

**GANANCIAS. EXENCIONES. ASIGNACIÓN MENSUAL VITALICIA PRESIDENCIAL. ASIMILACIÓN A LA REMUNERACIÓN DE LOS JUECES DE LA CSJN. PROCEDENCIA DE LA EXENCIÓN**

PARTE/S: De la Rúa, Fernando s/denegatoria de repetición  
 TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.  
 SALA: B  
 FECHA: 06/02/2017  
 JURISDICCIÓN: Nacional

---

Buenos Aires, 6 de febrero de 2017.

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° 34.827-I, caratulado: "DE LA RUA FERNANDO s/ denegatoria de repetición", y

CONSIDERANDO:

I.- Que, a fs. 30/60, la actora interpone recurso de apelación, en los términos del artículo 81 de la Ley 11.683, contra el artículo 2° de la Resolución N° 040/2011 (DV RR1P), dictada por el Jefe de la División y Revisión de Recursos de la Dirección Regional Palermo de la Dirección General Impositiva, en cuanto rechazó la acción de repetición planteada sobre los pagos realizados en concepto del Impuesto a las Ganancias sobre la "asignación vitalicia" prevista en la Ley 24.018, durante el período fiscal 2009.

La recurrente analiza la Ley 24.018 y, en especial, el artículo 3° que establece que para el Presidente de la Nación su asignación mensual vitalicia 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.

Explica que al momento en que se sancionó la Ley 24.018 (Diciembre de 1991) se encontraba vigente el inciso (p) del art. 20 de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias que establecía que estaban exentos del gravamen los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las Cámaras de Apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de Cuentas y tribunales Fiscales de la Nación y las provincias.

Informa que la citada exención fue derogada, posteriormente, por la Ley N° 24.631, sancionada en Marzo de 1996 y que, con fecha 11/04/96, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó la Acordada N° 20/1996, a través de la cual declaró la inaplicabilidad del artículo 1° de la citada Ley "para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación". En este sentido, entiende que la Acordada exime a los jueces de la obligación de pagar el Impuesto a las Ganancias sobre sus remuneraciones, extendiéndose dicho beneficio también a los importes que perciban en concepto de jubilación.

Sostiene que, tal como es de público y notorio conocimiento, se desempeñó como Presidente de la Nación desde 1999 hasta diciembre de 2001, motivo por el cual percibe la asignación vitalicia prevista por la Ley 24.018.

Alega que la aplicación del impuesto a las ganancias sobre la asignación vitalicia que percibe disminuye el importe de la misma en aproximadamente un 35% (art. 90 Ley de Ganancias) destruyendo así la equivalencia y la identidad consagradas por la Ley 24.018 y que, de esta manera, se modificaría la identidad que el legislador ha querido preservar, equiparando la asignación vitalicia de los Presidentes a lo que los Ministros de la Corte Suprema de Justicia perciban como remuneración.

Destaca que el art. 92 de la Constitución Nacional contempla la intangibilidad de las remuneraciones del Presidente y del Vicepresidente de la Nación, estando la misma -a su criterio- fundada en idéntico principio que el que sustenta a la intangibilidad de los emolumentos de los miembros del Poder Judicial (conforme art. 96 de la Constitución Nacional), el principio de la división de poderes y la independencia.

Alega que, en función de lo expuesto, no existirían motivos para dispensar un trato desigual eximiendo a los jueces del pago del impuesto a las ganancias y gravando con este tributo a quienes ocuparon el máximo cargo político que prevé nuestra Carta Magna.

Considera que la aplicación del impuesto de referencia sobre los importes percibidos por su parte en concepto de asignación vitalicia tiene un costo patrimonial significativo para sus intereses.

Resalta que la equiparación por la Ley 24.018 es enfatizada con el empleo del agregado "por todo concepto", lo cual demostraría -en su opinión- que a la hora de calcular el importe de la asignación vitalicia debe tenerse en cuenta todos los conceptos que integran la remuneración, por lo que deberían incluirse, entonces, las exenciones que influyen sobre esta última.

Manifiesta que los ex Presidentes de la República fueron titulares de uno de los tres poderes del Estado, encontrándose el poder ejecutivo en idéntica situación que los miembros del poder judicial en orden a la intangibilidad de sus remuneraciones y haberes de retiro, lo contrario -afirma- sería desconocer la voluntad de la Ley de equiparar ambas situaciones.

