



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

14102/2024

APOC Y OTRO c/ ESTADO NACIONAL Y ARCA s/AMPARO LEY 16.986

Buenos Aires, de diciembre de 2025.-

Y VISTOS: Para dictar sentencia en estos autos de los que;

RESULTA:

1º) La ASOCIACION DE PERSONAL DE LOS ORGANISMOS DE CONTROL ( en adelante APOC) se presenta - mediante letrado apoderado- y promueve acción de amparo conforme lo prevé el artículo 43 de la Constitución Nacional -invocando la representación de los trabajadores de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACION (AGN) - contra el ESTADO NACIONAL (PODER EJECUTIVO NACIONAL) y contra la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP) fin de que se declare la inconstitucionalidad de los párrafos 1, 2, y 3 del artículo 81 de la ley 27743, incorporados al artículo 82 de la ley de Impuesto a las Ganancias (ley 20628 t.o., decreto 824/19), del decreto reglamentario 652/24 y cualquier otra norma destinada a reglamentar y/o implementar lo allí dispuesto.

A tales fines, invoca su legitimación como entidad sindical de primer grado, con Personería Gremial N°534, que nuclea a los trabajadores de los organismos de control. Indica que su legitimación surge de su ámbito de actuación, conforme lo dispuesto en el Art. 2 de la Ley N° 23.551, que establece entre sus fines la defensa de los intereses de los trabajadores.

Expresa que la disposición contenida en el artículo 81 de la ley 27743 "...resulta lesivo de los derechos adquiridos de índole laboral y de propiedad del personal de la AGN (Auditoría General de la Nación) al amparo del Estatuto de esa institución sancionado en uso de las facultades emergentes del artículo 85 de la Constitución Nacional , de la ley 24156 y normas complementarias".

Manifiesta que "la reforma a la ley de impuesto a las ganancias prevista en el artículo cuestionado causa un gravamen irreparable en tanto recae sobre todo pago recibido por cualquier concepto relacionado con el trabajo personal en relación de dependencia (sea pagado por el empleador o por un tercero) disponiendo que estos ingresos integran la base imponible de dicho impuesto" y que -atento la ausencia de



limitación- los suplementos, compensaciones y bonificaciones que consisten en compensaciones de gastos o cualquier otro concepto, cualquiera sea la denominación asignada o que se le asigne, se encontraran afectados por la gabela.

Dice que "agrava el despojo en cuanto establece que "no serán aplicables las disposiciones contenidas en ningún tipo de normas emitidas por cualquiera de los Poderes del Estado nacional, provincial o municipal, mediante las cuales esté establecido o se establezca en el futuro, directa o indirectamente la exención, desgravación, exclusión, reducción o la deducción total o parcial de materia imponible de este impuesto , de los importes percibidos por los trabajadores"

Expone que la intención es gravar todo concepto o beneficio, cualquiera sea su naturaleza y -por ello- "...se grava con impuesto a las ganancias los conceptos no remuneratorios a efectos de los aportes al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes análogos con arreglo al texto del tercer párrafo del artículo puesto en crisis"; que se "se pretende eliminar todo resquicio de ingreso a los trabajadores que pueda excluirse del impuesto sometiendo a impuesto hasta las compensaciones de gastos de cualquier naturaleza; y que el régimen normativo cuestionado (art. 81 ley 27743, decreto 652/24 y normas concordantes) produce el aniquilamiento de la posibilidad de excluir de la base de cálculo del gravamen suplementos, bonificaciones o compensaciones que forman parte de los ingresos de un trabajador de la AGN (Auditoría General de la Nación) pues se ha ampliado la base imponible a costa de considerar como ganancia sujeta a tributo, a compensaciones, bonificaciones que significan reintegros de gastos y reconocimientos adicionales y que no guardan relación con la esencia de lo que grava ese impuesto.

Menciona que hasta la sanción de la ley 27743 en el ámbito del Poder Legislativo era aplicable la ley 24686 que determinaba que "el salario de los funcionarios que integran la planta de personal de la AGN solo se encontraba alcanzado por el impuesto sobre determinados conceptos y los restantes se encontraban excluidos de la base imponible para el cálculo del Impuesto a las ganancias y que "únicamente se tenía en cuenta el concepto de asignación de categoría; esto es, sueldo básico y dedicación funcional (arts. 2 y 4to de la Resolución nro. 171/23 -AGN) y el sueldo anual complementario excluyéndose a todos los adicionales que percibía el personal.

Enuncia que los "adicionales" contemplan diferentes situaciones que impactan de manera diferente en cada trabajador, dependiendo -precisamente- de la situación personal de cada uno en su relación de empleo con el organismo y algunos son aplicables a la totalidad del universo de empleados mientras otros solo algunos. Y





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

"al incluir estos conceptos como hechos impositivos del impuesto a las ganancias no se hace otra cosa que vulnerar el límite constitucional impuestos por el artículo 4to de la ley fundamental (...) por cuanto repercute negativamente, alterando la integridad de la proporcionalidad y equidad que debe existir entre el universo de los trabajadores, de acuerdo con la real función y situación que ocupa cada uno de ellos en la institución".

Sostiene que "claramente, la normativa aquí cuestionada, es una invasión de la esfera de determinación de la AGN dada por la independencia funcional de corte constitucional, ha alterado la base jurídica de la relación laboral de la entidad con sus trabajadores, en lo concerniente a la estructura de las remuneraciones, produciendo una disminución real de la retribución efectivamente percibida por éstos, excesivamente injusta y violatoria de sus patrimonios (art. 14 CN)" y que "se trata de una rebaja de los montos efectivos percibidos en dinero de su remuneración, en clara afectación a la integralidad, proporcionalidad, equidad, intangibilidad e inmutabilidad que caracteriza a la retribución justa, consagradas en los artículos 4, 14 bis y 17 de la Constitución Nacional".

Asevera que la reforma afecta, entre otros, el derecho de propiedad, la garantía de estabilidad del empleado público, las bases o principios constitucionales de la tributación (legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva y proporcionalidad), la garantía de igual remuneración por igual tarea, el derecho a la carrera administrativa de los agentes que se desempeñan en la AGN.

