

## Impuesto A Las Ganancias Poder Judicial Base Imponible

### JURISPRUDENCIA

### Impuesto a las ganancias. Poder Judicial. Base imponible

Se

confirma la sentencia que hizo lugar a la demanda ordenando a la Administración Federal de Ingresos Públicos que efectúe el cálculo del impuesto a las ganancias que tributa la parte actora deduciendo de la base imponible los rubros ?compensación jerárquica?, ?dedicación funcional? y ?bonificación por antigüedad? que percibe en sus remuneraciones, de conformidad con los términos de la Acordada 56/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En la ciudad de Mendoza, a los trece días del mes de marzo del año dos mil diecinueve, reunidos en acuerdo los señores miembros de la Sala "B", de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, señores doctor Alfredo Rafael Porras, doctora Olga Pura Arrabal y doctor Gustavo Enrique Castiñeira de Dios, procedieron a resolver en definitiva estos autos FMZ 25181/2013/CA2 caratulados ?Ponce, José Carlos c/ Estado Nacional y otro s/ acción mere declarativa de derecho?, venidos del Juzgado Federal N° 2 de San Juan, en virtud de los recursos de apelación interpuestos a fs. 185/186, por la demandada, contra la sentencia de fs. 178/184, que resuelve: ?I) Hacer lugar parcialmente a la demanda, y consecuentemente, declarar de pronunciamiento abstracto lo relativo a la pretensión principal en virtud del dictado del Acuerdo General N° 9 supra referido. II) En cuanto al retroactivo que pudiera adeudarse, se ordena a la parte demandada Administración Federal de Ingresos Públicos (en el caso, a través de la Dirección Contable del Poder Judicial de San Juan) a que dentro del término de treinta (30) días contados a partir de la notificación de la presente, efectúe el cálculo del impuesto a las ganancias que tributaron cada uno de los actores, desde la interposición de la presente acción hasta el cumplimiento efectivo de la medida cautelar respectiva. A tales fines deberá descontar de la base imponible los rubros ?compensación jerárquica?, ?dedicación funcional? y ?bonificación por antigüedad?, que percibieron en sus remuneraciones, de conformidad con los términos de la Acordada N° 56/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debiendo practicar la liquidación y pago de las diferencias que surjan; con más los intereses computados de acuerdo a los parámetros establecidos en los considerandos. II) Costas por su orden (art. 68, 2° párr. CPCCN). III) Regúlense los honorarios profesionales del Dres. Carlos Hernán Cocco y Wilson D. De Philippis, en forma conjunta, en la suma de pesos diez mil (\$10.000); y para los Dres. María Celina Torcivia y Nicolás W. Fagale, en forma conjunta, en la suma de pesos siete mil (\$7.000), todo ello de conformidad con los arts. 6 inc. b) y d), 8 y cc. de la ley 21.839 y art. 7 Decreto 1077/17. IV)...? El Tribunal se planteó la siguiente cuestión a resolver: ¿Debe ser revocada la sentencia apelada? De conformidad con lo establecido por los arts. 268 y 271 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y arts. 4° y 15° del Reglamento de esta Cámara, previa y oportunamente se procedió a establecer por sorteo el siguiente orden de estudio y votación: doctora Olga Pura Arrabal, doctor Gustavo Enrique Castiñeira de Dios y doctor Alfredo Rafael Porras. Sobre la única cuestión propuesta la señora juez de cámara doctora Olga Pura Arrabal dijo: 1.- Llegan las presentes actuaciones a conocimiento y decisión de este Tribunal en virtud de los recursos de apelación interpuestos por la demandada, AFIP, en contra de la sentencia del 08 de marzo de 2018, dictada por el señor Juez Federal de San Juan. 2.- La causa se inicia con la acción declarativa de certeza deducida por los Señores José Carlos Ponce y Fabricio Ángel Poblete, con el patrocinio letrado de los Dres. Carlos Hernán Cocco y Wilson D. De Philippis, contra la Administración Federal de Ingresos Públicos y Estado Nacional, con la finalidad de obtener la declaración judicial, que determine la base imponible del impuesto a las ganancias sin considerar los montos que perciben en concepto de ?compensación jerárquica?, ?dedicación funcional? y ?bonificación por antigüedad proporcional a dichos rubros?, por cuanto tales rubros son deducibles de la base imponible del referido impuesto, declarando aplicable a tal efecto lo dispuesto en la Acordada N°56/96, dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Por ello, de conformidad con el art. 322 del CPCCN, solicita la declaración judicial de que en su calidad de funcionaria del Poder Judicial de la Provincia de San Juan, se debe tributar en el Impuesto a las Ganancias, de conformidad con lo dispuesto por el Acuerdo 56/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En consecuencia, requiere se decrete improcedente considerar como base imponible del impuesto a las ganancias, todos los rubros que componen la remuneración de los accionantes, y que se resuelva -de conformidad a lo dispuesto por la Acordada N° 56/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en concordancia con el Acuerdo N° 09/96 de la Suprema Corte de Justicia de la Prov. de San Juan y por el art. 16 de la Constitución Nacional y el art. 16 del Código Civil-, que debe descontarse de la base imponible del Impuesto a las Ganancias, los enunciados rubros y todos aquellos que no compongan el salario y que se liquidan junto con los haberes. Para el caso que prospere la acción intentada, interpone como pretensión accesoria y dependiente de la anterior, la acción de repetición de la parte proporcional del impuesto a las ganancias que se le han retenido indebidamente hasta la fecha de la demanda y las que pudieren efectuarse hasta que quede firme la sentencia. En el mismo escrito, solicita medida cautelar innovativa a fin de que se ordene a la Dirección Financiera y Contable del Poder Judicial de San Juan, que excluya del cálculo de