Entiende que los argumentos vertidos bastarían por sí solos para hacer lugar a la acción de repetición y para acoger la pretensión de que se restituya a su parte lo pagado indebidamente conforme lo señalado. Cita doctrina y jurisprudencia que entiende aplicable al caso.

Advierte que no es razonable extender la aplicación de la Acordada N° 20/96 a personas cuyas remuneraciones no gocen de la intangibilidad prevista por la Constitución Nacional y, simultáneamente, excluir de su ámbito de aplicación a aquellos cuyas remuneraciones fueron expresamente beneficiadas con la intangibilidad por el texto y espíritu de la Constitución Nacional.

Por otra parte, se agravia respecto de la Resolución 40/2011 en cuanto entiende que la misma no fue debidamente fundada. Asimismo, advierte que hay una falta de desarrollo por parte de la AFIP de los argumentos que fueron planteados por su parte en la acción de repetición cuyo rechazo diera lugar a la interpretación de la presente causa. Sostiene que el Organismo Recaudador nada dijo respecto de la intangibilidad de las remuneraciones del Presidente concedida por la Constitución Nacional, ni sobre la equiparación entre la remuneración del Presidente y la de los Ministros de la Corte o sobre el tratamiento impositivo aplicable a los emolumentos de los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación, limitándose a sostener el Fisco que al tratarse de una asignación derivada del trabajo personal, la misma debía quedar gravada con el tributo en cuestión.

Ofrece prueba, efectúa reserva del caso Federal y solicita que, oportunamente, se haga lugar al presente recurso de apelación dejando sin efecto el art. 2° de la resolución N° 40/2011, haciendo lugar a la acción de repetición oportunamente incoada.

II.- Que, a fs. 68/82, el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente, que no fueran materia de expreso reconocimiento por su parte o no surgieran de los antecedentes administrativos que acompaña. Niega las interpretaciones de la recurrente respecto del derecho aplicable.

Efectúa un breve relato de lo acaecido en sede administrativa. En primer lugar, respecto a la nulidad planteada por la actora, considera que la misma es totalmente improcedente ya que el contribuyente no esgrime ningún tipo de argumento válido que permita fundamentar la misma. Afirma que, en el caso, no se verifican los presupuestos necesarios para que el procedimiento pueda ser tachado de nulidad, particularmente en tanto el interesado no ha demostrado el perjuicio concreto a su derecho de defensa que la habrían inferido los supuestos vicios que infundadamente invoca. Cita doctrina y jurisprudencia.

En segundo lugar, respecto de la cuestión de fondo, efectúa un análisis de la normativa que entiende aplicable al caso y afirma que los argumentos vertidos por la parte actora son una reiteración de los ya expresados en sus presentaciones anteriores, siendo así que la resolución recurrida desarrolló -dice- los fundamentos fácticos y jurídicos sobre los cuales se sustenta el criterio fiscal, de manera tal que por sí misma resulta suficiente -a su entender- para responder eficazmente los agravios del demandante.

Explica que la Ley 24.018 fue derogada por la reglamentación del artículo 168 de la ley de Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones N° 24.241, aprobada mediante el Decreto N° 78/94. Indica que, no obstante ello, a fines del año 2002 el Congreso de la Nación, sancionó la Ley N° 25.668, abrogando los regímenes jubilatorios instrumentados, entre otros, por la Ley N° 24.018, pero dicha norma (25.668) quedó totalmente vetada, excepto para los artículos 18 a 25 de la Ley 24.018 que sí quedaron derogados.

En este sentido, sostiene que, a partir de la promulgación de la Ley N° 25.668, con las observaciones efectuadas por el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 2322/02, se infringió que la Ley N° 24.018 se encontraba vigente. Destaca que la Corte Suprema declaró en más de una oportunidad la inconstitucionalidad del Decreto N° 78/94, confirmando tal temperamento en sus sentencias.

En este orden de ideas, conforme surge del Dictamen N° 64/07 emitido por la Procuración del Tesoro de la Nación, se le otorgó al Dr. Fernando De La Rúa la asignación vitalicia de la Ley 24.018 desde el 21/12/01 hasta el 19/11/02 y desde el 29/06/04 en adelante, descontándosele el haber jubilatorio percibido por el mismo hasta dicho momento, por los períodos que se correspondieron a la asignación otorgada.