Afirma que "...la confiscatoriedad vedada en materia impositiva puede darse no solo por la pretensión de percibir en concepto de un impuesto mas del 35% de lo que venía percibiendo; sino también cuando sin hacer la detracción mayor a ese porcentaje tan evidente, se disfraza lo realmente percibido a través de la extensión indebida de la masa de dinero que conforma el hecho imponible, como ha sucedido con la sanción de la ley 27743 que modificó el artículo 81 del impuesto a las ganancias incluyendo para la aplicación del impuesto conceptos que históricamente nunca se tuvieron en cuenta por el simple hecho que no constituyen estricta ganancia..."

Agrega que "en materia salarial, la tributación debe respetar los principios de proporcionalidad y equidad, de manera tal que no se vulneren los beneficios emergentes de la estabilidad del empleo público ni la garantía de igual remuneración por igual trabajo, asegurando que todos los trabajadores no sean gravados de manera excesiva y que puedan mantener un ingreso adecuado para su sustento, el de su familia y la realización de una vida más plena"

Postula que "en definitiva, de lo que se trata es de impedir que continúe aplicándose una normativa de índole impositiva que manifiestamente vulnera los



límites de la proporcionalidad y equidad impuestos por el artículo 4to de la Constitución Nacional , como así también la intangibilidad salarial, la cual se vincula con la exigencia de evitar modificaciones en la estructura de retribuciones a aplicar en el futuro que importen una alteración irrazonable en su composición o la desjerarquización respecto del nivel alcanzado por el trabajador".

Argumenta -además- que la ley 27743 se encuentra viciada en su génesis toda vez que el título V no fue aprobado conforme lo establece la Constitución Nacional ya que el Senado rechazó dicho título conforme lo señala en el capítulo VII a los que corresponde remitirse por brevedad procesal.

Funda en derecho. Ofrece prueba. Hace reserva de caso federal.

2º) En fecha 20/09/24 se admite la presente acción como proceso colectivo identificando como colectivo involucrado al personal de la Auditoría General de la Nación afectado por las disposiciones del artículo 81 de la ley 27743, decreto reglamentario 652/24

En fecha 02/10/24 se hace lugar a la medida cautelar solicitada por la actora.

3º) En fecha 10/10/24 la demandada se presenta y produce el informe circunstanciado requerido solicitando el rechazo de la acción intentada con expresa imposición de costas.

Plantea la improcedencia de la vía elegida.

Cita el artículo 82 de la LIG, texto vigente según la Ley N° 27.743 y manifiesta que “para los sujetos de los incisos a) y b) del artículo 82 de la LIG se ha previsto que todo pago en los términos del mismo pasa a integrar la base imponible y a estar incididos por el gravamen. Tan prístina fue su intención, que expresa y específicamente el legislador ha desechado la posibilidad de aplicar otras disposiciones “contenidas en ningún tipo de leyes”, sean éstas generales, especiales o estatutarias (salvo las de la misma ley sustantiva y la de la Ley N° 26.176), esto es: decretos, convenios colectivos de trabajo o cualquier otra convención o norma, emitidas por el Estado (incluyendo al PEN, PL, PJ o Ministerio Público) nacional, provincial, de la CABA o municipal, entes descentralizados y/o cualquier otro sujeto, mediante las cuales se disponga la exención, desgravación, exclusión, reducción o la deducción, total o parcial, de materia imponible de este impuesto, sean éstos percibidos por cualquier concepto, incluyendo, sin limitación, gastos de representación, viáticos, viandas, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional,





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

desarraigo, bono por productividad, horas extras con prescindencia de la denominación que se les dé.”

Expone que los conceptos por los cuales se agravia la contraria se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, y contenido expresamente el hecho imponible del gravamen, para todos aquellos contribuyentes que se encuentren en las mismas condiciones que quienes vienen a agraviarse en autos (quienes sean que verdaderamente estén representados por la Asociación).

Invoca que la jurisprudencia ha incorporado la teoría de los frenos y contrapesos, o check and balances, propia de un país con división de poderes, al establecer que el juzgamiento de la conveniencia del sistema fiscal no le compete al Poder Judicial, sino que constituye un aspecto privativo del Legislador. Continuando con las consecuencias propias de tener un sistema de división de poderes en el que cada uno de estos funciona dentro de su órbita de competencias otorgadas por vía constitucional, otra cuestión que escapa al conocimiento judicial es la oportunidad, mérito o conveniencia considerada por el Legislador al momento de dictar la norma cuya tacha de inconstitucionalidad se le solicita al Juez.

Recuerda que "cabe recordar que, de conformidad con la pacífica jurisprudencia de la CSJN en la materia, nadie dispone de un derecho irrevocablemente adquirido al mantenimiento de las leyes, puesto que el Poder Legislativo se encuentra facultado a aplicar políticas legislativas, re adecuando las existentes o sancionando nuevas normativas, siempre que las mismas se circunscriban a los procedimientos establecidos por la Constitución Nacional"

Agrega que las medidas tomadas por el Congreso no pueden tacharse de violatorias al derecho de propiedad de los contribuyentes, sino ante una prueba acabada y concluyente que demuestre que, en el caso concreto, se han afectado derechos y garantías reconocidos en nuestro ordenamiento jurídico.

Concluye que no existe afectación a garantías constitucionales, sino una reglamentación u ordenación del ejercicio de derechos en los términos del art. 28, CN, pues no existe un derecho adquirido a que no se altere el régimen normativo del país.

Arguye que la Asociación no ha acompañado ningún recibo de sueldo de los trabajadores a quienes dice representar. Tampoco ofreció prueba tendiente a conocer cuáles son los montos percibidos por los trabajadores en concepto de salarios, qué porcentaje de esos montos consiste en conceptos que antes no se encontraban incluidos en la base imponible del gravamen, y cuál es la retención sufrida en calidad de Impuesto a las Ganancias.



Dice que la propia actora admite que, para esta categoría de empleados, el impuesto retenido implicaría apenas el 13,8% de sus salarios (ampliamente por debajo de lo que la doctrina de la Corte Suprema ha reconocido como porcentaje confiscatorio).

