



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA ARGENTINA

“Santa María de los Buenos Aires”

FACULTAD DE DERECHO

DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

TESIS DOCTORAL

EL PROBLEMA DE LOS JUECES NACIONALES Y EL IMPUESTO A LAS
GANANCIAS

CANDIDATA AL DOCTORADO: THAISS DEL CORAZÓN DE JESÚS HIDALGO

DIRECTOR DE TESIS: EDUARDO MERTEHIKIAN

Buenos Aires, Febrero de 2020

AGRADECIMIENTOS

Quiero expresar mi agradecimiento en primer término a quien fuera mi profesor en la Maestría en Derecho Administrativo de la Universidad Austral, Eduardo Mertehikian: gracias por acompañarme en esta ardua tarea y en muchas otras; por tener el honor de contar con todos sus conocimientos en la tutoría de esta tesis doctoral y su gran generosidad por el tiempo dedicado a ella. Sus sabias palabras y consejos brindados los atesoraré a lo largo de toda mi vida profesional.

Al profesor Santiago Legarre, por su colaboración y apoyo intelectual a fin de poder realizar y presentar un mejor trabajo de investigación.

Al director del Doctorado en Ciencias Jurídicas, Dr. Fernando Ubiría, por acompañarme durante todos estos años en la trabajosa tarea de culminar el doctorado y estimularme en la presentación de su objetivo final, esta tesis.

A la Universidad Católica Argentina, que me ha acogido desde mi carrera de grado con gran calidez, procurando mi formación tanto intelectual como espiritual.

A mis padres, quienes destinaron todo su trabajo y ahorros a proveer la mejor educación para sus cinco hijas.

Y finalmente, a mi marido y mis hijos que, con su inmenso amor, cedieron las tan preciadas horas en familia a fin de poder culminar este trabajo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	11
Estructura del Trabajo	17
Hipótesis de trabajo	19
<i>Hipótesis principal</i>	19
<i>Hipótesis secundarias</i>	19
Objetivos del trabajo	19
<i>Objetivo principal</i>	19
<i>Objetivos instrumentales</i>	19
Justificación.....	20
Limitaciones y Delimitaciones	20
Metodología.....	21
Métodos que se han utilizado en esta tesis.....	22
<i>Método descriptivo</i>	22
<i>Método comparado</i>	22
<i>Método analítico</i>	22
CAPÍTULO I	23
ANTECEDENTES. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA IMPOSITIVO	23
1.1.- Doctrina de Santo Tomás de Aquino sobre la justicia de los impuestos y la obligación moral de pagarlos	27
1.2.- El origen de los impuestos	31
1.3.- La Edad Moderna: La nueva economía	37
1.4.- El sistema impositivo de la América precolombina	40
1.5.- Los impuestos en la América colonial	43

1.6.- La teoría general de los impuestos: los grandes teóricos de la economía moderna	47
1.7.- Origen y evolución del impuesto a las rentas.....	53
1.8.- Impuesto sobre la renta, réditos o ganancias en Argentina	56
1.9.- Sistema impositivo argentino	58
CAPÍTULO II	61
LAS ACORDADAS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN ..	61
2.1.- Actividad administrativa del Poder Judicial.....	65
2.2.- Las acordadas y su empleo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación	66
2.3.- El texto de la acordada 20/96	77
2.4.- Control constitucional	83
2.5.- Control de constitucionalidad en el derecho comparado. Aspectos generales....	87
2.5.1.- <i>Cuestión en el derecho norteamericano</i>	89
2.6.- El control de constitucionalidad en el derecho nacional.....	95
2.7.- El control en las justicias provinciales y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires	107
2.8. Las acordadas y el control de constitucionalidad	111
2.8.1. <i>La posición de la doctrina</i>	114
<i>Posturas favorables</i>	114
<i>Posturas contrarias</i>	118
2.8.2. <i>La posición de la Procuración del Tesoro de la Nación</i>	121
CAPÍTULO III.....	123
INFLUENCIAS EXTERNAS EN LA LEGISLACION ARGENTINA REFERIDA A LOS HONORARIOS DE LOS JUECES.....	123
3.1.- Sistema judicial anglosajón: introducción a los procedimientos.....	127

3.2.- Respecto al sistema judicial argentino	131
3.3.- Antecedentes históricos ingleses y norteamericanos en los honorarios de los jueces	134
3.4.- Antecedentes en Argentina.....	136
3.5.- La problemática de los salarios de los jueces en la jurisprudencia de los EE.UU.	138
3.5.1.- Primera etapa: de exención del impuesto	138
3.5.2.- Segunda etapa: de inclusión de los jueces en el impuesto.....	139
3.6.- La intangibilidad en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación	142
3.6.1.- La intangibilidad y la depreciación monetaria	147
<i>Postura inicial de la CSJN: fallo “Bonorino Però”</i>	<i>147</i>
<i>Postura de la Corte con posterioridad al dictado de la Ley de Convertibilidad 23928</i>	<i>148</i>
3.6.2.- Doctrina del caso “Gutiérrez, Oscar c/ ANSES”.....	153
3.7.- La intangibilidad en la doctrina.....	159
3.7.1.- Posturas a favor de la exención al impuesto a las ganancias.....	159
3.7.2.- Posturas en contra de la exención impositiva.....	163
CAPÍTULO IV	169
LA GARANTÍA DE IGUALDAD TRIBUTARIA.....	169
4.1. El principio de igualdad	173
4.2. Antecedentes.....	175
4.3. La evolución del concepto de igualdad	177
4.4.- El principio de igualdad material.....	181
4.5.- La posición doctrinal	184
4.6.- El principio de igualdad en el pensamiento jurídico argentino	192

4.7.- Principios constitucionales que rigen la tributación	197
4.8.- La igualdad en los Tratados Internacionales	202
CAPÍTULO V	205
APORTES DESDE EL DERECHO ADMINISTRATIVO	205
5.1.- El derecho administrativo	209
5.2.- Precedentes del derecho administrativo	212
5.3.- Tres modelos de derecho administrativo: España, Francia y Gran Bretaña	218
5.3.1.- <i>El derecho administrativo en España</i>	219
5.3.2.- <i>El derecho administrativo en Francia</i>	221
5.3.3.- <i>El caso inglés</i>	225
5.4.- El derecho administrativo en América latina	226
5.5.- La acordada 20/96 y el control de constitucionalidad de oficio	230
5.6.- La finalidad de la garantía de la intangibilidad de las remuneraciones judiciales	236
5.7.- El alcance de la garantía en materia tributaria	237
5. 8.- La igualdad fiscal reinante en la materia	239
5. 9.- Crítica a la tesis amplia: injustificada ampliación subjetiva de la acordada	240
5. 10.- Deber de excusarse	242
5. 11.- Las limitaciones a la potestad tributaria en garantía del derecho de propiedad	242
5. 12.- Actualidad de la cuestión	244
CAPÍTULO VI.....	249
CONCLUSIONES	249
CAPÍTULO VII	257
APENDICE	257

7.1. Magistrados y funcionarios de la justicia exentos del impuesto a las ganancias según Protocolo del 28/02/19 del Consejo de la Magistratura.....	259
CAPÍTULO VIII.....	261
BIBLIOGRAFÍA	261

INTRODUCCIÓN

El problema del tratamiento tanto desde el Poder Ejecutivo como del Poder Legislativo de la exención del impuesto a las ganancias para los jueces argentinos ha sido objeto de debate y discusión tanto en los foros jurídicos como en el Congreso y la opinión pública, durante décadas. Y las posiciones han sido, por lo general, opuestas a los intereses de los magistrados, excepto aquellas que los propios jueces han vertido en la discrepancia pública.

Este derecho a no pagar impuestos sobre las retribuciones salariales aparece en Argentina en 1973 con la Ley de Impuesto a las Ganancias 20628 como una exención que se concede a los jueces; estableciendo asimismo la ley otras situaciones en las que se exime a algún colectivo de pagar impuestos, aunque las mismas configuran situaciones especiales, no cotidianas¹.

Cierto que, desde la misma doctrina, no todos los especialistas están de acuerdo con una u otra de las posiciones críticas. Un grupo de bastante relevancia opina que no debe privarse a los magistrados de sus derechos de exención de impuestos², mientras que otro grupo, no menos relevante, opina de manera diametralmente diferente³.

La primera confrontación directa entre los jueces y la sociedad en la Argentina respecto al problema planteado se produjo en 1936 (caso “Fisco Nacional c. Rodolfo Medina”) cuando la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siguiendo un precedente norteamericano, acabó con una rotunda sentencia de inconstitucionalidad del impuesto que pudiera gravar los sueldos de los jueces federales. Sólo tres años después, en 1939,

¹ Por ejemplo, las indemnizaciones laborales.

² Gordillo, A., “La intangibilidad de la remuneración de los magistrados y el presupuesto nacional”, en *La Ley*, Buenos Aires, 2001-C, p.231; Ramírez Calvo, R., “El impuesto a las ganancias, la Constitución y la independencia del poder judicial”, en *LL Suplemento de Derecho Constitucional*, 2009; Quiroga Lavié, H., *Constitución de la Nación Argentina*, Buenos Aires, Zavalia, 2012, entre otros.

³ Bidart Campos, G.J. , *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Buenos Aires, Sociedad Anónima Editora Comercial, Industrial y Financiera, 2004; Gentile, J., “¿Los jueces deben pagar impuestos?”, disponible en el website: <http://profesorgentile.com/n/los-jueces-deben-pagar-impuestos.html>.

la Corte Suprema de los Estados Unidos, en el caso O'Malley v. Woodrough, voto en sentido contrario, es decir, avaló la constitucionalidad de la ley que grabó los emolumentos de los jueces, aunque en esta ocasión la jurisprudencia argentina no siguió el precedente norteamericano.

A partir de esa sentencia de la Corte Suprema argentina, se sucedieron acciones del Ejecutivo que se plasmaron en el ámbito legislativo como la Ley 24631 que anulaba las exenciones tributarias y que fue contestada por la Corte Suprema con la acordada 20/96, que en la práctica anulaba dicha ley. Ello condujo a una serie de acciones de ambas partes en las que se planteaba no tanto la constitucionalidad de las leyes por una parte y las exenciones por otra, sino cuál de los dos poderes prevalecía sobre el otro o hasta dónde llegaban ambos poderes, cuáles eran sus límites.

En realidad, y según entendemos, desde el primer momento se trató de una discusión ética más que política, más allá de la incidencia económica que por esta exención se produce en la recaudación tributaria del país.

La importancia del pago del tributo no radica en el valor económico que pueda llegar a percibir el Estado (aunque no deja de ser importante), sino en un cambio institucional profundo, contemplado desde la perspectiva de la igualdad entre los contribuyentes que pregona la Constitución Nacional por una parte y los derechos humanos por otra. Es decir, la ética ciudadana, que obliga a todas y cada una de las personas que conforman una Nación a contribuir según las normativas vigentes del fisco. Desde esta perspectiva la posición de los jueces no es, como veremos a lo largo de este trabajo, constitucional.

Los jueces se han enfrentado a esta posición como si se les privara de emolumentos fijos y no variables, es decir, como si tuvieran el derecho constitucional a que en cada momento se mantuviera su capacidad adquisitiva. Y ello como elemento esencial para defender y garantizar la independencia judicial.

Esto ha sido enfatizado por la Corte Suprema al sostener que: "...esa garantía esencial no puede ser afectada por la actividad de los otros poderes del Estado, quienes

carecen de atribuciones para modificar, mediante el ejercicio de sus funciones específicas, las previsiones constitucionales impuestas para asegurar la independencia del Poder Judicial; la inamovilidad en el cargo de los jueces y la intangibilidad de sus remuneraciones." (acordada 20/96, considerando 9°)

Sin embargo, el problema, como veremos en este trabajo, no es el monto del sueldo del magistrado, sino que el mismo este sujeto a impuestos. Dicho de otra manera, el sueldo puede ser lo justo y suficiente que sea necesario para conservar su dignidad, para garantizar su independencia y para pagar sus impuestos, pero el pagar los impuestos no implica un menoscabo de su independencia, en todo caso el menoscabo será el montante del sueldo.

Por otra parte, los jueces no son los únicos funcionarios públicos que tienen disposiciones especiales en la Constitución que se refieran a sus sueldos: son contemplados también el Presidente y el Vicepresidente de la Nación, a los que se les blinda en el artículo 92 de la CN su sueldo durante todo su mandato, aunque no se les concede una exención tributaria.

Estructura del Trabajo

Planteado el problema del que tratará en este trabajo, el mismo se desarrollará en cinco capítulos y las consecuentes conclusiones. El primero de los capítulos estará dedicado a un análisis del origen de los impuestos y su sustentabilidad ética. Se estudiarán los antecedentes de los impuestos modernos en Europa, el sistema impositivo de la América precolombina y los que establecieron los europeos en la América colonial. También se estudiará de manera más concreta los antecedentes de los impuestos a las rentas y el sistema impositivo argentino.

El segundo capítulo estará dedicado a las acordadas de la Corte Suprema de la Nación. Su función, características y su empleo por el Alto Tribunal. Se estudiará con mayor detenimiento el texto de la acordada 20/96, por su importancia en el tema concreto de este trabajo. También se planteará un estudio del control constitucional y los controles sobre las justicias provinciales. Es, pues, un capítulo de introducción a la estructura judicial y su relación con la Constitución.

El tercer capítulo estará centrado en el sistema judicial anglosajón, del que se investigarán los procedimientos, el sistema judicial de EE.UU. y sus concomitancias con el argentino. De manera especial se analizarán las problemáticas sobre las exenciones impositivas de las que gozan los jueces estadounidenses y la jurisprudencia de EE. UU sobre la materia. Por último, se estudiará el concepto de intangibilidad de la doctrina sobre este tema.

La garantía de igualdad tributaria, que es el núcleo del estudio ya que viene establecida en la Constitución, se estudiará en el Capítulo IV. La igualdad y todos los derechos relacionados con ella que aparecen en la Constitución y, también, en los Tratados Internacionales, se analizan desde la perspectiva de la justicia, de la equidad y de la ética.

Es decir que no se trata de una igualdad pasiva, sino activa para que los que menos tienen reciban más, y si bien todos deben pagar impuestos, estos deben ser proporcionales a los ingresos y al patrimonio de cada cual. El que más tiene debe

contribuir más y nadie puede evitar esta obligación para con los demás. Se estudian, asimismo, en este capítulo, los principios constitucionales que fundamentan la tributación.

El capítulo quinto y último del trabajo se centra en la aplicación del derecho administrativo a la fiscalidad, la garantía y la igualdad en materia tributaria. También se analizará en este capítulo V los derechos administrativos de países como España, Francia y Gran Bretaña, como modelos en cada uno de ellos. Para terminar con el estado actual de la cuestión tratada en esta investigación.

Terminando con las conclusiones.

Hipótesis de trabajo

Hipótesis principal

Los jueces no tienen derecho a mantener el privilegio que defienden respecto a la exención de tributación sobre los beneficios profesionales por ser contrario a la ética ciudadana y a la misma Constitución de la Nación argentina.

Hipótesis secundarias

.- Cuando se entra en una colisión de derechos, como la de los jueces en conservar su derecho a la exención y los ciudadanos a defender la igualdad impositiva, siempre debe darse preferencia al derecho fundamental que ampara a todos los ciudadanos, en este caso el segundo.

.- Desde la perspectiva de la ética ciudadana los jueces pueden reclamar un aumento de sueldo por considerar que lo precisan y el Ejecutivo debe decidir como con cualquier otro colectivo del funcionariado, pero éticamente la exención es reprochable.

.- Las decisiones sobre retribuciones no pertenecen al campo del derecho constitucional sino al del derecho administrativo.

Objetivos del trabajo

Objetivo principal

.- Demostrar que los jueces no tienen derecho a la exención impositiva que defienden desde la Corte Suprema.

Objetivos instrumentales

.- Investigar las bases sobre las que se asienta la defensa de los jueces de su privilegio.

.- Analizar el problema planteado en las hipótesis desde el derecho constitucional y el derecho administrativo.

.- Estudiar la evaluación de las exenciones de impuestos a los jueces en el derecho anglosajón.

.- Plantear las bases de la ética ciudadana en función de la problemática de este trabajo.

.- Inquirir las coincidencias y diferencias entre la Constitución de los Estados Unidos y la Argentina respecto al tema de este trabajo.

.- Averiguar los límites de los derechos de los jueces y las consecuencias de una colisión de derechos.

Justificación

La reciente renovación de la ya antigua disputa entre el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial al respecto del contencioso sobre los supuestos derechos inalienables y perpetuos de los jueces sobre la exención de impuestos han sido causa de la elección de este tema, que es novedoso e interesa a una amplia muestra de la ciudadanía argentina.

Por otra parte, dado que mi especialidad es el derecho administrativo y éste, a mi entender, es una de las especialidades junto con el derecho constitucional sobre las que debe descansar la investigación del tema planteado, considero que tanto por el interés general como el particular mío, por su novedad y, especialmente, por la importancia del argumento planteado, es un tema interesante y de marcada relevancia para desarrollar el trabajo doctoral.

Limitaciones y Delimitaciones

No hemos encontrado demasiadas limitaciones en el desarrollo del presente trabajo, más allá de las dificultades de trabajar con textos en idiomas extranjeros que, algunos de

ellos, han sido difícil localizar. Pero el plan de trabajo que nos habíamos, en principio, marcado ha podido desarrollarse de modo razonablemente adecuado.

Respecto a las delimitaciones, desde el primer momento establecimos que circunscribiríamos la tesis al tema concreto, y la información buscada y obtenida sería la que se refiriese directamente al problema planteado.

Es decir, trataríamos de trabajar el tema en profundidad y no intentar abarcar informaciones que sólo periféricamente podrían ser útiles hasta cierto punto. Por ello nos hemos centrado en la incidencia del derecho constitucional, el derecho administrativo, los derechos anglosajones y romano, y respecto a los textos constitucionales aquellos que tiene referencias al tema de trabajo. En estas fuentes se ha trabajado intensamente.

Metodología

Se trataba de realizar una investigación cualitativa basada en la búsqueda bibliográfica de las fuentes necesarias para construir el discurso por medio del cual se trató de alcanzar los objetivos expuestos y demostrar las hipótesis propuestas (principal y secundarias).

El campo de la investigación ya se ha delimitado anteriormente por lo que la investigación se ha concretado en el material necesario para alcanzar los objetivos. Este material estuvo formado por las fuentes primarias que se han encontrado después de una amplia búsqueda tanto en el país como en el extranjero (en particular, en mi país de residencia, España), y también aquellas secundarias que se han considerado de interés para la tesis o que parece que han contribuido a completar las fuentes primarias.

Entendemos por fuentes primarias aquellas que proporcionan información original que no ha sido reinterpretada por otros investigadores, sino que proviene de su autor y de su propia investigación. La información secundaria ha sido aquella que procede de bases de datos o de comunicaciones generales de fuentes oficiales o de grandes organizaciones internacionales o humanitarias.

Métodos que se han utilizado en esta tesis

A lo largo de este trabajo se han usado tres métodos que se aplicaron a tres fases distintas del desarrollo del mismo.

Método descriptivo

Se utilizó respecto a la descripción de los antecedentes y procesos de nacimiento y desarrollo de los impuestos modernos, de los derechos y obligaciones de los ciudadanos y, por ejemplo, de la aparición del derecho administrativo a partir de la Revolución francesa de 1789.

Método comparado

Se empleó en los estudios de las legislaciones de varios países, especialmente EE.UU., España, Francia y Gran Bretaña, en función de los diversos enfoques sobre la materia de la que trata este trabajo.

Método analítico

Fue usado en los análisis de las distintas opiniones doctrinales, legislativas o judiciales sobre la exención de los jueces, tanto de los argentinos como de otros países que plantean la misma problemática, y sus consecuencias sobre la ciudadanía. También en lo que respecta al estudio de los artículos pertinentes de la Constitución y, especialmente, sobre la constitucionalidad o no de dicha exención.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA IMPOSITIVO

Introducción

En este primer capítulo se estudiarán las características conceptuales de los sistemas impositivos, comenzando por la categorización ética del impuesto y su justificación desde la perspectiva religiosa y laica. Remontándose el análisis a la doctrina de Santo Tomás de Aquino que planteó la obligación moral que suponía el pago de los mismos.

Una vez justificada dicha obligación, se desarrolla el proceso histórico de los impuestos desde sus orígenes a la actual conceptualización que la doctrina tiene sobre los mismos y la perspectiva desde la que los ciudadanos contemplan dichas exacciones, en tanto sujetos pasibles del pago de los tributos.

En este recorrido se estudiarán los sistemas tributarios de la América precolombina y la colonial. También se analizarán las principales teorías sobre los impuestos que se han aplicado en las diversas coyunturas.

En los apartados finales del capítulo primero se planteará el proceso de aparición, desarrollo y estado actual del impuesto sobre la renta y su asociación a los regímenes democráticos bajo el principio de que todos los ciudadanos deben contribuir según sus posibilidades.

Una vez explicitado este impuesto, se analiza el impuesto sobre la renta, réditos y ganancias en Argentina con lo cual se entra, ya, en el tema del presente trabajo. Por lo que el último apartado del capítulo estará dedicado a una exposición del sistema impositivo argentino.

Aportes del capítulo

El objetivo de este capítulo es la exposición de los conceptos fundamentales tanto históricos como éticos sobre los impuestos y su evolución hasta el momento actual, especialmente aquellos que se refieren a los objetivos generales de este trabajo. Este capítulo confirmará las razones éticas, desde la perspectiva de la filosofía del derecho, que refrenden la hipótesis principal establecida. La aportación de este capítulo consiste

en la fundamentación ética que se posiciona contra el privilegio que los jueces se han concedido a sí mismos.

1.1.- Doctrina de Santo Tomás de Aquino sobre la justicia de los impuestos y la obligación moral de pagarlos

La más primitiva doctrina moral sobre la cuestión de los impuestos en la Iglesia cristiana parte de San Pedro quien en su Epístola a los Romanos, se hace eco del concepto del poder en la antigüedad que se consideraba una dignidad asociada a los gobernantes proveniente de un derecho cuasi divino, en tanto que era concedido por Dios a los elegidos para gobernar al rebaño. A los gobernantes, pues, les incumbía el decidir cuándo se necesitaba dinero, para qué y quién debía satisfacer la cantidad que se reclamaba. Los impuestos se convertían así en un mandato divino.

Para Pedro la cuestión principal era de dónde provenía el poder y al ser para los ciudadanos de la época inconcebible que el poder fuera un atributo del pueblo, éste era atribuido a Dios, siendo Dios quién otorgaba el derecho al gobierno. Los gobernantes eran por tanto ejecutores de la voluntad de Dios, instrumentos del Ser Supremo: si el gobernante era injusto o sus decisiones moralmente reprobables, era un asunto entre Dios y el gobernante. El pueblo debía cumplir con el mandato, es decir pagar los impuestos que, justos o no, debían abonarse siempre, siendo cualquier impago censurable desde la perspectiva moral⁴.

Este planteamiento sobre el origen del poder de los gobernantes de la antigüedad estaba muy extendido y fundamentaba no sólo el ejercicio del poder coercitivo sobre los súbditos, sino también las exacciones tributarias y cualquier otra acción de gobierno, más allá de la justicia, la moral o la ética que implicasen controles de la acción gubernamental que no existían, por lo menos como las conocemos hoy día. Los Padres

⁴ *Primera carta a los romanos*: Todos han de someterse a las potestades superiores; porque no hay potestad que no esté bajo Dios, y las que han sido ordenadas por Dios, por donde el que resiste a la potestad resiste a la ordenación de Dios; y los que resisten se hacen reos de juicio. Por esta misma razón pagáis también tributos; porque son ministros de Dios, ocupados asiduamente en este asunto. Pagad a todos lo que les debéis; a quién tributo, tributo, a quién impuesto, impuesto; a quién temor, temor; a quien honor, honor”. *Sagrada Biblia*. Versión Directa de los Textos Primitivos por Mons. Dr. Juan Straubinger, Sevilla, Editorial Apostolado Mariano, 2006, pág. 127.

de la Iglesia se adscribieron a estos planteamientos de sumisión al principio general que el poder provenía de Dios y se asentaba en los gobernantes, y los propagaron no sólo porque lo respaldaba una autoridad cristiana como San Pedro, sino también porque estaba en lo más hondo de su pensamiento político y en el de los judíos, romanos y cristianos a los que se dirigían en sus escritos, que no hubiesen podido entender un planteamiento que implicase subvertir las normativas de la etapa histórica. Estos Padres de la Iglesia propagaron el aforismo evangélico: “*Dad al César lo que es del César*”.