Manifiesta que nada se ha dicho de que el beneficio concedido a los funcionarios judiciales deba ser extendido a los miembros que hayan ocupado el máximo cargo político que pueda ostentarse en nuestra República, resultando los argumentos de la actora - a su criterio- improcedentes. Cita doctrina y jurisprudencia en fundamento de su postura.

El Fisco Nacional ofrece prueba, se opone a las medidas probatorias ofrecidas por la actora, reserva la cuestión federal y solicita que, oportunamente, se rechace la repetición intentada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que a fs. 86 se abre la causa a prueba haciendo lugar a la prueba informativa, la cual obra producida a fs. 93/98, 104/106 y 111. A fs. 114 se clausura la etapa de instrucción. A fs. 117 se elevan los autos a la Sala "B" y se ponen para alegar. A fs. 120/126 vta y 129/131 vta obran los alegatos de la parte actora y del Fisco Nacional, respectivamente. A fs. 138 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que en autos se interpone recurso de apelación por denegatoria de repetición sobre los pagos realizados en concepto del impuesto a las ganancias sobre la "asignación vitalicia" prevista en la Ley N° 24.018 durante el período fiscal 2009.

El recurrente argumenta que la "asignación mensual vitalicia" prevista por la citada ley, que percibe por haber ejercido el cargo de Presidente de la Nación, resulta asimilable a la remuneración percibida por los miembros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Agrega que dicha asignación no es una jubilación, ni pensión, ni haber de retiro, por lo que no debe tener el mismo tratamiento legal que otros pagos a personas individuales y que por su específica naturaleza no puede considerarse como una retribución originada en el trabajo personal. Explica que actualmente los jueces de la Nación y demás funcionarios mencionados en el inciso p) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias no pagan el tributo sobre sus remuneraciones ni sobre sus haberes jubilatorios de retiro. Señala que la aplicación del impuesto a las ganancias sobre la asignación vitalicia destruye la equiparación contenida en la Ley 24.018 y provoca que un ex presidente perciba un importe menor que el sueldo de un vocal de Cámara de Apelaciones, cuando la intención del legislador es que en ningún caso aquel importe sea inferior al que perciben los ministros de la Corte Suprema.

El Fisco Nacional plantea que los artículos 92 y 110 de la Constitución Nacional hacen referencia a las remuneraciones que cobren los allí nombrados durante el ejercicio de sus funciones, no pudiendo por lo tanto ser considerados en el presente caso, en el que se analiza las asignaciones vitalicias que son percibidas justamente una vez que cesan los respectivos cargos. Por otra parte, sostiene el Organismo fiscal que las rentas abonadas a los beneficiarios en concepto de pensiones no contributivas en el marco de las Leyes Nros. 21.540 -obispos, arzobispos de las fuerzas armadas y vicariato castrense-, 21.607 -quienes han obtenido u obtuvieron un premio nobel-, y 24.018 -magistrados, funcionarios judiciales, funcionarios públicos, presidente y vicepresidente de la Nación-, derivan de la prestación del servicio que en el transcurso de su vida activa han desarrollado los beneficiarios; que la fuente generadora de la ganancia obtenida por los sujetos involucrados en dichas normas no es otra que su trabajo personal, y por lo tanto alcanzadas por el gravamen que nos ocupa.

Expuestas sucintamente las posturas de las partes en el presente litigio, corresponde entonces analizar las distintas normas invocadas por aquellas en sustento de sus posiciones, sin que pueda obviarse -atento los planteos introducidos por los litigantes- la asimilación de la asignación vitalicia que percibe el aquí recurrente con las remuneraciones de los miembros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

V.- Que el artículo 92 de nuestra Constitución Nacional dispone: "El presidente y vicepresidente disfrutan de un sueldo pagado por el Tesoro de la Nación, que no podrá ser alterado en el período de sus nombramientos. Durante el mismo período no podrán ejercer otro empleo, ni recibir ningún otro emolumento de la Nación, ni de provincia alguna."

Que el artículo 110 de nuestra Magna Carta por su parte establece que: "Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones".