Impuesto a las Ganancias que realiza sobre el salario de la accionante, los rubros ?responsabilidad jerárquica?, ?dedicación funcional?, ?bonificación por antigüedad proporcional a dichos rubros?. Que, el juez federal de grado, concede la medida solicitada, la que, posteriormente, es confirmada por esta cámara. Que, luego de contestada la demanda y presentados los alegatos, el juez de primera instancia, dicta sentencia el 08 de marzo de 2018, acogiendo parcialmente la demanda deducida, en los términos expuestos supra. 3.- Que, la resolución de mención es apelada por la parte demandada, a fs. 185/186. Que, a fs. 193/199 vta., la recurrente expresa agravios. En primer lugar, sintetiza los antecedentes de la causa y expresa agravios. Señala que, la sentencia en crisis, interpreta en forma equívoca y arbitraria la norma y antecedentes fácticos aplicables al caso. Explica que, el Superior Tribunal de San Juan, en función de las atribuciones conferidas por el art. 207 de la Constitución de dicha provincia y el art. 5 de la ley 6119, dicta el Acuerdo N° 09/15 y dispone adherir a las pautas fijadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la Acordada 56/96, sobre la interpretación y aplicación de la ley de impuesto a las ganancias, a partir del período fiscal 2015 (sin retroactividad), extendiendo su aplicación, no sólo a funcionarios del Poder Judicial, sino a los demás agentes, que no revisten el cargo de funcionarios. Por ello, señala que lo resuelto en primera instancia, es una decisión que le compete al Poder Judicial de la Provincia de San Juan, a través de su Corte local. Menciona jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto a que, para que exista desmedro de la garantía constitucional de igualdad, incluso en materia tributaria, es necesario que la desigualdad surja del texto de la ley y no de la aplicación que efectúe la administración. Dice que, es improcedente que se haya acogido la repetición requerida por períodos anteriores al 2015, dado que con anterioridad, no regía el Acuerdo 09/15 de la Corte de Justicia de San Juan. Por otra parte, expresa que, si bien los actos administrativos del tribunal superior de la provincia son revisables judicialmente, no es conveniente que jueces inferiores revisen sus decisiones en materia de superintendencia. Precisa que, la decisión de la Corte provincial de adoptar el criterio interpretativo establecido en Acordada CSJN N° 56/96, representa una actividad de tipo administrativa discrecional, inmersa en la zona de reserva de la administración y que no resulta revisable judicialmente, la oportunidad, mérito o conveniencia de la decisión adoptada. Consecuentemente, manifiesta que la sentencia revalora y pondera la decisión del órgano competente, afectando el principio de división de poderes. Aduce que, debe declararse aplicable el Acuerdo General N° 09/15 y en consecuencia, rechazar la pretensión deducida en cuanto a la repetición de períodos anteriores al 2015. En consecuencia, solicita se haga lugar al recurso de apelación, se confirme que la cuestión debatida ha devenido abstracta y que, aplicando el Acuerdo General N° 09/15, rechace en forma total la pretensión subsidiaria, aplicando sus efectos desde el período fiscal 2015 y no antes, como ordena la sentencia recurrida. Apela por bajos los honorarios regulados a los profesionales representantes de la demandada en autos, y por altos al abogado litigante por la actora. Reserva el caso federal.