Esta concepción cambia con Santo Tomás de Aquino y su doctrina acerca de las obligaciones del creyente para con los poderes públicos en general y más concretamente respecto a la política impositiva de las leyes fiscales emanadas desde los diversos gobiernos. Es tal el cambio que muchos especialistas lo ven como una reacción contraria al acatamiento de las decisiones del gobierno por su origen supuestamente divino, que suponía el pagar impuestos fueran o no justos. Santo Tomas admite y propugna pagar sólo aquellos tributos que sean justos⁵.

Cierto que en este punto se produce una duda que inicia una larga controversia que aún dura: el determinar cuándo un impuesto es o no justo. Lo cual adquiere una importancia capital por cuanto determina la obligación moral de pagar o no. Santo Tomas opta por relacionar las acciones del gobierno en general y la justificación de los impuestos en el bien común. El filósofo de Aquino responde a una problemática común a las incipientes naciones europeas de la Edad Media cuyos soberanos, continuamente exigían a sus súbditos impuestos ordinarios y, sobre todo, extraordinarios, excepcionales o transitorios que se justificaban tanto sobre recursos para combatir a un agresivo enemigo, como para invadirle, casar a un príncipe, recibir la visita de otro, celebrar fiestas para ensalzar a un amigo o el nacimiento de un futuro duque real.

La Hacienda Pública de la Alta y la Baja Edad Media se confundían con la del soberano, o la de los duques y condes que gobernaban como señores absolutos sus

⁵ Tomás de Aquino, *La monarquía*, Madrid, Tecnos, 1989; Tomás de Aquino, *Comentario a la Ética a Nicómaco de Aristóteles*, Pamplona, EUNSA, 2000; y Forment, E., *Santo Tomás de Aquino*, Barcelona, Ariel, 2007.

respectivos feudos. Los ingresos de los gobiernos, identificados en el feudalismo con los ingresos de los reyes o señores, provenían de los recursos de dichos reyes o señores pero también de los ingresos ordinarios y extraordinarios procedentes de impuestos que pagaba, casi siempre, sólo el tercer estado, es decir los campesinos y proletarios de las ciudades, fueran de clase económicamente muy débil o fueran artesanos burgueses⁶.

En este contexto aparece la doctrina del impuesto justo de Santo Tomás ligado al bien común, el cual se materializa en una actuación real, sea bélica si la guerra es a su vez justa, o para cubrir una necesidad perentoria del soberano y durante el tiempo en que dicho bien común sea necesario. En cualquier caso, la causa que provoca el impuesto debe de ser justa para que éste lo sea.

Otra de las características que para Santo Tomás debe tener un impuesto justo, es que debe ser votado y aceptado por los que deben pagarlo a través de sus representantes. Lo cual implica un cambio esencial en las relaciones entre los soberanos y el pueblo: la obligación de cumplir con el impuesto no proviene ya de Dios a través de sus elegidos para gobernar, sino que es el pueblo quién elige a sus representantes y son éstos los que tienen el derecho de votar favorablemente o no el impuesto. De esta forma el pueblo se obliga a sí mismo, o en su caso no se obliga, a cumplir con esta responsabilidad que asume. La perspectiva jurídica cambia esencialmente.

Pero Santo Tomas añade todavía otra exigencia, la que se conoce como causa material del impuesto, es decir, que el impuesto grave proporcionalmente según los recursos de cada uno de los afectados por el mismo. Dicho de otra manera: pagará más quién más tenga. Esta característica tiene otra perspectiva: que el impuesto debe ser proporcional a la capacidad de pago que tiene el individuo, pero también lo debe de ser en función de la capacidad económica que tenga la sociedad a la que se impone. Es precisamente esto en lo que consiste, para Santo Tomás, la naturaleza de la justicia

⁶ Le Golf, J., *La civilización del Occidente Medieval*, Madrid, Paidós, 2002; VV. AA., *Manual de Historia Medieval*, Madrid, Alianza Editorial, 2008; Pirenne, H., *Historia de Europa: desde las invasiones al S. XVI*, Madrid, Fondo de Cultura Económica de España, 2012; y Álvarez Palenzuela, A., *Historia Universal de la Edad Media*, Barcelona, Ariel, 2013.

distributiva: dar bienes comunes, a través de la autoridad, a los ciudadanos necesitados, proporcionalmente a dichas necesidades y a las capacidades de la sociedad para satisfacerlas.

Al establecerse un gravamen (tomando como hecho imponible un determinado acto o exteriorización de riqueza), es la justicia legal la que interviene, valiéndose de la ley que crea el impuesto. Sin embargo, a fin de establecer los criterios de asignación respecto de las personas sobre las que recae el tributo y en qué medida sobre cada uno de ellos, es la justicia distributiva la que entra en juego. La acepción de personas y no de causas fue entendida por el pensamiento clásico como opuesta a la justicia distributiva⁷.

Y es lógico que los impuestos se rijan por la capacidad de pago que tiene la sociedad a la que se pretenden imponer, por cuanto si la sociedad a la que se imponen no puede hacer frente a los mismos, no hay justificación para imponerlos. Por otra parte, independientemente de que pague quién más tiene, también es preciso que el impuesto grave según la capacidad de pago del contribuyente, lo que se corresponde a lo dicho anteriormente en cuanto a que el impuesto debe ajustarse a las posibilidades de pago de la sociedad⁸.

Y a partir de estos factores que conforman la idea sobre la política tributaria de Santo Tomas, éste también se refiere a los súbditos del gobierno diciendo que, todos los ciudadanos son éticamente llamados a contribuir a esas cargas públicas para el bien de la sociedad toda. Esta obligación moral básica de pagar impuestos necesarios para el bien común resulta incuestionable para Santo Tomás de Aquino⁹ como así también para toda la doctrina escolástica, de los jurisconsultos, glosadores, y postglosadores, medievales y renacentistas. Es una constante asimismo en el pensamiento pontificio.

⁷ Weishelp, J. A., *Tomás de Aquino, vida, obras y doctrina*, Pamplona, EUNSA, 1994.

⁸ Santo Tomás de Aquino, *Suma Teológica I*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 2014, 11, cuestión 90, art. 4.

⁹ Santo Tomás de Aquino, *Suma Teológica*, ob. cit., II-IIe, q. 59, 1.

Este nuevo planteamiento, pasó por encima de las clases o los estados exentos de pago de tributos. El mismo hecho de que son los ciudadanos los que aceptan o no el impuesto ya es un principio democrático que incide sobre la primera y más importante de las bases de cualquier Estado: sus finanzas y lo hace de una manera, teóricamente, democrática.

Aun cuando también es cierto que la doctrina tomista sobre el impuesto, muy ensalzada y comentada por la doctrina durante siglos, tardó mucho en imponerse en el panorama tributario europeo en general. Los parlamentos fueron manipulados por el poder y la imposición del principio de que el poder nace del pueblo y es controlado por el pueblo no comienza a tener cierta vigencia hasta la Revolución francesa y con muchos matices. De hecho, no se impone como un hecho común hasta el siglo XX y solamente en el mundo occidental¹⁰.

1.2.- El origen de los impuestos

Los impuestos aparecen con los primeros Estados conformados alrededor de los iniciales asentamientos agrícolas de la humanidad. Las más antiguas referencias documentales a los impuestos, como casi todas las referencias de administración estatal primitiva, se encuentran en el conocido Código de Hammurabi, datado entre los siglos XVIII y XVII a.C., que si bien no de una manera muy directa pero sí implícita habla de

¹⁰ Pérez de Ayala, dice sobre la importancia del pensamiento de Santo Tomás sobre la materia: *“La aportación de Santo Tomás de Aquino sobre la justicia del impuesto supone un decisivo cambio en el pensamiento católico y, en concreto, respecto a las concepciones del tributo expresadas por los Padres de la Iglesia. En efecto, refiriéndose al pasaje evangélico “dar al César lo que es del César” y, también, basándose en la Carta de San Pablo a los Romanos, era doctrina común de los Padres de la Iglesia considerar que el pago de los impuestos se debía a los gobernantes, por tener, estos, un poder recibido de Dios; siendo tal deber, por tanto, un deber moral, tanto si los impuestos eran justos, como si no lo eran”*. Pérez de Ayala, J.L., “El fundamento deontológico del impuesto de la Ley Fiscal y de la obligación tributaria”, en VV. AA., *Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 285-315, p. 315.

la necesidad de colaborar entre todos los ciudadanos en la vida económica del país, entendiendo por ello a la obligación que el ciudadano tenía de contribuir en el mantenimiento de la clase gobernante, en las obras públicas y en la guerra cuando está se presentase. La justificación de esta colaboración más o menos obligatoria, ya desde el primer momento de la existencia de los impuestos, fue la protección de las personas, el reino y los imponderables del mandato divino¹¹.

La civilización egipcia no fue diferente respecto a la creación de impuestos para con ellos mantener a las clases no productivas de la sociedad. Aun cuando con sus peculiaridades se considera al Antiguo Egipto como el primer Estado centralizado de la humanidad, ya en el tercer milenio antes de Jesucristo, los faraones, muy probablemente, organizaron apoyándose en los sacerdotes un procedimiento de recaudación de impuestos cuyos pagos se efectuaban en especies, dado que no existía un sistema monetario circulante.

Y al decir especies nos referimos a medidas de los cereales que se cultivaban en el valle del Nilo y al ganado que poseían los egipcios, que eran las bases de la riqueza. El ganado se contaba cada año y el impuesto se fijaba también cada año sobre el total del ganado recontado. La cosecha se calculaba sobre el nivel que alcanzaba el Nilo en su subida anual: a mayor altura de la cota máxima, mayor cantidad a pagar, amparándose en que las cotas determinaban la extensión de las tierras inundadas que eran las que después podían sembrarse y producir rendimientos. Los impuestos sobre la cosecha, según el papiro Rylands IX eran sobre mediados del siglo VII a.C. del 20% de la cosecha¹². Ya en esta época los tributos en Egipto se cobraban con coacciones y por la fuerza por cuanto la resistencia era muy fuerte y extensa¹³.

¹¹ Kuhrt, A., *El Oriente Próximo en la Antigüedad*, Madrid, Crítica, 2001; y Liverani, M., *El Antiguo Oriente. Historia, sociedad y economía*, Madrid, Crítica, 2008.

¹² En realidad, no se trata de un papiro sino más bien de una colección de fragmentos, documentos y escritos no demasiado bien datados de muy diferentes épocas y de muy diferentes temas, que van desde jeroglíficos fechados durante el primer milenio a.C. hasta textos de fragmentos de los evangelios más primitivos.

¹³ Parra, J.M., *La historia empieza en Egipto*, Barcelona, Crítica, 2011.

La Biblia instauro un impuesto religioso que se mantuvo, con mayor o menor éxito, hasta hace relativamente pocos siglos: el diezmo debido a Dios. Desde la perspectiva histórica este impuesto no se aleja tanto de cualquier tributo de una sociedad laica, por cuanto en aquellos tiempos la casta sacerdotal estaba estrechamente ligada al gobierno de la nación y, en buena parte, se hacía cargo de las responsabilidades del gobierno, incluidas las militares en ciertos momentos.

En el Levítico 27-32) se dice: “El diezmo entero de la tierra, tanto de las semillas de la tierra como de los frutos de los árboles, es de Yahvé; es cosa consagrada a Yahvé. Si alguno quiere rescatar parte de su diezmo, añada la quinta parte a su precio. Cada décimo animal del ganado mayor y del ganado menor, de todo lo que pasa bajo el cayado, cada décima cabeza será consagrada a Yahvé. No se escogerá entre animal bueno o malo, ni se ha de trocar y si hiciere trueque, tanto el animal trocado como su sustituto serán cosas santas; no podrán ser rescatados”.

En este texto se encuentran casi todas las características de los impuestos que a lo largo de la historia irán apareciendo en las legislaciones de los diversos Estados. Se establece un impuesto fijo, la décima parte de la fortuna de los ciudadanos, un impuesto único para todos los miembros del colectivo. Pero la cantidad es para cada familia en función de su riqueza. Ni los recaudadores ni los obligados pueden elegir, por ejemplo, el ganado que se entrega. Y si el miembro del colectivo intenta evadir o engañar en el pago substituyendo la res por otra, recibirá un justo castigo en forma de multa: perderá las dos: la primera que se separó y la que intento dar por aquella¹⁴.

En ocasiones se ha dicho que en la Grecia clásica no existían los impuestos, lo que existía era la ética. Y es cierto que los griegos ricos tenían por honor y orgullo financiar actividades públicas desde templos hasta víveres para los más pobres, pasando por espectáculos de todo tipo. La ética griega se plasmaba más en regalar, dar dinero y procurar el mayor bien de la ciudad que en una, más o menos, rígida práctica de principios conductuales ejemplares en la vida íntima y la pública.

¹⁴ Armstrong, K., *Historia de la Biblia*, Madrid, Debate, 2015.

Aristóteles pregona la felicidad que se obtenía haciendo el bien; Hipócrates recomendaba realizar el bien a cambio de nada, especialmente si se trataba de proporcionar medios a un menesteroso o a un extranjero sin recursos, es decir, el principio de la hospitalidad.

Sin embargo, algunas de las ciudades griegas sí practicaron exacciones fiscales. Solón realizó una distribución de los ciudadanos que servían de base a los impuestos y reflejaban la situación económica de los atenienses de la época¹⁵. Las clases más adineradas pagaban la mayor parte de los impuestos, aunque también lo hacían los metecos, comerciantes extranjeros instalados en Atenas y que tenían ciertos derechos por lo que estaban obligados a pagar impuestos y realizar el servicio militar cuando se les llamara. Los pagos eran en moneda y en especies. Por lo general los impuestos procedentes de la agricultura se pagaban en especies¹⁶.

De manera similar a Atenas, con diferencias propias de cada ciudad griega, casi todas ellas sufrían los impuestos directos e indirectos a pesar de la buena disposición de los ricos patrocinadores, que en su mayor parte invertían en sus carreras políticas al repartir su dinero entre los ciudadanos o al financiar las obras para la ciudad. En cualquier caso, la democracia griega, especialmente en ciudades como Atenas, en las que los ciudadanos habían conquistado el poder, al regirse por sistemas semi-

¹⁵ Aristóteles, *Constitución de los atenienses*, Intr. y Trad. García Valdez, M., Madrid, Gredos, 1984.

¹⁶ “...según vemos en la Constitución Ateniense, los impuestos eran establecidos por ley o por decreto, interviniendo, en uno y otro caso, el consejo y la asamblea. Por ejemplo, las tributaciones según el censo introducidas por Solón aparecen como establecidas por una ley. Por otra parte, en la democracia, y especialmente en la vigente, el procedimiento habitual, en el gobierno general y en la actividad legislativa, era el decreto. Según Aristóteles, en aquel entonces el pueblo se hizo dueño del poder: se convirtió en dueño de todas las cosas, gobernando por votaciones de decretos y por su soberanía en los tribunales (41/2). En fin, cabe pensar, también, que para la suspensión y la eliminación de los impuestos el procedimiento sería similar”. García Soto, L., “Fragmentos de una utopía real: Aristóteles y la democracia ateniense”, en *Rev. Internacional de Filosofía*, 2011, S. 4, pp. 255-263.

democráticos, tenían un sistema impositivo en que los ricos pagaban más que los pobres, aun cuando también obtenían mayores ventajas¹⁷.

Roma es un ejemplo de la evolución del sistema impositivo desde una etapa en la que se practicaba un tipo de democracia en el que intervenían casi todos los que ostentaban la ciudadanía romana y los impuestos eran, en buena parte, consensuados (era éste el período republicano con una Administración pública muy reducida y unas necesidades económicas estatales también mínimas).

La etapa de transición a un Estado conquistador implicó la necesidad de más recursos económicos, ampliándose las exigencias del fisco. Aunque también es cierto que durante estas primeras etapas y aún en buena parte de las siguientes, las conquistas de las legiones romanas implicaron la obtención de ganancias en cantidades tan importantes que el senado no se vio en la necesidad imponer fuertes impuestos a sus ciudadanos. Lo que sí hizo, ante la falta de un sistema burocrático que pudiera hacerse cargo de la recaudación de impuestos, fue arrendar la recaudación de los mismos a unos inversores conocidos como los *publicani*, los cuales cobraban dichos impuestos con beneficios por su parte; es decir, que su negocio consistía en recaudar más de lo que habían abonado al Estado por el servicio. Aunque su campo de acción y exacciones eran las áreas conquistadas y bajo sujeción militar.

La siguiente etapa fue el Imperio, en el que Augusto estableció un sistema fiscal que, junto a los botines que proporcionaban las guerras, logró mantener relativamente bien las cada vez mayores necesidades de la hacienda imperial. Se estableció un sistema de recaudación de impuestos bastante racional y fueron controlando a los *publicani* y sustituyéndoles por funcionarios, especialmente en Roma y ciudades del Lacio, donde el número de romanos con ciudadanía era más alto y pertenecían a las tribus que votaban. Parte de la recaudación de impuestos se pasó a las municipalidades elevándose los importes a liquidar para las transacciones comerciales. Quienes pagaban la mayor

¹⁷ Austin, M., *Economía y sociedad en la antigua Grecia*, Madrid, Paídos, 1986; Mossé, C., *Historia de una democracia: Atenas*, Madrid, Akal, 1987; Gómez Pantoja, J. *Historia antigua (Grecia y Roma)*, Barcelona, Ariel, 2003.

parte de los impuestos con fuertes exacciones eran las provincias, especialmente las recién conquistadas que, entre otros, cargaban con el *stipendium*: una especie de castigo por ser conquistado e incluía los gastos en que incurrían las legiones para tal logro y su mantenimiento. Los impuestos en la etapa del Imperio se convirtieron en formas de castigar y explotar a las provincias.

En las últimas épocas de Roma, y mientras el Estado consiguió mantener la administración en marcha, se establecieron impuestos sobre multitud de actividades humanas: sobre las herencias, *Lex Julia de Vicesima Hereditatum*, que gravaba con la vigésima parte de la herencia, aunque los familiares en primero y segundo grado estaban exentos; el llamado *aurum vicesimarium*, que significaba un pago de la vigésima parte de lo obtenido en la venta de un esclavo; o sobre la circulación de los vehículos, la *vectigal rotarium*. Por último, ya en tiempos de Diocleciano aparecen impuestos que se asemejaban bastante a los actuales sobre la renta: el *collatio lustralis*, sobre los beneficios de los comerciantes y los beneficios de los profesionales. Quedaban libres del pago los clérigos y algún tipo de comerciantes. Otro de los impuestos incidía sobre los senadores, el *collatio glebalis*, lo que denotaba dos problemas que ya se convertían en endémicos en el Imperio romano: la necesidad desesperada de dinero por parte del Estado y la absoluta decadencia del Senado como órgano de gobierno¹⁸.

El sistema tributario de la Edad Media, especialmente el de los siglos XII, XIII y XIV era altamente extractivo, basándose en pagos en metálico, en especies y en prestaciones personales. Los reyes y la nobleza necesitaban continuamente dinero para mantener el estilo de vida, las guerras y la dignidad de una sociedad basada en las reglas de la caballería. Los impuestos recaían todos sobre el campesinado y la incipiente burguesía: mercaderes y artesanos. La nobleza y el clero estaban exentos (aunque en

¹⁸ Muñiz Coello, J., *Las finanzas públicas del Estado romano durante el Alto Imperio*. Madrid, UCM, 1990; Bravo, G., *Historia de la Roma Antigua*, Madrid, Alianza Editorial, 1998; Akal y Aparicio, A., *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano*, Oviedo, Universidad de Oviedo, 2006; Goldsworthy, A., *Augusto*, Barcelona, Esfera de los libros, 2014; Beard, M., *Una Historia de la Antigua Roma*, Madrid, Crítica, 2016; y Montanelli, I., *Historia de Roma*, Madrid, Debolsillo, 2016.

muchas ocasiones los nobles también se veían obligados a pagar impuestos, aunque lo hacían con grandes resistencias, incluidas las bélicas).

Los tributos eran muchos y cubrían casi todo aquello por lo que se podía pedir dinero. Pero tampoco era necesario justificar dichos impuestos, por cuanto los reyes imponían impuestos por su boda, la de sus hijos, sus hermanos, los nacimientos de miembros de la familia real o cualquier otra celebración que se les ocurriese, especialmente si eran para celebrar victorias en guerras por las que también se habían recaudado grandes cantidades. La vida de los campesinos, comerciantes o artesanos de la Edad Media era dura y sacrificada¹⁹.

1.3.- La Edad Moderna: La nueva economía

La siguiente etapa del desarrollo de la historia de los impuestos es quizás la más creativa dado que se sistematizaron los de la Edad Media, se profesionalizaron los medios de recaudación y, hacia al final del período, con pensadores como Adam Smith y Ricardo, se fundamentaron los principios teóricos de la tributación moderna.

Los impuestos tradicionales que provenían de la Edad Media y más comunes con el resto de los Estados europeos como las aduanas, estancos sobre productos de consumo (entre ellos de la sal y a partir de finales del siglo XVI el del tabaco) y algunos de los extraordinarios, se mantuvieron pero se organizaron a través de funcionarios.

En general, una de las características de la Edad Moderna es que las naciones europeas establecieron sus políticas tributarias de maneras muy peculiares y en función de sus usos y costumbres. Por ejemplo, España, que estaba inmersa en el descubrimiento y colonización de América, intentó sin lograrlo financiarse por medio del oro y, especialmente, de la plata que conseguía en sus explotaciones americanas, que a efectos

¹⁹ Tuchman, B. W., *Un Espejo Lejano*, Barcelona, Argos Vergara, 1979; VV.AA., *Historia de la Edad Media*, Madrid, Debolsillo, 2008; y Kleinschmidt, H.; *Comprender la Edad Media. La transformación de ideas y actitudes en el mundo medieval*, Madrid, Akal, 2009.

de la hacienda se hacía efectivo en el llamado “quinto real” (el cual era, de hecho, un impuesto a toda explotación minera que se realizara en tierras americanas).

El problema no fue la recaudación en sí misma, que era lo suficientemente buena, sino las aventuras expansionistas de los reyes españoles en Europa que se endeudaron con los banqueros alemanes e italianos. Fue tal la crisis económica y la diferencia entre gastos e ingresos a favor de los primeros, que Felipe II tuvo que presentar la suspensión de pagos, que en aquellos tiempos era una quiebra, lo que además de arruinar a banqueros europeos, dejó maltrecho el prestigio económico de la nación.

Es cierto, sin embargo, que la estructura de la tributación en la España de la Edad Moderna se profesionalizó y organizó de una manera bastante lógica. Tres fueron los impuestos básicos de la etapa: la alcabala, los millones y los cientos que fueron introducidos en ese orden. Los dos primeros significaban más del cincuenta por ciento de los ingresos por impuestos de todo el reino.

La alcabala fue un impuesto muy imaginativo y moderno, dado que aún hoy día está en vigencia en la mayor parte de los países occidentales, incluida la Unión Europea. Se trata en esencia del IVA. Aunque es un impuesto que aparece muy a finales de la Edad Media (en 1342), es en el siglo XVI cuando se desarrolla e impone como el principal de los impuestos españoles durante los dos siglos siguientes. Como el IVA, gravaba las ventas entre un 5 y un 10%, en función de las mercancías y de los acuerdos a que se llegaba con las autoridades.