Por otra parte, en el año 1991 se dictó la Ley N° 24.018 que instrumentó un régimen de "asignaciones mensuales vitalicias", estableciéndose en su artículo 1° que "El Presidente, el Vicepresidente de la Nación y los Jueces de la Corte Suprema de la Nación quedan comprendidos en el régimen de asignaciones mensuales vitalicias que se establecen en el presente capítulo a partir del cese de sus funciones".

En su artículo 2° fijó que "Los Jueces de la Corte Suprema de Justicia, adquieren el derecho a gozar de la asignación mensual cuando cumplen como mínimo cuatro (4) años en el ejercicio de sus funciones".

El artículo 3° de dicha ley, en su segundo párrafo, dispuso que "A partir de la promulgación de esta Ley, los ciudadanos encuadrados en el artículo segundo, al cumplir sesenta (60) años de edad, o acreditar treinta (30) 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 las fechas en que se reunieron dichos requisitos, cuyo monto será la suma que por todo concepto corresponda a la remuneración de dichos cargos. " La norma agrega que "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."

Que es en esta equiparación que hace este último artículo de la ley en la que el aquí recurrente sustenta su postura de que no corresponde que la asignación vitalicia por él percibida sea incidida por el impuesto a las ganancias.

Cabe señalar que la Ley 24.018 fue derogada por la reglamentación del artículo 168 de la Ley N° 24.241, aprobada por el Decreto N° 78/94.

La Ley N° 24.241 instituyó un sistema integrado de jubilaciones y pensiones, de carácter universal y obligatorio para la totalidad de las personas mayores de dieciocho años, entre ellas los agentes que desempeñen cargos, aunque sean de carácter electivo, en cualquiera de los poderes del Estado Nacional, con exclusión del personal militar de las fuerzas armadas y del personal militarizado o con estado policial de las fuerzas de seguridad y policiales.

El Decreto N° 78/94 estableció que a partir de la fecha de entrada en vigencia del Libro I de la Ley N° 24.241, de conformidad con lo establecido por el artículo 129, párrafo primero de la misma, quedaban derogados los regímenes de jubilaciones y pensiones que allí especificaba, y toda otra norma modificatoria o complementaria de las Leyes Nros. 18.037 (t. o. 1976) y 18.038 (t. o. 1980), entre ellos, el régimen de la Ley 24.018.

Tal como lo advierte el propio juez administrativo en el acto aquí apelado, la Corte Suprema de Justicia en distintas oportunidades declaró la inconstitucionalidad del Decreto 78/94 (Fallos 322:752 y 322:2885). Así al fallar en la causa "Craviotto, Gerardo y otros c/Estado Nacional -PEN-Ministerio de Justicia de la Nación s/Empleo Público", el 19/5/1999 concluyó que en el dictado del citado decreto el Poder Ejecutivo se había excedido en las facultades reglamentarias establecidas en el artículo 99 de la Constitución Nacional, confirmado el criterio el 28/3/2006 en la causa "Solsón, Cleia Raquel y Otros c/Estado nacional s/Empleo Público" (Fallos 329:904).

Por otra parte, en el año 2002 se sancionó la Ley N° 25.668 cuyo artículo 1° derogó, entre otras a la misma Ley 24.018. Sin embargo, dicha norma fue vetada parcialmente (Decreto 2322/2002, del 18/11/2002), excepto respecto de los artículos 18 a 25. No obstante, en lo que refiere al artículo 18, cabe señalar que se mantiene vigente el artículo 149 de la Ley N° 11683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, que establece respecto de los miembros de este Tribunal que su retribución y régimen previsional serán iguales a los de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con una redacción similar a la del artículo 18 de la Ley N° 24.018.

En función de ello, habida cuenta de la promulgación parcial de la Ley N° 25.668 en los términos del Decreto 2322/2002, en lo que aquí interesa, se infiere que la Ley N° 24.018 se encuentra vigente.

Con posterioridad, en el año 1996, se sancionó la ley 24.631, la cual a través de su artículo 1°, inciso a), dispuso la derogación de las exenciones de los incisos p), q) y r) de la ley de impuesto a las ganancias, que el propio Congreso Nacional había antes establecido, alcanzando a los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación.