4.- Corrido el traslado de ley, la actora contesta a fs. 201/203, expresando los motivos por los que considera que debe rechazarse el recurso incoado por la demandada, a los que cabe remitir en honor a la brevedad. 5.- Liminarmente, cabe señalar que existe una contradicción, en cuanto a que, por un lado se interpone una acción meramente declarativa y por otro, se solicitan reintegros. Conviene resaltar la diferencia que existe, doctrinariamente, entre sentencia de condena, que es la que imperativamente conmina al demandado a una deter minada prestación (dar o hacer) o que se deshaga lo hecho si la obligación fuere de no hacer, y sentencia meramente declarativa, que no requiere un estado de hecho contrario a derecho, sino que basta un estado de incertidumbre sobre el derecho, y por eso no obliga a nada, sino que se limita a declarar o negar la existencia de una situación jurídica, vale decir que no es susceptible de ejecución, porque la declaración judicial basta para satisfacer el interés del actor. Ello sin olvidar que la primera es también declarativa, ya que para disponer la condena, el magistrado debe primeramente reconocer el derecho del actor a obtener la misma. (Cfr. Alsina, Derecho Procesal, T° I, Parte General, ed. 1969, p. 350; y Hugo Alsina, ?Derecho Procesal', Bs. As., Ediar, 2ª edición, 1956, T. I, p. 354). No obstante, dado que tal contradicción, no configura un agravio sustentado por la demandada, el análisis de tal cuestión excede los términos del recurso en trato, de conformidad con lo establecido en el art. 278 del CPCCN (sin perjuicio de lo que se analizará infra al tratar el recurso de apelación en contra de la regulación de honorarios). En efecto, la recurrente solamente se queja de que se haya hecho lugar a la acción de repetición, respecto de los períodos fiscales anteriores al año 2015. 6.- A los efectos de evaluar la cuestión, he de analizar el contexto normativo, marco de la presente acción. Que, el 13 de marzo de 1996, se sanciona la ley 24.631, cuyo art.1, deroga - entre otros-, el inc. p) del art. 20 de la ley 20.628, que exceptuaba del impuesto a las ganancias a: ?Los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las Cámaras de Apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de Cuentas y tribunales Fiscales de la Nación y las provincias. Quedan comprendidos en lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios judiciales nacionales y provinciales que, dentro de los respectivos presupuestos, tengan asignados sueldos iguales o superiores a los de los jueces de primera instancia?. Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mediante Acordada N° 20/96, declaró la inaplicabilidad del art. 1 de la ley 24.631, en cuanto deroga las exenciones previstas en el art. 20 inc. p) y r) de la ley 20.628, t.o. por decreto 450/86, para magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación.

Que, la Corte de Justicia de San Juan, adhiere al criterio de la Corte Federal mediante Acuerdo General N° 09/96. Que, dicha exención no comprende a quienes no revisten el carácter de magistrados o funcionarios, que perciben una remuneración menor a la de un Juez de Primera Instancia. Por tanto, la misma Corte Federal, el 27 de septiembre de 1996, emite la Acordada N° 56/96. Allí, dispone en primer lugar que, la ley 24.475 -al incorporar a la ley 20.628 el artículo 99.1-, no deroga las deducciones o exenciones establecidas en la Ley de Impuesto a las Ganancias. Luego, refiere que el Máximo tribunal -mediante resolución del 30 de abril de 1987, Expte. 413/86-, ha expresado que, el "reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función" -y por ende deducibles de la base imponible del impuesto en cuestión-, incluye los importes retributivos referidos a "compensación jerárquica", "dedicación funcional" y "bonificación por antigüedad"; por lo que, debe interpretarse, en consecuencia, que aquéllos se encuentran incluidos dentro de los alcances del artículo 82 inc. e) de la norma legal (que dispone que, de las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, también se podrán deducir los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la Dirección General Impositiva). En base a dichas consideraciones, la Corte ordena instruir a la Subsecretaría de Administración, que proceda al recálculo de las liquidaciones salariales. Que, la Corte de Justicia de San Juan, adhiere a dicha acordada el 19 de marzo de 2015.