Dado que la recaudación centralizada hubiera sido casi imposible con los medios de que se disponían en la época, la recaudación se realizaba sobre la base de arrendar el cobro, pero no era directo a los comerciantes sino por medio de un cupo establecido en cada municipio. Es decir, el municipio se comprometía con el reino a pagar una cantidad por alcabala que dependía de una serie de factores, los cuales se consideraban en los acuerdos entre el municipio y las autoridades y dichos municipios se la cobraban a los vecinos según su volumen, otorgando el rey a cambio algunos beneficios, más honoríficos que económicos.

Los millones fue un impuesto de la modalidad de los *extraordinarios*, es decir que se activaba cuando el gobierno necesitaba dinero para algún gasto extraordinario. Era aprobado por las Cortes, quienes controlaban que el rey gastase el dinero recaudado en la cuestión concreta para el que se había concedido. El control se realizaba por medio de una comisión de millones creada y formada por las Cortes y sus miembros. En realidad, los millones no se tenían por un impuesto sino un servicio ocasional, aunque acabó por convertirse en un impuesto regular que se cargaba al comercio del vino, carne y el aceite preferentemente.

Los cientos aparecen muy tarde, en 1629 y estaba ligado a la alcabala. Funcionaba en parte como impuesto extraordinario y consistía en un aumento del porcentaje de pago de la alcabala. Es decir, era un impuesto extraordinario que consistía en un tanto por ciento que se aumentaba al tanto por cierto de la alcabala de determinados productos y se justificaba por alguna necesidad perentoria del reino. El procedimiento era al revés de lo normal, o sea que las Cortes lo proponían y lo aprobaba el rey. Este impuesto terminó siendo fijo, aumentando el porcentaje de la alcabala y fusionándose con ella²⁰.

También existían impuestos municipales que dependían de cada ciudad; generalmente eran indirectos y la mayoría de ellos se imponían sobre productos de consumo. Estos impuestos municipales se conocían, en conjunto, como *Sisas*²¹. Y, por supuesto, se mantuvo el diezmo que se entregaba a la Iglesia.

²⁰ Artola, M., *La Hacienda del Antiguo Régimen*, Madrid, Alianza, 1980; Marcos Martín, A., *España en los siglos XVI, XVII y XVIII. Economía y sociedad*, Barcelona, Crítica, 2000; Andrés Ucendo, J. I., “Fiscalidad real y fiscalidad municipal en Castilla durante el siglo XVII: el caso de Madrid”, *Rev. Investigaciones de Historia Económica*, 2006, pp. 41-70 y Lynch, J., *El reinado de Carlos V: Monarquía e Imperio*, Madrid, Editado por “El País”, 2007.

²¹ Había sisas sobre muchos productos: *sisas del vino de la plaza*, sobre el vino que se vendía en la ciudad; *sisa del carnero de fuentes*, sobre el consumo de carnero; *sisas de la sexta parte*, sobre el consumo de cera, jabón, vino y azúcar; *sisas del cuarto de palacio*, sobre el consumo de vaca, carnero o pescado. Hoz García, C., “El sistema fiscal de Madrid en el Antiguo Régimen: las sisas”, en *Anales de Instituto de Estudios Madrileños*, XXV, Madrid, 1988, pp.

También fueron típicos de la Edad Media y se mantuvieron en la Edad Moderna los portazgos que eran impuestos pagaderos a la entrada en las ciudades o en el cruce de los caminos, en los puentes o por uso de los pontones con que se cruzaban ríos; fue un impuesto que duró hasta finales del siglo XIX, aunque, eso sí, con algunos cambios y adaptaciones a las épocas. Y, por supuesto, los impuestos indirectos que cargaban sobre productos de alto consumo, como el vino o la carne. Sin embargo, el pan, el producto más consumido en esta etapa, prácticamente carecía de impuestos.

1.4.- El sistema impositivo de la América precolombina

En la América precolombina la financiación del Estado era tan diversa como sociedades se habían organizado, con sus peculiares administraciones. Los mayas, constituidos por un conjunto de ciudades con algunos lazos lingüísticos y culturales por los que tendían a relacionarse entre ellas, estaban condicionados en su unión política por una amplia autonomía en cada una de dichas ciudades.

Era una sociedad eminentemente guerrera y como tal sufragaban los gastos de los diversos gobiernos con los botines de conquista. Ciertamente también existían los impuestos y un sistema de funcionarios basado en los *bataboob*, con diversas especializaciones, una de ellas era la recaudación de impuestos, que por lo general fue delegada en los *Ah huleboob*, ayudantes de aquellos y encargados de la recaudación directa, aunque también de otros cometidos del gobierno. Por ello se supone que existía un sistema tributario y unos tributos determinados, aunque se desconoce tanto el proceso como los obligados²².

Los aztecas no se diferenciaban mucho de los mayas. Era un imperio en plena expansión cuando llegaron los españoles, concentrados en la conquista de los pueblos

371-386; y Andrés Ucendo, J.I., “Fiscalidad real y fiscalidad municipal en Castilla durante el siglo XVII: el caso de Madrid”, en *Investigaciones de Historia Económica*, 1996, pp.41-70.

²² Pérez López Portillo, R., *Los mayas: historia de un pueblo indómito*, México D.F., Sillex, 2007.

vecinos desde la ciudad de Tenochtitlan (más o menos el actual Distrito Federal) hasta el mar. Estaba, pues, en un período de estructuración tanto social como política y administrativa. En lo económico se perfilaba como un estado agrícola con un cultivo que, sin ser único, era muy mayoritario: el maíz, el cual por otra parte conformaba la base alimenticia de toda la región. También se desarrollaba, a la llegada los europeos, un floreciente comercio con los alrededores que alcanzaba hasta los dos océanos.

Al no existir una moneda el comercio se basaba en el trueque. Se ha dicho sin embargo que se utilizaba el cacao o las telas como monedas, aunque no en el concepto de dinero reinante en aquella época en Europa: se trataba más bien de productos muy fáciles de vender y que se utilizaban como medio de intercambio triangular en los trueques difíciles.

También se ha dicho que el Imperio azteca tenía un amplio y bien organizado sistema tributario. Y es cierto, pero estos tributos no eran las sevicias que debían pagar los pueblos conquistados en períodos determinados, y no eran en moneda, que no existía, sino en productos entre los que se incluían seres humanos que en unos casos ofrecían en sacrificio a los dioses aztecas y en otras los esclavizaban. Los aztecas se financiaban con estos tributos²³.

No queda muy claro que los aztecas originarios, es decir el pueblo azteca que conformaba el grupo dominante, pagaran impuestos, y si lo hacían eran escasos, existiendo muchas clases sociales que se encontraban exentas. Sí lo pagaban los agricultores de los pueblos tributarios que contribuían con sus cargos al pago del tributo

²³“La guerra de conquista tenía el fin preciso de obtener tributarios; sin embargo, dependía de la forma de sujeción de los pueblos como se determinaba el grado de contribución. Los aztecas tenían diversos mecanismos antes de entrar a la guerra y se circunscribían a todo tipo de negociaciones. Si el pueblo a sujetar se negaba, entonces la dominación era de forma violenta, o si al contrario la sumisión se hacía acorde a las negociaciones, se establecían alianzas y pactos, en los que se incluían las tasas tributarias, exoneraciones, privilegios y condiciones concretas para cada uno de ellos”. Taracena, L.P., “Formas de Administración en las Sociedades Precolombinas y Coloniales de América Hispana”, en *Rev. Centroamericana de Administración Pública*, Costa Rica, 1982, núm. 2, pp. 9-43.

exigido por los aztecas dominantes. Es más, la distribución provincial que realizaron los aztecas se basaba en los grupos tributarios por impuestos de conquista²⁴.

Posiblemente gran parte de la tierra pertenecía al Estado y éste la dejaba en arriendo a los agricultores que pagaban una cantidad. Este pago a veces se ha confundido con un impuesto, pero más bien parece que habría de considerarlo una relación de arrendatario a precario²⁵.

El tercero y último de los grandes Estados que existían en América a la llegada de los españoles era el llamado Imperio inca, también de muy reciente creación y escasa consolidación consecuencia de las guerras que los enfrentaron a grupos próximos como los *aymaras* de las altas planicies bolivianas. Los dos primeros emperadores, el cuasi mítico Túpac Yupanqui (que murió en 1493) y el segundo, Huaina Cápac (que gobernó de 1493 a 1527) fueron los que crearon un imperio destinado a existir muy poco tiempo.

La estructura social del Estado inca estaba organizada en clases sociales que se nutrían de una peculiar distribución de la tierra, no en propiedad sino en la finalidad de su utilización. Existían cinco clases de tierra: los bosques y pastos que eran de uso colectivo; las tierras reservadas para el mantenimiento de los *kapa*, que eran la clase dominante, los jefes, militares, sacerdotes y altos funcionarios y sus familias; las tierras asignadas a los *puric* o agricultores; las tierras dedicadas al mantenimiento de lo que hoy llamaríamos clases pasivas: ancianos, inválidos y discapacitados; y las tierras del Estado o de la hacienda pública.

²⁴ En muchos lugares seguía vigente el *calpulli* “...unidad básica organizativa de la formación comunitaria, la cual se conservaba, porque para pagar el tributo era necesario tener un control directo sobre la organización de la población en las tareas agrícolas y de servicios, y porque era mucho más eficiente que la de los cobros tributarios, pues los *pillis* locales eran los encargados de ellos”. Taracena, L.P., *Formas de Administración en las Sociedades Precolombinas*, op. cit, pp. 9-43.

²⁵ Alcina Franch, J., *Las culturas Precolombinas de América*, Madrid, Alianza, 2008; Lucena, M., *Así vivían los aztecas*, Madrid, Anaya, 2010; y Pérez López Portillo, R., *Aztecas-mexicas: el Imperio de Mesoamérica*, México D.F., Silex, 2012.

Las tierras del inca y de los *kapa* eran trabajadas obligatoriamente por los agricultores de manera rotativa. El sistema se conoce como la *mita*, que si bien en sus orígenes era un sistema de colaboración y ayuda entre familias, en el momento de la llegada de los españoles se asemejaba más a las prestaciones serviles de los campesinos europeos para con sus señores feudales. En este momento, los súbditos estaban obligados no sólo a cultivar los campos de los incas y de sus clases de gobierno, sino también a construir caminos, puentes, embalses, y en general todas las obras públicas. El sistema *mita* se había convertido en un extractivo impuesto de prestación personal. Aunque es cierto que, si bien todos los súbditos estaban incluidos en el sistema *mita*, lo más explotados eran los provenientes de los pueblos conquistados.

Dado que el sistema económico de los incas era de una socialización prácticamente completa de los recursos productivos, y la organización social estaba controlada por una estructura piramidal sin muchas posibilidades de implementar políticas que favorecieran la iniciativa privada (es decir, el libre comercio) el único impuesto que puede considerarse como tal, y con muchos matices, era la *mita*, el cual más que un impuesto era de hecho una forma de vida²⁶.

1.5.- Los impuestos en la América colonial

Básicamente, la gestión económica de las autoridades fiscales en la América colonial tenía un objetivo extractivo. Se trataba de extraer el máximo de las riquezas y enviarlas a la Metrópoli. La política impositiva tuvo un inicio altamente extractivo y centrado, especialmente- y de hecho, casi exclusivamente- en la minería. Durante todo el período colonial, el rendimiento fiscal fue más favorable a la metrópoli, pero hubo un acusado descenso desde los primeros siglos hasta el último.

Los dos principales problemas del sistema de tributación implantado por los españoles en América fueron, en primer lugar, la multitud de impuestos diferentes que

²⁶Morley S.G., *La civilización Maya*, México DF, FCE, 1959; Von Hagen, V. , *El Mundo de los Mayas*, México, Diana, 1971; Lucena M., *La América precolombina*, Madrid, Anaya, 2004; y Florescano, E., *Los orígenes del poder en Mesoamérica*, México DF, FCE, 2009.

se impusieron, algunos trasladados desde la Metrópoli y otros de nueva creación. Y en segundo lugar, que casi todos estos impuestos eran indirectos, lo cual planteó enormes dificultades al comercio entre las colonias y la metrópoli.

Si bien ha sido criticada por la doctrina la falta de una sólida tributación directa, no parece que fuera posible implantarla, por lo menos hasta entrado el siglo XVIII, por las grandes distancias que provocaban una fuerte dispersión de la población y la falta de organismos adecuados. Una prueba de las dificultades de imponer una tributación directa es que los impuestos a la población india se convirtieron prácticamente todos en prestaciones laborales. Esta exacción correspondía al llamado tributo de indias que gravaba a los nativos por la suerte que habían tenido en pertenecer al señorío de Carlos V, y data de 1535. Se podía pagar en especies, trabajo o en dinero. A medianos del siglo XVI el monto del impuesto era del 34% de todos los ingresos del indio.

Los impuestos más conocidos y de más larga aplicación fueron:

1. Impuesto de la *avería*: para financiar a la flota de guerra que protegía a los barcos mercantes españoles que hacían la travesía, ida y vuelta, del Atlántico. Era muy onerosa y se pagaba sobre la carga que enviaban o recibían los comerciantes, lo que provocó muchos fraudes, tantos que se suprimió en 1660 sustituyéndola por otros impuestos.
2. Impuesto del *almojarifazgo*: era un impuesto aduanero que se cobraba en Sevilla y en los puertos americanos de arribada sobre las exportaciones e importaciones de las mercancías. Fue tan rentable que comenzó en un 7,5% de su valor y terminó en un 32,5%. Hubo mucha defraudación en este impuesto como, por otra parte, en casi todos.
3. Impuesto de *derecho de palmeo*: el cual se pagaba según los metros cúbicos de ocupación en el barco.
4. Impuesto del *derecho de tonelada*: que se pagaba por tonelada de carga.

5. Impuesto de *derecho de extranjería*: que equivalía a tres ducados de plata por tonelada de carga de las embarcaciones extranjeras a las que se autorizaba a viajar a las colonias españolas. Lo cual implicaba que las toneladas de carga de los barcos estaban gravadas, además de los impuestos sobre las mercancías, con un 35% por tonelada.

Otros impuestos que no tenían que ver con las importaciones eran la *gabella*, un impuesto sobre la sal; la *derrama*, un pago extraordinario que se entregaba a la corona cuando está estaba en guerra, o *el tributo indígena*, o del indio ya comentado.

También se cobraban en América impuestos corrientes en la Metrópoli como el estanco, el diezmo, la alcabala y algunos muy específicos como el *quinto real* o la *sisa*, que se aplicó en México al vino y a la carne. Había impuestos por portazgos, derechos de barcaje, impuestos sobre las tierras productivas y también sobre las que no se dedicaban a la producción, sobre los eriales, impuestos sobre el papel sellado, diezmos eclesiásticos, sobre la lana, la goma, el azúcar, el cacao, el chocolate, la sosa, el papel, el tabaco, entre muchos otros.²⁷

Por otra parte, los indígenas soportaron exacciones de carácter personal como la *mita* que continuó en la etapa española sólo que entonces en beneficio de los colonos, el repartimiento y las encomiendas, sistemas de prestaciones laborales cuya dureza les acercaba mucho a la mera esclavitud.²⁸

²⁷Bethell, L., *Historia de América Latina: América Latina colonial: economía*, Madrid, Crítica, 1990; Malamud, C., *Historia de América*, Madrid, Universitas, 1995; Pease, F, *Historia General de América Latina*, México D.F., Trotta, 2000; y Castillero Calvo, A., *Historia General de América Latina: Consolidación del Orden Colonial*, Madrid, Trott, 2001.

²⁸ Los indígenas estaban "...supeditados a tributar a la Corona. Para ello cada pueblo le correspondía una cuota anual de tributo determinada previamente. Para el funcionamiento del cobro se estableció una organización que se fundamentaba en la encomienda, con la cual un español o criollo se encargaba de recaudar el tributo. La delegación de derechos al encomendero implicaba que también éste participara en la obtención de una parte del tributo, elemento que trajo consigo un constante abuso de los encomenderos hacia los indígenas, puesto que la cuota real estaba estipulada de antemano y el encomendero hacia todo lo posible por aumentar su parte

La encomienda era un sistema de trabajo servil que consistía en encomendar, es decir entregar o confiar, a los cuidados y tutela de un colono español un determinado grupo de indios para que trabajasen en sus tierras o cualquier otro tipo de producción.

Para Rodríguez Demorizi, la encomienda es el “...derecho concedido por merced real a los beneméritos de Indias para recibir y cobrar para sí los tributos de los indios que se les encomendasen por su vida y la de un heredero, con rango de cuidar de los indios en lo espiritual y temporal y defender las provincias donde fueren encomendados”.²⁹

Por otra parte, también retribuyen al colono encomendero por la obligación que tiene este de proteger, educar y evangelizar al indio.³⁰

El repartimiento fue una institución paralela a la encomienda, aunque no tenía una relación directa con ella. Estaba más cerca de la *mita* que de la encomienda. Se caracterizaba por ser obligatoria para los indios de las colonias: los patronos que se acogían al sistema recibían lotes de trabajadores indios a los que debían retribuir con un salario, siendo la rotación de los trabajadores semanal.

Funcionaba como una prestación de servicios remunerada, cierto que la remuneración era muy escasa, pero tenía la ventaja sobre la encomienda que no obligaba más que por un período corto de una semana por lo general. Era una especie de tributo

correspondiente. Ello fue causa de innumerables conflictos a lo largo de los tres siglos, que muchas veces terminaron en motines indígenas y en intentos de rebeliones que amenazaron más de una vez el sistema colonial”. Taracena, *Formas de administración en las sociedades...* op. cit. pp. 21.

²⁹ Rodríguez Demorizi, E., *Los Dominicos y las encomiendas de Indios de la Isla Española*, Santo Domingo, Academia Dominicana de la Historia, 1971, pp. 25-26.

³⁰ Zavala S., *La encomienda indiana*, México D.F., Porrúa, 1973; Mira Caballos, E., *Los orígenes de los repartimientos y las encomiendas indianas: algunas reflexiones*, Frankfurt-Madrid, Vervuert-Iberoamericana, 2000, pp. 18-20.

que los grupos indígenas estaban obligados a pagar al hacendado español. Quedaban excluidos los viejos, enfermos, mujeres y niños, y el alcalde también lo estaba.

Las normativas emanadas de la corona española significaban una exacción y un impuesto servicial, pero no eran tan duras como la realidad. Los hacendados, sin prácticamente control, dictaban las condiciones de trabajo y pagaban salarios de miseria. El sistema funcionó bien, para los patronos desde luego, especialmente en México y Guatemala donde había una gran cantidad de mano de obra. De manera que perduró hasta que fue abolido por las Cortes de Cádiz en 1812.

El sistema impositivo de la América conquistada por los españoles fue ante todo típicamente colonial, es decir, un sistema extractivo cuyo objetivo eran proveer de recursos a la hacienda real española. Los habitantes originarios fueron objeto de explotación por distintos sistemas, pero todos ellos de tipo extractivo y si no puede considerarse impuestos en el sentido estricto europeo, si se aprovecharon todas las instituciones que implicaban cesión de servicios personales de los imperios locales para usarlos como instrumentos de recolección de dinero o de obtención de trabajadores a muy bajos costes. En cualquier caso, no fueron muy diferentes de los que en la Europa de la época se solían emplear con los países derrotados.

1.6.- La teoría general de los impuestos: los grandes teóricos de la economía moderna

El siglo XVIII comienza bajo el poder absoluto del monarca, en España, Francia e Inglaterra (con algunas limitaciones) y un respeto instintivo de la población por la figura del rey que es el vértice de todo el sistema. Prácticamente nadie cuestiona dicho sistema ni la estructura sectorial del mismo: sociedad, economía, religión, administración y poder. Ciertamente aún quedan vestigios del feudalismo del medioevo, pero no son más que restos de un pasado esplendor que se ha trasmutado en una aristocracia cortesana. Sin embargo, a medida que avanza el siglo, aparecen cambios que conducen a una primera revolución básicamente intelectual: la Ilustración.

Independientemente de los cambios culturales y de posicionamiento intelectual, uno de los más importantes valores de la Ilustración fue el cuestionamiento de una

realidad social, económica y administrativa que se daba por eterna, en tanto y en cuanto procedía del nombramiento divino del Rey *por la gracia de Dios*. Fue el siglo de las luces: la humanidad occidental vio en la ciencia la luz. Pero también el principio del cuestionamiento de todo, inherente a la ciencia: el *solo sé que no sé nada* de Sócrates, se completaba con el *pienso luego existo* de Descartes.

La Ilustración aparece a mediados del siglo, cuando en 1751 se publica “La Enciclopedia de Diderot y D’Alembert”. Menos de cincuenta años después, un siglo que comenzó en el llamado Antiguo Régimen acaba con la Revolución francesa de 1789 y con ella, desaparece un mundo y se inicia otro: el mundo moderno.

Respecto a nuestro trabajo, aparece una nueva visión de la economía y, consecuentemente de la tributación, estableciendo las bases impositivas de este mundo nuevo que se anunciaba. Uno de los primeros en iniciar esta visión fue Adam Smith, que propuso los principios teóricos de los impuestos los cuales debían ser: justos, ciertos, proporcionales y cómodos de pagar³¹.

Smith relaciona el impuesto con el beneficio que el ciudadano recibe del Estado, es decir que los impuestos que debe pagar serán proporcionales a los beneficios que el Estado le proporciona y sobre este punto dice: “Los súbditos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado”.

Los cuatro principios atribuibles a la imposición o tributación de Adam Smith y que Mill cita en sus *Principios de Economía*³², son:

³¹ Smith, A., *La Riqueza de las Naciones*, Madrid, Alianza editorial, 2011, Libro V.

³² Mill, J.S., *Principios de Economía Política*, México, DF, Fondo de Cultura Económica, 2006. Otros tratadistas lo plantean en cinco principios: principio del beneficio; principio de la proporcionalidad o de la capacidad de pago; principio de utilidad; principio del consumo y principio de igualdad de oportunidades.

1. *Principio de igualdad*: todos los súbditos de un Estado están obligados a contribuir al mantenimiento de dicho Estado en función de sus capacidades económicas o, dicho de otra manera, en proporción a los ingresos que disfrutan gracias a la protección que les proporciona el Estado en cuestión.
2. *Principio de certeza*: el impuesto que cada ciudadano debe pagar no puede ser arbitrario sino fijo, sabiendo lo que debe pagarse respecto a cada uno de ellos.
3. *Principio de mayor conveniencia recaudatoria*: los impuestos, cualquiera de ellos, deben ser recaudados en el momento del año y de la manera que se prevea sea más probable para realizar fácilmente el pago.
4. *Principio de economía recaudatoria*: el Estado debe controlar que la cantidad recaudada de un impuesto y la que se ingresa en el Tesoro Público por dicho impuesto sea lo más próxima posible.³³

Las teorías sobre los impuestos de Adam Smith han informado toda la economía posterior y, si bien en etapas posteriores ha sido discutida, buena parte de la doctrina moderna sigue sus principios aunque con matices. Smith se pronunció con cautelas a favor de los impuestos, lo que no siempre hicieron sus sucesores.

Otro economista del siglo XIX fue Jean-Baptiste Say (1767-1832), quien estudió la función de los impuestos, especialmente el impacto de los mismos en la economía general del país, y más concretamente aún en la incidencia en la creación de riqueza. Su conclusión, muy dentro del liberalismo más extremo, fue que los impuestos afectan al crecimiento de la economía dado que detraen riqueza al consumidor, lo cual provoca que consuma menos y haya menos demanda y, consiguientemente, se reduzca la producción, con lo que se entra en una creciente recesión. El valor de Say respecto a los impuestos es el análisis, innovador en su momento, del impacto negativo de los impuestos sobre la creación de riqueza, es decir que evidencia que los impuestos, si no

³³ Smith, A. *La riqueza de las naciones...* op. cit., Libro V.

guardan relación con la capacidad económica de los ciudadanos, perjudican la capacidad económica del país³⁴.

La teoría neoclásica de los impuestos representada por Alfred Marshall (1842-1924) estudió los impuestos desde la perspectiva de su incidencia en el equilibrio económico y en la distorsión que generan en una economía competitiva de equilibrio parcial. Defiende la teoría de que si se establece un impuesto sobre las industrias y estas atraviesan una etapa de costes crecientes, o disminución de beneficios, ello supondría unos ingresos en el Estado que, si en vez de cargarlos sobre estas empresas con problemas de rendimiento incidieran sobre empresas de rendimientos crecientes (es decir, con mayores beneficios), se lograría una mayor calidad de vida para los integrantes de la sociedad. Y demostraba su aserto con un análisis de los costes y utilidades marginales que fueron una importante contribución a la economía política. Los impuestos servían, para Marshall y los neoclásicos, como instrumentos para controlar y evitar los errores del mercado³⁵.

