOS.

El Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que a fs. 141/143 el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, y revocó la resolución n° 40/11, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo, por medio de la cual se había rechazado el pedido de repetición efectuado por el contribuyente respecto de la suma retenida en concepto de Impuesto a las Ganancias, sobre los montos fijados retroactivamente en concepto de asignación vitalicia prevista en la Ley 24.018.

Como fundamento, después de formular una reseña de la normativa aplicable, concluyó que *"...toda vez que las remuneraciones de los Jueces (tanto en actividad como jubilados) por aplicación de la citada Acordada de la Corte [se refiere a la Acordada de la CSJN n° 20/96] y reiterada jurisprudencia de ese Alto Tribunal, no se encuentran alcanzadas con el Impuesto a las Ganancias, cabe concluir que tampoco debe estarlo la asignación vitalicia del recurrente de autos, puesto que tal*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

asignación de conformidad con la Ley N° 24.018 debe ser mensual, móvil, vitalicia e inembargable conforme con el derecho adquirido a las fechas en que se reunieron dichos requisitos, y fundamentalmente su monto debe ser igual a la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de los Jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, porque así lo ha querido el legislador en forma expresa”.

Por otra parte, consideró que por las particularidades de la causa, correspondía imponer las costas en el orden causado.

II.- Que contra esa decisión, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 152/164; que fueron replicados por la parte actora a fs. 168/175.

Se agravia por cuanto considera que el Tribunal Fiscal, en virtud de lo establecido en el artículo 1º y en artículo 3º de la ley 24.018, aplicó analógicamente lo establecido en la Acordada CSJN n° 20/96, en la que se dispone la exención en el Impuesto a las Ganancias de las remuneraciones que perciben los jueces, lo que a su entender se halla vedado al tratarse de una cuestión tributaria.

Considera que los artículos 92 y 110 de la Constitución Nacional se refieren únicamente a la intangibilidad de las remuneraciones que perciban los magistrados a los que ellos se refieren durante el ejercicio de sus funciones, y ellas no son aplicables cuando se trata de las asignaciones vitalicias que perciben tales sujetos una vez que cesan sus funciones en los cargos –en cuanto aquí interesa- de Presidente y Juez de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, respectivamente.

Para reforzar su postura, cita el precedente de Fallos 333:1841 (Szelagowski) en el cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a efectos de reconocer la intangibilidad de la remuneración del Fiscal de Estado, puso de relieve la importancia de las tareas llevadas a cabo por ese funcionario equiparándolas a las del Procurador General de la Nación “desde el plano funcional y no sólo desde el punto de vista de sus remuneraciones”. Manifiesta que en ese precedente quedó evidenciado que el factor determinante a efectos de afirmar la intangibilidad de la remuneración del Fiscal de Estado fue la evaluación de las tareas asignadas, de manera que no se verificaría la condición que



justifica el mantenimiento de la intangibilidad ni de la equiparación de las remuneraciones cuando se trata de la asignación vitalicia que cobran los ex Presidentes de la Nación una vez concluido su mandato.

Por tales razones, considera que la equiparación contenida en el segundo párrafo del artículo 3° de la ley 24.018 *“no es más que una mera referencia para determinar el importe de la asignación vitalicia a percibir por el apelante”*, pero no significa el reconocimiento de una exención, ya que no ha sido dispuesta expresamente por el legislador y tampoco puede ser derivada de la aplicación analógica de una norma, tal como considera que el Tribunal Fiscal afirmó en el caso.

Hace hincapié en que *“...el nexo que vincula a la asignación vitalicia establecida para el ex-presidente con la remuneración de los jueces es a los fines del cálculo de su magnitud pero que, de ningún modo, podría acarrear la situación exentiva que estas últimas presentaban”*.

Por otra parte, manifiesta que no le asiste la razón al Tribunal Fiscal en cuanto sostiene que la retención del Impuesto a las Ganancias sobre la asignación que percibe el ex presidente afecte la relación de equivalencia con las remuneraciones que perciben los jueces dispuesta en el artículo 3° de la ley 24.018. Ello, toda vez que considera que lo único que se ve afectado es el importe que el ex presidente recibe “en mano” como resultado, de que está sujeto a una carga tributaria distinta a la que es propia de los magistrados; de manera tal que, como consecuencia del régimen de retención en la fuente, el sujeto pagador debe detraerle una suma en concepto de Impuesto a las Ganancias.

Refiere asimismo a la obligación de interpretar de manera restrictiva las exenciones como consecuencia del principio de reserva de ley que rige en materia tributaria, e insiste en que se formuló una integración analógica de la normativa que se opone a la letra, el espíritu y a la intención del legislador.

Finalmente solicita que, de hacerse lugar a su recurso y revocarse la sentencia apelada, se impongan las costas a cargo de la parte actora en la medida en que no se advierten razones que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

III.- Que, tal como señala la parte actora al contestar el recurso, los agravios del Fisco no contienen una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada, pues no formula las mínimas referencias a los fundamentos utilizados por el Tribunal Fiscal para resolver.