7.- Que, en ese contexto normativo y, analizados los remedios interpuestos, considero que, cabe rechazar recurso el impetrado por la demandada y en consecuencia, confirmar la sentencia de grado, en mérito a las siguientes consideraciones. En primer lugar, cabe señalar que, la Acordada Provincial N° 09/15, que adhiere a la Acordada CSJN N° 56/96 -y dispone que son deducibles de la base imponible del impuesto a las ganancias de agentes del Poder Judicial de la Provincia de San Juan, los rubros "compensación jerárquica", "bonificación por antigüedad", "dedicación funcional"-, establece su entrada en vigencia a partir del año 2015. Ahora bien, lo cierto, es que la accionante, al interponer la acción declarativa de certeza, solicitó se declare que, en el caso, resulta aplicable la normativa de la Corte Suprema de Justicia de la Nación -Acordada 56/96- y del Máximo tribunal local -Acuerdo General N° 09/96-, a fin de establecer que, para obtener la base imponible correcta, sobre la que corresponde calcular el impuesto a las ganancias, deben deducirse los rubros mencionados. Por tanto, del análisis de la normativa invocada, consideramos que asiste razón a la actora, en cuanto a que, impetró un proceso judicial en pos de obtener una aplicación igualitaria de la Acordada N°56/96, respecto de los conceptos "compensación jerárquica", "bonificación por antigüedad", "dedicación funcional" contemplados en la normativa invocada, los cuales son deducibles a efectos de conformar la base impositiva.

Es que, los rubros referidos anteriormente, han sido considerados en la Acordada CSJN N° 56/96, como deducibles de la base imponible del impuesto a tributar, por lo que, en virtud del principio de igualdad, cabe hacer extensiva su aplicación, al caso de los Señores Ponce y Poblete, a fin de calcular correctamente el impuesto que debería haber ingresado. Es que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha sostenido que, "La igualdad establecida por el art. 16 de la Constitución Nacional no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que en iguales circunstancias se concede a otros" (CSJN \* Gottschau, Evelyn P. c. Consejo de la Magistratura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires \* 08/08/2006 \* DJ 13/09/2006 , 108 \* IMP 2006-19 , 2370 \* LA LEY 25/10/2006 \* LA LEY 2006-F \* JA 2006-IV , 596 \* AR/JUR/3439/2006). Y que, "La garantía de igualdad consiste en aplicar la ley a todos los casos ocurrientes según sus diferencias constitutivas, de modo que no se trata de una igualdad absoluta o rígida, sino de la igualdad para todos los casos idénticos, lo que importa la prohibición de establecer excepciones que excluyan a unos de lo que se concede a otros en las mismas circunstancias" (CSJN \* Nápoli, Erika E. y otros. \* 22/12/1998 \* LA LEY 1999-B \* LA LEY 2000-B \* DJ 1999-2 , 597 \* LLP 2000 , 404 \* AR/JUR/3978/1998). En consecuencia, si el personal del Poder Judicial de la Nación cobra los rubros referidos como "reintegro de mayores gastos derivados del cumplimiento de la función", que, por Acordada CSJN N° 56/96, son deducibles a fin de determinar el impuesto a tributar, -puesto que la Corte interpreta que se encuentran comprendidos en el art. 82 inc. e) de la ley 20.628 (t.o dec. 649/97)-, cabe concluir que, los agentes del Poder Judicial de la Provincia de San Juan, que perciben igualmente dichos adicionales, también pueden deducirlos de la base imponible del impuesto a las ganancias. La Corte Federal, en los autos S.C, G. 196. XXXV, caratulados "Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ ANSeS", fallos 329:1092, confirma la sentencia del tribunal de alzada, que hace lugar a la acción de amparo promovida por el doctor Oscar E. Gutiérrez, en su carácter de juez jubilado de la Provincia de San Juan y, en consecuencia, ordena el cese de los descuentos efectuados en sus haberes previsionales en concepto de impuesto a las ganancias y, dispone el reintegro de los importes que fueron retenidos por aplicación de ese tributo. Para así decidir, sostuvo "Que, en consecuencia de lo dicho, el thema decidendum se limita a establecer si la jurisprudencia de la Corte Suprema relativa a que las compensaciones judiciales no pueden ser disminuidas ni aún por vía de la imposición directa sobre las mismas, se extiende a los integrantes de las judicaturas provinciales, tal como lo interpreta el a quo. En este punto resulta procedente el recurso extraordinario. Que, si bien el caso traído a consideración del Máximo tribunal refiere a los descuentos realizados en el haber previsional de un magistrado provincial jubilado y, la Corte declara la inaplicabilidad de la norma que deroga la exención impositiva, lo cierto es que el Máximo tribunal, en el estudio del remedio deducido, equiparó la aplicación de la normativa en cuestión a magistrados y funcionarios