Ya en el siglo XX, Joseph Alois Schumpeter (1883-1950), para quién la innovación tecnológica es la naturaleza del capitalismo y la destrucción creativa el motor que lo impulsa, considera que el papel del Estado es promover la innovación privada por medio de un sistema de ayudas y controles que permitan aumentar los recursos que se inviertan en la innovación y rentabilizarlos al máximo. Entra en cierta aparente contradicción cuando rechaza la intervención del Estado en la economía, especialmente en cuanto a lo que se refiere al reparto de los ingresos, y a la vez considera que uno de los deberes del Estado es desarrollar la economía del país. Sin embargo, su teoría se concreta en la redistribución de la riqueza, sosteniendo que si los que pierden no reciben parte de lo que ganan los ricos se entra en una dinámica que conduce a los conflictos sociales.³⁶

³⁴ Say, J.B., *Tratado de economía política*, Madrid, FCE, 2002.

³⁵ Marshall, A., *Principios de Economía*, Madrid: Aguilar, Madrid, 1957, pp. 654-670.

³⁶ Sánchez- Ancochea, D., “Capitalismo, desarrollo y Estado. Una revisión crítica de la Teoría del Estado de Schumpeter”, en *Revista de Economía Institucional*, Bogotá, 2005, vol. 7, núm. 13; y Schumpeter, J., *Historia del análisis económico*, Barcelona, Ariel, 2015.

El problema se produce en cómo se realiza la redistribución. Los tributos son necesarios como instrumento de esta redistribución, pero es muy complicado ajustar el tributo de manera que sea positivo para los más necesitados y también para los que crean más riqueza y, consiguientemente, reciben más beneficios. Si los impuestos son altos pueden producir efectos catastróficos en la economía, porque reducen la capacidad de inversión que es una de las fuerzas necesarias para un capitalismo en expansión.

Dice el economista austríaco que “si el beneficio es objeto de impuestos... se perdería lo que en la práctica es el motivo individual más importante para la búsqueda del progreso industrial”³⁷. Para Schumpeter la excesiva presión fiscal que se produjo a partir de 1914, en buena parte por causa de la Primera Guerra Mundial, fue el detonante de las crisis de esos años de guerra y los subsiguientes, siendo su consecuencia el auge del socialismo en la Europa de entreguerras. Para Schumpeter el impuesto progresivo, que fue una de las secuelas del socialismo, es dañino a la economía por cuanto retrae el ahorro y ataca las herencias, lo que reduce la formación de capital rompiendo el proceso que va desde el ahorro a la inversión³⁸.

Asimismo, crítica la redistribución de los beneficios por medio del gasto público, que para él tiene efectos negativos, dado que estas inversiones significan una excesiva intervención, en muchos casos agobiante, del Estado en el mercado y en la economía. En este, y en otros aspectos, Schumpeter se enfrenta a Keynes (del que es contemporáneo) el cual plantea una posición totalmente opuesta a la del economista austríaco³⁹.

³⁷ Schumpeter, J.A., “The Crisis of the Tax State”, en Swedberg, R. *Josep A Schumpeter. The Economics and Sociology of Capitalism*, Princeton, Princeton University Press, 1991, p. 113.

³⁸ Schumpeter, J.A., *Teoría del desenvolvimiento económico*, México D.F., Fondo de Cultura Económica, 1996.

³⁹“Para Schumpeter “...la desigualdad de corto plazo es el precio que la clase trabajadora tiene que pagar para asegurar el aumento de los estándares de vida del capitalismo. La distribución del ingreso a través de impuestos y gasto público limita el desempeño del capitalismo, erosiona la disciplina de los trabajadores y promueve valores

El modelo tributario de Josep Maynard Keynes (1883-1946) es la antítesis del de Schumpeter y trata de enfrentarse a las crisis periódicas del modelo de la Escuela austríaca de los ciclos económicos. Es decir, trata de eliminar la depresión inherente al ciclo económico de dicha escuela oponiendo un contra ciclo. Para ello propone una política económica basada en la intervención del Estado en la economía por medio de obras públicas que combatan el desempleo: al desaparecer el desempleo se reanimara la economía. Y no sólo esto, sino que la intervención del Estado por medio de las obras públicas permite a éste controlar la economía y enfriarla cuando sea necesario con el objeto de impedir que tras un ciclo alcista aparezca otro bajista y, con él, el desempleo y la miseria entre la población.

Keynes propone lo que llama “política expansiva”, basada en una política fiscal que incremente el gasto del gobierno para crear, como se ha dicho, empleo y activar la economía, o reducir los impuestos para que, de la misma manera sólo que desde el sector privado, se invierta en producción y se reduzca el desempleo. El economista inglés prefiere financiar este gasto del Estado con bonos a aumentar los impuestos.

En resumen, Keynes plantea tres principios a su teoría económica:

1. un país en crisis necesita de una política económica para salir de ella que reactive la economía;
2. revitalizar la economía es una labor del gobierno que debe proveer los medios para ello. Y la mejor manera de realizarlo es reducir el desempleo con obras públicas;
3. la financiación del gobierno debe ser por medio del déficit fiscal porque elevar los impuestos produciría un efecto contrario. Dado que los

sociales anti-capitalistas”. Sánchez- Ancochea, D., *Capitalismo, desarrollo y Estado...* op. cit., p. 91.

consumidores consumen según la renta disponible, a mayor renta libre mayor consumo, siendo el consumo el factor clave para estimular la economía.

Keynes pensaba que la financiación del gobierno debe ser a través de la política fiscal, no de la tributaria, es decir de las devaluaciones, depreciaciones de la moneda y déficit público. Además, en una situación de crisis Keynes recomendaba reducir los impuestos.

1.7.- Origen y evolución del impuesto a las rentas

Si bien los tratadistas han intentado buscar antecedentes al impuesto sobre la renta en figuras impositivas de la antigüedad, muy difícilmente puede aceptarse una relación directa y causal entre aquellas aportaciones individuales en función de exacciones ocasionales, y más difícil aún es realizar una correspondencia entre la base conceptual de aquellos impuestos y la filosofía que informa al impuesto sobre la renta basada en una ideología moderna que no se encuentra más que muy matizada y lejana anteriormente a la Revolución francesa.

Estos antecedentes pueden hallarse en la legislación impositiva de los últimos tiempos de la Roma republicana y de la posterior Roma imperial, como la *lustralis collatio* o *lustralis auri collatio* que afectaba a los industriales, a los comerciantes y a los prestamistas de capital a interés. El gravamen también era designado con los nombres de *vectigal artium* (impuesto a las industrias), *functio auraria*, *auri atque argenti indictio*, *aurum negotiatorium* y en la época de Constantino el *chysargyre*, siendo una especie de impuesto a la renta mobiliaria con carga a los mercaderes, pagadero cada cinco años (lustro), pero cuya estructura y sistema de recaudación se desconoce.

Asimismo, se han querido encontrar antecedentes en la Edad Media con impuestos como la talla (*taille*)⁴⁰ viejo impuesto feudal que se transformó en impuesto

⁴⁰En francés la palabra *taille* es utilizada para identificar el filo de la espada o de un hacha. Su traducción más cercana al español —conforme el contexto para el cual era utilizado— es “tajo”, puesto que a fin de comprobar el pago del tributo en aquella época se utilizaba un

real en el siglo XVIII y que en las provincias del norte de Francia fue un gravamen personal aplicado sobre la renta presunta. Más tarde, en 1294, Felipe el Hermoso creó el *centième*, que afectaba el rendimiento de la tierra; y en 1325 el *cinquantième*, el cual gravaba el patrimonio y la renta, inclusive la proveniente del trabajo personal.⁴¹

Si algún antecedente puede considerarse, aunque con marcados matices, debemos acudir al siglo XVIII con la aparición de los grandes Estados burocráticos bajo la concepción de la monarquía ilustrada, desarrollándose después de la Revolución francesa y como consecuencia directa en lo ideológico e indirectamente en lo práctico. Así es como el 9 de enero de 1799 Inglaterra, que necesitaba recursos para proseguir la guerra contra la Francia napoleónica, establece el *income tax* de la mano del premier William Pitt, como impuesto de emergencia que se reimplantó a lo largo del siguiente siglo en situaciones en que el fisco inglés necesitaba dinero, quedando implantado en 1876 como un impuesto fijo en el calendario impositivo de la Inglaterra victoriana⁴².

En España los primeros atisbos del impuesto sobre la renta en el mapa impositivo aparecen a mediados del siglo XIX, en 1845 cuando el Ministro de Hacienda Alejandro Mon realizó una unificación fiscal en todo el país que, con respecto a este impuesto, duró con pocas modificaciones hasta 1932, época en que se realiza una reforma tributaria muy profunda y en la que se establecieron los fundamentos del moderno

procedimiento consistente en tomar un trozo largo de madera al cual se lo “tajaba” en dos partes: una para el recaudador y otra para el contribuyente.

⁴¹Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., *Impuesto a las Ganancias*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996, p. 1 y ss.; Huizinga, J., *El otoño de la Edad Media*, Madrid, Alianza Editorial, 2001; .Le Golf, J., *La civilización del Occidente Medieval*, Madrid, Paidós, 2002; VV. AA., *Manual de Historia Medieval*, Madrid, Alianza Editorial, 2008; y Pirenne, H., *Historia de Europa: desde las invasiones al S. XVI*, Madrid, Fondo de cultura económica de España, 2012.

⁴² Daunton, M.J., *Progress and Poverty: An Economic and Social History of Britain, 1700-1850*, Oxford, Oxford University Press, 1995; Rondo C., *Historia de la Economía Mundial. Desde el Paleolítico hasta el presente*, Madrid, Alianza Universidad, 1996; Floristán A. (coord.), *Historia Moderna Universal*, Barcelona, Ariel, 2011; y Ribot García, L., *La Edad Moderna (siglos XV-XVIII)*, Madrid, Marcial Pons, 2018.

impuesto de renta con un mínimo de 100.000 pesetas exento, que era una gran cantidad para esos años, y una imposición entre el 1 y el 7,7%.

Tres años después el mínimo exento fue reducido a 80.000 pesetas, lo cual seguía siendo una cantidad enorme para las costumbres de la España anterior a la Guerra Civil, subiendo el impuesto máximo al 11%.

La gran reforma tributaria de la España moderna se realiza entre los años 1957 y 1964, en plena dictadura del general Franco junto con la restructuración de la economía del país encabezada por un grupo de ministros y altos funcionarios conocidos, en conjunto, como los *tecnócratas*. Esta reforma introdujo ya de pleno el llamado impuesto general sobre la renta de las personas físicas (IRPF) que subsistiría hasta la reforma de 1978, ya dentro de la democracia, en donde se aumentan los tramos de ese impuesto y los porcentajes a pagar, y que, con alguna reforma menor, se ha mantenido hasta la actualidad⁴³.

El impuesto sobre la renta necesitó para su popularización la impronta de un sistema político como la democracia que popularizó la igualdad de derechos y la referencia de los deberes a las fortunas personales y las rentas de cada uno, de manera que si los derechos eran compartidos, los deberes de contribuir a la sociedad estaban basados en lo que el individuo obtenía de la sociedad. Ciertamente que la idea no era nueva y estaba presente en ideologías más o menos antiguas, pero la novedad que se desarrolla a lo largo del siglo XIX y la primera parte del XX, para eclosionar como una evidencia en la segunda parte de dicho siglo luego de la Segunda Guerra Mundial, necesitaba de una sociedad receptiva al concepto expresado que no aparece hasta esta etapa de la historia.

En Estados Unidos, el primer impuesto federal a las personas individuales data de 1861 con motivo de la guerra de secesión (en un primer momento progresivo, para

⁴³VV.AA., *Historia de la Hacienda española. Épocas Antigua y Medieval*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982; Cayuela, J.M., Cordon, T y Rodríguez Ondarza, J. A., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Física*, Madrid, Civitas, 2009.

hacerse luego proporcional hasta su derogación años más tarde). Fue restablecido en 1864, aunque antes de ponerse en práctica la Corte de ese país lo declaró inconstitucional, en razón de que se trataba de una contribución directa, que correspondía al tesoro de los estados locales. El fallo de la Corte quitaba al tesoro federal una importante fuente de ingreso y, en virtud de ello, en la Enmienda XVI de la Constitución (aprobada en 1913) se autorizó al Congreso a aplicar el impuesto sobre las rentas de cualquier fuente sin proporcionalidad a la población: “El Congreso está facultado para aplicar y percibir impuestos sobre los réditos, cualquiera que sea la fuente de que deriven, sin prorrateo entre los diversos Estados y sin tener en cuenta ningún censo y ninguna enumeración”. Hoy día, este impuesto está regulado por la *Internal Revenue Code of 1954*.

1.8.- Impuesto sobre la renta, réditos o ganancias en Argentina

No fue hasta el presidente Hipólito Irigoyen, en 1917, cuando se presentó al Congreso el primer proyecto de impuesto sobre la renta o rédito que fue rechazado, pasando 15 años cuando bajo el mandato del Presidente Uriburu se aprobó a través de un decreto ley el impuesto a los réditos en Argentina (el 19 de enero de 1931), en un período marcado por la profunda recesión de la economía del país⁴⁴.

Vuelto el país a la normalidad institucional, el Poder Ejecutivo solicitó la sanción legislativa de dicho decreto y el Congreso debatió la propuesta en febrero del mismo año aprobándola por la Ley 11.586, aunque con marcadas deficiencias que obligaron al Poder Ejecutivo a remitir al Congreso un nuevo proyecto que da lugar a la Ley de Impuesto a los Réditos 11682. El artículo 2 de esa norma establecía que “...a los fines del impuesto se entiende como rédito el remanente neto, o sea el sobrante de las entradas o beneficios sobre los gastos necesarios para obtener, mantener o conservar dichos réditos, no computándose como tales los gastos personales del contribuyente y su

⁴⁴ Con anterioridad a esa fecha, el régimen tributario nacional estuvo estructurado sobre la base de los impuestos al consumo, siendo la mayoría de ellos de carácter aduanero. La disminución de las importaciones con motivo de la Primera Guerra Mundial (1914-1918), y la consecuente merma de la recaudación aduanera, dieron lugar al escenario decisivo para la implantación del gravamen bajo análisis.

familia”, señalando luego diversas medidas aplicables en circunstancias determinadas en la ley, y expresándose, como principio general, que ningún rédito, bajo concepto alguno, pagará más de una vez al año el impuesto de que se trata.

Este impuesto, como algunos otros que se arbitraron en el mismo período presidencial, tenía como objetivo reducir el fuerte déficit del país⁴⁵. El impuesto se mantuvo en vigor hasta 1973, año en que el Poder Ejecutivo remitió al Congreso un conjunto de proyectos dentro de los cuales incluía uno sobre impuesto a la renta, el cual pasó a denominarse oficialmente *impuesto a las ganancias* (Ley 20.628).

La característica principal del tributo a las ganancias radica en la de gravar los beneficios, producidos o ingresos, como tales, es decir, independientemente de los capitales o fuentes de renta que los generen. Esta noción de renta hace referencia a un beneficio neto, deduciendo en tal sentido los costos y gastos que son cargas necesarias del ingreso.

Señalan los tributaristas Founrouge y Navarrine⁴⁶ que pese a la modificación del nombre y a la introducción de ciertas innovaciones en la materia⁴⁷, su estructura general continúa siendo la misma que la de la ley modificada, alterando únicamente la numeración, y subsistiendo el sistema básico de impuesto unitario a la renta total del contribuyente, que afecta los ingresos o beneficios netos, esto es, la diferencia entre ingresos brutos una vez deducidos los gastos admitidos por ley.

Respecto de los aspectos constitucionales de implantación del tributo cabe señalar que durante la discusión parlamentaria de la primera ley de impuesto a la renta quedó bien establecido que el gravamen correspondía a las provincias, pero que en ese

⁴⁵ Sanguinetti, R., “El impuesto a las ganancias cumple 75 años”, en *Periódico El Cronista*, 17/01/2007.

⁴⁶ Fonrouge, G., Carlos M. y Navarrini, S. C., *Impuesto a las Ganancias*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996, p. 35.

⁴⁷ La ley 20628 incorpora dentro del impuesto a las ganancias los beneficios provenientes de la venta de inmuebles y ciertos bienes muebles antes excluidos por excepción, ya que su tratamiento fiscal correspondía a la ley de ganancias eventuales.

momento particular —años 1932 y 1933— se lo sancionaba como recurso nacional de emergencia por el término de tres años (encuadrando en lo entonces establecido por el artículo 67 inciso 2 de la Constitución de 1853).

Sin embargo, este impuesto se ha mantenido a lo largo del tiempo como recurso nacional. Con la reforma constitucional de 1994, consideran los autores Fonrouge y Navarrine⁴⁸ que se “constitucionaliza” la coparticipación: ahora las Provincias y la Nación acuerdan la ley de coparticipación, en su artículo 75 inciso 2.

La Corte Suprema no se había pronunciado sobre este aspecto particular de modo expreso, aunque sí implícitamente en muchas de sus decisiones, dejando en claro la constitucionalidad genérica del impuesto a los réditos, en la forma que establece la Ley 11682⁴⁹.

1.9.- Sistema impositivo argentino

Aunque el objetivo de este trabajo no es el sistema impositivo argentino creemos necesario un resumido repaso del mismo para centrar mejor el desarrollo de la investigación que, en definitiva, trata sobre la idoneidad o no de una determinada exención de un impuesto.

Los impuestos argentinos se estructuran en tres niveles que corresponden al gobierno nacional, provincial y municipal; esta estructura corresponde a la que conforman las de los países más desarrollados que, con escasas variantes, utilizan tres o, en menos casos, cuatro niveles que corresponden, casi siempre, a unidades territoriales.

En Argentina y a nivel nacional existe un organismo independiente que es el responsable de la recaudación de impuestos: la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Esta institución recauda los más importantes impuestos de la Nación:

⁴⁸Fonrouge, G., Carlos M. y Navarrini, S. C., *Impuesto a las Ganancias* op. cit.

⁴⁹Fallos, 242:73; 249:657; 256:661, entre muchos otros.

impuesto a las ganancias, impuesto del valor agregado (IVA), impuesto a la ganancia mínima presunta, impuestos especiales, impuesto a los bienes personales e impuesto sobre los débitos y créditos bancarios y otras operaciones.

El impuesto sobre las ganancias, que es en esencia el impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal (IRTP) español más el impuesto de sociedades, grava todas las ganancias, ingresos y rendimientos de capital. Todos los argentinos que residen en la Nación y las empresas que tienen su sede social y operan en Argentina están sujetos a este impuesto y tributan sobre todas las ganancias realizadas en Argentina o en cualquier otra parte del mundo. Aun cuando se les considera a efectos impositivos los impuestos pagados en otros países en virtud de convenios bilaterales o las leyes locales. Los argentinos, nacionalizados o extranjeros residentes permanentes y los extranjeros que lleven más de un año también están sujetos a este impuesto. Las empresas residentes con sede en Argentina tributan por el 35% de los ingresos totales. Este 35% se aplica también a otro tipo de empresas que no sean residentes pero que actúan en Argentina.

El impuesto al valor agregado (IVA) uno de los impuestos más universales, también actúa en Argentina aplicándose a toda transacción económica con un porcentaje del 21% en general aun cuando, como en la Unión Europea por ejemplo, tiene tramos diversos y de menor cuantía que se aplican sobre productos de primera necesidad, casi siempre alimentos, intereses bancarios de créditos, agricultura, alquileres, medios de comunicación, transportes públicos de pasajeros, servicios sanitarios, gasolina, entre otros, que es del 10,5%.

Otro de los impuestos nacionales es el de la ganancia mínima presunta, que es del 1% pero sobre todos los activos de las empresas establecidas en Argentina.

El impuesto a los bienes personales, es un impuesto personal calculado sobre los activos personales que superen un total de AR\$ 800.000 en 2016; AR\$ 950.000 en 2017 y AR\$ 1.050.000 en 2019. En el caso de los residentes la cantidad se calculará sobre la base de un 0,75% en 2016; 0,5% en 2017 y 0,25 a partir de 2018 y para el futuro. Aquellos argentinos que vivan en el extranjero sólo deberán pagar el impuesto sobre los bienes localizados en Argentina.

Los llamados impuestos especiales sólo afectan a determinados fabricantes o importadores y sobre determinados productos; los más relevantes de los mismos son el tabaco, licores u objetos de lujos, aun cuando hay muchos otros que están sujetos a dicho impuesto. El impuesto especial no tiene una regulación general, sino que se aplica en la cuantía que esté determinada para cada producto.

El impuesto sobre los débitos y créditos bancarios y otras operatorias gravan las operaciones bancarias de crédito y débito con una tasa impositiva del 0,6%, aunque depende de la transacción o del sistema de pago que puede llegar al 1,2%.

Respecto a los impuestos a nivel provincial son: impuesto sobre los ingresos brutos; impuesto de sellos e impuesto a la transferencia de inmuebles. Los impuestos sobre ingresos brutos se recaudan en todas las provincias de la Nación y también en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y se aplican sobre todos los ingresos de las empresas de cualquier tipo. Todas las transacciones comerciales pagan el impuesto y los montos del mismo dependen del sector comercial o industrial al que esté unido la empresa, moviéndose en la banda del 1,5% al 5%, con pagos escalonados a lo largo del año imputados de modo mensual o bimestral, según la provincia. Hay exenciones en función de la provincia y algún tipo de actividad, casi todas primarias.

En relación al impuesto de sellos resulta aplicable a los documentos notariales o privados, esencialmente contratos o transacciones documentadas. Es un impuesto parecido al del papel timbrado español.

Los impuestos municipales son más bien cargas sobre los servicios que prestan dichos municipios a las empresas y los particulares y se basan en variables como el número de empleados o los gastos en electricidad o consumo de agua.

CAPÍTULO II

LAS ACORDADAS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

“Tampoco hay libertad si el poder judicial no está separado del legislativo ni del ejecutivo. Si va unido al poder legislativo, el poder sobre la vida y la libertad de los ciudadanos sería arbitrario, pues el juez sería al mismo tiempo legislador. Si va unido al poder ejecutivo, el juez podría tener la fuerza de un opresor”.

Montesquieu⁵⁰

⁵⁰ Montesquieu, *Del espíritu de las leyes*, México, D. F., Porrúa, 1992, libro XI, capítulo VI.

Introducción

En esta segunda parte del trabajo se analizará la función y actividad que cumple el Poder Judicial en la estructura del Estado argentino. Una vez establecidas estas funciones se analizarán los actos, más comúnmente conocidos como *acordadas*, que emite la Corte Suprema de la Nación, como la más Alta Magistratura de este Poder, estudiándose, asimismo, la naturaleza de dichos actos y el alcance que les asigna la Corte Suprema.

Además, se delinearán los principales aspectos de uno de los temas que mayor complejidad y extensión revisten dentro de la ciencia constitucional: el control de constitucionalidad y los diversos modelos que a tal fin se han instaurado en los principales sistemas constitucionales. Presentado el tema, se investigará la modalidad de control instaurada por la Carta Magna argentina.

Y, por último, en este capítulo se desarrollará el análisis de lo que puede considerarse el núcleo de este trabajo: el control de la constitucionalidad de oficio y la peculiar modalidad elegida por la Corte Suprema para ejercerlo por vía de *acordada*, concluyendo con la opinión que la doctrina argentina y la Procuración del Tesoro de la Nación han arrojado al respecto.

Aportes del capítulo

En este capítulo se trata de presentar los medios, las *acordadas*, por las que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ejerce *generalmente* su actividad administrativa y, a través de un estudio del derecho administrativo, sentar las bases del control constitucional en el derecho argentino. Con lo cual demostramos la tercera de las hipótesis de este trabajo y los objetivos instrumentales primero y segundo. En este capítulo la aportación se centra en el análisis del control del sistema constitucional.

