



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2024 - Año del 30° Aniversario de la Autonomía de la Ciudad de Buenos Aires

JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

I. Del Ministerio Público Fiscal

Por recibidos del Ministerio Público Fiscal, téngase presente lo dictaminado.

Respecto a lo dictaminado por la Fiscal, sin perjuicio de dejar sentado que se discrepa con el criterio allí adoptado en cuanto a la incompetencia de la Justicia local para intervenir en estas causas, **difiérase el tratamiento de ello a decisión del juez natural de la causa**. En razón de ello y a fin de no entorpecer tal eventual decisión, **difiérase para la misma oportunidad lo relativo al carácter colectivo de los procesos, su registración y difusión**.

No obstante, resulta necesario destacar que **en línea con lo propuesto por el Ministerio Público Fiscal en el punto VI de su dictamen, el art. 181 del CCaYT –de aplicación supletoria a estos procesos de amparo– prevé que “la medida ordenada por un tribunal incompetente es válida siempre que haya sido dispuesta de conformidad con las prescripciones de este capítulo”**.

Sobre el particular se ha afirmado en misma línea que “[e]l magistrado debe pronunciarse sobre las medidas cautelares a pesar de la incompetencia decidida sobre la cuestión de fondo, cuando concurrieran razones de urgencia que habilitan su examen”¹.

Bajo tales premisas y en razón de la urgencia evidente que emerge de los planteos cautelares del amparista, que podría generar hechos de conculcación a derechos alimentarios de al menos dificultosa reversión, corresponderá resolverlos.

¹ Colombo, Carlos J. y Kiper, Claudio M., “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Comentado y Anotado”, t. II, ed. La Ley, Buenos Aires, 2011, pág. 480.

II. Habilitación de la instancia en días y horas inhábiles

Previo a analizar las cuestiones traídas a conocimiento, corresponde que me pronuncie respecto del pedido de habilitación de instancia en días y horas inhábiles.

Al respecto cabe señalar que **la situación denunciada en autos se sustenta en la posible conculcación de derechos fundamentales de raigambre constitucional** y de ostensible carácter alimentario, tal como lo es la percepción del salario.

En tal sentido, la entidad accionante refirió que dicha urgencia se ve confirmada ante la circunstancia que el próximo lunes 19/08/2024 *“cierran las liquidaciones mensuales y estarían afectados los salarios de los/las trabajadores/ar”* que representan.

Se configura así el primer requisito contenido en el artículo 1 de la resolución n° 2/2013 del Consejo de la Magistratura para la habilitación de la instancia en días y horas inhábiles.

Ante tal situación y la posibilidad de que se lleven adelante actos gubernamentales que puedan afectar derechos cuya protección estaría amparada por la Constitución Nacional y de perfeccionarse serían de dificultosa reversión, se advierte fundada la pretensión de habilitar el turno.

Por ello, **considero que se encuentran cumplidos en el *sub lite* la totalidad de los requisitos exigidos para la habilitación de días y horas inhábiles.**

III. Demanda de la Asociación de Trabajadores del Estado (A.T.E.)

La presente acción fue iniciada por **Daniel Adolfo Catalano**, en su carácter de Secretario General del Consejo Directivo de Capital Federal de la **Asociación de Trabajadores del Estado (A.T.E.)**, con el patrocinio letrado del Dr. Lucas Adrián Arakaki, de la Dra. Eliana Elizabeth Bagnera, del Dr. Matías Francisco Lanchini, de la Dra. María Suyai Lutz y el Dr. Emiliano Blanco, **iniciaron una medida cautelar** contra el **Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante, GCBA)**, la **Defensoría del Pueblo de la CABA**, la **Auditoría General de la CABA**, el **Ente Único Regulador de Servicios Públicos de la CABA**, **Legislatura**



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

de la CABA y el Consejo Económico y Social de la CABA, con el objeto de que se suspenda cautelarmente la aplicación y los efectos del Título V (capítulos I a V) de la ley 27.743 para todo el universo de trabajadores dependientes de las demandadas y, consecuentemente, se les ordene que se abstengan de practicar las retenciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias en sus salarios.

Luego de invocar las razones por las cuales se encontraría legitimado para incoar esta acción y la competencia de este fuero para atender la cuestión debatida, esgrimió que la ley antes mencionada vulnera derechos de raigambre constitucional.

Relató que la cuarta categoría del Impuesto a las Ganancias fue implementada hace casi cincuenta años, *“siempre muy cuestionada”* por cuanto *“incluye entre ganancias el proveniente del trabajo personal”*. Concluyó que *“el salario no es ganancia”*.

A su entender, el impuesto en cuestión se desnaturalizó por cuanto, originalmente, alcanzaba a aquellas remuneraciones más elevadas para luego abarcar a cada vez más trabajadores.

Sobre esta reflexión, añadió que la reciente sanción de la ley 27.743 no sólo implicó restituir la cuarta categoría de contribuyentes sujetos al impuesto *“sino que se extiende su alcance, afectando derechos fundamentales”*, en la medida que incluye para su cálculo conceptos que anteriormente no estaban alcanzados, tales como 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.

De este modo, consideró que los trabajadores estatales que antes de la reforma no se encontraban alcanzados por el impuesto, ahora comenzarían a tributarlo *“afectando seriamente su retribución salarial, de carácter alimentario”*, violentando el derecho a percibir una retribución justa, de negociar colectivamente y concertar convenios colectivos de trabajo consagrados en la Constitución Nacional.

En cuanto a los requisitos que harían procedente su pretensión cautelar, manifestó que la verosimilitud del derecho se encuentra configurada en la medida que se encuentra afectado, principalmente, el principio de capacidad contributiva *“entendida como la causa de todo impuesto, la que refiere a una persona humana como destinataria legal de la carga, y esa capacidad contributiva supone que un concepto por viáticos, movilidad y compensaciones análogas en tanto vinculado a costos reales en que incurren los/as trabajadores/as no puede considerarse ganancia desde la perspectiva de la técnica del impuesto, y por ello ha sido considerada como una deducción especial y se ha plasmado en el CCT vigente”*.

En relación al peligro en la demora, aseguró que con la sanción de la ley 27.743 se encuentran lesionados los derechos económicos y patrimoniales de los trabajadores y trabajadoras estatales. Puntualizó que de aplicarse la ley cuestionada se verían afectados sus salarios, de naturaleza alimentaria y que *“de no dictarse la cautelar peticionada se produciría un daño irreparable en tanto se reduciría de forma sustancial sus salarios al ingresar a la cuarta categoría del impuesto a las ganancias”*.

Finalmente arguyó que no se encuentra comprometido el interés público y prestó caución juratoria.

IV. Iter legislativo

Particularmente la ATE, en síntesis, consideró que la reforma de la Ley de impuesto a las ganancias promulgada ha violado el procedimiento de formación y sanción de las leyes, en tanto *“el proyecto relativo al Impuesto a sobre las transferencias de inmuebles previó directamente la derogación del gravamen; luego se incluyó un proyecto de reformas sobre el impuesto a las ganancias, un proyecto de reforma al impuesto sobre los bienes personales, una reforma al monotributo, un blanqueo y un régimen de regularización, que no guardan relación*



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

de unicidad entre sí. Estos proyectos de ley terminaron siendo promulgados en fecha 08 de julio de 2024 como ley N° 27743, más allá que- en lo que hace al planteo que se formula- el proyecto referido al impuesto a las ganancias fue totalmente rechazado por la Cámara Revisora” (ver in extenso punto X.-a) de su libelo).

Ahora bien, **más allá de las deliberaciones que podrían caber en torno a la competencia local o federal para bucear en las cuestiones relativas a tal temática no serán abordadas en esta oportunidad** y, si así lo estimare la actora, deberá continuar o instar su conocimiento ante las autoridades jurisdiccionales que correspondan.

V. Medida cautelar

De modo preliminar, corresponde señalar que para la procedencia de las medidas cautelares la doctrina procesalista ha exigido tradicionalmente la concurrencia de tres recaudos, a saber, la verosimilitud del derecho invocado, el peligro en la demora y la contracautela.

En ese sentido, cabe recordar que la verosimilitud del derecho se entiende como la probabilidad de que el derecho exista y no como una incontestable realidad, que sólo se logrará al agotarse el trámite. Su configuración exige que *prima facie*, en forma manifiesta, aparezca esa probabilidad de vencer, o que la misma se demuestre mediante un procedimiento probatorio meramente informativo.

Por su parte, el peligro en la demora como presupuesto de una medida cautelar responde a la necesidad de evitar aquellas circunstancias que en todo o en parte impidan o hagan más difícil o gravosa la consecución del bien pretendido, en cuya virtud el daño temido se transforme en daño efectivo.

Al respecto, jurisprudencia reiterada del fuero sostiene que la verosimilitud del derecho invocado y el peligro de un daño irreparable en la demora

son presupuestos que se relacionan de tal modo que, a mayor verosimilitud del derecho, corresponde no ser tan rigurosos en la apreciación del peligro del daño y cuando existe el riesgo de un daño irreparable se puede atemperar la exigencia respecto de la verosimilitud del derecho².