judiciales tanto de la Nación como de la Provincia, en actividad como en situación de pasividad. En la especie, también debe ser realizada dicha equiparación puesto que, la ley de impuesto a las ganancias, especifica que los sujetos comprendidos en la cuarta categoría pueden efectuar las deducciones contempladas por la ley y, si, la Corte ha interpretado que dentro del inc. e del art. 82 de la referida norma, se encuentran comprendidos los rubros ?compensación jerárquica?, ?bonificación por antigüedad? y ?dedicación funcional?, como ?reintegro de los mayores gastos en el cumplimiento de la función?; no permitir la deducción de dichos rubros al personal judicial de la provincia, no sólo implicaría una aplicación desigual de la norma entre los agentes del poder judicial de la Nación y los de la Provincia que perciben los mismos adicionales, sino también, sería desigual en relación a los demás sujetos alcanzados por la ley que sí pueden deducir los gastos que les insume el cumplimiento de su labor, a fin de establecer la base sobre la que debe calcularse el impuesto a tributar. En consecuencia, de lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación deducido por la demandada, y por tanto, confirmar la sentencia recurrida.

8.- Que, el Juez de grado resolvió regular los honorarios de los profesionales intervinientes en primera instancia de la siguiente manera: ?Regúlense los honorarios profesionales de los Dres. Carlos Hernán Cocco y Wilson D. De Philippis, en forma conjunta, en la suma de pesos diez mil (\$10.000); y para los Dres. María Celina Torcivia y Nicolás W. Fagale, en forma conjunta, en la suma de pesos siete mil (\$7.000), todo ello de conformidad con los arts. 6 inc. b) y d), 8 y cc. de la ley 21.839 y art. 7 Decreto 1077/17?. Que, a fs. 185/186, los Dres. Nicolás Wadi Fagale y María Celina Torcivia, recurren la regulación de los honorarios practicada a su parte, por considerarlos bajos, y por altos a los regulados para los Dres. Carlos Hernán Cocco y Wilson D. De Philippis, por la parte actora. Que, el presente proceso es susceptible de apreciación pecuniaria y, dado que, han sido apelados los honorarios regulados a todos los letrados, esta Sala se encuentra facultada para proceder a su modificación (art. 278 CPPCN). Si bien la actora denomina a la acción por ella intentada como meramente declarativa, lo cierto es que se trata de una pretensión de condena. Resulta demostrativo de ello la acumulación de acciones peticionada a fs. 20 del escrito de demanda. Por lo cual así debe ser considerada, independientemente del nomen iuris dado por la pretensora. Es que si bien no resulta formalmente admisible adicionar a una acción meramente declarativa una pretensión de condena, lo cierto es que, en lo sustancial la accionante ha demandado en reclamo de una pretensión de sumas de dinero. Esto, en función de lo que he sostenido al tratar el punto 5 de los considerandos de la presente resolución. En consecuencia, resulta conforme a derecho regular los honorarios de los profesionales que han asistido a la vencedora y vencida respectivamente en un ...% y ...% calculado sobre las sumas que se reintegren a la accionante, en doble carácter y en conjunto.

9- Que los honorarios de los profesionales actuantes en esta Alzada, se han de regular un ...% de los establecidos en primera instancia. Proceda el a quo a calcular dichos emolumentos en la etapa procesal oportuna.

10- Imponer las costas de esta Alzada a la apelante vencida (art. 68, primera parte, CPCCN). Sobre la única cuestión propuesta, los señores jueces de cámara Dr. Gustavo Enrique Castiñeira de Dios y doctor Alfredo Rafael Porras, dijeron: Que adhieren al voto que antecede, por sus fundamentos. En mérito del resultado que instruye el acuerdo precedente, SE RESUELVE: I) Rechazar el recurso impetrado por la demandada a fs. 185/186 y en consecuencia, confirmar la sentencia de grado, de fs. 178/184. II) Modificar la regulación de honorarios practicada en primera instancia y disponer que la misma se ajuste a las pautas dadas en el considerando 8. III) Regular los honorarios de los profesionales actuantes en esta instancia en un ...% de los establecidos, para sus intervenciones en primera instancia. Proceda el a quo a calcular dichos emolumentos en la etapa procesal oportuna. Protocolícese. Notifíquese. Publíquese. Firmado: Dres. Olga Pura Arrabal Alfredo Rafael Porras Gustavo Castiñeira de Dios Correlaciones: Ley 20628 - BO: 31/12/1973 038179E