2.1.- Actividad administrativa del Poder Judicial

La actividad del Poder Judicial constituye un territorio mucho más vasto que el delimitado por el ejercicio de la función jurisdiccional. En efecto, el principio de división o separación de poderes —que en propiedad debiera reformularse como principio de división de funciones, en atención a la unidad del poder estatal— no impide que los órganos supremos del Estado desenvuelvan actividades materialmente diversas de aquellas que ejercen de modo preponderante. Hoy día, la moderna doctrina administrativa considera que todos los poderes del Estado, y no sólo el poder Ejecutivo, ejercen función administrativa⁵¹.

La más sencilla y más extendida definición de derecho administrativo, por otra parte, es que se trata del derecho propio y peculiar de las administraciones públicas, es decir una rama de derecho público que regula la actividad de la Administración pública en sus relaciones con los administrados y en su propia organización y estructuración interna. Ciertamente que si bien es un planteamiento correcto está muy matizado por cuanto el derecho administrativo es un sistema de normas jurídicas que regula la actividad de la Administración pública en sus relaciones con otros sujetos de derecho privados o públicos y los controles jurídicos a los que aquélla está sometida⁵².

En resumen, la doctrina en general se inclina por considerar que la actividad característica de la Administración pública es, precisamente, administrar. Toda la actividad del Estado consiste justamente en administrar el bien común. Si se quiere circunscribir a la Administración pública como una parte de la organización y actividad del Estado, debe aislarse como organización y como actividad⁵³.

⁵¹ Sánchez Morón, M., *Derecho Administrativo*, Madrid, Tecnos, 2018, p. 30 y ss.

⁵² Ibidem, pág. 37. En la misma línea Barra, R.C., *Principios de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abaco, 1980, p. 135 y ss.; y Rivero Ortega, R., *Derecho Administrativo*, Salamanca, Ratio Legis, 2018, pág. 18, que lo define como: “*Conjunto de normas y principios reguladores de la organización y la actividad de la Administración pública, tendentes a la realización de los intereses públicos, garantizando al tiempo el respeto de los derechos de las personas*”.

⁵³ La actividad administrativa consiste en aquella actividad concreta, continua y, normalmente espontánea que tiene por objeto la satisfacción de manera directa e inmediata de

En este punto se presenta la problemática de distinguir la actividad de la función. Barra entiende que en este caso *actividad* es la relación entre la expresión de la voluntad del Estado con la norma jurídica, ya sea en cuanto a su creación, como su aplicación a situaciones determinadas particulares y concretas o resuelva, de acuerdo con las normas establecidas, los conflictos intersubjetivos, en tanto que la *función* es el dato organizativo que surge como resultado del diseño constitucional y de la *competencia* que a cada uno de los órganos estatales superiores asigna –precisamente- la Constitución Nacional. “*Del compuesto de órgano, competencia y procedimiento surge la función*”⁵⁴.

El objetivo del derecho administrativo es, desde la perspectiva del Estado, la realización del interés general y en este cometido se explica la naturaleza del derecho administrativo. No se trata de un sujeto jurídico como otro cualquiera sino de un poder público cuya única razón de ser es, como se ha dicho, el interés público⁵⁵.

2.2.- Las acordadas y su empleo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Las acordadas constituyen aquellos productos del sistema judicial, expedidas por tribunales colegiados de grado (cámaras y corte de justicia), en los que se concreta, generalmente, el ejercicio de tareas de índole administrativa, en materia de superintendencia. Sánchez Viamonte dice que una acordada de la Suprema Corte es un

fin de interés general. En García Trevijano Fos, J. A., *Tratado de Derecho Administrativo*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1964, t.I., p. 42. El autor la describe como una “*actividad permanente, concreta, práctica e inmediata*”. En la misma posición doctrinal: García de Enterría, E., *Revolución francesa y Administración contemporánea*, Madrid, Taurus, 1972; Cassagne, J. C, *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2002, t. I, p. 42; y Casesse, S., *Derecho Administrativo. Historia y futuro*, Madrid, Global Law Press, 2014.

⁵⁴ Barra, R., *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2002, t. 1, p. 245.

⁵⁵ Sánchez Morón, *Derecho Administrativo*, op. cit., p. 40. También Barnes Vázquez J. (dir.), *Innovación y reforma del Derecho Administrativo*, Sevilla, INAP, 2013; y Mir Puigpelat, O., *Globalización, Estado y Derecho. Las transformaciones recientes del derecho administrativo*, Madrid, Civitas, 2004.

acto legislativo secundario, de contenido administrativo o financiero, y no un acto judicial propiamente dicho. Tras la reforma de la Constitución, la definición deberá ser reconducida a los límites establecidos a la competencia de la Corte Suprema, en la que ya no se incluye lo relativo a la administración financiera del Poder Judicial⁵⁶.

En cuanto concierne a la Corte Suprema, el desenvolvimiento de la actividad administrativa se encuentra reconocido en forma expresa en la Constitución Nacional. En efecto, en su artículo 113 establece que: “La Corte Suprema dictará su reglamento interior y nombrará sus empleados”⁵⁷.

Conforme la Procuración del Tesoro de la Nación⁵⁸, dichas funciones estriban en el derecho de organización, las relaciones reglamentarias de su personal, los reclamos disciplinarios, la instrucción investigadora, la actividad contable y el control interno que corresponde a todo el Estado. Se define como las actividades que sustentan el “aparato” administrativo del Estado en los tres poderes y que son necesarias para el cumplimiento de sus fines⁵⁹.

Del análisis efectuado a las acordadas emitidas por la CSJN⁶⁰, se afirma por tanto *generalmente* el carácter meramente administrativo de las mismas, regulando cuestiones

⁵⁶ Sánchez Viamonte, C., *El Constitucionalismo: sus problemas*. Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1957, p. 624 y ss.

⁵⁷ En cuanto a la facultad reglamentaria, la Corte mantiene su propia estructura y organización funcional por imperio del citado artículo 113 de la CN y como cabeza de uno de los poderes del Estado, del mismo modo que cada una de las Cámaras del Congreso (artículo 66 CN) y que el Presidente de la Nación (artículo 99, inciso 1 CN) poseen esa facultad.

⁵⁸ Dictámenes, 144:224; 203:216; 144:224.

⁵⁹ Bidart Campos, G J., *La Corte Suprema*, Buenos Aires, Allende y Brea, 1982.

⁶⁰ Cfr. surge del *website* de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (captura efectuada a la fecha de presentación del presente): <https://csjn.gov.ar/sentencias-acordadas-y-resoluciones/acordadas-de-la-corte-suprema>.

tales como incrementos salariales; designación de peritos; designación de autoridades de feria; habilitación de juzgados; u otras de menor carácter.⁶¹

Sin embargo, no siempre las acordadas dictadas por la Corte Suprema se limitan a entender en los asuntos que les competen, sino que, en bastantes ocasiones, adoptan un carácter político interviniendo en los procesos de la política nacional.

En estos casos la naturaleza jurídica de dichas acordadas contiene una estructura mucho más compleja que la antes mencionada: poseen así una factura constituyente y de carácter político, ya que estatuyen, reglando un nuevo orden jurídico político. Exceden por mucho el límite de las facultades de superintendencia que el Alto Tribunal tiene asignadas, puesto que no sólo utiliza esta vía para expedirse sin haber mediado un caso concreto (en abstracto), sino que también se declaran *inaplicables* normas de alcance general dictadas por los otros poderes estatales (lo que técnicamente produce los mismos efectos que la derogación), actuando como un tribunal constitucional concentrado, al estilo europeo.

A modo de ejemplo, una de las acordadas que marcó un hito en la vida política argentina fue la del 10 de septiembre de 1930⁶². Días antes a esa fecha, el nuevo presidente de facto, Uriburu, quién destituyó al gobierno de *iure* de Hipólito Yrigoyen en medio de una profunda crisis política, cursó una comunicación a la Corte Suprema informando haber asumido el gobierno nacional⁶³. El Tribunal, por vía de acordada — sin que mediara caso judicial alguno— realizó una contestación a la comunicación remitida, otorgando reconocimiento al nuevo régimen establecido⁶⁴. Cabe señalar que

⁶¹ Aun cuando la Corte Suprema ha dictado acordadas muy importantes que inciden en los procesos políticos que se producen en la Nación, extralimitándose a los límites de su poder.

⁶² Fallos, 158:290. Lo mismo ocurrió con la acordada del 7 de junio de 1943, Fallos, 196:5.

⁶³ Pallet Lastra, A., *Historia Política de la Corte*, op. cit., pp. 67 y ss.

⁶⁴ En esa acordada expresó que “...*el gobierno provisional que acaba de constituirse en el país, es pues, un gobierno de facto cuyo título no puede ser judicialmente discutido con éxito por las personas, en cuanto ejercita la función administrativa y política derivada de su posesión de la fuerza como resorte de orden y seguridad social*”. Agregó, sin embargo, que si en el

esta acordada ha merecido severas críticas por una buena parte de la doctrina jurídica argentina⁶⁵, en virtud de la rápida convalidación otorgada por nuestra Corte al gobierno de facto, con la consecuente gravedad institucional que implica el abandono del sistema democrático y su reemplazó por uno a la fuerza. Como sostenía Oteiza: “*La aceptación de un gobierno de facto [por la CSJN] entra en contradicción con el rol que se le otorga*”⁶⁶.

En el mismo año 1930, la Corte por medio de otra acordada rompió con la tradición que hasta aquel momento había seguido respecto a los nombramientos que atenían a la designación de su presidente por el Poder Ejecutivo y decidió nominar como presidente vitalicio al Ministro José Figueroa Alcorta⁶⁷.

Ampliando su nueva interpretación de la legislación vigente, en 1945 el Alto Tribunal emite dos acordadas en las que manifiesta su disconformidad con lo actuado por el entonces presidente de facto y referidas a medidas que afectaban al Poder Judicial. En la primera acordada⁶⁸ la Corte declaró de oficio la invalidez del Decreto 4256/45 (de creación de la Cámara de Apelaciones del Norte), por entender que la creación de tribunales de esa índole —cercenando la jurisdicción de los tribunales establecidos por ley—, es incompatible con las disposiciones constitucionales referentes al juez natural, y con la independencia del Poder Judicial, no resultando indispensable para el funcionamiento del Estado⁶⁹.

ejercicio de su actividad el gobierno de facto desconocía las garantías constitucionales, correspondería la intervención del Poder Judicial en las mismas condiciones que si se tratara de un gobierno de *iure*.

⁶⁵ Sánchez Viamonte, *El Constitucionalismo: sus problemas* pp. 624 y ss. y Oteiza, E., *La Corte Suprema*, Buenos Aires, Platense, 1994, p. 61, entre otros.

⁶⁶ Oteiza, E., *La Corte Suprema*, op. cit., p. 61.

⁶⁷ Fallos 158-292

⁶⁸ Fallos, 201:239.

⁶⁹ Dromi, R., *Los jueces*, Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina, 1992, pp. 95 y ss.

Por la segunda acordada⁷⁰, del 5 de octubre de 1945, los jueces de la Corte Suprema, con la disidencia del ministro Tomás Casares, dispusieron que el Poder Ejecutivo no podía separar de su cargo a un juez para luego disponer su arresto, en ejercicio de las facultades que le confiere el estado de sitio⁷¹, puesto que ello significaría una violación de la garantía constitucional de inamovilidad de los jueces prevista en el artículo 96 (hoy 110). Asimismo, se decidió con respecto a las remociones de los jueces dispuestos por los gobiernos de facto que, una vez restablecido el orden constitucional, ellos no pueden retornar a sus cargos porque las nuevas designaciones efectuadas por el Poder Ejecutivo, con el acuerdo del Senado, importaban ratificar las remociones realizadas por el gobierno anterior⁷².

Hubo que esperar dos décadas para que el Tribunal dictara otra acordada, bajo otro gobierno de facto, que interfería con el Ejecutivo. La acordada emitida el 7 de marzo de 1968 entendía que la Ley 17642 que establecía el sistema de enjuiciamiento de los magistrados integrantes de los Superiores Tribunales provinciales, afectaba el sistema federal y dispuso no dar cumplimiento a los sorteos y designaciones de integrantes de los jurados de enjuiciamiento creados por la misma⁷³.

Mediante acordada 4/84⁷⁴, la Corte analizó la constitucionalidad de la Ley de facto 22192, en cuanto reglaba el ejercicio de la abogacía, creando un Tribunal de Ética Forense para los abogados en jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires. En su artículo 24 esa ley establecía que la Corte tenía a su cargo la designación de los miembros de

⁷⁰ Fallos 201:245.

⁷¹ Fallos, 203:5. Fue una de las causales invocadas en 1946 para sustanciar el juicio de remoción contra cuatro jueces de la Corte Suprema de Justicia.

⁷² Oteiza, E., “La Corte Suprema de Justicia de la Nación: el recurso extraordinario, la sobrecarga de tareas y la falta de una política judicial superadora”, en *Rivas A.A. (dir.). Derecho Procesal Constitucional*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2003, pp. 327-356.

⁷³ Kunz, A. E., “Los magistrados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (1930-1983)”, Buenos Aires, en *Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales Ambrosio L. Gioja*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad, 1989.

⁷⁴ Fallos, 306:8.

ese Tribunal, función que no se encontraba comprendida entre las atribuciones que le asigna la Ley Fundamental.⁷⁵

Ante esa norma y su vigencia, la Corte, que con distinta integración bajo gobierno militar había aceptado la constitucionalidad de la norma, dictó la acordada 4 del 4 de febrero de 1984, en la que expresó que dentro del ámbito de la jurisdicción que establecen los artículos 100 (actual 116) y 101 (actual 117) de la Constitución Nacional, entendía tener imperio a fin de no convalidar implícitamente la validez de dicha ley.⁷⁶

Recordó al efecto el precedente de Fallos 270:85, donde expresó que es “...indisoluble la vinculación que media entre el régimen federal de gobierno y el alcance de la jurisdicción conferida a la Corte y a los tribunales nacionales por la Constitución, por lo que resulta aplicable en la especie la doctrina de la resolución dictada el 14 de marzo de 1903”. Y como consecuencia de la exposición realizada, por acordada y de oficio, la Corte Suprema declaró la inaplicabilidad del artículo 24 de la Ley 22192.

En 1989, y después de 60 años, se produce de nuevo un traspaso de poderes entre dos presidentes constitucionales del país. El 8 de julio de 1989 Raúl Alfonsín traspasó el poder al Presidente electo Carlos Menem. El nuevo Presidente se encontró con una Corte Suprema que había sido nombrada íntegramente por el anterior, lo cual tensó las relaciones entre los dos poderes, Ejecutivo y Judicial, generando una fuerte incertidumbre sobre las intenciones del primero sobre el segundo, la cual se reveló muy pronto como cierta cuando el nuevo Gobierno de Carlos Menem manifestó su intención

⁷⁵ Recordó al efecto el precedente de Fallos 270:85, donde expresó que es “...indisoluble la vinculación que media entre el régimen federal de gobierno y el alcance de la jurisdicción conferida a la Corte y a los tribunales nacionales por la Constitución, por lo que resulta aplicable en la especie la doctrina de la resolución dictada el 14 de marzo de 1903”. Y como consecuencia de la exposición realizada, por acordada y de oficio, la Corte Suprema declaró la inaplicabilidad del artículo 24 de la Ley 22192.

⁷⁶ Carrió, A. D., *La Corte Suprema y su independencia*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996.

de ampliar el número de ministros del Tribunal como una forma de neutralizar a los provenientes del anterior Gobierno. La Corte pasaría de cinco a nueve ministros⁷⁷.

Mediante acordada 44/89 la Corte decidió poner en conocimiento del Poder Legislativo y del Presidente de la Nación su opinión crítica acerca de ese proyecto⁷⁸. Dicha comunicación se envió a todos los poderes constitucionales del país en un intento de frenar el proyecto del nuevo Ejecutivo. Sin embargo, la comunicación cursada a los restantes poderes por vía de acordada no surtió el efecto esperado, pues ese proyecto se convirtió en la Ley 23737, que aumentó a nueve el número de miembros de la Corte⁷⁹.

Años más tarde, por acordada 42/91 se trató la validez del Decreto 2071/91, por medio del cual el Poder Ejecutivo había suspendido por un año el artículo 7º de la Ley 23853, de autarquía judicial⁸⁰ y todos los actos dictados en su consecuencia. El decreto en cuestión disponía una reducción en los salarios judiciales fijados de conformidad con

⁷⁷ Agüés, N. P., “El número de jueces de la Corte”, en *La Nación*, 11/06/03, y Kapiszewski, D., “La Corte Suprema y la Política Constitucional en la Argentina post Menem”, en *Revista Jurídica de la Universidad de Palermo*, Buenos Aires, Universidad de Palermo, 2006, Año 7, número 1.

⁷⁸ “Esta Corte ha tomado conocimiento, por la prensa, de que el Poder Ejecutivo nacional ha enviado al Congreso un proyecto de ley por el que se modifica la composición del Tribunal y determinados aspectos de su competencia. La Corte no puede permanecer ajena a una circunstancia de tan seria repercusión sobre las instituciones republicanas, en la medida en que compromete, precisamente, el funcionamiento de la cabeza de uno de los Poderes que, según la Constitución, gobiernan la Nación, y cuya misión por excelencia es la de custodiar la supremacía de la Ley Fundamental y ser el garante final de los derechos y garantías en ella consagrados...”, agregando que la reforma de su composición sólo dificultaría y demoraría el ejercicio de sus funciones, reduciendo su autonomía.

⁷⁹ El aumento de los miembros del Tribunal fue interpretado en esa época, como un intento de lograr una Corte que acompañara y convalidara la gran cantidad medidas de profunda transformación que introdujo ese gobierno, tanto en cuestiones de carácter político, administrativo, económico, social y constitucional.

⁸⁰ La independencia es un atributo esencial de los jueces para la correcta administración de justicia, que presupone su autarquía, es decir la facultad para gobernarse a sí mismos con sus propios recursos.

la habilitación que al efecto establecía la citada ley de autarquía, implicando por tanto una doble invasión del Poder Ejecutivo en los otros dos poderes estatales: al Congreso, porque suspendía por sí una ley; y a la Corte Suprema porque privaba de efectos a las acordadas dictadas por el Tribunal, a través de las cuales había establecido nuevas escalas salariales para los jueces de las distintas instancias⁸¹.

La Corte por mayoría, luego de una serie de considerandos, declara la "nulidad" del Decreto 2071/91. En un voto disidente, y con argumentos de naturaleza constitucional donde se destaca la necesidad de "preservar la organización del Poder Judicial, asegurando la independencia objetiva de los jueces, poniendo sus compensaciones a resguardo de los conflictos que originan la distribución de recursos económicos", el juez Fayt declara la "inconstitucionalidad" del decreto en cuestión.

Finalmente, el incidente entre ambos poderes fue superado mediante negociación y acuerdo sobre los puntos sujetos a discusión y el Decreto 2071/91 fue derogado.

Asimismo, por vía de acordada, fue declarada inaplicable la Ley 24480, mediante la cual se creaba el Centro Nacional de Informática sobre Detenidos y Extravíos de Personas, poniéndolo bajo la jurisdicción de la Corte Suprema. El Tribunal, por medio de la acordada 45/95, repitiendo lo sostenido en la acordada 4/84, concluye que la función que le asignaba la ley "excede notoriamente el marco de las atribuciones jurisdiccionales que la Constitución otorga a esta Corte Suprema".

Por acordada 60/96, se declaró la "invalidez" de la Ley 24675, que dispuso la apertura de un registro, en el ámbito del Ministerio de Justicia, para la inscripción de aquellas personas que aspiren a desempeñarse como peritos, martilleros u otros

⁸¹ Gardinetti, J.P., "El número de jueces de la Corte Suprema y un debate institucional recurrente", en *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, UNLP, 2016, Año 13, núm. 46; y Kapiszewski, La Corte Suprema y la Política Constitucional, op. cit, núm. 1.

auxiliares de la justicia⁸². La Corte, por otra parte, entendió que la citada ley interfería en el área de competencia del Poder Judicial⁸³.

En una nueva defensa de sus "atribuciones originarias", la Corte en la acordada 41 del 29/9/98, declara la "invalidez" del artículo 65, inciso b) de la Ley 24946, por establecer que el ascenso de funcionarios y empleados del Poder Judicial debía realizarse teniendo en cuenta no sólo a los integrantes de éste Poder, sino también a los del Ministerio Público, en virtud de tratarse de escalafones independientes.

Meses más tarde, y por un desacuerdo mantenido con el Consejo de Magistratura en virtud de las competencias constitucionalmente asignadas al mismo, la Corte dicta una nueva acordada (la 52/98).

Con la reforma constitucional de 1994, el artículo 114 de nuestra Carta Magna⁸⁴ otorga al Consejo de la Magistratura la facultad de ejercer facultades disciplinarias sobre magistrados (inciso 4).

⁸² Kapiszewski, *La Corte Suprema y la Política Constitucional*, op. cit. núm. 1; y Santiago. A., *Historia de la Corte Suprema Argentina*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2014.

⁸³ Señaló que "al detraerle (...) la atribución constitucional que le asiste de intervenir — de modo mediato o inmediato— en la confección de la reglamentación y en el control de las listas que en su consecuencia se elaboren, se afecta su autoridad como titular de un Poder del Estado, lo que resulta inadmisibile por afectar el principio de la separación de los poderes".

⁸⁴ Artículo 114 CN. El Consejo de la Magistratura, regulado por una ley especial sancionada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, tendrá a su cargo la selección de los magistrados y la administración del Poder Judicial.

El Consejo será integrado periódicamente de modo que se procure el equilibrio entre la representación de los órganos políticos resultantes de la elección popular, de los jueces de todas las instancias y de los abogados de la matrícula federal. Será integrado, asimismo, por otras personas del ámbito académico y científico, en el número y la forma que indique la ley.

Serán sus atribuciones:

1. Seleccionar mediante concursos públicos los postulantes a las magistraturas inferiores.

2. Emitir propuestas en ternas vinculantes, para el nombramiento de los magistrados de los tribunales inferiores.

Después de su constitución, el Consejo de la Magistratura solicitó a la Corte Suprema, la remisión de las actuaciones administrativas disciplinarias de los magistrados y demás tribunales inferiores que estuvieren en curso en el Alto Tribunal.

La acordada 52/98, la Corte —en claro desconocimiento del mandato constitucional impuesto— niega tal pedido respecto de las actuaciones disciplinarias que se iniciaron con anterioridad a la constitución del Consejo, con fundamento en que la facultad disciplinaria otorgada al mismo no es excluyente de las que competen a esa Corte y, por delegación, a las cámaras de casación y de apelación. Respecto de los hechos futuros, considera que podrían intervenir tanto el Consejo como la propia Corte, y también por delegación, las citadas cámaras⁸⁵.

El Consejo de la Magistratura —en una firme y acertada postura— rechazó esos fundamentos, por considerar que la Constitución le otorga de modo exclusivo las facultades disciplinarias sobre los magistrados inferiores, habiéndose la Corte extralimitado en la interpretación formulada.

El procedimiento seguido para declarar la inconstitucionalidad de las normas por esta vía siguió su curso de manera que, el 9 de febrero de 2000, la Corte dispuso declarar inaplicable al Poder Judicial la Ley de Ética Pública 25188, debido a que la misma

3. Administrar los recursos y ejecutar el presupuesto que la ley asigne a la administración de justicia.

4. Ejercer facultades disciplinarias sobre magistrados.

5. Decidir la apertura del procedimiento de remoción de magistrados, en su caso ordenar la suspensión, y formular la acusación correspondiente.

6. Dictar los reglamentos relacionados con la organización judicial y todos aquellos que sean necesarios para asegurar la independencia de los jueces y la eficaz prestación de los servicios de justicia.

⁸⁵ Tanzi, H. J., “Historia ideológica de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en *Rev. Iushistoria*, 2015, núm 1, pp. 1-148.

sometía a los jueces a una Comisión Nacional de Ética Pública⁸⁶, creada en el ámbito del Congreso e integrada, entre otros, por un ministro de la Corte⁸⁷.