Ahora bien, el mentado principio resulta aplicable, necesariamente, cuando ambos extremos –verosimilitud del derecho y peligro en la demora– se hallan presentes en el caso, aún en grado mínimo³.

V.1. Verosimilitud del derecho

En primer lugar y en lo que respecta a la verosimilitud del derecho, resulta necesario precisar que aquella surge de los argumentos desarrollados por la parte actora, analizados a la luz de la normativa que *infra* se expondrá, con la nitidez suficiente para tener por acreditado, *prima facie*, la “*apariencia de buen derecho*” de la pretensión.

En tren de ello y antes de avanzar en el análisis de la existencia de tales requisitos, es necesario tener presente el presupuesto normativo sobre el cual campea toda la crítica vertida en la demanda.

V.2. Plataforma normativa

V.2.1. Normativa convencional internacional y constitucional

El artículo 1° de la Convención 95 de la OIT, ratificado por nuestro país en 1956, expresa que el salario es la remuneración debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que este último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar.

En particular, el Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales reconoce en su artículo 7, punto 1, “*el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas*”.

Nuestra Constitución Nacional garantiza en su artículo 14 bis el derecho a “*condiciones dignas y equitativas de labor*”, “*retribución justa*” y a una “*igual remuneración por igual tarea*”, cuyas caracterizaciones se perfeccionan a

² Sala II, de la Cámara CAyT in re “Banque Nationale de París c/ GCBA s/ Amparo (art. 14 CCABA)”, expte. n° 6/0, sentencia del 21/11/00.

³ Sala II, de la Cámara CAyT in re “Medina, Raúl Dionisio c. GCBA s/ otros procesos incidentales” sentencia del 17/06/2008.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

partir de la constitucionalización de una serie de tratados de derechos humanos que lo contienen –confr. art. 75 inc. 22, CN–.

En sentido concordante, el artículo 43 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires establece que *“la Ciudad protege el trabajo en todas sus formas. Asegura al trabajador los derechos establecidos en la Constitución Nacional y se atiene a los convenios ratificados y considera las recomendaciones de la Organización Internacional del Trabajo”*.

Por otra parte, el artículo 103 de la ley nacional de Contrato de Trabajo n° 20.744 define al salario como *“la contraprestación que debe recibir el trabajador como consecuencia del contrato de trabajo”*.

A su vez, la ley n° 471 también reconoce el derecho de los trabajadores de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a *“[u]na retribución justa conformada por distintos componentes que tengan relación con el nivel escalafonario alcanzado, la función efectivamente desempeñada y la productividad evidenciada en el cumplimiento del trabajo”* (artículo 9°). Establece además que *“[e]l régimen remuneratorio debe incentivar la mayor productividad y contracción a las tareas de los trabajadores de la Ciudad y puede estar conformado por distintos componentes que tengan relación con el nivel escalafonario alcanzado, la función efectivamente desempeñada, y la productividad evidenciada en el cumplimiento del trabajo, acreditada a través de las respectivas evaluaciones anuales”* (artículo 15).

V.2.2. Los artículos 73 y 81 de la ley 27.743

Artículo 73: *Sustitúyense el primer y segundo párrafos del artículo 94 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, por los siguientes:*

Artículo 94: Las personas humanas y las sucesiones indivisas - mientras no exista declaratoria de herederos o testamento declarado válido que

cumpla la misma finalidad- abonarán sobre las ganancias netas sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo con la siguiente escala: [...] Los montos previstos en este artículo se ajustarán semestralmente, a partir del año fiscal 2025, inclusive, en los meses de enero y julio, por el coeficiente que surja de la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), organismo desconcentrado en el ámbito del Ministerio de Economía, correspondiente al semestre calendario que finalice el mes inmediato anterior al de la actualización que se realice. Las retenciones efectuadas durante el primer semestre de cada año fiscal se ajustarán conforme al procedimiento que, a esos efectos, determine el Poder Ejecutivo nacional, debiendo la Administración Federal de Ingresos Públicos establecer las modalidades y plazos para la devolución de las sumas retenidas en exceso, en caso de corresponder.

Artículo 81: *Incorpórase con efecto para los períodos fiscales que se inicien a partir del 1° 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



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

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.

A

Impuesto a las Ganancias

1. Evolución histórica

1.1. En primer lugar, resulta útil rever algunos aspectos históricos del impuesto en cuestión, dado que su evolución en el contexto de nuestro país evidencia

el débil andamiaje normativo producido con la reciente sanción de la ley n° 27.743⁴ “*Medidas fiscales paliativas y relevantes*”.

Superada la primeriza etapa de la independencia política y económica conseguida por nuestro país durante la que los recursos sólo provenían de la Aduana, el crecimiento del Estado y consecuente engrosamiento del gasto público conllevó la necesidad de identificar nuevas capacidades contributivas y nuevos tributos que robustezcan en el mismo nivel las arcas del Estado.

En ese contexto, en agosto de 1918, el Poder Ejecutivo remitió al Congreso un proyecto de ley en el que se propiciaba crear el “*Impuesto de emergencia sobre los réditos*”, el que no salió a la luz sino hasta enero de 1932 al sancionarse el decreto ley n° 11.586⁵ *ad referendum* del Congreso Nacional, en medio de un gobierno *de facto*, el que finalmente fue ratificado por el órgano legislativo con ciertas modificaciones⁶ a través de la sanción de la ley n° 11.682⁷. Dichas modificaciones fueron las que dieron lugar a un tratamiento diferenciado entre el régimen del impuesto a tributar por las personas físicas, a quienes se las grava sobre sus ganancias globales –esto es, el conjunto de rentas– con alícuotas progresivas, del aplicable a los sujetos empresa para los que se estableció un impuesto sobre la renta neta, conforme una alícuota única que ha variado en el tiempo.

Dicha norma estuvo vigente hasta diciembre de 1973, no obstante diversas y cuantiosas modificaciones que la afectaron durante ese período de tiempo⁸, con un único fin recaudatorio.

En ese escenario, frente a la falta de claridad, desigualdad y debilidad que exponía el entonces impuesto a los réditos, el gobierno de la época se abocó a

⁴ Publicada en el Boletín Oficial n° 35456 del 08/07/2024.

⁵ Publicada en el Boletín Oficial n° 11428 del 02/07/1932. La modalidad legislativa aludida respondió a que imperaba en aquel entonces un gobierno de facto. Allí se gravaba “*el rédito derivado de fuente argentina, a favor de argentinos o extranjeros residentes o no en el territorio de la República*”. Es decir, solo afectó a ciertos bienes, empresas y a algunas inversiones.

⁶ Básicamente se eliminó el impuesto cedular suprimiendo el trato diferencial en cuanto a las alícuotas.

⁷ Publicada en el Boletín Oficial n° 11586 del 12/01/1933.

⁸ Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo, “*El impuesto a las ganancias*”, Ed. Depalma, tercera edición, revisada y ampliada, pág. 1/6.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

una reforma integral del sistema impositivo que se concretó con la sanción de la ley n° 20.628⁹, vigente a partir del 01/01/1974.

Allí se aunaron los tributos cuyo denominador común fueran las rentas y se lo denominó como se lo conoce en la actualidad: “Impuesto a las Ganancias”. Su articulado original comprendía toda clase de enriquecimientos, sean éstos periódicos o eventuales y su característica principal fue la implementación de la doble visión del tributo, que utiliza la “teoría de la fuente” para las personas físicas y la “teoría del balance” para los denominados sujetos empresa.

Es esta ley la que creó **la cuarta categoría de ganancias comprensiva del trabajo a título personal y en la que, particularmente, incluye a los trabajadores en relación de dependencia como sujetos pasivos del tributo**. El objetivo originalmente era gravar las rentas que se obtenían del producto del trabajo personal en la medida en que aquellos ingresos fueran elevados o de “privilegio”. Sin embargo, ante las sintomáticas crisis económicas de este país pronto se desdibujó dicha limitación.

Más allá de las trascendentes y múltiples modificaciones que recayeron sobre la mentada ley –las que exceden el objetivo de este apartado–¹⁰ es

⁹ Publicada en el Boletín Oficial n° 22821 del 31/12/1973.