Afirma -citando ejemplos- que " la actora se agravia por una supuesta afectación al principio de progresividad, pero lo único que demuestran los datos por ella misma aportados es que, trabajadores que tienen salarios que actualmente superan hasta en dieciocho veces el SMVM, son llamados a pagar un impuesto que en ningún caso podría considerarse confiscatorio, pues estamos frente a un porcentaje que no está siquiera cerca del histórico 33% fijado en ciertos precedentes por nuestro más alto Tribunal"

Expone que admitir la presente acción de amparo implicaría convalidar que los trabajadores en relación de dependencia que perciben haberes notablemente inferiores a los señalados por la propia actora, tributen el gravamen sobre la totalidad de los conceptos que perciben, y que el personal de la AGN lo haga a su parecer, teniendo una amplia capacidad contributiva para contribuir al funcionamiento de Estado mediante la aplicación de impuesto.

Argumenta que sería un acto de suma gravedad institucional otorgarle un trato diferencial al personal de la AGN, siendo que, de los propios de APOC, éstos ostentan salarios que alcanzan casi los veinte salarios mínimos vitales y móviles mensuales y que otorgar tal pretensión, sería afectar la progresividad del impuesto, toda vez que se estaría permitiendo que los contribuyentes que perciben un salario mensual equivalentes al mínimo imponible actual paguen el impuesto conforme a la normativa vigente, y el personal de la AGN tribute de una manera más beneficiosa.

Infiere que la parte actora tributa el Impuesto a las Ganancias mediante el tratamiento impositivo que determina la ley de acuerdo a la categoría y a los haberes que percibe, no existiendo en autos demostración de un perjuicio por la aplicación de la normativa vigente en la materia.

Argumenta la Constitucionalidad de la Ley N° 27.743 y el legítimo procedimiento de formación y sanción de la ley.

Ofrece prueba. Mantiene reserva del caso federal.





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

4°) En fecha 31/03/25 el Tribunal admite a APOC (Seccional Buenos Aires) como adherente al presente proceso 14102/24 en los términos del artículo 90 del CPCCN, resolución que es revocada por Sala V- en fecha 10/07/25 (ver inc. De Apelación N°7- Expte. 14102/24/7).

El 02/10/24 el Tribunal otorga la cautela peticionada por la demandante.

5°) En fecha 07/04/25 el Tribunal dicta la siguiente providencia "... " Atento la apertura a prueba solicitada por la parte actora, hágase saber a las partes que -dentro del plazo de cinco días- deberán ratificar las pruebas ofrecidas bajo apercibimiento de tenerlas por desistidas ante la falta de ratificación. Esta decisión reemplaza la audiencia prevista en el artículo 10 de la ley 16.986 (ver causa 8398/22; resol., del 05/04/23 en igual sentido). Notifíquese"

6°) En fecha 15/07/25 se admite la adhesión de UPCN -en representación de los trabajadores del Congreso de la Nación- en relación a la pretensión enunciada por APOC en su escrito inicial.

Dicho resolutorio -apelado por la demandada- fue rechazado en los términos del artículo 15 de la ley 16986 y se encuentra recurrido a través del recurso de queja nro 11 en trámite ante el Superior.

7°) En fecha 08/09/25 se abre la causa a prueba.

Con fecha 10/09/25 la actora desiste de la prueba ofrecida y la demandada ha ratificado la documental aportada.

El 15/09/25 se clausura el período probatorio y se remiten las actuaciones a la oficina del Sr. Fiscal Federal

8°) En fecha 27/10/25 se expide el Sr. Fiscal Federal en los términos del artículo 31 de la ley 27148 propiciando el rechazo de la presente acción de amparo señalando que " no están dadas las condiciones para que VS declare la inconstitucionalidad pretendida en el marco de esta acción colectiva tramitada bajo las reglas del proceso de amparo."

Argumenta -en lo sustancial y apoyándose en doctrina y jurisprudencia que cita- que el trámite legislativo otorgado a la ley 27.743, incluyendo su Título IV,



no exhibe un vicio formal de entidad tal que implique la falta de concurrencia de los requisitos mínimos e indispensables que condicionan la creación de la ley (ver considerando 5)".

En cuanto a la cuestión de fondo señala -apoyándose en doctrina y jurisprudencia: que :

.- “las facultades del Congreso Nacional para crear gravámenes son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerza es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 314:1293, considerando 5° y sus citas). Por cierto, dichas atribuciones constituyen, por aplicación del principio de separación de poderes y de legalidad, un ámbito reservado al único departamento de gobierno que, de conformidad con la Constitución, se halla habilitado para ejercer tales facultades; esto es, el Poder Legislativo (Fallos: 155:290; 182:411; 294:152 y muchos otros).

.- “la modificación introducida por Ley 27.743, en conjunto con los restantes párrafos del art. 82 de la LIG, y demás disposiciones de la misma, regula cabalmente los elementos esenciales de la relación jurídica, ya que determina los sujetos alcanzados, el presupuesto fáctico para su imposición, y la alícuota aplicable. Por lo que no se verifica en principio una trasgresión al principio constitucional de legalidad tributaria.” (ver considerando 6)

.- “la PGN ha sostenido –en criterio acogido por la CSJN- que la discusión sobre la aplicación de las normas tributarias requiere de un ámbito de mayor debate y prueba, y que, en principio, tales planteos deben realizarse por alguna de las vías previstas en la ley de rito tributaria, si no se demostró que el actuar estatal adolece de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta (cfr. Fallos: 331:1403, del dictamen de la Procuración General al que remitió la Corte Suprema).”

.- Cabe reconocer entonces la preeminencia de un criterio legalista en la LIG, donde las leyes pueden tomar una definición de renta o ganancias, como base general, al tiempo que hacen concesiones a favor de diversos criterios, mediante excepciones y supuestos especialmente legislados. Tendencia que, por cierto, se manifiesta en la legislación tributaria argentina, de acuerdo a las consideraciones doctrinarias expuestas anteriormente

.- "si bien la norma parte de una definición general que puede considerarse próxima a un criterio doctrinario, el propio concepto general hace reserva respecto de las excepciones y supuestos especialmente previstos en la ley, que no cuadran en los lineamientos del criterio general. Ello implica, en los términos de la doctrina enunciada precedentemente, la recepción de un concepto o criterio legalista de







Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

ganancia, que admite la participación de diversos conceptos. Todo lo cual permite rechazar la hipótesis de una sujeción estricta de la materia imponible a un concepto general de ganancia, lo que constituye el argumento medular de la actora al manifestar que los rubros mencionados en los dos párrafos introducidos por la Ley 27.743 no constituyen ganancia en los términos del art. 2 de la LIG.