Finalmente⁸⁸, en el año 2013 la CSJN emitió dos acordadas invalidando normas:

1. Por acordada 24/13 se expidió respecto de la Ley 26856, de publicidad de las acordadas y resoluciones de ese Tribunal y las Cámaras de Apelaciones, declarando inaplicable su artículo 4, por cuanto consideraba invadía una esfera propia y exclusiva de ese Tribunal —cfr. arts. 108 y 113 de la Constitución— al establecer la obligatoriedad de la Corte de publicar las cuestiones a dirimir en sus acuerdos y reuniones con una antelación mínima de cinco días.
2. Mediante acordada 25/13 declara inaplicable el artículo 6 de la Ley 26857, de publicidad de las declaraciones juradas patrimoniales de los

⁸⁶ Danieliano, M. y Ramos Feijoo, C, “Breve historia de la presidencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en *La Ley Actualidad*, 20/11/97; Tanzi, H. J., “Historia ideológica de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (1955-1966)”, en *Ius historia investigaciones. Revista del Centro de Estudios e Investigaciones de Historia del Derecho de la Universidad del Salvador*. Buenos Aires, Universidad del Salvador, 1996, Número 3; y Santiago A., *Historia de la Corte Suprema Argentina*, op. cit, pp. 45 y ss.

⁸⁷ En la acordada el Tribunal no sólo declina hacer tal designación pues "no le corresponde participar en organismos cuyas funciones son ostensiblemente ajenas a las atribuciones que la Constitución Nacional confiere al Poder Judicial", sino que agrega "debe interpretarse que sólo esta Corte, como cabeza del Poder Judicial de la Nación, a los órganos constitucionales citados y al Congreso de la Nación, con respecto a los miembros del Tribunal, les asisten facultades cada uno en sus respectivos ámbitos, para juzgar las responsabilidades no penales de los miembros del Poder Judicial de la Nación, por lo que la competencia atribuida al respecto a un organismo destinado a funcionar en el ámbito de otro Poder del Estado, constituye una interferencia inaceptable que afecta la independencia del Poder Judicial".

⁸⁸ Cfr. surge del *website* de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (captura efectuada a la fecha de presentación de este trabajo): <https://csjn.gov.ar/sentencias-acordadas-y-resoluciones/acordadas-de-la-corte-suprema>.

funcionarios públicos, por cuanto dicho artículo instituye a la Oficina Anticorrupción dependiente del entonces Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación como autoridad de aplicación en esa materia para todos los agentes públicos en general, cuando las normas dictadas al efecto ciñen las facultades de ese organismo dentro del ámbito de la Administración pública, excluyendo expresamente al resto de poderes del Estado.

2.3.- El texto de la acordada 20/96

El origen de la problemática planteada por la decisión de los jueces plasmada en la acordada 20/96 enfrenta a buena parte de la doctrina argentina con el colectivo judicial, y viene propiciada por dos normas de distinto rango: la Constitución y la Ley de Impuestos a los Réditos 11682. La primera dice en su artículo 110 que: "Los jueces de la Corte Suprema y de los Tribunales inferiores de la Nación, conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permanecieren en sus funciones". Ciertamente es que tal artículo puede ser interpretado en su carácter absoluto de manera que los emolumentos de los jueces no pueden ser reducidos en ningún caso, ni siquiera por los impuestos que, a todos los efectos, son obligatorios para todos los argentinos.

Por otra parte, también es posible interpretarlo como una remuneración que no puede disminuirse, pero respecto a la remuneración en sí misma antes de la aplicación de impuestos, lo cual significaría que debe tomarse como base impositiva. Posición que mantiene la doctrina que se acoge a lo explicitado en la citada Ley 11682 que en su contenido no se refería a exención alguna a las remuneraciones de los jueces que, por tanto, quedaban gravadas en igualdad a todas las rentas provenientes del trabajo personal.

Hay que destacar que el artículo 110 de la Constitución argentina tiene precedentes foráneos en la Constitución de los Estados Unidos que en su art. III, sección I, determina que: "Los jueces tanto de la Corte Suprema como de los tribunales

inferiores conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta y recibirán por sus servicios, en los plazos fijados, una remuneración que no podrá ser disminuida, mientras permanezcan en sus funciones", prácticamente la misma redacción.

En Estados Unidos⁸⁹, esta ley fue muy pronto cuestionada por diversos congresistas y senadores aun cuando tardó muchos años antes de ser votada una enmienda, en 1909, porque fue necesaria una enmienda, la Décimo sexta ratificada el 3 de febrero de 1913, en la que se atribuía la competencia sobre los impuestos al Congreso, lo que permitió anular el privilegio impositivo de los jueces⁹⁰. Sin embargo, hasta el 24 de febrero de 1919 no se votó la ley que obligaba a los jueces a pagar los impuestos que les correspondían según las leyes vigentes en cada momento. El litigio quedó cerrado en 1932 por ley que determinaba que, a partir de su entrada en vigencia, todos los nuevos jueces designados debían pagar los tributos correspondientes. Aun cuando también es cierto que la decisión no fue siempre compartida, especialmente entre la judicatura que se enfrentó con el legislativo por medio de sentencias, como el fallo de la Corte Federal "Evans v. Gore" de 1920 que volvió a la situación anterior eximiendo a la judicatura de pagar los impuestos a los beneficios. La posición fue revisada en 1939 en "O'Malley vs. Woodrough". A partir de este momento los jueces estadounidenses son sujetos pasibles del impuesto a las ganancias, jurisprudencia que ha sido ratificada en el año 2001, en la causa "USA. c/ Hatter"^{91/92}.

Sin embargo, en Argentina, el proceso fue muy distinto. En 1936 en la causa "Fisco Nacional c/ Rodolfo Medina"⁹³ la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró

⁸⁹ V. al respecto el punto 3.5 del Capítulo III, en donde este tema es tratado en profundidad.

⁹⁰ La XVI Enmienda dice: *El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento.*

⁹¹ U.S. Supreme Court; "U.S. v. Hatter"; 3798 (2001).

⁹² Bercholz, J., "La independencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de los otros poderes políticos del Estado a través del control de constitucionalidad 1935-1998", en *Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales "Ambrosio L. Gioja"*, Buenos Aires, 2004.

⁹³ Fallos, 176:73.

la inconstitucionalidad del impuesto a los jueces, fundándose en diversos precedentes de la Corte Suprema de los Estados Unidos, por considerar que dicho tributo resultaba violatorio de la garantía de intangibilidad de sus remuneraciones consagrada por el artículo 96 de la Constitución Nacional (actualmente artículo 110)⁹⁴.

En el año 1996 la Ley 24631 derogó, a partir del 1 de enero de 1996, las disposiciones del artículo 20 de la Ley 20628 que declaraba exentos del impuesto a las ganancias —entre otros— a los sueldos de los magistrados del Poder Judicial de la Nación y a los funcionarios con retribuciones iguales o superiores a las de los jueces de primera instancia (inc. p), así como a las jubilaciones y pensiones correspondientes a esas funciones (inc. r).

El 11 de abril del mismo año, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por acordada 20/96, con la firma de los ministros Nazareno, Moline O'Connor, Fayt, Belluscio, Boggiano y Bossert, dispuso:

“1º) Declarar la *inaplicabilidad*⁹⁵ del art. 1º de la Ley 24631, en cuanto deroga las exenciones contempladas en el art. 20, incisos (p) y (r) de la Ley 20628, para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación (...) .

2º) Comunicar la presente a los titulares del Poder Ejecutivo de la Nación y de las Cámaras del Congreso de la Nación”⁹⁶.

⁹⁴ La Corte Suprema sentenció que “el artículo 18 de la ley 11.682 es violatorio del artículo 96 de la Constitución nacional, en cuanto impone una contribución sobre el sueldo de los magistrados judiciales de la Nación”. Ver Clodomiro Zavalia, *Historia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina en relación con su modelo americano*, Buenos Aires, Jacobo Peuser, 1920, pp. 57 y ss.

⁹⁵ Cabe señalar que el término “inaplicabilidad” utilizado por la CSJN es esa acordada no se encuentra en el diccionario de la Real Academia Española.

⁹⁶ Destaca en la acordada el punto 8º que dice: *Que la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía, establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación. No tiene como destinatarios a las personas que*

Entre los apartados que desarrolla la acordada destaca el 9º en el que la Corte Suprema se enfrenta, directamente al Ejecutivo y al Legislativo destacando su independencia y denunciando la falta de atribuciones de los mismos para modificar las premisas dispuestas por la Constitución Nacional.⁹⁷

El Alto Tribunal, en el entendimiento que las disposiciones mencionadas implicaban una disminución real de la cuantía total de las compensaciones que los jueces reciben por el ejercicio de la magistratura, consideró que la constitucionalidad de tales normas debía ser examinada, aún sin la presencia de un caso judicial, en su condición de órgano supremo y cabeza del Poder Judicial de la Nación.

Al fundar la acordada 20/96 la Corte Suprema se atribuyó la titularidad de facultades o privilegios inherentes a todo poder público, para su existencia y conservación, de ahí que tenga todas las facultades implícitas necesarias para la plena y efectiva realización de los fines que la Constitución le asigna en tanto poder del Estado⁹⁸. Más adelante calificó a tales poderes como “connaturales e irrenunciables”⁹⁹.

En ese orden, invocó la falta de necesidad de presencia de un caso en los términos requeridos por los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional ni, por ende, de las exigencias requeridas para dichos asuntos en torno a la declaración de inconstitucionalidad, puesto que, afirmó, de lo que allí se trataba no era de las funciones jurisdiccionales del Tribunal, sino del ejercicio del ineludible deber que por mandato

ejercen la magistratura, sino a la totalidad de los habitantes, que gozan del derecho de acceder a un servicio de justicia configurado bajo las pautas que rigen el sistema republicano de gobierno establecido por la Ley Fundamental.

⁹⁷ “Que esa garantía no puede ser afectada por la actividad de los otros poderes del Estado, quienes carecen de atribuciones para modificar, mediante el ejercicio de sus funciones específicas, las previsiones constitucionales impuestas para asegurar la independencia del Poder Judicial: la inamovilidad en el cargo de los jueces y la intangibilidad de sus remuneraciones.”

⁹⁸ Acordada 20/96, cons. 3.

⁹⁹ Cfr. cons. 4.

constitucional le compete como órgano supremo y cabeza de uno de los Departamentos de Estado.

Respecto de los alcances de la garantía reconocida en el artículo 96 de la Constitución de 1853 al Poder Judicial de la Nación (actual 110) —en cuanto a que las compensaciones de los jueces no son susceptibles de ser disminuidas en manera alguna, y la tensión entre dicho privilegio y la legislación que impone a todos los ciudadanos la obligación de tributar sobre las rentas obtenidas con el trabajo personal—, afirmó que desde hace varias décadas se pronunció declarando violatoria de la garantía mencionada a la disposición legal que comprendía como rédito sujeto a tributación los haberes percibidos por los magistrados federales (Fallos, 176:73)¹⁰⁰.

Para fundar la citada conclusión, la Corte consideró que la obligación de afrontar dicho impuesto representaba una disminución de la compensación correspondiente a los jueces por el ejercicio de sus funciones. Por lo que sobre la base de un extenso y pormenorizado desarrollo histórico respecto del énfasis que diferencia el texto de nuestra Carta Magna de la fuente norteamericana seguida (al puntualizar que la disminución no podrá realizarse “de manera alguna”), y de los propósitos institucionales perseguidos con dicha cláusula para preservar la independencia del Poder Judicial, el Tribunal consideró que la ley que sujetaba al impuesto a la compensación de los jueces, era “repugnante” a la Constitución Nacional.

Agregó asimismo entre sus fundamentos, que la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación, que no tiene como destinatarios a las personas que ejercen la magistratura, sino a la totalidad de los habitantes que gozan del

¹⁰⁰ González Echenique, J.A.M., “La Corte Suprema Nacional”, en *La Ley*, 1990, pp. 1.113-1.116; y Zaffaroni, E., *Estructuras judiciales*, Buenos Aires, Ediar, 1994; y Manili, P., “La delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo”, en *Colección de análisis jurisprudencial La Ley*, 2002.

derecho de acceder a un servicio de justicia configurado bajo las pautas que rigen el sistema republicano de gobierno establecido en la Ley Fundamental.¹⁰¹

Respecto del Congreso de la Nación, consideró que no se encuentra en condiciones de resolver la aplicación de gravámenes como el tratado, por carecer de atribuciones para modificar la Constitución mediante la legislación, puesto que únicamente de aquella deriva su poder de legislar y sólo en esos límites puede ejercer tal poder, evitando de ese modo futuras imposiciones de distinta naturaleza que permitan indirecta e indisimulablemente que otro poder del Estado afecte la independencia del Poder Judicial, al destruir una de las garantías tendientes a preservarla.

Finalmente afirmó que no se trataba de un conflicto individual con pluralidad de afectados (configurado por el derecho subjetivo de cada uno de los magistrados que ha sido afectado por una ley cuya aplicación representa una disminución de sus retribuciones respectivas), sino de una inaceptable y evidente injerencia legislativa que, exorbitando las facultades delegadas por la Ley Superior, afecta institucionalmente la independencia del Poder Judicial de la Nación, cuya defensa es irrenunciable para ese Tribunal en su condición –por expreso mandato constitucional— de único titular de ese departamento de Gobierno Federal¹⁰².

Como consecuencia de la citada acordada, los organismos encargados de la ejecución de la política tributaria y de recaudación de la Nación (en un primer momento la Dirección General de Impuestos, DGI, y posteriormente la Administración Federal de Ingresos Públicos, AFIP), nunca dieron aplicación a la normativa impositiva en juego, respecto de los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación¹⁰³.

¹⁰¹ Cfr. cons. 8.

¹⁰² Cfr. cons. 13.

¹⁰³ Fucito, F., “Reflexiones sobre la efectividad de gestión de la Corte Suprema de Justicia y del sistema judicial en su conjunto”, en *Revista Jurídica La Ley*, Buenos Aires, 2001, pp. 780-784.

2.4.- Control constitucional

La Constitución en los modernos sistemas políticos se erige como la Ley Suprema de una Nación y la referencia última para el ordenamiento jurídico de la misma. Para el correcto funcionamiento de la Constitución, es decir para que los principios que contiene se implementen en la actividad funcional práctica, deben los poderes públicos y los ciudadanos disponer de una serie de herramientas que permitan su implementación y control, mediante un sistema que permita conocer la idoneidad de dichas actividades y su conformidad con la Constitución. Un Estado de derecho se asienta sobre los controles de los poderes por parte de los ciudadanos y esto es el control constitucional: el proceso que posibilita verificar la validez constitucional de las acciones u omisiones de los poderes públicos¹⁰⁴.

El control de constitucionalidad constituye una modalidad de defensa del sistema constitucional, por la que el órgano encargado de realizarla constata que las estructuras infra constitucionales no contraríen la manda del texto supremo. De darse esta contradicción, y una vez constatada, ella se desplaza, declarando la inconstitucionalidad del acto o norma en que se funda. Ello, por cuanto se estima que la Carta Fundamental es la base normativa con arreglo a la que deben ajustarse las demás regulaciones y actos de los distintos departamentos estatales. Por ende, no resulta suficiente con proclamar dogmáticamente la supremacía de la Constitución, sino que resulta además necesario establecer la existencia de un sistema garantista que apunte a la defensa de la misma, determinando el órgano que imponga su interpretación y efectividad¹⁰⁵.

También la doctrina establece tres principios que funcionan como requisitos para entender que existe control constitucional¹⁰⁶:

¹⁰⁴ Balaguer Callejón, F., *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid, Tecnos, 2015.

¹⁰⁵ Balaguer Callejón, op. cit. y Álvarez Conde, E., *Curso de Derecho Constitucional*, Madrid, Tecnos, 2018.

¹⁰⁶ Toricelli, M., *El Sistema de Control Constitucional Argentino*, op. cit., p. 36 y ss.; Aragón Reyes, M. (coord.), *Temas básicos de Derecho Constitucional*, 3 vols., Madrid, Civitas, 2011, pp. 141 y ss.; y Biglino Campos, P. y Bilbao, J.M., *Lecciones de Derecho Constitucional*. Madrid, Lex Nova, 2013, pp.211 y ss.

1. Que esté claramente establecida la supremacía de la Constitución por sobre cualquier otra normativa que emane del Poder Ejecutivo o del Legislativo. Por otra parte, la Constitución debe ser lo suficientemente sólida para que sea muy difícil y complicada su reforma o introducción de enmiendas. Dicho de otra manera, que las modificaciones y reformas deban ser sancionadas por un poder superior a los tres clásicos, es decir, por el poder de la ciudadanía por medio de una acción global: un referéndum.
2. Que exista en la estructura de la Nación un órgano de Estado que sea independiente de cualquier otro poder y que tenga fuerza para decidir y sancionar los actos que deben ser controlados y con un poder vinculante para los otros poderes del Estado.
3. El control del Poder Judicial, respecto a la interpretación de la Constitución, debe ser completo, sobre los otros dos poderes, sobre los ciudadanos, sobre las reformas que puedan realizarse en la propia Constitución por los otros dos poderes o en referéndum. Cualquier normativa que entre en contradicción con el espíritu de la Constitución no puede ser válida a efectos de sancionarla. Aun cuando esto no implica, en ningún caso que el Poder Judicial pueda entrar a valorar las leyes ni sus efectos, es un control sólo sobre la constitucionalidad o no de la ley.¹⁰⁷

¹⁰⁷ “...el control de constitucionalidad que ejerce el Poder Judicial no incluye la revisión de los propósitos del legislador, de la conveniencia, oportunidad, acierto o eficacia de la ley o de los criterios de su autor. Así no indaga si en vez de un sistema adoptado por la ley sería preferible otro. Se limita a verificar si el establecido está o no de acuerdo con la Constitución. De otra parte, corresponde dar la debida atención al principio según el cual, la valoración y consecuente pronunciamiento sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de normas que integran el ordenamiento jurídico interno del país, constituye la última ratio del orden jurídico por asumir, dicho punto, suma gravedad institucional. Concordantemente con ello, esta Corte Suprema tiene dicho que la declaración de inconstitucionalidad de una ley es la última ratio, cuando sus disposiciones no admiten otra interpretación posible sino la del

La actividad de control procura resguardar la soberanía constitucional sobre la cual reposa todo el sistema normativo de un país, pilar esencial del Estado de derecho.

La Corte Suprema de Justicia —denominada de tal forma por la Constitución— ha dicho de sí misma¹⁰⁸ que es un tribunal de garantías constitucionales, puesto que le es confiada la defensa última de la Constitución en todas sus partes, pero primordialmente en la que más cercana se encuentra a la esencia misma de la dignidad humana: la libertad y los derechos del hombre, zonas en donde esa protección reclama al máximo tribunal de justicia¹⁰⁹.

En resumen, el control del Poder Judicial sobre la interpretación de la Constitución y la idoneidad con ella de las leyes, su importancia y su necesidad, fue definido por el Juez Marshall de la Corte Suprema de los EE.UU, en 1803 en una sentencia que fue tomada por los miembros de la Corte Suprema de la Nación como guía y modelo, y que dice: “Hay sólo dos alternativas demasiado claras para ser discutidas: o la Constitución controla cualquier ley contraria a aquella, o la legislatura puede alterar la Constitución mediante una ley ordinaria. Entre tales alternativas no hay términos medios: o la Constitución es la ley suprema, inalterable por medios ordinarios, o se encuentra al mismo nivel que las leyes, y, por lo pronto, como cualquiera de ellas, puede reformarse o dejarse sin efectos siempre que al Congreso le plazca. Si es cierta la primera alternativa, entonces una ley contraria a la Constitución no es ley; pero sí en

sentido que merece aquella reprochabilidad”. (Sentencia del 29/4/1987 in re Alderete, Carlos Alberto v. Gob. de la Provincia de Tucumán s/Acción de Amparo).

¹⁰⁸ Fallos, 1:348: “*Este Tribunal es el intérprete final de la Constitución por cuya razón siempre que se haya puesto en duda la inteligencia de alguna de sus cláusulas y la decisión sea contra el derecho que en ella se funda...está sujeta a la revisión de la Corte Suprema*”.

¹⁰⁹ Bidart Campos, Germán J, *La Corte Suprema*, Buenos Aires, Allende y Brea, 1982, p. 13-14, también consultar Agudo Zamora, M. (coord.), *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid, Tecnos, 2018; Rodríguez-Drincourt, J., *Constitucionalismo y colonialismo*, Valencia, 2019; y Tirant lo Blanch y Galvao de Sousa, J. P., *Poder, Estado y Constitución. Hacia un derecho político realista*, Madrid, Marcial Pons, 2019.

cambio es verdadera la segunda, entonces las constituciones escritas son absurdos intentos del pueblo para limitar un poder ilimitable por naturaleza”¹¹⁰.

Por lo general la doctrina establece tres modelos de control constitucional: el político, el jurisdiccional concentrado y el jurisdiccional difuso.

El primero es aquel en que el control es ejercido por el poder político, los partidos esencialmente. El control puede ser efectuado por el propio Parlamento, el Poder Ejecutivo o por el electorado. Estos sistemas por lo general restan confiabilidad al Poder Judicial sosteniendo que no posee suficiente legitimación democrática de origen, o porque la estructura judicial es considerada por demás conservadora¹¹¹.

Este tipo de control responde a criterios marxistas o de partido, único caso de los regímenes fascistas en la historia de Europa. En ciertas ocasiones puede ser la voluntad popular por medio de referéndum la que se impone a la Constitución, pero en estos casos es discutible que se trate de un procedimiento inconstitucional, porque la voluntad popular, si no está dirigida o responde a planteamientos totalitaristas, es la esencia de la democracia y, consecuentemente, de la constitucionalidad.

El control jurisdiccional está controlado mayormente por el poder jurisdiccional, es decir, el Tribunal Supremo de los Estados respectivos. En estos sistemas, el control es realizado por los jueces, siempre que exista una vulneración o ataque a cualquier derecho subjetivo en concreto. Aquí, además, aparecen dos alternativas de ejecución de tal atribución: que el control sea efectuado por jueces especializados en temas constitucionales, instituidos al efecto y organizados de un modo especial; o puede ocurrir, como sucede en Argentina, que la magistratura en general, dentro del ámbito

¹¹⁰ Ocsman, H.S., *El control de Constitucionalidad Argentino – Acción Declarativa de Inconstitucionalidad*, 2013; Guadagnoli, R. S., Análisis del sistema de control constitucional argentino, del 15/11/13, www.infojus.gov.ar; Id SAIJ: DACF130342; y Sagües, N. P., *Manual de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Astrea, 2007.

¹¹¹ Pérez Royo, J., *Curso de Derecho Constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 2016.

específico de sus atribuciones concretas cuente, además, con la de ejercer el referido control. Este último es el llamado control difuso de constitucionalidad¹¹².

El control de constitucionalidad no consiste, en este modelo, en analizar las bondades o defectos de una ley, así como tampoco su utilidad o conveniencia, que son funciones reservadas a los órganos políticos. Consiste, simplemente, en verificar jurídicamente si media o no oposición con los principios contenidos en la Constitución¹¹³.

2.5.- Control de constitucionalidad en el derecho comparado. Aspectos generales

Históricamente, los sistemas políticos de control de constitucionalidad precedieron a los sistemas judiciales. En el curso de los siglos XVII y XVIII, el enfrentamiento político producido en algunos países entre la corona y el parlamento o asamblea, culminó con la consagración de la superioridad de este último mediante la absorción de ciertas potestades políticas traducidas en funciones constituyentes, legislativas y de control.

En esta concepción, sobre la cual gravitó decisivamente la influencia de Rousseau, la asamblea o parlamento, en su carácter de expresión de la voluntad general, mal podía generar normas contrarias al interés general y por ende inconstitucionales. La fe ciega y abstracta en el acierto de la voluntad general impedía visualizar la posibilidad de que fueran sancionadas leyes inconstitucionales¹¹⁴.

¹¹² Orihuela, A., *Constitución Nacional Comentada*, Buenos Aires, Estudio, 2016.