¹⁰ En el año 1976 se sanciona la ley n° 21.286 que eliminó de su antecesora la quinta categoría de ganancias (la imposición sobre las ganancias de capital, cuyo gravamen se instrumentó por conducto de la ley n° 21.284), denominándose ahora impuesto sobre los beneficios eventuales. Luego, con la sanción de la ley n° 21.894 se incorporó el régimen de ajuste impositivo por inflación, modificación que tuvo un efecto económico contraproducente y que se pretendió subsanar en el año 1985 con la sanción de la ley n° 23.260. En el año 1992 surge el concepto de renta mundial: los contribuyentes residentes en Argentina deben tributar sobre rentas obtenidas tanto en el país como en el exterior. En el año 1997 también se verifican numerosos cambios que dan por resultado el texto ordenado de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con el decreto n° 649/97, anexo I (también modificado en innumerables ocasiones, v.g. decreto n° 1344/1998, que también sufrió varias modificaciones posteriores). Otra modificación de trascendencia se verificó en el año 1999, cuando se introdujo un sistema de cálculo conocido como la “*tablita de Machinea*” que permitió que el Estado retuviera hasta el 35% de los ingresos de los trabajadores en un contexto inflacionario.

posible concluir que a pesar del carácter de emergencia bajo el que fue creado el tributo¹¹, la circunstancia de ser el impuesto que mayor recaudación general, dio lugar a sus convenientes y sucesivas prórrogas.

A su vez, la falta de actualización de los montos mínimos imposables y los desajustes con los contextos inflacionarios del país, dieron lugar a enormes distorsiones que suman a sus vicios que se arrastran hasta la actualidad.

1.2. En particular, el derrotero que ha tenido la cuarta categoría del impuesto no se ha corrido del expuesto precedentemente.

Así, ni siquiera la actual implementación de la “Reforma Tributaria” instrumentada a través de la sanción de la ley n° 27.430¹², ha superado el escenario distorsivo; tampoco lo ha hecho la reforma prevista por la ley n° 27.617¹³, en lo que se refiere a los trabajadores en relación de dependencia.

Al respecto, vale señalar que en lo que a dicha categoría se refiere, ambas reformas establecieron un mecanismo de actualización anual y automática de los mínimos no imposables, mediante la aplicación de un índice que surge de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE)¹⁴. No

¹¹ De acuerdo a ese artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, la facultad de crear gravámenes directos por tiempo determinado puede ser ejercida por la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Ello toda vez que sólo las provincias son quienes pueden establecer contribuciones directas por tiempo indeterminado y sin límite alguno. Haciendo uso de dicha facultad excepcional, el Estado Nacional, sancionó las leyes n° 11.682 (prorrogada, y luego reemplazada por la ley n° 20.628) que se están analizando en este decisorio. Cabe agregar que la vigencia del este impuesto se prorroga cada diez años en un artículo particular de la ley de presupuesto.

¹² Publicada en el Boletín Oficial n° 33781 del 29/12/2017. De la lectura del mensaje PE n° 126/2017 de elevación del proyecto, se desprende el objetivo confeso del Poder Ejecutivo en formular reformas en el plexo de normas que conforma el sistema tributario de nuestro país (en tanto alcanza a los gravámenes de mayor trascendencia), con el fin de incentivar el aumento de la inversión productiva, la competitividad, el empleo de calidad y avanzar hacia un sistema tributario más equitativo y eficiente, por su puesto, sin eliminar la cuarta categoría del impuesto.

¹³ Publicada en el Boletín Oficial n° 34636 del 21/04/2021. Allí se previó que el piso del mínimo no imponible sería de \$150.000 pesos de salario bruto mensual, se excluyó al aguinaldo del pago del impuesto a las ganancias, entre otras modificaciones tendientes a “paliar” el efecto del impuesto sobre los salarios. Los montos aludidos, fueron posteriormente modificados por decreto n° 298/2022, 267/2023, 316/2023 y 473/2023 (éste último puso el mínimo en \$ 1.770.000 mensuales o 15 salarios mínimos, vitales y móviles).

¹⁴ La Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE) es un indicador salarial de naturaleza previsional elaborado por la Subsecretaría de Seguridad Social. Este indicador precisa la remuneración promedio sujeta a aportes al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) que perciben los trabajadores que se encuentran bajo relación de dependencia y que han sido declarados en forma continua durante los últimos 13 meses, tanto en el sector público como en el privado. Su publicación se realiza hasta 45 días de finalizado el periodo correspondiente debido al tiempo que transcurre entre la recepción y el procesamiento de las Declaraciones Juradas que los empleadores presentan ante la AFIP (fuente: <https://www.argentina.gob.ar/trabajo/seguridadsocial/ripte>).



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

obstante, el efecto distorsivo propio de este tipo de impuesto, la creciente inflación y la falta de actualización de los mínimos no imposables y de los gastos deducibles, lo tornan aún más regresivo

Así, la ineptitud del régimen establecido y la ciega finalidad recaudatoria, se convierten en las causas de su irrazonabilidad, en tanto desatiende el fundamento en la capacidad contributiva que se proclama sin verdadero sostén y lo convierte en regresivo y distorsivo.

En ese orden de ideas, cabe recordar que la última –sino la única– de las reformas correctivas que instauró la ley n° 27.725¹⁵, con vigencia a partir de enero de 2024 (conf. su art. 8) gozó de una corta e infructífera vida. Dicha norma dispuso que el Impuesto a las Ganancias se aplicaría a las rentas obtenidas por los trabajadores en relación de dependencia, jubilados y pensionados que superen el equivalente a 180 salarios mínimos, vitales y móviles anuales y en la que se previó que no podrían deducirse otros gastos que no sean los expresamente autorizados por la ley; superado ese monto, se aplicaría un sistema de alícuotas cedulares con una escala progresiva que irían desde el 27% hasta el 35% según la cuantía de la renta. Su objetivo: que sólo estén sujetas a impuesto los salarios de “privilegio”.

Como una crónica de una muerte anunciada se impuso la pobre realidad fiscal del país y la necesidad, una vez más, de que sea la clase trabajadora la que compense el desajuste de la balanza fiscal argentina. Se borró con el codo lo escrito con la mano.

Elocuente de tal situación es un informe elaborado por el Instituto Interdisciplinario de Economía Política (UBA y CONICET), “Reporte de política fiscal”, de abril de 2024 que resaltó que *“la recaudación tributaria nacional se*

¹⁵ Publicada en el Boletín Oficial n° 35273 del 06/10/2023.

contrajo 14% (interanual) en términos reales en marzo 2024, registrando fuertes caídas en la mayoría de los tributos tradicionales y ligados a la actividad [...] El impuesto que más contribuyó a la caída de los recursos volvió a ser el impuesto a las Ganancias que, como venimos mostrando en Reportes previos, se vio sensiblemente afectado por la virtual eliminación de la imposición a la cuarta categoría (personas humanas) en septiembre del año pasado [...] Así, la recaudación de este impuesto cayó 39% (interanual) en términos reales y explicó la mitad de la caída de recursos totales de marzo”¹⁶.

Se llega así a la sanción de la ley 27.743 que derogó el régimen del impuesto cedular a las rentas de privilegio mencionado e introdujo cambios sustantivos en la cuarta categoría del Impuesto a las Ganancias.

2. Conceptualización del impuesto. Supuestos alcanzados. Antecedentes y evolución de la cuarta categoría del Impuesto a las Ganancias.

La sanción de la ley 27.743 ha venido a colaborar con la inseguridad jurídica generada por años de reformas tributarias, cada vez más gravosas y con pocas correcciones efectivas, y a ahondar las discusiones político-ideológicas.

Para enmarcar adecuadamente la cuestión resulta necesario esbozar algunas ideas que conciernen a la cuestión debatida.

2.1. El Impuesto a las Ganancias es un recurso tributario que tiene en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, conformada por las rentas obtenidas por éste. Se trata de un tributo directo –lo paga el sujeto pasivo determinado por la ley– y progresivo –al aumentar la base del impuesto la alícuota se incrementa–.

La Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG)¹⁷ dispone que están alcanzadas por el impuesto “[t]odas 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” (artículo 1).

Por su parte, el artículo 2° dispone que se considerarán 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

¹⁶ <https://iiep.economicas.uba.ar/publicaciones/informes-reportes/>

¹⁷ Conforme a la redacción con las modificaciones introducidas por la ley n° 27.743.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.

De ello se infiere que **el concepto de ganancia es genérico**, y que ésta **será gravada cuando se verifiquen tres elementos: periodicidad, permanencia en la fuente productora y su habilitación.**

Existirá *periodicidad* cuando el ingreso perdure o sea susceptible de perdurar en el tiempo, sin perjuicio de circunstancias accidentales que obstaculizaran su constancia. Es decir que no es necesario que exista una percepción continua, sino que basta con que exista la potencialidad de generar la ganancia. A su vez, se verificará que existe *permanencia en la fuente productora*, cuando ésta no se extinga con la obtención de la renta, sino que se mantenga la posibilidad de continuar generándose. Por último, el presupuesto de la *habilitación de la fuente*, implica la preparación o acondicionamiento de los elementos que producirán renta.

En ese marco conceptual, la LIG establece cuatro categorías diferenciadas según el origen de las rentas: suelo, capitales, beneficios de las empresas y trabajo personal.