.- “corresponde rechazar el planteo constitucional introducido por la parte actora, relativo a los dos últimos párrafos del art. 82 de la LIG, que precisan los conceptos y rubros incluidos en la base de cálculo del tributo. Lo creo así, debido a que el argumento aducido, en punto a que tales rubros no encuadran en el concepto de ganancia del art. 2 de la LIG, resulta inhábil para declarar su invalidez constitucional, teniendo en cuenta las razones expuestas. Antes bien, se trata de una decisión de política tributaria adoptada por el legislador que, en la medida que no transgrede los principios constitucionales que ordenan la tributación -esencialmente, los de legalidad, no confiscatoriedad e igualdad- no es susceptible de ser descalificada en su validez por los tribunales.”

.- "Tampoco consideró que texto vigente del art. 82 de la LIG ocasione un estado de incertidumbre a los contribuyentes, en la medida que la norma es sumamente precisa al momento de identificar los suplementos, adicionales y demás rubros incluidos en la base de cálculo. Y es más prístina aún cuando establece que sólo se exceptúa de la imposición fiscal la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado con la indumentaria y con el equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo, y al otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización, en la medida en que estos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa. Por lo que no se verifica la aludida falta de certeza o certidumbre invocada por la actora, sin perjuicio de que ello tampoco sería por sí solo suficiente para declarar la inconstitucionalidad pretendida.”

.- el principio analizado (en en referencia al principio de igualdad) no prescribe una rígida igualdad, sino que entrega a la discreción y sabiduría de los gobiernos una amplia latitud para clasificar los objetos de la legislación. Ello sin perjuicio de que el mero hecho de la clasificación no es bastante por sí solo para declarar que una ley no ha violado la garantía del art. 16. Es indispensable, además, demostrar que aquella se ha basado en alguna diferencia razonable y no en una selección puramente arbitraria (Fallos: 149:417).

.- la "inclusión de los rubros mencionados en el anteúltimo párrafo del art. 82 de la LIG a la base de cálculo del tributo no importa por sí sola la creación de una



categoría, grupo o clasificación de contribuyentes, sobre la base de un criterio de agrupamiento abiertamente inspirado en propósitos arbitrarios o de mera hostilidad contra sus integrantes, sino, antes bien, en en una distinción real. Por cierto, se advierte que el parámetro para la creación de la clase contributiva radica en la percepción de tales rubros por parte de los dependientes o empleados. Por este motivo, los trabajadores que se encuentran en las mismas condiciones, en lo que atañe al cobro de los mencionados conceptos, tributarán proporcionalmente sobre aquéllos de acuerdo a la alícuota establecida en la ley.

.-De este modo, la categoría tributaria no impresiona como una clasificación irrazonable, caprichosa o basada en motivos que puedan considerarse sospechosos de discriminación en los términos del Derecho Internacional de los Derechos Humanos. Antes bien, se observa que el criterio para definir el grupo alcanzado por sus disposiciones es esencialmente objetivo, y radica en el pago de beneficios al empleado. De tal modo, el criterio de agrupamiento es netamente patrimonial, y anudado en la manifestación de riqueza, lo que, en definitiva, constituye un criterio de distinción real, relevante y razonable en materia fiscal.

.- "Tampoco se advierten elementos que permitan afirmar que los propios sujetos colocados dentro de la categoría contributiva reciban un tratamiento diferenciado entre ellos, sobre la base de una distinción que pueda considerarse arbitraria, irrazonable, discriminatoria o ajena a criterios patrimoniales. Por todo ello, considero que la modificación legislativa objetada no impresiona como manifiestamente contraria al principio de igualdad contributiva, con el alcance que le ha dado la jurisprudencia dela CSJN"

.- En cuanto a la violación al derecho de propiedad "...dada la carga probatoria que demanda la verificación del aludido agravio constitucional, el amparo no es la vía más idónea para verificar si concurre o no la absorción de una parte sustancial de la renta que percibe la clase representada por su trabajo personal, y la ausencia de una relación racional entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen; circunstancias que determinarían la eventual confiscatoriedad de la aplicación del tributo, conforme el criterio jurisprudencial expuesto en el presente dictamen"

9º) A su turno los autos pasan a dictar Sentencia.-

CONSIDERANDO:





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

I.- Previo a todo análisis es menester recordar que el artículo 43 de la CN prescribe que “toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más indicado, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma real o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad e ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidas por esta Constitución, un tratado o una ley. de la norma en que se funda el acto u omisión lesiva. Podrán interponer esta acción contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del Pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización...”

La ley 16.986 que no ha sido derogada expresamente por la reforma constitucional de 1994 y mantiene vigentes sus disposiciones bajo el amparo del texto constitucional prevé que esta acción " será admisible contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos y garantías expresas o implícitamente reconocidos por la Constitución Nacional con excepción de la libertad individual tutelada en el hábeas corpus” (art. 1ero).

Este amparo -cabe señalar- ha sido tramitado como un proceso colectivo conforme las disposiciones enunciadas en la Acordada 11/14 y 12/16 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

II.- La Corte Suprema de Justicia ha declarado que la acción de amparo constituye un proceso excepcional sólo utilizable en las delicadas y extremas situaciones en las que por carencia de otras vías aptas, peligra la salvaguarda de derechos fundamentales y exige para su apertura circunstancias muy particulares, caracterizadas por la presencia de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta, de modo tal que las deficiencias referidas –a que alude la ley 16986 y la jurisprudencia anterior y posterior a su sanción, requieren que la lesión de los y garantías reconocidas por la Constitución Nacional resultado del acto u omisión de la autoridad pública en forma clara e inequívoca, sin necesidad.