¹¹³ Agudo Zamora, M., *Manual de Derecho Constitucional*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015; y Pérez Royo, *Curso de Derecho Constitucional*, op. cit.

¹¹⁴ Aja Espil, F., *Constitución y poder. Historia y teoría de los poderes implícitos y de los poderes inherentes*, Buenos Aires, Tea, 1987; Santiago, A., *La Corte Suprema y el control político*, Buenos Aires, Abaco, 1998; y Serrafiero, M., “Repensando la doctrina de la división de poderes”, en Resnik, Mario (dir.), *Colección de análisis jurisprudencial. Teoría del Estado, La Ley*, Buenos Aires, 2004.

Kelsen¹¹⁵ (hablando esencialmente de los Estados europeos), sostenía que el Poder Legislativo se ha dividido en dos órganos: uno, el Parlamento, titular de la iniciativa política, que es el legislador positivo. Y otro, el Tribunal Constitucional, que a fin de mantener la coherencia del sistema, elimina las leyes que no respetan el marco constitucional, actuando como un legislador negativo. Este modelo fue aplicado en la Constitución austríaca de 1920, cuyo Tribunal Constitucional (*Verfassungsgerichtshof*) es considerado el más antiguo del mundo, y ha influido considerablemente en el desarrollo constitucional en Europa, sobre todo en la segunda mitad del siglo XX. En Francia, el *Conseil Constitutionnel* previsto por la Constitución de 1958 con funciones limitadas, ha asumido a partir los años 70 un significativo papel de justicia constitucional; así como en Bélgica con la *Cour d'arbitrage*¹¹⁶.

El modelo conformado por un tribunal autónomo de control constitucional fue intentado también en Chipre (1960), Turquía (1961), Yugoslavia (1963) y, en años más recientes, con el fin de los regímenes dictatoriales, obtuvo su consolidación en Portugal (Constitución de 1976 revisada en 1982), España (Constitución de 1978) y Grecia (1975). Todos estos tribunales cuentan con específicas competencias relativas al control de las leyes y a una serie de otras funciones más o menos típicas, que van desde el control sobre las elecciones hasta formas de dictámenes sobre las revisiones constitucionales¹¹⁷.

Por otra parte, como se verá en el siguiente punto, en el modelo norteamericano de control difuso seguido en la mayor parte de los países con tradición anglosajona

¹¹⁵ Kelsen, H. (1988). *Teoría General del Estado*. México D.F.: Editora Nacional.

¹¹⁶ Artola, M., *El constitucionalismo en la historia*, Barcelona, Crítica, 2005; Dippel, H., *Constitucionalismo moderno*, Buenos Aires, 2009; Marcial Pons y Fioravanti, M., *Costituzionalismo. Percorsi della storia e tendenze attuali*, Roma, Laterza, 2009.

¹¹⁷ Varela Suanzes-Carpegna, Joaquín (editor), “Modelos constitucionales en la historia comparada”, en *Revista Fundamentos. Cuadernos monográficos de Teoría del Estado, Derecho Público e Historia Constitucional* N° 2, Oviedo, Junta General del Principado de Asturias, 2000; y Mazzanti Pepe, F (editora), *Culture costituzionali a confronto. Europa e Stati Uniti dall'età delle rivoluzioni all'età contemporanea*, Genova, Name edizioni, 2005.

(sistema de *common law*), cada juez está habilitado para analizar la conformidad de las leyes de la Constitución, el llamado *judicial review of law*.

Esquemas como éste se encuentran también en ciertos países de Europa: Dinamarca, Finlandia, Irlanda, Suiza, Suecia, y en los Estados asiáticos y africanos en los cuales están presentes influencias del mundo jurídico inglés (por ejemplo, India, Kenya, Uganda, Nigeria). O en otros varios países que lo aplican con correctivos y ajustes: México, Japón, Estados del sector del Caribe, Estados de Oceanía¹¹⁸.

Tampoco faltan modelos mixtos entre el austríaco y el norteamericano que se sustentan en un control con competencia de los jueces comunes al cual se adjuntan competencias específicas en tribunales constitucionales. Formas de ese género pueden encontrarse en diversos Estados de América latina que poseen la influencia conjunta estadounidense como: Perú, Ecuador, Paraguay, Guatemala, Colombia¹¹⁹.

2.5.1.- Cuestión en el derecho norteamericano

Los sistemas judiciales de control iniciaron su desarrollo en los Estados Unidos a finales del siglo XVIII, como resultado de los enfrentamientos entre el pueblo y el Parlamento británico. La independencia de los EE.UU. significó una nueva perspectiva sobre las funciones de los poderes de la nueva Nación. Las teorías de la división de poderes de Montesquieu¹²⁰ encontraron un campo abonado en los representantes de los primeros

¹¹⁸ Zagrebelsky, G., *Storia e Costituzione*, Madrid, Trotta, 2005; García-Pelayo, M., *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Madrid, 2005; Alianza y Garrido Gómez, M.I., “Antecedentes y actualidad del Estado Constitucional de Derecho”, en *Anales de la Real Academia de Doctores de España*, Madrid, 2010, vol. 14, núm. 2, pp. 91-101.

¹¹⁹ Pérez Royo, J., *Tribunal constitucional y división de poderes*, Madrid, Tecnos, 1988; De Goytisolo, J. V., “La separación, no confusión o contrapeso de poderes”, en *La protección jurídica del ciudadano*. Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez, Madrid, Cívitas, 1993 y Aragón, M., *Constitución, democracia y control*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2002.

¹²⁰ Montesquieu, Charles de Secondat, barón de, *Del Espíritu de las Leyes*, Madrid, Alianza, 2003. En el Libro XI, Capítulo VI dice: “He aquí, pues, la constitución fundamental

Estados de la nueva República temerosos a la acumulación del poder en una de las tres ramas del Estado, especialmente en la Ejecutiva, por lo que su primera preocupación fue establecer un sistema de equilibrio entre el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial. El equilibrio se sustenta sobre el control de cada poder por los otros dos¹²¹.

Según Cappelletti¹²² puede afirmarse que el “judicial review of law”¹²³ norteamericano es el iniciador de una nueva y espléndida época en materia de control de la legitimidad de las leyes. Ello desde que la Constitución norteamericana (1787) abrió la era del constitucionalismo y de la supremacía de una carta de derechos rígida que no puede ser modificada o derogada mediante leyes ordinarias, sino que se necesita un procedimiento especial para lograrlo.

del gobierno al que nos referimos: el cuerpo legislativo está compuesto de dos partes, cada una de las cuales tendrá sujeta a la otra por su mutua facultad de impedir, y ambas estarán frenadas por el poder ejecutivo que lo estará a su vez por el legislativo. Los tres poderes permanecerían así en reposo o inacción, pero, como por el movimiento necesario de las cosas están obligados a moverse, se verán forzados a hacerlo de común acuerdo”.

¹²¹ Anselmino, V., “La división o separación de poderes (de la teoría clásica a lo que ocurre en la realidad”, en *Rev. Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, 2016, Año 13, núm. 46, pp. 188-203, define este concepto de la siguiente manera: “Estos frenos y contrapesos se logran consagrando, además, la independencia de los miembros de los poderes entre sí, de modo que ninguno pueda verse sometido a la voluntad del otro. Con ese propósito, se establece que un legislador no puede integrar o depender del órgano ejecutivo; que los ministros del Poder Ejecutivo no pueden desempeñarse simultáneamente como legisladores; que los jueces permanecen en sus cargos hasta tanto dure su buen desempeño; y que el presidente de la Nación, en ningún caso, ejerce funciones judiciales.”

¹²² Cappelletti, M., *II Controllo giudiziario di costituzionalità delle leggi nel diritto comparato*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1973.

¹²³ La revisión judicial o “judicial review of law” es la doctrina según la cual la actividad de los poderes legislativo y ejecutivo está sujeta al escrutinio judicial. Los jueces que ostentan este poder pueden invalidar actos de los otros poderes del Estado que encuentran incompatibles con la Constitución.

Sagües¹²⁴, al respecto, plantea que el principio de la supremacía constitucional y de la no aplicación de las normas refractarias a la Constitución por parte del Poder Judicial norteamericano, encuentra sus inicios en “El Federalista” (1788), en donde Hamilton había advertido claramente que correspondía a la magistratura judicial discernir el significado de la Constitución entendida como Ley Fundamental, y siempre sobre la base de que la Constitución deberá prevalecer sobre la legislación. En el campo del derecho estadual (provincial), la Suprema Corte de Rhode Island en el caso “Trevett v. Weeden” (1786), había declarado a una ley local “repugnante e inconstitucional”; y la misma Corte Suprema de los Estados Unidos en el caso “EUA v. Todd” (1794), invalidado una norma federal concerniente a tareas extrajudiciales impuestas a una corte de circuito¹²⁵.

Pero, el primer caso en que la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos consagró de modo rotundo el principio de supremacía de la Constitución mediante el ejercicio de la potestad de control a cargo de los jueces federales, fue en el precedente “Marbury vs. Madison”¹²⁶, en el cual el Congreso Federal de los Estados Unidos autorizó al entonces presidente John Adams, del partido federalista, a designar 42 nuevos jueces de paz en el distrito de Columbia (Washington), como *midnight appointments* (encargos de medianoche, o nombramientos de último minuto).

Es decir, en el último día de su período designa a los magistrados, que fueron confirmados por el senado norteamericano. Sin embargo, varios de esos magistrados, entre los que se encontraba William Marbury, no alcanzaron a asumir su puesto antes de que tomara posesión de su cargo el nuevo presidente Thomas Jefferson (de distinto signo político al saliente), y requirieron al nuevo Secretario de Estado, James Madison, que les de posesión del cargo. El nuevo Secretario de Estado —siguiendo indicaciones del recién asumido presidente— niega la solicitud, y es entonces que William Marbury

¹²⁴ Sagües, Néstor Pedro, *La prohibición de declarar de oficio la inconstitucionalidad de las normas. Un problema de sociología judicial*, Buenos Aires, La Ley, t. 1981 p. 841.

¹²⁵ Bianchi, A.B., “Un estudio comparativo de los tribunales en los Estados Unidos y Argentina”, en *Rev. La Ley*, Buenos Aires, 22/04/2019, núm 1.

¹²⁶ U.S. Supreme Court, “William Marbury v. James Madison, Secretary of State of the United States”, 1803, 5 U.S. (1 Cranch) 137; 2 L. Ed. 60.

acude a la justicia, efectuando un reclamo directo ante la Corte Suprema, invocando para ello la sección 13 de la ley Judicialia (*Judiciary Act*) de 1789, que habilitaba a la Corte a emanar órdenes a la administración¹²⁷.

La sentencia dictada por el máximo Tribunal norteamericano, conducida por el voto de su presidente John Marshall decidió que, pese a ser justa la reclamación de Marbury (puesto que las nóminas eran absolutamente válidas, censurando de esta forma la omisión de Jefferson), la vía elegida para hacerla efectiva no resultaba idónea, puesto que la sección 13 de la *Judiciary Act* contrastaba con el artículo III de la Constitución, según el cual la Corte puede emanar mandatos y ejercer jurisdicción sólo en grado de apelación, puesto que su jurisdicción privativa (u originaria) sólo queda reservada para casos que afecten embajadores, ministros y cónsules, y en aquellos en los cuales fuere parte un Estado (situación que no se configuraba en el presente caso)¹²⁸.

De tal modo, la Corte Suprema, negando a sí misma una competencia menor como la de impartir órdenes a la administración, se atribuía un poder mucho mayor: el control de conformidad de las leyes de la Constitución, no previsto expresamente en la Constitución americana de 1787.

Marshall estableció claramente la primacía de una Constitución rígida que no podía ser modificada por las normas dictadas por el Poder Legislativo, constituyendo un deber para los jueces no aplicar ese tipo de normas¹²⁹. Con esta sentencia se produce

¹²⁷ Cfr. la sección 13 citada, la Suprema Corte tendrá el poder de emitir mandamientos, en los casos permitidos por los principios y usos del derecho, a cualquier tribunal, como así también a funcionarios de los Estados Unidos

¹²⁸ Ver Garay, A.F., “La enseñanza del caso “Marbury vs. Madison”, en *Revista sobre enseñanza del Derecho*, Buenos Aires, 2009, año 7, número 13, págs. 121-136; y Clinton, R. L., “*Marbury vs. Madison*” and judicial review, Kansas, University Press of Kansas, 1989.

¹²⁹ En ese sentido, señala el jurista (al cual considere conveniente no traducir, a fin de que el lector reconozca en su idioma original toda la dimensión y riqueza que contiene lo expresado): “This original and supreme will organizes the government, and assigns to different departments their respective powers. It may either stop here, or establish certain limits not to be transcended by those departments. The government of the United States is of latter

el nacimiento institucional de la regla del control difuso de la constitucionalidad de las leyes, efectuado a pedido de parte y con efecto para los intervinientes en la contienda.

Sobre esas bases, el control de constitucionalidad jurisdiccional y difuso puede ser sintetizado en los siguientes argumentos:

- la Constitución es una ley superior, por consiguiente, un acto legislativo contrario a la constitución no es ley;
- es siempre deber del tribunal decidir entre dos leyes en conflicto;
- si un acto legislativo está en conflicto con la Constitución, es deber del tribunal rehusarse a aplicar el acto legislativo;
- si el tribunal no rehúsa aplicar dicha legislación, es destruido el fundamento de todas las constituciones escritas.

description. The powers of the legislature are defined and limited; and that those limits may not be mistaken, or forgotten, the Constitution is written. To what purpose are powers limited, and to that purpose is that limitation committed to writing, if these limits may, at any time, be passed by those intended to be restrained? The distinction between a government with limited and unlimited powers is abolished if those limits do not confine the persons on whom they are imposed, and if acts prohibited and acts allowed are of equal obligation. It is a proposition too plain to be contested, that the Constitution controls any legislative act repugnant to it; or, that the legislature may alter the Constitution by an ordinary act. Between these alternatives there is no middle ground. The Constitution is either a superior paramount law, unchangeable by ordinary means, or it is on a level with ordinary legislative acts, and, like other acts, is alterable when the legislature shall please to alter it. If the former part of the alternative be true, then a legislative act contrary to the Constitution is not law: if the latter part be true, then written constitutions are absurd attempts on the part of the people to limit a power in its own nature ilimitable". En Grove Haines, C., *The Role of the Supreme Court in American Government and Politics- 1789-1835*, Berkeley, University of California Press, 1944, pp.251 y ss.

En el sistema judicial norteamericano para articular un planteamiento de inconstitucionalidad es regla general que un litigante exponga, en un caso concreto, su “legítimo interés en la controversia”, como asimismo que se trate de una prerrogativa jurídicamente protegida a tal fin¹³⁰.

Es así que, actuando en su rol de Poder del Estado, la Suprema Corte de los Estados Unidos ha intentado utilizar lo menos posible ésta poderosa arma política, al punto de haber ejercido dicho poder con una cierta renuencia. De esta forma, explicaba el doctor Pritchett,¹³¹ la Corte ha tratado de reducir al mínimo las posibles fricciones con los restantes poderes, actuando en un marco protocolar y ambiental de coexistencia con los mismos¹³².

¹³⁰ Esta cuestión fue planteada en el precedente “Commonwealth of Massachusetts v. Mellon”, 262.U.S. 447,43 S.Ct. 597, 67 L Ed. 1078, 1923. Allí, la ley de maternidad del año 1921 imponía aportes a los diversos Estados a fin de reducir la tasa de mortalidad materna e infantil. El Estado de Massachusetts demandó al Secretario del Tesoro de los Estados Unidos, invocando la inconstitucionalidad de dicha ley toda vez que el Gobierno Federal se encontraba usurpando poderes reservados a los Estados provinciales. Al llegar el caso a la Corte Suprema, ésta afirmó que “una parte que invoca acción judicial sosteniendo una apropiación inconstitucional debe demostrar un daño directo, debidamente sostenido y no una mera argumentación indicando que los ciudadanos sufren en forma no claramente definida” (del voto del Justice Sutherland). Esta sentencia se sostiene en múltiples fallos posteriores (v. gr. “Millard v. Roberts, 202 US 429; “Wilson v. Shaw, 204 US 24; “Bradfield v. Roberts, 175 US 291, entre otros). Vid. Jiménez, E.P., “Actualidad del control judicial de Constitucionalidad “de oficio” en la República Argentina”, en *Sistema Argentino de Información Jurídica*, Buenos Aires, 2008.

¹³¹ Pritchett, C. H., *La Constitución americana*, Buenos Aires, Tea, 1965.

¹³² Cornell, S. y Leonard, G., “The Consolidation of the Early Federal System, 1791–1812”, en Grossberg, M. and Tomlins, C. (eds.). *The Cambridge History of Law in America, Volume I: Early America (1580–1815)*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, pp. 518–54; y Brest, P. Levinson, S., Balkin, J. M., Amar, A. R. and Siegel, R. B., *Processes of Constitutional Decisionmaking: Cases and Materials* (7th ed.), New York, Wolters Kluwer. 2018.

2.6.- El control de constitucionalidad en el derecho nacional

A la fecha de establecimiento de nuestra Constitución, las llamadas Cortes Constitucionales no eran conocidas al modo que empezaron a divulgarse en el derecho comparado hacia la segunda década de nuestro siglo XX. Es por ello quizás que la Constitución argentina no incorporó dentro de sus instituciones ningún órgano específico que, por su nombre, recibiera claramente esa función tutelar¹³³.

Como ya ha sido señalado, en Argentina, el sistema de control de constitucionalidad organizado en el orden federal, tiene dos características centrales: es judicial y difuso. Conforme ello, su ejercicio está a cargo de la rama judicial del gobierno, y dentro de ella corresponde a todos los jueces sin distinción de fueros o jerarquías.

Esta función debe desarrollarse dentro del cauce natural en el cual actúan los jueces, es decir, el caso o controversia judicial. Se trata de una premisa clásica en la jurisprudencia de la Corte Suprema, y está indicada además en la Constitución misma¹³⁴.

¹³³ Sin perjuicio de lo cual la Constitución ha incardinado dentro de lo que ella llama “Poder Judicial” una verdadera jurisdicción constitucional, en la cual el Alto Tribunal se encuentra en la cúspide, como Supremo custodio de las garantías constitucionales. Consultar: Badeni, G., *Derecho constitucional. Libertades y garantías*, Buenos Aires, Ad-hoc, 1993; Lopresti, R. P., *Constitución Argentina Comentada*, Buenos Aires, Unilat, 1998; Dalla Vía, M. A., *Manual de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, 2004; y Bidart Campos, G J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Buenos Aires, Ediar, 2007.

¹³⁴ Ferreyra, R.G., “La Corte Suprema de Justicia argentina y el control de constitucionalidad: vicisitudes y retos del papel institucional del Tribunal”, en *Rev. Cuadernos Constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, Valencia, 2004, núm. 47. Este autor entiende que “El papel institucional de la Corte es, en forma sustantiva, el papel de la cuestión jurisdiccional como una de las trayectorias centrales que trae y supone el ejercicio del poder”. (p. 14).

En efecto, el artículo 116 de la Constitución Nacional, tomando como modelo la sección 2 a) del art. III de la Constitución de los Estados Unidos, establece que la Corte y los tribunales inferiores actúan en "causas" que versen sobre puntos regidos por la Constitución o las leyes del Congreso. La Ley 27, en su artículo 2 al reglamentar esta norma, dispone que la justicia federal nunca procede de oficio, ejerciendo su jurisdicción solamente en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte¹³⁵.

Como se aprecia, se trata meramente de que el juez no actúa fuera de un proceso, ni ejerce jurisdicción si la misma no es provocada a instancia de parte, ni dicta sentencia sin ambos requisitos.

La Corte Suprema argentina, siguiendo la doctrina del caso norteamericano "Marbury v. Madison"¹³⁶, adoptó tales principios en la causa "Sojo, Eduardo s/recurso de habeas corpus"¹³⁷, en el año 1887. Por una caricatura publicada en el periódico Don Quijote, su director Eduardo Sojo fue puesto en prisión por la Cámara de Diputados de la Nación. Sojo interpuso en recurso de habeas corpus ante la Corte Suprema, fundando la competencia de la Ley 48 sobre jurisdicción y competencia de los tribunales nacionales¹³⁸.

¹³⁵ González, J., *Manual de la Constitución argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2001. Para explicarlo, González señala que: "Significa que [el poder judicial] no puede tomar por sí una ley o una cláusula constitucional y estudiarlas e interpretarlas en teoría, sin un caso judicial que provoque su aplicación estricta. No pueden, pues, los jueces de la Corte o demás inferiores, hacer declaraciones generales ni contestar consultas sobre el sentido o validez de las leyes; su facultad para explicarlas o interpretarlas se ejerce sólo aplicándolas a las cuestiones que se suscitan o se traen ante ellos por las partes, para asegurar el ejercicio de los derechos o el cumplimiento de las obligaciones", pp. 79 y ss.

¹³⁶ V. al respecto punto 3.7, Capítulo III.

¹³⁷ Fallos, 32:120.

¹³⁸ Ferreyra, R.G., *La Corte Suprema de Justicia argentina*, op. cit., p. 14-15, expone las tres funciones capitales de la Corte Suprema, de la siguiente manera:

.- Decidir o dirimir conflictos, tanto en su jurisdicción por apelación ordinaria como en la originaria.

La Corte resolvió que la misión que le incumbe al Tribunal de mantener a los diversos poderes, tanto nacionales como provinciales en la esfera de las facultades trazadas por la Constitución, la obliga a ella misma a no extralimitar la suya, como la mayor garantía que puede ofrecer a los derechos individuales.

Por tanto, no es dado a persona o poder alguno ampliar o extender los casos en que la Corte Suprema ejerce jurisdicción exclusiva y originaria por mandato imperativo de la Constitución Nacional. En el caso, no correspondía el procedimiento sometido por recurso de habeas corpus, puesto que era necesario que el individuo arrestado fuere embajador, ministro o cónsul extranjero, o el arresto hubiere sido decretado por un tribunal o juez de cuyas decisiones le correspondiere entender por apelación, no procediendo en el caso ninguno de los supuestos precitados¹³⁹.

Así, el Alto Tribunal —siguiendo el precedente norteamericano— resolvió que la jurisdicción originaria y exclusiva de la Corte no está sujeta a las excepciones que pueda establecer el Congreso; limitada por la Constitución Nacional, no puede ser ampliada ni restringida.

A partir del dictado del citado precedente, hubo que esperar casi un siglo —como sucedió en los Estados Unidos—, a fin de que se reconociera en los jueces la potestad de controlar la constitucionalidad de las normas aún sin mediar petición de parte al respecto.

.- Ejercer la jurisprudencia constitucional, en la que tiene lugar la actividad cumbre de la potestad: el control judicial de constitucionalidad, actividad decisoria que puede insertarse en cualquiera de las hipótesis jurisdiccionales que anteceden o, específicamente, como jurisdicción por apelación extraordinaria: casos en los que el grueso de la tarea, que es la custodia de la supremacía constitucional, se impone.

.- Y el autogobierno, potestad hoy en apariencia concurrente en la razón de la existencia del Consejo de la Magistratura.

¹³⁹ Santiago, A. (dir.), *Historia de la Corte Suprema Argentina*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2014.

Este largo período de tiempo puede ser dividido en tres etapas a efectos de indagar sobre los distintos escenarios evolutivos:

I. La primera, desde la instalación del Tribunal hasta 1967, la cual puede individualizarse como de carácter negatorio;

II. Un segundo período hasta 1985, en el cual se siguió negando el control, aunque con determinadas excepciones;

III. Una tercera etapa en la que se abandona la teoría tradicional, y se reconoce la viabilidad de la pretensión declarativa de inconstitucionalidad¹⁴⁰.

I. *Carácter negatorio*. La Corte Suprema de Justicia de la Nación había sostenido de forma uniforme, desde sus orígenes, que el control de constitucionalidad que ejercen los jueces en las causas sometidas a su jurisdicción sólo procedía a instancia de parte¹⁴¹.