Ahora bien, en el régimen establecido, **existen ganancias no gravadas y otras que estando gravadas dan lugar a una exención.** Así se ha dicho que “[l]as ganancias no gravadas difieren de las exentas en que las primeras no están comprendidas en el objeto de la imposición previsto por la ley, mientras que las segundas sí lo están, pero la ley las exceptúa de pagar el impuesto, sea por razones de carácter objetivo –fundadas en la naturaleza de la ganancia–, sea por motivos de índole subjetiva, esto es, en relación al sujeto que las obtiene”¹⁸. Es

¹⁸ Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo, ob. cit., pág. 15.

decir, las exenciones constituyen liberalidades estipuladas para favorecer a ciertas personas (subjetivas) o hechos (objetivas).

Distinto es el supuesto de la ganancia no gravada, en la que el legislador decidió considerarla ajena al hecho imponible y por lo tanto no hacerla pasible del impuesto. Así se ha afirmado que *“se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión [...] así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de lo sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de la no sujeción”*¹⁹.

En lo que respecta a las rentas de cuarta categoría, éstas alcanzan a las ganancias provenientes del trabajo personal de los contribuyentes y, en lo que a la cuestión debatida se refiere, comprende también las remuneraciones percibidas por las personas físicas que integran el Poder Judicial.

Sobre dichas rentas se prevén ciertas deducciones personales, en tanto configuren sumas destinadas a satisfacer gastos del contribuyente contemplados por el legislador, cargas de familia, etc. que de algún modo alivian la presión tributaria y en conjunto conforman el monto de la ganancia no imponible.

2.2. En la evolución normativa de los elementos precedentemente analizados se pueden señalar ciertos hitos:

El primero, el artículo 78 de la ley n° 20.628 disponía que: *“Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: a) Del desempeño de cargos públicos”*. Es decir, que comprendía las rentas obtenidas del trabajo de aquellos que ejercían funciones dentro del Poder Ejecutivo, Poder Legislativo y el Poder Judicial de todas las jurisdicciones.

Si bien no ha sido exento de críticas ni la inclusión de este inciso ni su exclusión, el artículo 20 establecía una importante excepción: *“Están exentos del gravamen: [...] p) Los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las Cámaras de Apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de Cuentas y tribunales Fiscales de la Nación y las provincias”*.

¹⁹ González Enterría, Eusebio, *“Comentarios a las leyes tributarias y financieras: Ley general presupuestaria”*, tomo I, Ed. EDESA, 1986, pág. 251.



**JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3**

**ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA**

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

De conformidad a lo previamente analizado, tal excepción configuraba una exención subjetiva, de alcance relativo, con fundamento en la garantía reconocida en el artículo 110 de la Constitución Nacional: *“Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación [...] recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones”*²⁰.

En segundo lugar, la ley n° 24.631 derogó la exención mencionada y sustituyó la redacción del inciso a) del artículo 79 e incluyó como renta de cuarta categoría la que resulta *“Del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares”*.

Asimismo, el artículo 90 del texto ordenado de tal época estableció la escala del impuesto a abonar por las personas físicas sobre las ganancias netas: *“[I]as personas de existencia visible [...] abonarán sobre las ganancias netas sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo con la siguiente escala:*

Ganancia Neta Imponible		Pagarán		
Más de \$	A \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de \$
0	10.000	--	6	0
10.000	20.000	600	10	10.000
20.000	30.000	1.600	14	20.000
30.000	60.000	3.000	18	30.000
60.000	90.000	8.400	23	60.000
90.000	120.000	15.300	28	90.000

²⁰ La CSJN, se pidió por primera vez en este sentido en Fallos: 176-73, sentencia del 23/09/1936.

120.000	En adelante	23.700	33	120.000
---------	-------------	--------	----	---------

Por otra parte, el artículo 89 fijaba un índice de actualización “sobre la base de las variaciones del índice de precios al por mayor, nivel general, que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS. La tabla respectiva que deberá ser elaborada mensualmente por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, contendrá valores mensuales para los VEINTICUATRO (24) meses inmediatos anteriores, valores trimestrales promedio”.

En definitiva, en ese régimen el cálculo del impuesto a pagar por un trabajador se estimaba en un monto fijo calculado según el nivel de ganancia neta que tenía (esto es la ganancia bruta deducidas las deducciones personales, generales y particulares), sumado a un porcentaje sobre lo que excede de valor inferior de la escala.

En tercer lugar, la ley n° 27.346, vigente desde el 01/01/2017, modificó no sólo los sujetos comprendidos en la cuarta categoría, sino también el régimen de deducciones personales.

Con relación a lo primero, dispuso que “constituyen ganancias de la 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 cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive” (art. 79).

Respecto a las deducciones, las incrementó nominalmente y estableció un esquema de ajuste automático anual de dichos valores en función de la evolución del RIPTE (mencionado anteriormente). En ese sentido, el artículo 90 de la LIG fijó la siguiente escala:

Ganancia Neta Imponible acumulada		Pagarán		
Más de \$	A \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de \$
0	20.000	--	5	0



**JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3**

**ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA**

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

20.000	40.000	1.000	9	20.000
40.000	60.000	2.800	12	40.000
60.000	80.000	5.200	15	60.000
80.000	120.000	8.200	19	80.000
120.000	160.000	15.800	23	120.000
160.000	240.000	25.000	27	160.000
240.000	320.000	46.000	31	240.000
320.000	En adelante	71.400	35	320.000

Posteriormente, la ley n° 27.617 incorporó un esquema de deducciones especiales adicionales y estableció la exención del Sueldo Anual Complementario.

En cuarto lugar, el decreto n° 473/2023²¹ elevó el monto mínimo no imponible para el segundo semestre de 2023, tras el declarado objetivo de que “*el impuesto recaiga, únicamente, sobre los mayores ingresos derivados del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia y en las jubilaciones y pensiones de privilegio*”.

El quinto hito en la evolución normativa, lo ocupa la ya mencionada ley 27.725 que implementó el impuesto cedular sobre las remuneraciones de privilegio percibidas del trabajo en relación de dependencia, jubilaciones y pensiones de privilegio y otros. En ese orden de ideas, determinó que quienes obtengan el denominado “mayor ingreso” tributarán por encima del monto mínimo no imponible, equivalente a 180 Salarios Mínimos Vitales y Móviles (SMVM) anuales, pero no podrán deducir ningún otro concepto que autorice esta ley.

²¹ Publicada en el Boletín Oficial n° 35254 del 13/09/2023.

La escala para aplicar bajo esta metodología, era la siguiente:

Mayor ingreso neto imponible acumulado sobre el excedente de 180 SMVM		Pagarán		
Más de \$ equivalentes a	A \$ equivalente a	\$	Más el %	Sobre el excedente de \$
0 SMVM	12 SMVM	0 SMVM	27	0 SMVM
12 SMVM	36 SMVM	3,24 SMVM	29	12 SMVM
36 SMVM	60 SMVM	10,20 SMVM	31	36 SMVM
60 SMVM	84 SMVM	17,64 SMVM	33	60 SMVM
84 SMVM	En adelante	25,56 SMVM	35	84 SMVM

Vale reiterar que excluyó expresamente de la ganancia imponible *“únicamente, el sueldo anual complementario”*.

Para finalizar, cabe señalar que el sistema de deducciones no varió sustancialmente con la sanción de esta ley.

Por último, la ley **27.743** vigente restablece el sistema que existía previamente a la ley **27.725**. De este modo, se vuelven a gravar las ganancias derivadas del trabajo en relación de dependencia mediante la implementación del régimen de impuesto cedular y elimina el mínimo no imponible fijado en los 15 SMVM.

Así, el artículo 94 establece -en lo que aquí interesa- que las personas humanas *“abonarán sobre las ganancias netas sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo con la siguiente escala”*:

Ganancia Neta Imponible acumulada		Pagarán		
Más de \$	A \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de \$
0	1.200.000	--	5	0
1.200.000	2.400.000	60.000	9	1.200.000



**JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3**

**ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA**

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

2.400.000	3.600.000	168.000	12	2.400.000
3.600.000	5.400.000	312.000	15	3.600.000
5.400.000	10.800.000	582.000	19	5.400.000
10.800.000	16.200.000	1.608.000	23	10.800.000
16.200.000	24.300.000	2.850.000	27	16.200.000
24.300.000	36.450.000	5.037.000	31	24.300.000
36.450.000	En adelante	8.803.500	35	36.450.000

Dispuso además que dichos montos se ajustarán semestralmente desde el año fiscal 2025, durante los meses de enero y julio, conforme el coeficiente que surja de la variación del IPC que suministre el INDEC.

Con vigencia a partir del 1° de enero de 2024, al artículo 82 del texto ordenado quedó redactado de modo tal que: *“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”*. Expresamente excluye la aplicación de cualquier norma, de cualquier tipo y jerarquía, emitida por cualquier órgano o ente y de cualquier jurisdicción que establezcan exenciones, desgravaciones, exclusiones, deducciones o reducciones totales o parciales de la materia imponible, de los importes percibidos por los contribuyentes referidos, *“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”*.