Por lo tanto, el artículo 43 de la CN debe ser interpretado de manera razonable, sin que se desprotejan los derechos esenciales ni tampoco se consagre al amparo como única vía judicial. Ello así, debido a que la garantía prevista por el constituyente no viene a suplantar los otros procesos previstos en el código de



rito, ni significa que ciertos derechos vulnerados no puedan lograr su satisfacción mediante el uso de los procedimientos ordinarios. En este sentido, el Alto Tribunal tiene dicho que la acción de amparo no es la única apta para la salvaguarda de los derechos y garantías constitucionales o legales (Fallos: 310:877).

Máxime cuando este proceso -sumamente simplificado en sus dimensiones temporales y formales- tiene como finalidad reparar, con la mayor premura, la lesión de un derecho reconocido en la Constitución Nacional, un Instrumento Internacional o una ley (v. Palacio, Lino Enrique, Derecho Procesal Civil, tomo VII, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2005, pág. 137).

Esta pauta obliga al juez a ponderar la configuración de los recaudos que habilitan el empleo de esta vía. Así, los jueces deben extremar la ponderación y la prudencia –lo mismo que sucede en muchas otras cuestiones de su alto ministerio- a fin de no decidir, por el sumarísimo procedimiento de esta garantía constitucional cuestiones susceptibles de mayor debate y que corresponde resolver de acuerdo a los procedimientos ordinarios.

Una solución contraria podría traer aparejada la desnaturalización de la vía elegida, que, por sus propias características, debe ser ágil y expeditiva para superar en el menor tiempo posible la arbitrariedad o ilegalidad en la que se la sustenta.

En conclusión, el Poder Judicial debe ser estricto en el examen de los presupuestos que habiliten la procedencia procesal del amparo, con el propósito de que siga siendo un remedio útil para, de manera eficaz y urgente, superar aquellas situaciones arbitrarias o ilegítimas que se denuncian como manifiestas. Su generalización y aplicación a cuestiones que claramente lo exceden debe ser evitado, ya que ello incide en su transformación, y trae aparejado que pierde su real esencia y razón de ser, afectándolo seriamente, en la medida en que se permita subsumir en sus previsiones conflictos para los que no ha sido realmente previsto (Fallos: 330:1279 y 333:373).

Ello así porque la existencia de vías ordinarias para la protección del derecho que se reputa conculcado excluye la admisibilidad de la acción de amparo, sin que los jueces tengan facultades para evitar las posibles demoras de dichos procedimientos por vía de autorizar otros que consideren más convenientes o expeditivos (conf. esta Cámara, Sala V in re “Labatón, Ester A. c/ Poder Judicial de la Nación”, del 25/09/96).





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

En razón de lo señalado- la arbitrariedad o ilegalidad alegada debe presentarse sin necesidad de mayor debate y prueba. Es decir, el juez debe advertir sin asomo de duda que se encuentra frente a una situación palmariamente ilegal o resultante de una voluntad irrazonable del sujeto demandado.

Además, y en cuanto al daño que agravia a quien demanda, señalar que esta acción no procede ante la mera sospecha o probabilidad de que el perjuicio pueda llegar a producirse, sino que se exige una verdadera certeza fundada en que la lesión ya se está produciendo o, bien, se producirá en forma inmediata (ver CNCAF; Sala IV; causa “Eventel SA” y Sala III “Unión de Usuarios c/ Telecom s/ amparo”).

III.- Bajo los estrictos parámetros de la acción intentada corresponde examinar la pretensión de deducida por la ASOCIACION DE PERSONAL DE LOS ORGANISMOS DE CONTROL ( en adelante APOC), quien actúa en representación del persona perteneciente a la Auditoría General de la Nación (AGN) de que se declare la inconstitucionalidad de los párrafos 1, 2, y 3 del artículo 81 de la ley 27743, incorporados al artículo 82 de la ley de Impuesto a las Ganancias y el decreto reglamentario 652/24 y cualquier otra norma destinada a reglamentar y/o implementar lo allí dispuesto.

Es necesario aclarar que los jueces no estamos obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (ver CSJN doctr., de fallos 258:304; 262:222; 265:302 entre muchos otros)" (ver CSJN; CAF 53869/2017/CS1 -CA1Roa Restrepo, Henry c/ EN – M Interior OP y V - DNM s/ recurso directo DNM"; enviado. 06/06/21-voto Dr. Rossatti.

IV.- Previo a todo corresponde recordar que el control de constitucionalidad de las normas es uno de los fines supremos del Poder Judicial de la Nación, y que la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional y una de las más delicadas funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, razón por la cual debe ser considerada como ultima ratio del orden jurídico (CSJN, Fallos: 319:3148; 321:441; 322: 1349, entre otros) y sólo debe ejercerse cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad es inconciliable (CSJN, arg. Fallos: 322:842 y 919).

Por lo tanto un planteo de esta índole debe contar con un sólido respaldo argumental y probatorio (ver CNCAF; Sala II; causa 22.466/12; sent., del



20/12/12) toda vez que está a cargo de quien afirma la irrazonabilidad de una norma la fundamentación adecuada de su aseveración...”(Fallos: 193:369; 194:283; 200:128;201:165; 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255; entre muchos otros).

Ello así toda vez que no cabe formular la declaración de inconstitucionalidad de una norma sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación violenta el derecho o la garantía constitucional invocados; principio que debe aplicarse con criterio estricto cuando la inconstitucionalidad se plantea por la vía excepcional de la acción de amparo, y la arbitrariedad e ilegalidad invocada requiere de actividad probatoria significativa, precisamente por no ser ésta manifiesta (Fallos: 338:1444, del dictamen de la Procuración General al que la Corte remite; y 330:2255, entre otros).

En efecto, no es función de los jueces suplantar al legislador entendiendo cuál sería la solución más justa o más correcta para la aplicación de la ley desde que el juez es un servidor de la norma, la cual debe regir por encima de sus apreciaciones subjetivas; salvo, claro está, en los supuestos de inconstitucionalidad

Así “El debate sobre la razonabilidad de una norma no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ella contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarla en mérito a factores extraños a sus disposiciones; por tal motivo el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera la norma contraría la Constitución Nacional.” -Del dictamen de la Procuración General al que la Corte remite en los autos “INDAR TAX SA c/ G.C.B.A. YOTROS s/IMPUGNACIÓN ACTOS ADMINISTRATIVOS S/RECURSODEINCONSTITUCIONALIDAD” del 22/03/2022 (345:160)"

V.- Estos principios cobran mayor importancia en materia tributaria donde lo que está en juego es la integración del erario público que es a su vez el soporte del Estado en la búsqueda del bien común (ver CNACAF; Sala V; causa 3080/01; sent. del 07/08/12).