En concreto, no se hace cargo de que la sentencia apelada no se fundó en la aplicación analógica de lo establecido en la Acordada CSJN n° 20/96 sino que el referido Tribunal Fiscal utilizó como argumento la doctrina del precedente de Fallos 329:1092, así como lo dispuesto en el artículo 92 de la Constitución Nacional y el texto del artículo 3° de la Ley 24.018.

En tal sentido, el fallo apelado se refirió, en primer lugar, al precedente de Fallos 329:1092 en el cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación concluyó que *"...la garantía de intangibilidad impide admitir que se aplique un gravamen que recaiga directamente sobre el sueldo de los jueces –como el impuesto a las ganancias- ya que ello implicaría –en los hechos- disminuir la retribución que tienen fijada, lo cual está prohibido por la Constitución Nacional (art. 110)"* y además que esa condición *"...se traslada a los haberes de los magistrados jubilados"*. Puso de manifiesto que la garantía de intangibilidad de las remuneraciones que perciben los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación también está prevista en el artículo 92 de la Constitución Nacional para las que perciben los Presidentes y Vicepresidentes de la Nación. En cuanto interesa, sostuvo que en el artículo 3° de la ley 24.018 se dispone que, cumplidas una serie de condiciones, los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *"...comenzarán a percibir una asignación mensual, móvil, vitalicia e inembargable conforme con el derecho adquirido a las fecha en que se reunieron dichos requisitos, cuyo monto será la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de dichos cargos. Para el Presidente de la Nación tal asignación será la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de los Jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y para el Vicepresidente las tres cuartas partes de dicha suma"*.

A entender de ese Tribunal, una razonable interpretación de las normas referidas necesariamente lleva a concluir que la voluntad del legislador fue la de reconocer la remuneración de los Presidentes, tanto



en ejercicio como cuando culminan sus respectivos mandatos, en idénticos términos que los previstos para los jueces de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es decir, tanto en su período de actividad en el cargo como una vez que cesan en sus funciones y pasan a recibir la asignación vitalicia a la que refiere el mencionado artículo 3° de la ley 24.018.

Al respecto, el apelante se agravia por considera que, a su entender, la garantía de intangibilidad de las remuneraciones de los jueces y de los presidentes y vicepresidentes sólo podía referir al período en que tales sujetos se hallen desempeñándose, sin hacerse cargo ni controvertir que, de conformidad con lo afirmado en el precedente de Fallos 329:1092, ella también se extiende a de las asignaciones que pasan a percibir una vez que cesan sus respectivas funciones.

Por otra parte y a mayor abundamiento, corresponde señalar dos cuestiones que no han sido rebatidas ni desconocidas de manera expresa por el Fisco en ninguna de las presentaciones agregadas a la causa y evidencian cuanto menos una situación contradictoria respecto de sus afirmaciones. En primer término, la parte actora al solicitar la devolución del Impuesto a las Ganancias lo hizo respecto al monto que le fue retenido sobre las sumas que le fueron abonadas de manera retroactiva y que, según manifestó, no le fueron ni le son retenidas con posterioridad.

Esta circunstancia evidencia una contradicción en orden al criterio aplicable, en tanto no se advierten razones que justifiquen que la asignación vitalicia en cuestión se halle gravada en un supuesto, es decir, respecto de lo ya retenido, y no en el otro, es decir, de lo pagado en ese mismo concepto con ulterioridad.

En el mismo sentido, cabe poner de manifiesto que la Administración Federal de Ingresos Públicos, al ser consultada respecto a si a los ex presidentes que percibían o continúan percibiendo la asignación vitalicia prevista en el artículo 3° de la ley 24.018 se les practican retenciones en concepto de Impuesto a las Ganancias se negó a suministrar la información aduciendo que ello vulneraría el “secreto fiscal” previsto en el artículo 101 de la Ley 11.683. Al respecto, y tal como expone el Dr. Treacy en el último párrafo del considerando V.4. de su voto, hubiese resultado de gran utilidad que ese organismo fiscal





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

manifestara, aún en términos generales y sin indicación de nombres propios ni afectación del aludido “secreto fiscal”, si el criterio adoptado en el caso se corresponde con la práctica seguida por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a fin de poner de manifiesto que no se trata en el caso de una interpretación sesgada asumida en perjuicio concreto de quien es parte actora en esta causa.

Finalmente, y en virtud del modo en que se decide se torna inoficioso el tratamiento de los agravios relativos al modo en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente, las que se confirman en el orden causado.

Por todo lo expuesto, VOTO POR: 1) Declarar desierto el recurso de apelación interpuesto por el Fisco; 2) Imponer las costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por las consideraciones precedentes y oído el Fiscal General, el Tribunal **RESUELVE**: 1) Rechazar el recurso del Fisco Nacional y confirmar la resolución de fojas 141/143, 2) Imponer las costas de esta instancia en el orden causado.

Regístrese, notifíquese a las partes y al Fiscal General en su despacho y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY

Jorge F. ALEMANY
(según su voto)

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