2.3. Es decir, actualmente en lo que a la cuestión de autos se refiere, los Magistrados, funcionarios o empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias, en principio cuyo nombramiento se hubiera producido a partir del año 2017, deben tributar el impuesto a las ganancias conforme una alícuota progresiva sobre la ganancia neta –ingresos obtenidos menos gastos deducibles–, sobre la totalidad de los haberes que perciban por cualquier concepto; lo que implica que se comprenden sumas que antes de esta última reforma no eran considerados ganancias imponibles.

B

Ganancia vs. salario

Sobre este punto la accionante adujo que el salario no podía ser considerado ganancia. A tal fin, citó jurisprudencia del Máximo Tribunal Federal que se refería positivamente sobre el tópico propuesto y aseguró que los/as trabajadores/as estatales que con anterioridad se encontraban excluidos de la categoría referida, en pocos días comenzarán a tributar el impuesto a las ganancias, afectando seriamente su retribución salarial, de carácter alimentario.

Expuesta de ese la postura asumida por la A.T.E., cabe resaltar que, como ya se adelantó, **este impuesto se distorsionó notablemente a través del tiempo, impactando negativamente en los salarios de los trabajadores.**

La distorsión aludida se debe, puntualmente, a la falta de actualización de las escalas de los mínimos no imponibles en contextos inflacionarios y de los topes de las deducciones de gastos autorizadas por la ley. A lo anterior se le suma el proceso inflacionario que atraviesa el país hace más de una década, ocasionando de este modo una presión tributaria mayor y regresiva.

Sobre esta característica se ha dicho que “[l]os sistemas tributarios de América Latina siempre han jugado un papel redistributivo modesto e incluso han llegado a ser globalmente regresivos. Ya sea por el diseño tributario sesgado a favor de las rentas del trabajo, la elevada evasión, los beneficios impositivos o la mayor capacidad para eludir obligaciones tributarias, los individuos más ricos no han sido



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

gravados de acuerdo con su nivel de ingresos o riqueza y en ocasiones pagan comparativamente menos impuestos que otros contribuyentes de menores rentas”²².

Más allá de la regresividad histórica del impuesto, su inconveniencia debe ser también analizada desde un punto de vista distinto, esto es, el análisis sobre el efecto económico del impuesto atendiendo al sujeto al que está dirigido.

Cabe aclarar también que **la postura que se asumirá con respecto al impuesto sobre el salario, a su vez, se encontrará desprovista de cualquier postura filosófica o valoración moral que sugiera la cuestión en debate. A la vez que se advierte que la afirmación “el salario no es ganancia” no es una locución ni partidista ni demagógica, ni un capricho sindical o una herramienta electoral como acostumbramos a percibir en la vida cotidiana.**

Por el contrario, **el análisis que se propicia contiene una afirmación objetiva** sobre su concepción cuya explicación se encuentra en la misma naturaleza del tributo y, por ello es necesario analizarlo en forma armónica y coherente.

Veamos.

Como se adelantó, para las personas físicas la LIG adopta como criterio la Teoría de la Fuente, es decir que considera renta los beneficios que reúnen ciertas condiciones que posibilitan su reproducción.

En lo que aquí importa, la permanencia de la fuente se erige como la causa misma de la periodicidad del rédito, ya que no podría renovarse en forma habitual si no existe la fuente.

A su turno, la habilitación de la fuente es, precisamente, la preparación de los elementos productivos aptos para generar una ganancia.

²² Jiménez, Juan Pablo, “Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina”, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Santiago de Chile, abril de 2015

Dicho esto, la premisa es sencilla y remite al concepto mismo del impuesto analizado: 1) si para considerar que uno de los elementos necesarios para que exista ganancia es que debe existir una fuente productora que la habilite; 2) una porción importante de la existencia de esa fuente que la habilita son, precisamente, las personas humanas; 3) la fuerza de trabajo al servicio de ese circuito que genera, a la postre, ganancias gravadas.

Asimismo, como se describió las ganancias de la cuarta categoría comprende las ganancias obtenidas por el trabajo independiente y las derivadas del trabajo personal que se ejerza en relación de dependencia.

Como contrapunto al análisis que viene siendo desarrollado, es propicio marcar que en el caso de un trabajador independiente, éste lleva adelante una actividad y como resultado de ésta percibe un rédito. Esa actividad es justamente la fuente productora de esa ganancia que la habilita. Si esta es permanente y periódica se tratará de una ganancia gravada. A diferencia del trabajador o trabajadora en relación de dependencia, el trabajo independiente genera renta, esto es, no percibe un salario.

Sin la existencia del trabajo en relación de dependencia, no podría existir uno de los elementos necesarios para considerar a una ganancia gravada, pues no hay fuente productora que habilite la existencia de ganancia. Con esto quiero significar que **la fuerza de trabajo es una herramienta puesta al servicio de la producción de renta, es decir, integra la fuente de aquélla.**

Dicho de otro modo, las trabajadoras y trabajadores no reciben ganancia por su labor, sino que son la fuente generadora de ganancias de su empleadora o empleador.

En efecto, fue la propia **Corte Suprema de Justicia de la Nación** quien resaltó que *“en el precedente ‘Pérez, Anibal Raúl c/ Disco S.A.’, al que remite en razón de brevedad, ha tenido oportunidad de señalar la extensa serie de antecedentes jurídicos e institucionales demostrativa de la temprana y permanente preocupación del derecho de los derechos humanos, tanto nacional como internacional, por el salario, su justicia y protección (Fallos: 332: 2043 -2009-). Esta cuestión, puntualizó, no ha cesado de emerger en la historia de la humanidad desde antiguo, con la gravedad que significa poner en juego créditos de evidente naturaleza alimentaria, que interesan a vastos sectores de la población y que se*



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

*originan en una relación que supone, regularmente, una desigualdad entre las partes, en disfavor del empleado (p. 2054 Y sus citas). Asentó, asimismo y sobre dichas bases, una conclusión: **el salario es el medio por el cual el trabajador "se gana la vida"** (ps. 2055/2056) Dato elemental, por cierto, pero de esencial relevancia para esta litis, toda vez que constituye el eje mayor para esclarecerla. En efecto, la expresión entrecomillada, no por su sencillez, deja de ser más que elocuente para mostrar la directa e indisociable atadura que une a la remuneración con la vida misma de un empleado y, regularmente, de su familia (v.gr. PIDESC, arto 7.a.ii). **Ganarse la vida es obtener, como mínimo, lo necesario para acceder a la salud; a la educación; a la cultura; a un nivel de vida adecuado, lo cual incluye, ínter alía, alimento adecuado, vivienda adecuada y vestido adecuado; al descanso, entre muchos otros bienes del terreno de los derechos humanos económicos, sociales y culturales**"²³ (el resaltado es propio).*

Paradójicamente, esa herramienta constitutiva de lo que se entiende como ganancia gravada, también está comprendida en la cuarta categoría de la LIG. Es decir: el empleado es la fuente y la ganancia en sí misma.

Esta paradoja debe ser analizada a la luz de la doctrina de la CSJN en torno al examen que ha efectuado en sus sentencias al abordar la cuestión relativa a la confiscatoriedad y la razonabilidad de los tributos.

En ese sentido, la Corte ha afirmado que para ponderar si estamos frente a un impuesto confiscatorio debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital²⁴, **en razón de las cambiantes circunstancias del país –e incluso bajo las mismas circunstancias– la**

²³ Fallos 336:672

²⁴ Fallos 314:1293; 322:3255; 328:4542; 341:581; 343:720; 344:1458; 345:1184.

diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos, límite que no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo²⁵.

Ahora bien, dichas pautas que señala el Cíbero Tribunal adquieren una trascendencia diferencial en la discusión de autos, toda vez que, **si la fuente del impuesto es el trabajo personal, la relación entre el impuesto y el tipo de “riqueza” o actividad gravada justifica un estricto y celoso análisis sobre el alcance y la extensión del poder tributario.**

Es que dicha potestad no es omnímoda, pues **tiene su límite natural en los preceptos constitucionales que protegen el trabajo, el salario y la propiedad, de modo que resulta exigible la razonabilidad tanto en la determinación del hecho imponible** (en este caso, la elección de la fuente) como de la base imponible, a fin de que el esperado menoscabo no configure una restricción que desnaturalice los derechos amparados.

Así ocurriría en el caso, en el que **se advertiría que la ganancia neta determinada según la norma impugnada sería desproporcionada con respecto al salario del trabajador contribuyente, pues las sumas que comprenden en la base imponible de esa cuarta categoría no representan renta, enriquecimiento o beneficio alguno para este sino sólo su fuente de subsistencia.**

Es en ese sentido, que se le asigna al trabajo una protección destacada en el ámbito internacional convencional y constitucional, la que resulta precisamente de la diferente naturaleza que ostenta respecto de cualquier otro ingreso, sea cual sea su fuente.