En relación a esto corresponde señalar que nuestra Constitución Nacional establece en su artículo 4to "..., el Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos , de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso General a la población , y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

para empresas de utilidad nacional"; Consagra el derecho a "...la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas..." (ver artículo 16) y establece la competencia del Poder Legislativo - a iniciativa de la Cámara de Diputados de la Nación- "...imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación siempre que la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado así lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total que tengan asignación específica, son coparticipables" (ver art. 75, inciso 2do y artículo 52 C.N.)

Sumado a ello no puede desconocerse que surge de las disposiciones de la la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre que "...toda persona tiene el deber de pagar impuestos establecidos en la ley para el sostenimiento de los servicios públicos" (ver artículo XXXVI) ; y -asimismo- en la Declaración Universal de Derechos Humanos se postula "...toda persona tiene deberes respecto a la comunidad puesto que solo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad. En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta a las limitaciones establecidas por la ley con el único fin de asegurar el reconocimiento y el respeto de los derechos y las libertades de los demás, y de satisfacer las justas exigencias de la moral, del orden público y del bienestar general de una sociedad democrática" (ver artículo 29 inciso 1ero) .

Ambas normas supranacionales constituyen la ley suprema de la Nación (ver artículo 31 y art. 75 inciso 22 C.N.)

En tal sentido ha señalado la CSJN que "Cada contribuyente se encuentra llamado a aportar al sostenimiento de la Nación en la medida idónea de sus condiciones individuales y, por tal motivo, la igualdad frente a las cargas públicas se relaciona íntimamente con el deber estatal de fijar contribuciones de forma "equitativa y proporcionada" que emerge del art. 4º de la Constitución. Igualdad y propiedad, así, exigen que la existencia y alcance de los tributos y la presión fiscal concuerden con manifestaciones de riqueza reales y no ficticias. De esta manera, no se limitan a meras garantías formales sino que tienden a impedir que se prive de contenido real a esos derechos" (ver causa "Dejeanne Oscar Alfredo y otro c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ amparo", del 10 de diciembre de 2013 remisión al dictamen de la Procuradora General de la Nación)

El impuesto a las ganancias establecido por la ley 20628 (t.o., decreto 824/19 y la modificatoria introducida por la ley 27743) está destinada a cumplir con la finalidad que emanada de la Constitución Nacional.



VI.- Es oportuno precisar " que no es función del Poder Judicial pronunciarse sobre la conveniencia o bondad de los tributos creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales, ni es su función decidir –bajo conceptos puramente económicos o financieros- si las leyes pueden ser benéficas o perjudiciales para el país" pero si le compete pronunciarse sobre la conformidad de los tributos con las cláusulas de la Constitución Nacional (Fallos: 318:676, considerando 15 y los allí citados) - el subrayado es propio-

"En ese orden, tres cláusulas constitucionales cobran relevancia y modulan la pretensión tributaria del Estado Nacional: i) la garantía de inviolabilidad de la propiedad que surge del art. 17 de la Constitución; ii) el principio de capacidad contributiva, que emerge de la igualdad como base del impuesto y las cargas públicas (art. 16, en relación con el art. 4°); iii) la obligación del Estado Nacional de proveer a la defensa del valor de la moneda, según lo establece el art. 75, inc. 19"

"Desde antiguo este Tribunal ha reconocido que la "propiedad" a la cual refieren los arts. 14 y 17 de la Constitución comprende todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad ( ver doctr., de Fallos: 145:307).

Específicamente, el art. 17 de la Constitución Nacional establece la garantía de la inviolabilidad de la propiedad y prohíbe la confiscación y ese es el marco jurídico que no puede ser alterado por normas o prácticas infraconstitucionales cualesquiera sean estas (Fallos: 343:1146, 1894; 344:2991, votos del juez Rosatti).

"La capacidad contributiva se erige, así, como un recaudo de validez constitucional de todos los tributos que pretendan recaudar los estados nacional, provinciales y municipales (arg. doct. Fallos: 207:270; 312:2467 y causa CSJ 1328/2011 (47-M) /CS1 "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI", del 19 de marzo de 2014)" y "de esta máxima se deriva el principio de no confiscatoriedad, que prohíbe al Estado, en ejercicio de su poder fiscal, privar al contribuyente de una parte sustancial de su renta o capital. Determinar si un tributo resulta confiscatorio, conlleva un escrutinio estricto no solo de su naturaleza y características singulares, sino también de las circunstancias de tiempo y lugar en el que es aplicado (Fallos: 344:2728, voto de los jueces Maqueda y Rosatti). Así, un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas 268:56; 314:1293; 322:3255).

"La garantía de no confiscatoriedad tuvo por miras conjurar aquellas situaciones en las que el pago de uno o más gravámenes implicaban una







Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

lesión a la garantía de la propiedad individual, al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable la renta o el capital de los contribuyentes" (ver dictamen Procurador causa RQ: 49252/11; sent. 25/10/22) "para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (...). La premisa de tal conclusión está constituida, obviamente, por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen" (Fallos: 312 :2467).

Así entonces "la descalificación constitucional de un precepto normativo se encuentra supeditada a que en el pleito quede palmariamente demostrado que irroga a alguno de los contendientes un perjuicio concreto en la medida en que su aplicación entraña un desconocimiento o una restricción manifiestos de alguna garantía, derecho, título o prerrogativas fundados en la Constitución; es justamente la actividad probatoria de los contendientes así como sus planteos argumentales los que deben poner de manifiesto tal situación.