Ante esta situación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó la Acordada N° 20/96, de fecha 11 de abril de 1996, por la cual declaró inaplicable el artículo 1° de la ley 24.631, que dispuso la derogación de las exenciones contempladas en el art. 20, incs. p) y r), de la ley 20.628, texto ordenado por Decreto N° 450/86, para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación. Sustentó ello en que la Corte, como titular de uno de los Departamentos del Gobierno Federal, ejerce la representación más alta del Poder Judicial de la Nación, y tiene facultades o privilegios inherentes a todo poder público, para su existencia y conservación: de ahí, que tenga todas las facultades implícitas necesarias para la plena y efectiva realización de los fines que la Constitución le asigna en tanto poder del Estado. Afirmó que no es necesaria la presencia de un caso en los términos requeridos por los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional ni, por ende, son trasladables las exigencias requeridas para dichos asuntos en torno a la declaración de inconstitucionalidad; sino que la cuestión en trato no atañe a las funciones jurisdiccionales del tribunal, sino del ejercicio del ineludible deber que por mandato constitucional le compete como órgano supremo y cabeza de uno de los Departamentos del Estado, para que mediante el ejercicio de los aludidos poderes connaturales e irrenunciables salvaguarde la independencia del Poder Judicial. Reiteró la doctrina del caso "Fisco Nacional c. Medina, Rodolfo" (Fallos 176:73) y afirmó que la reforma constitucional de 1994 ratificó el texto del artículo 110 de la Constitución y con ello la intangibilidad de las compensación que perciben los jueces.

En la causa "Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ ANSES", con fecha 11/4/2006 la Corte convalidó esta situación, al hacer lugar al amparo de un juez jubilado del Poder Judicial de la Provincia de San Juan, disponiendo que cesen de efectuarse descuentos de sus haberes previsionales en concepto de impuesto a las ganancias y que le sea reintegrado el importe retenido por aplicación de dicho tributo.

Cabe señalar aquí que la Acordada 20/96 no ha sido cuestionada por los otros poderes del Estado y que su doctrina se aplica también a nivel provincial.

En lo que atañe a la citada acordada, la Procuración del Tesoro de la Nación, en Dictamen N° 48/98, del 26/3/1998, consideró que resultaba improcedente que ese organismo asesor del Poder Ejecutivo, examinara o cuestionara la juridicidad de los fundamentos dados por la Corte en su Acordada N° 20/96, máxime si se tiene en cuenta que en ella reivindicó su condición de cabeza de uno de los Poderes del Estado y las atribuciones que posee en tal carácter para ejercer los "poderes implícitos" que le corresponden, a fin de preservar su existencia y conservación, y de asegurar su independencia y la efectiva realización de sus fines institucionales.

La Procuración señaló allí mismo que la obligación de la Dirección General Impositiva de actuar con arreglo a derecho, instando los procedimientos tendientes a percibir el tributo, debe entenderse que no puede quedar circunscripta a una aplicación indeliberada de la letra de la ley, sino que requiere que se tengan en cuenta los criterios sobre constitucionalidad de las normas sentados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ya que ésta es el órgano del Estado situado a la cabeza del Poder Judicial y, por lo tanto, la máxima autoridad estatal y última palabra en materia de aplicación e interpretación del Derecho; agregando que cualquier criterio jurídico de otros organismos estatales que discrepe con el de la Corte, si bien, puede valer como opinión, debe subordinarse institucionalmente a la posición de aquélla.

Que en estas circunstancias, toda vez que las remuneraciones de los Jueces (tanto en actividad como jubilados) por aplicación de la citada Acordada de la Corte y reiterada jurisprudencia de ese Alto Tribunal, no se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, cabe concluir que tampoco debe estarlo la asignación vitalicia del recurrente de autos, puesto que tal 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.

VI. - Ello así, la actual situación normativa nos inclina en definitiva a hacer lugar al recurso por denegatoria de repetición intentado en autos.

En cuanto a las costas, en atención a las particularidades de la cuestión traída a decisión, voto por imponerlas en el orden causado.

Por ello, SE RESUELVE:

- 1) Hacer lugar al recurso por denegatoria de repetición intentado en autos.
- 2) Imponer las costas en el orden causado.

3) Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos miembros Titulares de la Sala "B" en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de la 6a. Nominación (conf. art. 184, de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y su concordante

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Armando Magallón  
Vocal  
José Luis Perez Vocal

---

Cita digital: EOLJU182112A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.