En efecto, el constituyente ha considerado la protección del trabajo de un modo distinto a la conferida al comercio y a la industria. Ciertamente, el artículo 14 de la Constitución Nacional expone el derecho a ejercer industria, actividad comercial y trabajar; pero sólo al trabajo el constituyente le ha asignado una protección especial tanto en su desempeño (condiciones, jornada, descanso,

²⁵ Fallos: 332:1571



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

vacaciones, etc.) como en su retribución, garantizando en torno a ésta que sea justa, equitativa, posea un mínimo, sea vital y sea móvil.

Sobre este tópico, si bien la CSJN resolvía una cuestión distinta a la aquí debatida, tuvo oportunidad de afirmar, como criterio general que una interpretación conforme con el texto constitucional indica que la efectiva protección al trabajo dispuesta en el artículo 14 bis “*se encuentra alcanzada y complementada [...] por el mandato del art. 75, inc. 23, norma que, paralelamente, asienta el principio de no regresión en materia de derechos fundamentales*”²⁶.

A su vez, el legislador ha reforzado dicha protección mediante un sistema de principios y garantías que se traducen en la irrenunciabilidad del salario, en su inembargabilidad y en la indisponibilidad de su tope mínimo (SMVM).

Ese marco garantista se funda precisamente en la desigualdad entre empleador y trabajador que califica el trabajo en relación de dependencia. Ello en tanto el trabajador pone a disposición de un tercero su fuerza física y/o intelectual, para desempeñarse bajo su mando.

El trabajador no trabaja para sí, sino para otro, quien fija los fines de su tarea para obtener como resultado su propio beneficio. No es el trabajador quien asume los riesgos de la empresa ni goza los beneficios de la actividad en la que se desempeña. **La ganancia no es de él, sino de su empleador; su ingreso es simplemente una retribución de la labor.**

El trabajo no es entonces fuente de capacidad contributiva porque no es fuente de riqueza.

²⁶ Fallos 327:4607

El salario no es ganancia porque el trabajo no es fuente de capacidad contributiva.

Misma tesitura ha guiado, aparentemente, al Presidente de la Nación Argentina al afirmar que “[n]os encontramos ante el delirio descomunal de tratar al salario como ganancia”²⁷.

Con relación a la aludida capacidad contributiva se ha dicho que “[s]i bien nuestra Constitución no ha consagrado explícitamente el principio de capacidad contributiva, este fluye inequívocamente de la doctrina de nuestro máximo tribunal [en la que] se arribó a la aludida regla por conducto de la garantía constitucional de la igualdad, entendiéndose que ésta se cumplía, en tanto se brindara igualdad de tratamiento tributario, a iguales, en iguales circunstancias de capacidad contributiva”²⁸.

Es una contraprestación a su tarea, respecto a la que el trabajador no tiene decisión alguna; ante la que solo funciona la dinámica del “tómalo o déjalo”. Regulada por convenios colectivos y normas que determinan su composición (salario básico, suplementos, asignaciones, etc.) su carácter remunerativo o no, la periodicidad de su cobro, aportes y contribuciones, nada le queda a la libre decisión del trabajador.

La ganancia en cambio, nada retribuye. Presupone la asunción de los riesgos de la actividad que la genera y del goce de los beneficios resultantes que la comprenden. Y la relación entre ambos elementos no es más que el resultado de la libre decisión de quien se hace acreedor de esa ganancia. Decide a su libre arbitrio y gana o pierde para sí mismo.

Así es posible advertir que en las rentas derivadas de cualquier de las fuentes comprendidas en la primera, segunda y tercera categoría del régimen del impuesto a las ganancias (rentas de bienes inmuebles, financieras y ganancias de sociedades y empresas) es el contribuyente el único que decide su suerte, la de la

²⁷ Javier Gerardo Milei, Presidente de la Nación Argentina. Expresión vertida el 19/09/2023, en ocasión de ejercer aquél como diputado nacional por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en oportunidad del tratamiento en recinto del Congreso Nacional de la modificación de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

²⁸ Casas, José Osvaldo, “Lecciones y Ensayos”, Facultad de Derecho, departamento de publicaciones, UBA, pág. 60.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

fuelle de la ganancia y la de la ganancia: decide si habita el inmueble, lo vende o lo alquila, si sube el precio de alquiler o lo baja, si contrata a dos años o tres; si compra acciones, cuáles compra, si las cauciona o las vende; y si invierte las utilidades obtenidas, las gasta o distribuye dividendos.

Por el contrario, **el trabajo no genera riqueza sino un derecho a la contraprestación que es el salario**, en tanto no es reveladora de riqueza propia del trabajador que se pretende contribuyente.

De este modo, **considerar el trabajo como fuente de capacidad contributiva implica endilgarle artificiosamente al salario el carácter de ganancia lo que desnaturaliza el sistema tributario del impuesto en cuestión.**

En primer lugar, **porque identifica la fuente de capacidad contributiva con la propia persona del contribuyente.**

En segundo lugar, porque **tornaría inaplicable la teoría de la fuente: ¿para qué exigir entonces la “permanencia” y “periodicidad” de la fuente?, ¿no es eso lo mismo que exigir la supervivencia de la persona trabajadora?; ¿para qué exigir la “habilitación” de la fuente?, ¿no implica eso requerir que el trabajador asegure su integridad física y psíquica?**

En tercer lugar –pero no menos importante–, porque considerar el trabajo como fuente contributiva echa por tierra los principios convencionales y constitucionales ínsitos del derecho laboral que garantizan el respeto de la dignidad del trabajador: el protectorio, la irrenunciabilidad y progresividad de sus derechos, etc. ya referidos anteriormente.

En conclusión, en el trabajo en relación de dependencia no habría manifestación de riqueza alguna, y por lo tanto no se cumpliría con el requisito de validez del gravamen: la existencia de una capacidad contributiva²⁹.

Parece evidente que, una vez más, se pretende forzar el régimen del impuesto a las ganancias con un fin exclusivamente recaudatorios, que no obstante su legitimidad en abstracto, no pueden implicar la conculcación de derechos constitucionales ni dar lugar a normas irrazonables.

En ese sentido, tal como lo ha sostenido Dino Jarach “[l]os principios de la imposición no constituyen solamente el producto de la doctrina filosófica y económica en el esfuerzo para lograr la justicia de los impuestos sino, también, el resultado de tales esfuerzos sobre la proclamación de los supremos principios constitucionales en materia impositiva [...] En el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos legislativo, ejecutivo y judicial pueden infringirlos so pena de invalidez de sus actos. De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal”³⁰.

C

Transgresión del principio de progresividad de los derechos

La accionante también se refirió a la regresividad que supondría la sanción de la ley 27.743 en la medida que a su entender “*la supuesta restitución de la 4° categoría del impuesto a las ganancias implica la ampliación de la misma, afectando lo dispuesto en convenios colectivos de trabajo, derechos fundamentales y derechos adquiridos de trabajadores*”.

Si bien en rigor de verdad la ley impugnada no “restituye” la cuarta categoría del impuesto, sí es cierto que su sanción marca un retroceso significativo en la protección y avance de derechos fundamentales de los trabajadores y trabajadoras en general, infringiendo el principio de progresividad consagrado tanto

²⁹ Fallos: 345:1184

³⁰ Jarach, Dino, “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Ed. Abeledo-Perrot, 1999, pág. 313.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

en la Constitución Nacional como en tratados internacionales de derechos humanos de los que Argentina es parte. Este principio se encuentra establecido en el artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el artículo 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales, ambos incorporados a la Constitución Nacional en virtud de lo dispuesto por el artículo 75, inciso 22.

La primera de esas normas internacionales establece que *"los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica; para lograr progresivamente al plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados"*.

La segunda, por su parte, prescribe que *"cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que se disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos"*.

La ley 27.743 introduce cambios en las estructuras de remuneración y en las cargas fiscales impuestas a los agentes del estado que **no solo no mejoran su situación laboral y económica, sino que activamente deterioran las condiciones existentes.**

Así, la implementación de medidas regresivas por parte de la ley, al contravenir explícitamente los compromisos internacionales asumidos por el Estado argentino, compromete su credibilidad y responsabilidad en el escenario internacional. Esto, porque dichos compromisos no solo exigen abstenerse de acciones que retrocedan en la protección de los derechos, sino que también requieren esfuerzos activos para mejorar continuamente estos derechos.

Sobre este punto, ha dicho la CSJN que *“el principio de progresividad o no regresión, que veda al legislador la posibilidad de adoptar medidas injustificadamente regresivas, no solo es un principio arquitectónico del Derecho Internacional de los Derechos Humanos sino también una regla que emerge de las disposiciones de nuestro propio texto constitucional en la materia (confr. Fallos: 327:3753, voto de los jueces Petracchi y Zaffaroni, considerando 10; Fallos: 328:1602, voto del juez Maqueda, considerando 10; Fallos: 331:2006, voto de los jueces Lorenzetti, Fayt y Zaffaroni, considerando 5º)”*.