En este sentido se impone subrayar que cuanto mayor sea la claridad y el sustento fáctico y jurídico que exhiban las argumentaciones de las partes, mayores serán las posibilidades de que los jueces puedan decidir si el gravamen puede únicamente remediarse mediante la declaración de inconstitucionalidad de la norma que lo genera" (ver CSJN "Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c/ Ejército Argentino" R.401.XLIII)

A los efectos de este análisis es necesario recordar que " la sola modificación de normas por otras posteriores no afecta derecho alguno emanado de la Constitución Nacional, pues nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes o reglamentos ni a su inalterabilidad (Fallos: 308:1361; 311:1880;315:839; 327:2293; 330:3565; 336:2307, entre muchos otros) y que para que exista un derecho adquirido y por lo tanto se encuentre vedada la aplicación de la nueva ley, es necesario que se hayan cumplido –bajo la vigencia de la norma derogada o modificada– todas las condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en esa ley para ser titular del derecho de que se trata (Fallos: 305:899; 324:1177; 328:1381 y 345:876).

Asimismo -en relación al proceso de formación de la ley 27743- este Tribunal comparte los argumentos enunciados por el Sr. Fiscal Federal en su dictamen a los que corresponde remitirse por brevedad procesal.

Sentado ello corresponde examinar el contenido del artículo 81 de la ley 27743 en cuanto reformó el artículo 82 de la ley 20628 (t.o., decreto 824/19) bajo la guía de los principios contenidos en nuestra Constitución.



VIII.- El artículo 81 de la ley 27743 -eje de esta discusión- dispone "...

... Incorporase con efecto para los períodos fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2024, como últimos tres párrafos del artículo 82 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, los siguientes:

Respecto de los contribuyentes alcanzados por los incisos a) y b) de este artículo, **todo pago recibido por cualquier concepto relacionado con su trabajo personal en relación de dependencia (sea pagado por su empleador o por un tercero) y/o con los demás conceptos abarcados en dichos incisos integrará la base imponible del impuesto de esta ley. No serán aplicables las disposiciones contenidas en ningún tipo de leyes** –generales, especiales o estatutarias, excepto las contenidas en esta ley y sus modificaciones y la ley 26.176–, decretos, convenios colectivos de trabajo o cualquier otra convención o norma, sean emitidas por el Estado (incluyendo el Poder Ejecutivo, Legislativo, Judicial o Ministerio Público) nacional, provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipal, entes descentralizados y/o cualquier otro sujeto, **mediante las cuales esté establecido o se establezca en el futuro, directa o indirectamente, la exención, desgravación, exclusión, reducción o la deducción, total o parcial, de materia imponible de este impuesto, de los importes percibidos por los contribuyentes comprendidos en los incisos a) y b) del artículo 82, sean éstos recibidos por cualquier concepto incluyendo, sin limitación, gastos de representación, viáticos, viandas, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo, bono por productividad, horas extras o por cualquier otro concepto, cualquiera fuera la denominación asignada o que se le asigne. Los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios (sociales o de cualquier otra naturaleza) y/o vales de combustibles o por cualquier otro concepto, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de gastos de educación del grupo familiar u otros conceptos similares, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, se encuentran alcanzados por este impuesto, aun cuando no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos .** Exclúyese de lo dispuesto en el párrafo anterior a la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado con la indumentaria y con el equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo y al otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización en la medida en que estos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa (el resaltado es propio).

Conforme a esta reforma introducida por la ley 27743 el artículo 82 de la ley 20628 -a la fecha vigente - es el siguiente:





## Poder Judicial de la Nación

### JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:

a) Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos. En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN y de las provincias y del MINISTERIO PÚBLICO DE LA NACIÓN cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.

**b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia (comprende a los aquí actores)**

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, de los consejeros de las sociedades cooperativas y de las asignaciones mensuales y vitalicias reconocidas a presidentes y vicepresidentes de la Nación dispuestas por la ley 24.018.

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

e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del artículo 48, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos.

f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario. También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso i) del artículo 91, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

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

Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, según lo establezca la reglamentación quedan incluidas en este artículo las sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral, cualquiera fuere su denominación, que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable. Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa.

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo.

**Respecto de los contribuyentes alcanzados por los incisos a) y b) de este artículo, todo pago recibido por cualquier concepto relacionado con su trabajo personal en relación de**



dependencia (sea pagado por su empleador o por un tercero) y/o con los demás conceptos abarcados en dichos incisos integrará la base imponible del impuesto de esta ley. No serán aplicables las disposiciones contenidas en ningún tipo de leyes –generales, especiales o estatutarias, excepto las contenidas en esta ley y sus modificaciones y la ley 26.176–, decretos, convenios colectivos de trabajo o cualquier otra convención o norma, sean emitidas por el Estado (incluyendo el Poder Ejecutivo, Legislativo, Judicial o Ministerio Público) nacional, provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipal, entes descentralizados y/o cualquier otro sujeto, mediante las cuales esté establecido o se establezca en el futuro, directa o indirectamente, la exención, desgravación, exclusión, reducción o la deducción, total o parcial, de materia imponible de este impuesto, de los importes percibidos por los contribuyentes comprendidos en los incisos a) y b) del artículo 82, sean éstos recibidos por cualquier concepto incluyendo, sin limitación, gastos de representación, viáticos, viandas, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo, bono por productividad, horas extras o por cualquier otro concepto, cualquiera fuera la denominación asignada o que se le asigne. Los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios (sociales o de cualquier otra naturaleza) y/o vales de combustibles o por cualquier otro concepto, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de gastos de educación del grupo familiar u otros conceptos similares, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, se encuentran alcanzados por este impuesto, aun cuando no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos. Exclúyese de lo dispuesto en el párrafo anterior a la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado con la indumentaria y con el equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo y al otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización en la medida en que estos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa ( el resaltado es propio)

Observa el suscripto que en el artículo 82 en su actual redacción, sucede lo siguiente:

A.- Ignora la norma el límite establecido en el artículo 2do de la ley 20628 en cuanto establece los caracteres que debe tener un ingreso para ser considerado ganancia y -en consecuencia- tributar por dicho concepto.

B.- Controvierte a la disposición contenida en el artículo 86 de la de la ley "....DEDUCCIONES ESPECIALES DE LAS CATEGORÍAS PRIMERA, SEGUNDA, TERCERA Y CUARTA "... De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir: a) Los impuestos y tasas que recaen sobre





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

los bienes que produzcan ganancias; b) Las primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias; c) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones; d) Las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones; e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS; f) Las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 92. En los casos de los incisos c) y d), el decreto reglamentario fijará la incidencia que en el costo del bien tendrán las deducciones efectuadas.