“En cuanto a esto último cabe recordar que, inclusive, en el precedente de Fallos: 327:3753 (confr. considerando citado) fueron mencionadas las palabras del miembro informante de la Comisión Redactora de la Asamblea Constituyente de 1957 sobre el destino que se le deparaba al proyectado arto 14 bis, a la postre sancionado. Sostuvo en esa oportunidad el convencional Lavalle que ‘un gobierno que quisiera sustraerse al programa de reformas sociales iría contra la Constitución, que es garantía no solamente de que no se volverá atrás, sino que se irá adelante’ (Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente. Año 1957, Buenos Aires, Imprenta del Congreso de la Nación 1958, t. 11, pág. 1060)”³¹.

Es que tal como lo ha afirmado el Papa Francisco: *“El trabajo es con derechos o es esclavo”*³².

El retroceso establecido en la norma no solo afecta a los individuos directamente implicados, sino que también tiene un impacto negativo en la integridad del sistema judicial y su capacidad para actuar como un guardián efectivo de los derechos y libertades, operando libre de influencias externas y presiones indebidas.

³¹ CSJN, *“Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores c/ Poder Ejecutivo Nacional y otro s/ acción de amparo”*, sentencia del 24/11/2015

³² Palabras vertidas por el Santo Padre en oportunidad de brindar una entrevista el pasado octubre del año 2023.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

D

Naturaleza de las Negociaciones Colectivas

Una cuestión que también es importante subrayar es la relativa a la elocución que contiene el artículo 81 de la ley cuestionada por la parte actora, cuando dispone que “[n]o serán aplicables las disposiciones contenidas en ningún tipo de leyes [...] 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”.

Más allá de la evidente y objetable técnica legislativa instrumentada para salvaguardar el alcance que pretende darse a la base imponible del impuesto, no es menos cierto que entre todas las “inaplicabilidades” enunciadas por el citado artículo, se mencionan a los Convenios Colectivos de Trabajo.

Sobre este aspecto resulta importante destacar que las asociaciones sindicales, dentro del ámbito de su injerencia, tienen potestades para alcanzar acuerdos con el empleador del universo de trabajadores que representa para mejorar las condiciones laborales de sus afiliados. Esta representatividad tiene expreso reconocimiento en la propia Constitución, cuando en el artículo 14 bis dispone categóricamente que “[q]ueda garantizado a los gremios: concertar convenios colectivos de trabajo”.

Esta garantía en modo alguno puede ser cercenada por disposición de rango inferior a la misma Carta Magna.

Tan es así que el Convenio 98 de la O.I.T., expresa su artículo 4 que *“Deberán adoptarse medidas adecuadas a las condiciones nacionales, cuando ello sea necesario, para estimular y fomentar entre los empleadores y las organizaciones de empleadores, por una parte, y las organizaciones de trabajadores, por otra, el pleno desarrollo y uso de procedimientos de negociación voluntaria, con objeto de reglamentar, por medio de contratos colectivos, las condiciones de empleo”*.

En concordancia con esto *“[e]n nuestro país la negociación colectiva ha sido generalmente abordada como un fenómeno económico y social que tiene incidencia en la vida concreta de las relaciones laborales en general y en el conjunto de los trabajadores y las trabajadoras en particular, fundamentalmente en materia de condiciones de empleo y de trabajo. Producto de esta visión pragmática es que casi siempre se intentó analizar la negociación colectiva como fenómeno jurídico capaz de permitir el desarrollo de la acción negociadora a través de las normas que regulan su ejercicio, como institución capaz de compatibilizar sus resultados con las políticas económicas y sociales que emanan del Estado o, en el mejor de los casos, como consecuencia o forma de saldar un conflicto”*³³.

Frente a la incuestionable incidencia que tiene la reforma sobre los salarios de los trabajadores, único agente afectado de ostensible debilidad frente a los actos de gobierno, mal podría pretenderse que mediante la aplicación de la ley 27.743 se cerceen y limiten las atribuciones que poseen las asociaciones sindicales a fin de negociar con sus empleadores las mejores condiciones laborales y salariales a las que se pueda arribar.

E

Conclusión

La implementación de la ley 27.743 introduce cambios significativos en la remuneración y las condiciones laborales de trabajadoras y trabajadores, aparece *prima facie* carente de alineación con principios constitucionales

³³ Programa de Apoyo a la Formación Sindical, Dirección de Prensa y Comunicaciones, MTEySS, Abril 2023
https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/introduccion_a_la_negociacion_colectiva.pdf



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

fundamentales. Como ya se desarrolló, estos cambios no son meramente fiscales; tocan la esencia misma de la independencia judicial y la separación de poderes, pilares indiscutibles de cualquier sistema democrático funcional, lo que vislumbraría una clara inconstitucionalidad de la norma en cuestión.

Es vital que cualquier reforma legislativa que afecte al universo de trabajadores y trabajadoras del Estado se aborde con un análisis exhaustivo y reflexivo de sus posibles repercusiones constitucionales y legales.

El profesor Eugenio Zaffaroni reflexiona sobre esta “coyunturalización de la producción normativa” y afirma que “el protagonismo parlamentario agrava las lagunas y las contradicciones legislativas. Este fenómeno entra en colisión con el principio republicano (en cuanto exigencia de racionalidad de los actos de gobierno), pero es inevitable, como resultante negativa de un más general proceso positivo. Aquí de hace más necesaria la presencia judicial para neutralizarlo. No hay otra forma para salvar la organicidad legislativa que una labor de elaboración jurisprudencial coherente, no sólo en la lógica interna del discurso jurídico, sino también en cuanto a su lógica política. La falta del judicial adecuado para esta tarea es susceptible de provocar una inseguridad jurídica grave, con el consiguiente peligro democrático”³⁴.

La protección de los principios de razonabilidad y seguridad jurídica es esencial para los trabajadores y trabajadoras afectados directamente por los arts. 73 y 81 de la ley 27.743. Estos principios no son únicamente mecanismos de protección para individuos, sino garantías institucionales que sostienen la calidad y la confianza en el sistema republicano de gobierno.

³⁴ Zaffaroni, Eugenio Raúl, “Estructuras Judiciales”, EDIAR, Buenos Aires, 1994. pág. 16.

En consecuencia, dado que la sanción de la ley 27.734 resultaría contraria a las normas vigentes, y que como resultado de ello podría generarse un perjuicio irreparable al universo de trabajadores y trabajadoras que representa A.T.E., **corresponde tener por configurada la verosimilitud del derecho por ella invocada.**

V.3. Peligro en la demora

Al respecto, jurisprudencia reiterada del fuero sostiene que la verosimilitud del derecho invocado y el peligro de un daño irreparable en la demora son presupuestos que se relacionan de tal modo que, a mayor verosimilitud del derecho, corresponde no ser tan rigurosos en la apreciación del peligro del daño y cuando existe el riesgo de un daño irreparable se puede atemperar la exigencia respecto de la verosimilitud del derecho³⁵.

Basta remitirnos a lo expresado en el acápite II a fin de considerar configurado el requisito en análisis.

V.4. No afectación al interés público

Continuando con el análisis de los requisitos para la concesión de la medida cautelar, es posible afirmar que no existe riesgo de afectación del interés público ya que no se advierte cuál sería la contradicción con una orden que tenga en miras la protección de derechos fundamentales de raigambre constitucional como el de propiedad, equidad, progresividad, no confiscatoriedad y razonabilidad, cuya relevancia en materia tributaria es primordial.

En este aspecto es atinado subrayar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto que *“si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero (...) sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho a recaudar”*³⁶.

A la premisa anterior se le añade que el gravamen impugnado por el frente actor, como ya se desarrolló a lo largo de este decisorio, es un impuesto directo –cuyo poder tributario corresponde originariamente a las provincias y a la

³⁵ Sala II, de la Cámara CAyT *in re "Banque Nationale de París c/ GCBA s/ Amparo (art. 14 CCABA)"*, expte. n° 6/0, sentencia del 21/11/00.

³⁶ CSJN, *“La Biznaga SAACF y M c/ Dirección General Impositiva”*, 31/03/1987, Fallos: 310:714, del dictamen del Procurador Fiscal ante la Corte Suprema, que el Tribunal hace suyo.



**JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3**

**ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA**

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

CABA–, que desde hace un siglo es recaudado por el Estado Nacional y su resultado es coparticipado a cada una de las provincias que integran este país.

Del producido de su recaudación, a esta Ciudad le es asignado un porcentaje muy reducido. Por lo tanto, el impacto en el balance fiscal que pudiere arrojar esta decisión, si se tiene en cuenta ese guarismo, es tan imperceptible como el porcentual asignado a esta jurisdicción.

En efecto, la porción de fondos coparticipados (entre los que está el producido del Impuesto a las Ganancias) distribuidos a la CABA es actualmente inferior a la que percibía hasta el año 2020 –a partir de la sanción del decreto 735/2020 y la ley 27.606–. Por supuesto que analizar el contexto e implicancias de esas normas y las consecuencias aparejadas a nivel presupuestario, claro está, excede sobradamente este apartado.

Sólo aportaré al respecto como observación que, a partir del año 2017 la CABA prestó su conformidad para que el porcentaje que recibiera de fondos coparticipables ascendiera al 3,5% y, con la sanción de las normas citadas, ese porcentaje se redujo al 2,32% sobre el monto total recaudado por la Nación. Es decir, la mitad. A pesar de la medida cautelar ordenada por la CSJN el 21/12/2022³⁷, en la que se le ordenó distribuir un 2,95%, el Estado Nacional hizo caso omiso a aquella y, aun al momento de tomar esta decisión, el porcentaje ordenado por nuestro Máximo Tribunal Federal no es transferido a la CABA, o al menos no en su totalidad.

En definitiva, el panorama descripto evidencia que el impacto que tiene este decisorio no afecta el interés público de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

V.5. Contracautela

³⁷ Fallos 345:1498

En lo que respecta a este punto, cabe precisar que, si bien la parte actora no ofreció ninguna, en virtud de la naturaleza de la medida peticionada y el grado de verosimilitud del derecho acreditado, considero pertinente imponer la caución juratoria y con ella, tener por cumplida la contracautela.

Al respecto, es dable recalcar que en un caso análogo al presente la Sala III de la Cámara de Apelaciones del fuero entendió que ésta resulta atinada y suficiente al afirmar que “[t]ampoco los agravios relativos a la suspensión del pago del tributo y a la insuficiencia de contracautela resultan atendibles, toda vez que la medida cautelar decretada no libera a la contribuyente de su deber fiscal de presentar las declaraciones juradas pertinentes e ingresar el tributo que adeude ni obliga a la AGIP a restituir monto alguno ni impide el ejercicio de sus facultades de verificación”³⁸.

VI. Decisión cautelar

La parte actora peticionó *“que suspenda la aplicación y los efectos del TITULO V (Capítulos I a V) de la ley 27.743 para todo el universo de trabajadores/as [...] y por ende, se ordene a los demandados en su carácter de agente de retención que se abstengan de practicar las retenciones correspondientes al impuesto a las ganancias, cuarta categoría, sobre el salario del universo de trabajadores/as referido”*.

Puntualizó que el Impuesto a las Ganancias, con anterioridad a la sanción de la norma impugnada, afectaba sólo a un universo reducido de trabajadores y trabajadoras, puntualmente aquellos que se desempeñaban en posiciones jerárquicas, razón por la cual la ley 27.734 *“restituye la 4º categoría del impuesto a las ganancias, pero no solo ello, sino que se extiende su alcance, afectando derechos fundamentales”*.

A renglón seguido, se refiere a la previsión contenida en el artículo 81 de la mencionada ley para resaltar la ampliación del universo de sujetos que se encontraría alcanzados y luego reitera que el título V de la ley 27.743 viola el derecho a una retribución justa.

³⁸ Sala III de la Cámara CAyT en *“Vázquez Sociedad Anónima Comercial Industrial e Inmobiliaria contra GCBA y otros sobre Medida Cautelar Autónoma”* Exp. n° 12811/2019-0, sentencia del 08/09/2020.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

En este escenario, la pretensión genérica de suspensión de todo el título V aparece, en este embrionario estado del proceso, como excesiva y requiere para su correcta evaluación, un análisis que excedería el marco de esta cautelar.

En este escenario, como ya se adelantó y en consonancia con el análisis efectuado a lo largo de este decisorio, **estimo prudente ordenar, únicamente, la suspensión de los artículos 73 y 81 de la ley 27.743 hasta tanto recaiga sentencia de fondo.**

En consecuencia, reunidos los requisitos para su dictado, se hará lugar a la medida cautelar y se ordenará al Gobierno de la CCABA, a la Legislatura de la CABA, a la Defensoría del Pueblo de la CABA, al Ente Único Regulador de los Servicios Públicos de la CABA, a la Auditoría General de la CABA y al Consejo Económico y Social de la CABA, se abstengan de innovar en las retenciones de Impuesto a las Ganancias sobre los salarios de las trabajadoras y trabajadoras que se encuentren en el ámbito de sus respectivas órbitas, que encuentre fundamento en lo previsto en los arts. 73 y 81 de la ley 27.743.

Por todo lo expuesto **RESUELVO:**

- 1) Hacer lugar a la habilitación de días y horas inhábiles en los términos de lo dispuesto en el acápite II.
- 2) Diferir las cuestiones introducidas por el Ministerio Público Fiscal, así como las relativas a la registración del proceso colectivo y su difusión al juzgado natural, de conformidad con lo dispuesto en el punto I.
- 3) Tener por prestada la caución juratoria.
- 4) **HACER LUGAR A LA MEDIDA CAUTELAR SOLICITADA POR LA ASOCIACIÓN DE TRABAJADORES DEL ESTADO**

(A.T.E.) y en consecuencia ORDENAR AL GOBIERNO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES QUE SE ABSTENGA DE INNOVAR EN LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS SALARIOS DE LAS TRABAJADORAS Y DE LOS TRABAJADORES BAJO SU ORBITA, de conformidad con lo establecido en el punto VI. *in fine* de la presente resolución, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

5) HACER LUGAR A LA MEDIDA CAUTELAR SOLICITADA POR LA ASOCIACIÓN DE TRABAJADORES DEL ESTADO (A.T.E.) y en consecuencia ORDENAR A LA DEFENSORÍA DEL PUEBLO DE LA CABA QUE SE ABSTENGA DE INNOVAR EN LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS SALARIOS DE LAS TRABAJADORAS Y DE LOS TRABAJADORES BAJO SU ORBITA, de conformidad con lo establecido en el punto VI. *in fine* de la presente resolución, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

6) HACER LUGAR A LA MEDIDA CAUTELAR SOLICITADA POR LA ASOCIACIÓN DE TRABAJADORES DEL ESTADO (A.T.E.) y en consecuencia ORDENAR A LA AUDITORÍA GENERAL DE LA CABA QUE SE ABSTENGA DE INNOVAR EN LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS SALARIOS DE LAS TRABAJADORAS Y DE LOS TRABAJADORES BAJO SU ORBITA, de conformidad con lo establecido en el punto VI. *in fine* de la presente resolución, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

7) HACER LUGAR A LA MEDIDA CAUTELAR SOLICITADA POR LA ASOCIACIÓN DE TRABAJADORES DEL ESTADO (A.T.E.) y en consecuencia ORDENAR AL ENTE ÚNICO REGULADOR DE SERVICIOS PÚBLICOS DE LA CABA QUE SE ABSTENGA DE INNOVAR EN LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS SALARIOS DE LAS TRABAJADORAS Y DE LOS TRABAJADORES BAJO SU ORBITA, de conformidad con lo establecido en el punto VI. *in fine* de la presente resolución, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

8) HACER LUGAR A LA MEDIDA CAUTELAR SOLICITADA POR LA ASOCIACIÓN DE TRABAJADORES DEL ESTADO (A.T.E.) y en consecuencia ORDENAR A LA LEGISLATURA DE LA CABA



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N°
2 SECRETARÍA N°3

ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (ATE) Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE
MEDIDA CAUTELAR AUTONOMA

Número: EXP 102501/2024-0

CUIJ: EXP J-01-00102501-1/2024-0

Actuación Nro: 1697572/2024

QUE SE ABSTENGA DE INNOVAR EN LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS SALARIOS DE LAS TRABAJADORAS Y DE LOS TRABAJADORES BAJO SU ORBITA, de conformidad con lo establecido en el punto VI. *in fine* de la presente resolución, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

9) HACER LUGAR A LA MEDIDA CAUTELAR SOLICITADA POR LA ASOCIACIÓN DE TRABAJADORES DEL ESTADO (A.T.E.) y en consecuencia ORDENAR AL CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE LA CABA QUE SE ABSTENGA DE INNOVAR EN LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS SALARIOS DE LAS TRABAJADORAS Y DE LOS TRABAJADORES BAJO SU ORBITA, de conformidad con lo establecido en el punto VI. *in fine* de la presente resolución, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

Notifíquese por Secretaría con habilitación de días y horas inhábiles. A la actora y al GCBA mediante cédulas electrónicas; a la Defensoría del Pueblo de la CABA, la Auditoría General de la CABA, el Ente Único Regulador de Servicios Públicos de la CABA, a la Legislatura de la CABA y al Consejo Económico y Social de la CABA mediante sendos correos electrónicos³⁹.

Fecho y dejando constancia de ello, a primera hora hábil remítanse las presentes actuaciones al Tribunal desinsaculado por sorteo, por conducto de la Secretaría General.

³⁹ Defensoría del Pueblo de la CABA: mej@defensoria.org.ar; Auditoría General de la CABA: dglegales@agcba.gob.ar; Ente Único Regulador de Servicios Públicos de la CABA: mesya01@entedelaciudad.gov.ar; Legislatura de la CABA: asuntos.juridicos@legislatura.gob.ar Consejo Económico y Social de la CABA: presidencia@consejo.gob.ar y contacto@consejo.gob.ar.



Poder Judicial
Ciudad de Buenos Aires