Las deducciones -cabe destacar- son los importes que restan y disminuyen la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto a pagar. Son otorgadas mediante ley y tienen un valor o tope determinado"; y se distinguen de las "desgravaciones" pues éstas comprenden a los conceptos que no serán incluidos en la base para el cálculo del impuesto o sea que serán descontados de los ingresos antes de considerar el monto sujeto a impuesto (ver [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar))

A tal efecto cabe señalar lo establecido en los artículos 1º y 2º de la ley 20628

El ARTÍCULO 1º.- **Todas las ganancias obtenidas por personas humanas**, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma (...) Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

ARTÍCULO 2º.- A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una **periodicidad** que implique la **permanencia** de la fuente que los produce y su habilitación.



IX.- Las circunstancias señaladas conducen al Tribunal a acoger la demanda colectiva de amparo visto que la reforma introducida por la ley 27743 en su artículo 81 no constituye una disposición legal que reúna los requisitos exigidos por nuestra Constitución Nacional.

En tal sentido cabe señalar que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y, cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 342:2100, “Bizi Berria S.R.L.”; 343:498, “Copparoni S.A.”).

La disposición introducida por el artículo 81 de la ley 27743 no reúne esos elementos porque no es clara y exige un esfuerzo interpretativo a luz de la totalidad del plexo legal. Y, en este sentido, la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen (Fallos: 306:721; 307:518; 319:2249; 326:704 y 343:140).

"Las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras, computando que los términos utilizados no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los preceptos (Fallos: 315:1256; 326:2390; 331:2550 y 343:140).

"Es principio inconcuso de hermenéutica que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros)" -ver dict. Procurador en FIDUCIARIA NEUQUINA SA c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP) s/IMPUGNACION de ACTO ADMINISTRATIVO; Fallos: 348:1097 (sent. 23/09/25)

" Este criterio hermenéutico es aún más exigente en el ámbito del derecho tributario debido a la vigencia del principio de legalidad (arts. 4º, 17 Y 52 Constitución Nacional). En efecto, dado que los impuestos nacionales solo pueden ser creados por leyes de la Nación (Fallos:321:366) es preciso ser particularmente deferente a lo dispuesto por el Congreso de la Nación "dando pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional" (Fallos:304:937; en igual sentido, Fallos: 307:928) como única manera de garantizar que por la vía de la interpretación no se traicionará la voluntad legislativa (ver voto Dr. Rosenkrantz; fallo 340:1884)





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

" el principio de legalidad o de reserva de ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes (Fallos: 329:1554 ; fallo 340: 1884 -voto Dr. Lorenzetti-.

Sumado a lo ya expuesto este criterio ha sido sostenido por la CSJN al resolver la causa nro "CAF 63480/2017/2/RH1Velázquez Cano, Faustina c/ EN - DNM s/ recurso directo DNM" con fecha 16/09/25, ha señalado "...que no se puede dejar de advertir que la poco afortunada redacción dada a la norma bajo análisis plantea serios inconvenientes a la hora de esclarecer sus alcances, a punto tal que de su lectura se podrían inferir conclusiones diversas y antagónicas entre sí.."

"todo acto estatal -más aún uno con la trascendencia institucional que tiene una ley- debe resultar claro y preciso en sus términos; generar certeza antes que incertidumbre y desconcierto sobre los derechos y obligaciones de los habitantes. Si bien la vaguedad, la ambigüedad y la textura abierta son un inconveniente habitual en el lenguaje, el legislador -y las autoridades públicas en general- tienen el deber de extremar el celo en redactar las normas de modo tal que permitan a la comunidad y a los operadores jurídicos conocer con razonable certeza qué dice la ley aplicable"

"La deficiente redacción de la ley se traduce en indeseables situaciones de imprevisibilidad e inseguridad jurídica, y acrecienta los pleitos en lugar de evitarlos. Además, al quedar la ley abierta a extralimitadas interpretaciones, debilita su papel esencial como una de las máximas expresiones de juridicidad de nuestro ordenamiento normativo (artículos 1º, 31 y 75 de la Constitución Nacional)

Por último y -a mayor abundamiento- ha dicho la CSJN "... como un principio de recta interpretación que los textos legales no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia (Fallos: 242:247), como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto, y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquellos (Fallos: 320:783; 324:4367).

"En tal sentido, la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo solo por su fin inmediato y concreto, sino que deben tenerse en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración (arg. Fallos: 334:1027) - ver causa CAF 82619/2015/CA1 -CS1 Courel, Manuel Alberto c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo; sent. 01/07/25; doctr fallo 348:589"



X.- Por todo lo señalado precedentemente la reforma introducida por el artículo 81 de la ley 27743 a la ley 20628 resulta inconstitucional y procede declarar su inaplicabilidad respecto a los integrantes de esta acción colectiva ordenando a la demandada que se abstenga de aplicarla manteniendo el régimen de ganancias vigente con anterioridad a la reforma sobre los haberes de los mencionados.

Ello así porque la incertidumbre jurídica que surge de sus disposiciones exigen resguardar el principio de "no confiscatoriedad" que debe estar presente en la imposición de las contribuciones establecidas en el artículo 4to de la Constitución Nacional. Máxime cuando el salario constituye un derecho alimentario que es deber proteger en cumplimiento del derecho establecido el artículo 14 bis de nuestra Constitución Nacional.

Por todo lo dicho FALLO:

1.- Acogiendo la acción de amparo colectiva iniciada por APOC y a la cual ha adherido UPCN y declarando -en los términos autorizados por el artículo 43 de la Constitución Nacional y el artículo 1ero de la ley 16986- la inconstitucionalidad del artículo 81 de la ley 27743 que se incorporó al artículo 82 de la ley 20628 (t.o., decreto 824/19).

2.- Imponiendo las costas en el orden causado atento la complejidad de la materia en debate (art. 17 ley 16986 y art. 68 segunda parte del CPCCN).

3.- Desestimando por inoficioso el tratamiento de la cautelar solicitada por UPCN de modo preventivo atento lo aquí decidido.

Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal Federal y publíquese en el Registro de Procesos Colectivos.

MARTIN CORMICK  
JUEZ FEDERAL