Esta modalidad interpretativa se origina en lo esencial, con el dictado del fallo “Ganadera Los Lagos”¹⁴², del año 1941, en donde la Corte elabora su clásica doctrina prohibitiva al respecto, determinando, ante la posible nulidad de un acto administrativo en razón de su inconstitucionalidad, los requisitos generales para que dicha declaración fuera procedente. Así, sienta el criterio de que “es indispensable para el derecho público argentino que la inconstitucionalidad de las leyes y los decretos solo pueda pronunciarse a petición de parte”, agregando que “es condición esencial en la organización de la administración de justicia con la categoría de poder con igual jerarquía que la asignada a las otras ramas del Gobierno Federal, el principio de que no le sea dado controlar por propia iniciativa los actos legislativos o los decretos de la administración”.

¹⁴⁰ Santiago, *Historia de la Corte*, op. cit.

¹⁴¹ Cfr. Fallos, 190:142 y 149; 199:466; 204:671; 234:335; 251:279; 272:328; 250:201; 289:89 y 177; 305:2046, entre muchos otros.

¹⁴² Fallos, 190:142.

Añade que, para mantener la supremacía de la Constitución sin provocar el desequilibrio de los tres poderes, es indispensable que exista un pleito, una cuestión que proporcione a los componentes del Poder Judicial la oportunidad de examinar, a pedido de alguno de los litigantes, si la ley o decreto conforman sus disposiciones a los principios y garantías de la Constitución Nacional. Sin este freno, el equilibrio de los tres poderes, condición esencial del gobierno organizado por la Constitución, se habría roto por absorción del Poder Judicial en desmedro de los otros dos.

Los argumentos del citado fallo serán utilizados por el Tribunal a fin de fundar su postura restrictiva. Sin embargo, en el año 1946 en la causa “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c/Rodríguez”¹⁴³ la Corte se aparta del fundamento institucional hasta entonces desarrollado, para apoyarse en cambio en la presunción de legitimidad de los actos estatales, lo cual traería aparejada la necesidad de alegar y probar cualquier invocación de nulidad de aquellos. Asimismo, otro de los fundamentos de la teoría restrictiva, incluye la afectación de la garantía de defensa en juicio que se vulneraría al producirse una declaración de inconstitucionalidad sin audiencia de las partes.

Tales han sido los argumentos esgrimidos por el Alto Tribunal en esta primera etapa para fundar la prohibición de la declaración de inconstitucionalidad de oficio¹⁴⁴.

II. *Etapa de apertura.* La firmeza y unanimidad con que la CSJN mantuvo la doctrina sentada previamente, comienza a agrietarse frente a determinadas excepciones que no constituían obstáculo para que la misma fuera dejada de lado cuando, por ejemplo, estaba en juego su jurisdicción y competencia.

En ese sentido, sostuvo el Máximo Tribunal en la causa “Partido Provincial Unión Santiagueña”¹⁴⁵ que, si bien el control de la validez de los actos de los demás poderes no puede ejercerse por los jueces de la Nación ex officio, hace excepción el

¹⁴³ Fallos, 204: 671.

¹⁴⁴ Gelli, A., “La declaración de inconstitucionalidad de oficio. Fundamentos y Alcances.” *Rev. Jurídica Argentina La Ley*, Buenos Aires, 19/12/2012.

¹⁴⁵ Fallos, 238:288, del 19/07/57.

supuesto de que la reglamentación exceda los límites constitucionales de las atribuciones jurisdiccionales de la Corte, y en la medida necesaria para determinar la competencia del tribunal.

En el citado pronunciamiento, la Corte remite a los argumentos vertidos en dos precedentes en los cuales sostuvo que su competencia originaria ha sido taxativamente determinada en el artículo 101 de la CN (actual 117), y no puede por tanto ser ampliada ni restringida por las partes ni por la ley, a diferencia de la jurisdicción de apelación la cual será ejercida “según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso¹⁴⁶. Así señala que, siendo la jurisdicción de orden público, no puede el acuerdo o el silencio de las partes extender la de esa Corte a casos no comprendidos en la Constitución y leyes que la reglamentan¹⁴⁷.

Como vemos, la Corte ha tomado diversos caminos en el ejercicio del control de constitucionalidad de oficio de las normas jurídicas, a fin de que no se invadan sus facultades constitucionales cuando se encontraban en juego sus propias competencias¹⁴⁸.

III. *Abandono definitivo del criterio tradicional*. La variación sustancial en el camino comienza a producirse en la década de los 70¹⁴⁹, para perfilarse con

¹⁴⁶ Fallos, 143:191, “El Gobierno de la Nación y la Unión de Fabricantes de Tejidos de Yute de España. Compromiso arbitral s/ regulación de honorarios”, del 06/06/25, cons. 4.

¹⁴⁷ Fallos, 185:140, “Sociedad Comercial e Industrial Francisco Cores Ltda. c/ provincia de Buenos Aires s/inconstitucionalidad y repetición de pagos”, del 08/11/39, cons. 13.

¹⁴⁸ Bazán, V., “El Control de Constitucionalidad de oficio en la jurisprudencia de la Corte Suprema Argentina”, en *Rev. de Derecho Político*, Buenos Aires, 2004, núm, 60, pp. 385-423; y Gelli, A., “La declaración de inconstitucionalidad de oficio, op. cit.

¹⁴⁹ Así surge del Fallo “Acosta, Héctor c/ Crys S.A.”, ED, 74, 1977, 385-386, en donde la CSJN contempla un planteo de inconstitucionalidad promovido por parte interesada en forma extemporánea (el mismo no fue planteado en el primer momento posible, sino al expresar agravios en alzada). En éste se sostuvo que correspondía entender en el cuestionamiento de inconstitucionalidad tardíamente introducido, puesto que constituye una atribución de la Cámara en cuestión pronunciarse sobre la validez constitucional del decreto allí objetado. En el caso,

contundencia en la década del 80'. Con el fin de la dictadura en el año 1983, comienzan a surgir en el seno de la Corte algunas disidencias a la doctrina clásica mantenida hasta entonces por el Tribunal.

Así, en el precedente “Juzgado de Instrucción Militar N° 50 de Rosario”¹⁵⁰ -en donde se analizaba la validez de la sentencia que declaraba la inconstitucionalidad de la normativa que determinaba la competencia de la jurisdicción militar-, los ministros Fayt y Belluscio tuvieron oportunidad de abandonar el criterio tradicional y adscribirse a la doctrina que admite el control de constitucionalidad de oficio¹⁵¹.

Para así decidir remarcaron la necesidad de la existencia de una causa o controversia, puesto que los tribunales judiciales no pueden efectuar declaraciones de inconstitucionalidad de las leyes en abstracto, aunque no una petición expresa de la parte interesada, puesto que el control de constitucionalidad versa sobre una decisión de derecho y no de hecho, y por tanto la potestad de los jueces de suplir el derecho no invocado —o invocado erróneamente por las partes— incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución (artículo 31 de la Carta Magna), aplicando en caso de colisión de normas la de mayor rango.

De dicha disposición constitucional deriva la facultad de los jueces de cualquier fuero, jurisdicción y jerarquía, sea nacional o provincial, de examinar las leyes en los casos concretos que se presentan a su decisión, comparándolas con el texto y la significación de la Constitución para averiguar si guardan conformidad a ella, absteniéndose de aplicarlas si las encuentran en oposición; facultad que por estar

habría existido control de constitucionalidad de oficio porque aunque existió petición de parte, la misma fue extemporánea. Sin embargo, ésta postura no es definitiva puesto que en un precedente posterior la CSJN retoma su postura prohibitiva (v. “Meridiano S. C.A. c/ Administración Gral. de Puertos”; La Ley, 1979- C, p. 84).

¹⁵⁰ Fallos, 306:303, del 24/04/84.

¹⁵¹ Bercholg, *La independencia de la Corte Suprema...* op. cit, pp. 78 y ss.; y Bazán, V., *El Control de Constitucionalidad de oficio*, op. cit, pp. 385 y ss.

involucrada en el deber de aplicar el derecho vigente, no puede estar supeditada al requerimiento de las partes¹⁵².

Respecto de la presunción de validez de los actos estatales, remarcaron que tal carácter sede cuando contrarían una norma de carácter superior como es la Constitución Nacional¹⁵³.

Sin embargo, no es sino hasta el año 2001 donde este largo camino comienza a desandarse en forma definitiva con el caso “Mill de Pereyra”¹⁵⁴. Allí, un grupo de jueces de la Provincia de Corrientes demandó a dicha provincia por actualización de haberes frente al deterioro provocado por el proceso inflacionario registrado en la época, invocando la intangibilidad de sus remuneraciones.

El Superior Tribunal local declaró la inconstitucionalidad de oficio de la Ley 23928 en cuanto prohíbe todo mecanismo de indexación con posterioridad al 1 de abril de 1991. La Corte, por mayoría, desestima la alegación de arbitrariedad en la sentencia impugnada por los recurrentes, pero respecto al agravio que versaba sobre la imposibilidad de que los jueces declaren la inconstitucionalidad de las normas legales de oficio, varía de forma clara su posición, admitiendo ésta vez tal posibilidad, esencialmente desde los votos de los ministros Fayt y Belluscio, que de voto minoritario tradicional, se transforman desde ahora en la opinión que mayormente afirma la postura del tribunal, sumando en esta instancia los votos de los jueces Boggiano y Vázquez.¹⁵⁵

¹⁵² Ibidem.

¹⁵³ Cfr. cons. 4 y 5 de su voto.

¹⁵⁴ Fallo “Mill de Pereyra, Rita Aurora y otros c/ provincia de Corrientes”, La Ley, Suplemento de Derecho Constitucional del 30/11/01.

¹⁵⁵ En la posición contraria, sosteniendo la exigencia del pedido de parte para ejercer el control de constitucionalidad, se manifestaron los jueces Nazareno, Moliné O'Connor y Petracchi; mientras que los jueces López y Bossert compartieron una posición intermedia. Ver también, Bercholz, *La independencia de la Corte Suprema...* op. cit, pp. 78 y ss.; Bazán V., *El Control de Constitucionalidad de oficio...* op. cit, pp. 385 y ss.; y Gelli, A., *La declaración de inconstitucionalidad de oficio*, op.cit.

Así, se aclara en primer lugar que los magistrados no pueden efectuar declaraciones de inconstitucionalidad de oficio —o aún a instancia de parte interesada— de las leyes en abstracto, esto es, fuera de una causa concreta.

También señaló aquí la Corte Suprema, una regla de prudencia al advertir que ésta facultad debe ejercerse sólo cuando la magnitud de la violación advertida justifique su invalidación en “desmedro de la regla de la seguridad jurídica”, resaltando además que sus efectos no dejan de ser, en éstos casos, “interpartes”. Pero a renglón seguido se deja debida nota de que ello no significa que no lo puedan efectuar directamente los jueces en forma oficiosa, toda vez que las cuestiones de constitucionalidad son esencialmente “de derecho” y ellos tienen la potestad expresa de suplir el derecho que las partes no invocan, o invocan erróneamente (conforme al principio *iura novit curia*). Es entonces, y en función de esa potestad, que los jueces deben aplicarla en las mentadas cuestiones de constitucionalidad, máxime cuando la Carta Magna impone a los magistrados, en su artículo 31, el deber de mantener la supremacía constitucional¹⁵⁶.

Como consecuencia de ello, la Corte Suprema de Justicia impone a los magistrados inferiores, en el contexto de su deber, aplicar la Constitución y desechar toda norma de rango inferior que se le oponga, lo pida o no una parte interesada en la contienda judicial.

Posteriormente, ha sido el fallo “Banco Comercial de Finanzas”¹⁵⁷, del 22/11/05, un precedente con el que la Corte, en diversa composición de sus miembros¹⁵⁸, consolida

¹⁵⁶ Sagües, N., “El control de constitucionalidad de oficio. Alternativas normativas en Argentina: Prohibición, facultad o deber”, en *Rev. El Derecho. Suplemento Constitucional* 18/03/1999, pp. 1-18; Emilio, A., “Control de oficio de constitucionalidad. Algunas precisiones sobre su procedencia”, en *Rev. El Derecho*, 09/05/2002, pp. 1-7; y López, G., “El control de constitucionalidad de oficio”, en *Rev. La Ley*, 2012, p. 3-4 en el que dice: “...deseo aclarar que mi postura ha sido y es a favor de la declaración de inconstitucionalidad de oficio de manera amplia y no restringida”.

¹⁵⁷ Fallos, 327:3117.

¹⁵⁸ El Tribunal se encontraba conformado en ese momento por los ministros Petracchi, Belluscio, Fayt, Boggiano, Vázquez, Zaffaroni y Highton de Nolasco.

en forma definitiva su nueva postura. Allí, una entidad financiera en liquidación planteó apelación federal contra el decisorio de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires que, al dejar sin efecto la declaración de inconstitucionalidad dispuesta por el *aquo* de oficio respecto del Decreto 2075/93, estableció que un crédito del Banco Central por la liquidación de una entidad financiera gozaba de la preferencia del artículo 264 de la Ley Concursal 24522.

La Corte, dejó sin efecto la sentencia del Superior Tribunal local, confirmando la inconstitucionalidad referida. Aquí se expone que los jueces están facultados a declarar de oficio la inconstitucionalidad de las normas, ya que si bien éstas declaraciones no pueden ser efectuadas en abstracto, de ello no se sigue la necesidad de una petición expresa efectuada por parte interesada; no pudiendo verse que esto configure un desequilibrio o mengua de los otros dos poderes del Estado en favor del judicial, ya que si la atribución en cuestión no es negada, carece de consistencia sostener que el avance sobre los otros poderes no se produce cuando media petición de parte y sí cuando no la hay¹⁵⁹.

Finalmente, cabe señalar que es en el fallo “Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c/ Ejército argentino s/daños y perjuicios”¹⁶⁰, del 27 de noviembre de 2012, en donde el Alto Tribunal recoge las demandas de la doctrina constitucional de avanzada que pregona un control amplio de constitucionalidad. Así, admite la posibilidad de que los todos los jueces, en el marco de su jurisdicción, puedan declarar de oficio la inconstitucionalidad de leyes federales, nacionales o locales, decretos de necesidad y urgencia, delegados, reglamentarios y autónomos, así como resoluciones administrativas y actos jurídicos, sin que la parte interesada lo haya solicitado, apelando no sólo a las normas constitucionales sino también a los tratados internacionales de los

¹⁵⁹ Cfr. cons. 3 y 4. Ver también: Sagues, N., “El control de constitucionalidad de oficio. Alternativas normativas en Argentina: Prohibición, facultad o deber”, en *Rev. El Derecho. Suplemento Constitucional* 18/03/1999, pp. 1-18; y López Rubio, D., “El control de constitucionalidad de la “legislación popular”, en *Rev. Oñati Socio-legal Series*, 2017, vol. 7 (5), 2017, pp. 929-956.

¹⁶⁰ Fallos, 335:2333.

cuales nuestra Nación es parte, a tenor de lo dispuesto por el artículo 75 inciso 22 de nuestra Carta Magna.

En el caso, el actor (ex conscripto) había sufrido un accidente cumpliendo actos en el servicio militar obligatorio, lo cual le provocó una incapacidad parcial y permanente del 30% de la total obrera, que lo llevó a reclamar una indemnización contra el Estado Nacional por las lesiones sufridas, con sustento en los entonces artículos 1109 y 1113 del Código Civil.

La Ley 19101 de personal militar en su artículo 76, inciso 3, apartado c (texto según Ley 25511) fija un tope máximo a este tipo de indemnizaciones, excluyendo por tanto las reglas generales establecidas en el Código Civil vigente en ese momento para determinar los rubros indemnizatorios. La Corte advirtió que la aplicación del referido régimen indemnizatorio especial resultaba inconstitucional, pues no brindaba una reparación integral del daño, a diferencia de lo que ocurre al aplicar el sistema de derecho común (cabe destacar que ese régimen especial no había sido impugnado por el actor).

Para resolver de ese modo, la mayoría compuesta por los jueces Lorenzetti, Highton de Nolasco, Maqueda y Zaffaroni, junto con el voto concurrente del ministro Fayt, señalaron el deber de los magistrados de efectuar el examen de constitucionalidad de las normas en la medida en que ese mecanismo constituye una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos reconocidos en la Constitución contra los posibles abusos de los poderes públicos, según la clásica expresión de la Corte formulada en el año 1888¹⁶¹.

Asimismo, recordaron que a partir de 1994 el derecho internacional de los derechos humanos ha adquirido la más alta jerarquía constitucional en la Argentina. En ese marco, agregaron que así como la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido que los órganos del Poder Judicial deben descalificar de oficio las normas internas de cada país que se opongan a las normas de la Convención

¹⁶¹ Fallos, 33:162.

Americana de Derechos Humanos, igualmente deben descalificarse de oficio las normas que se oponen a la Constitución Nacional.

Finalmente, cabe señalar el fallo “Colegio de Abogados de la Provincia de Tucumán c/ Honorable Convención Constituyente y otros/acción de inconstitucionalidad”¹⁶² del 14/04/15, en el cual la CSJN resolvió por mayoría mantener firme la decisión de la Corte provincial que había declarado la inconstitucionalidad de ciertas reformas constitucionales realizadas a la Carta Magna de esa Provincia por la Convención Constituyente en el año 2006.

La Corte sentó en ese caso una importante doctrina en materia de legitimación, al reconocer que todo ciudadano tiene derecho a cuestionar judicialmente el proceso de reforma constitucional provincial, cuando alega que el mismo fue realizado en violación de las normas preestablecidas para ello¹⁶³.

Así, conforme surge del considerando 9, en supuestos como el examinado no se está frente a un problema de legitimación corriente, pues lo que se invoca es la afectación de la fuente misma de toda legitimidad. Por ese motivo, la configuración del “caso” resulta diferente a la delineada por el Tribunal en precedentes que involucraban otro tipo de derechos, agregando que así como todos los ciudadanos están a la misma distancia de la CN para atacarla, están también igualmente habilitados para defenderla cuando entienden que ella es desnaturalizada.

En esas situaciones excepcionadísimas, en las que se alega el desconocimiento de los procedimientos constitucionales de reforma y el avasallamiento de las reglas fundamentales de funcionamiento republicano, la intervención del Poder Judicial busca garantizar la eficacia de los derechos y del sistema de gobierno que debe estar

¹⁶² Fallos, 338:249.

¹⁶³Bazán, V., “La Corte, la declaración de inconstitucionalidad de oficio y el sendero hacia la superación de una doctrina judicial inconsistente”, en *Rev. El Derecho*, Buenos Aires, 01/10/98, pp. 4/5; López, G., “El control de constitucionalidad de oficio.” *Rev. La Ley*, Buenos Aires, p. 3-4; y Sagues, N., “La prohibición de declarar de oficio la inconstitucionalidad de las normas. (Un problema de sociología judicial)”, en *Rev. La Ley*, Buenos Aires, p. 846 y ss.

especialmente protegido por su trascendente naturaleza, como así también el pleno respeto de la Constitución provincial, asegurando que las instituciones locales se rijan por el sistema republicano.¹⁶⁴

Como puede advertirse, éste nuevo tránsito jurisprudencial admite definitivamente que los magistrados se encuentran habilitados en las causas judiciales en las que intervienen a declarar de oficio las inconstitucionalidades que advirtieren, enfatizándose realmente la consolidación de la democracia, a través de la estricta aplicación del principio de separación de funciones.¹⁶⁵

2.7.- El control en las justicias provinciales y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En el derecho constitucional provincial argentino, en donde cada provincia cuenta con la facultad de dictar su propia Constitución en virtud de la forma de organización federal del Estado, se registra un doble control de constitucionalidad: por una parte, el federal; y por el otro, el local.

Los poderes judiciales locales no sólo deben verificar la adecuación constitucional de las normas dictadas por el Congreso de la Nación con la Constitución Nacional, sino que idéntica labor de confronte deben efectuar respecto de las legislaciones locales con la Constitución Nacional y sus respectivas constituciones provinciales.

¹⁶⁴ Cfr. cons.10.

¹⁶⁵ Sagues, N., “El control de constitucionalidad de oficio. Alternativas normativas en Argentina: Prohibición, facultad o deber”, en *Rev. El Derecho. Suplemento Constitucional*, Buenos Aires, 18/03/1999. pp. 1-18.; Emilio, A., “Control de oficio de constitucionalidad. Algunas precisiones sobre su procedencia”, en *Rev. El Derecho*, Buenos Aires, 09/05/2002, pp. 1-7; y López Rubio, D., “El control de constitucionalidad de la “legislación popular”, en *Rev. Oñati Socio-legal Series*, 2017, vol. 7 (5), 929-956, disponible en <http://ssrn.com/abstract=3033020>.

De esta forma, aparecen casos en los que se inviste al Tribunal Superior de Justicia provincial, cabeza de la organización judicial local, de ciertas atribuciones propias de un tribunal constitucional al modo europeo¹⁶⁶.

A modo de ejemplo, cabe señalar a la Provincia de Tucumán, la cual tras la reforma de su Constitución en 1990 incorporó un Tribunal Constitucional como órgano extra poder, a cuyo cargo estaría un control de constitucionalidad abstracto y *erga omnes* de las leyes (paralelamente con los jueces del Poder Judicial para el caso concreto y efecto *inter partes*). Pero este Tribunal Constitucional nunca llegó a constituirse y, sin nacer, la reforma de la Constitución tucumana que tuvo lugar en 2006 lo eliminó.

La Provincia de Buenos Aires consagra en el artículo 57 de su Carta Magna la supremacía de sus disposiciones, estableciendo que toda ley, decreto u orden contrarios a las declaraciones, derechos o garantías estatuidos en los artículos 1 a 56, o que impongan otras restricciones que las que tales normas permiten, o priven a los ciudadanos de las garantías que aseguren, serán inconstitucionales y no podrán ser aplicadas por los jueces¹⁶⁷.

A fin de resguardar la prevalencia de sus preceptos, instituye diversos mecanismos procesales de control, entre ellos, el recurso extraordinario de inconstitucionalidad tendiente a que se resuelva acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes, decretos, ordenanzas o reglamentos que estatuyan sobre materia regida por la Constitución y se controvierta por parte interesada, resolviéndose por dicho tribunal, en vía de apelación. Así, la Suprema Corte es instituida como un verdadero tribunal de garantías constitucionales locales, custodio último de la legalidad constitucional provincial.

¹⁶⁶ Hernández, A. M., *Federalismo y Constitucionalismo Provincial*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009; y Seijas, G., “Las facultades jurisdiccionales de la Ciudad de Buenos Aires”, en *LL, Sup. Act.*, Buenos Aires, 15/03/2012, p. 1.

¹⁶⁷ Seijas, G., *Las facultades jurisdiccionales de la Ciudad de Buenos Aires*, op. cit. pp. 633-638

La Provincia de Tierra del Fuego admite el control de constitucionalidad de oficio en el artículo 154, inciso 3 de su Constitución, regulando asimismo éste instituto en su artículo 6, en donde establece que la Provincia controlará la validez de los actos administrativos ejecutados durante el período de la intervención federal, que estén realizados conforme a esa Constitución y las leyes provinciales; disponiendo que los dictados en violación de las mismas serán nulos, y la nulidad emergente será declarada de oficio o a petición de parte.

La Provincia de La Rioja prevé en la parte general de su Constitución sobre “Principios de Organización Política” (artículo 9) que el deber de declaración de inconstitucionalidad se efectivizará a requerimiento de parte o de oficio, complementando tal previsión con lo dispuesto en su artículo 132¹⁶⁸, en el cual —al tratar el contenido específico de la función judicial— plasma el deber de los jueces de mantener la supremacía constitucional, enfatizando que el control de constitucionalidad es una cuestión de derecho.

Por otra parte, el Superior Tribunal de la Provincia de Neuquén ha encontrado el fundamento a la declaración de inconstitucionalidad de oficio en el artículo 30 de su Constitución, en cuyo párrafo primero dispone que “...*toda ley, ordenanza, decreto u orden contrarios a esta Constitución, no tienen ningún valor, y los jueces deben declararlos inconstitucionales*”.

Tanto en las provincias anteriormente indicadas como en muchas otras¹⁶⁹ se ha dado un paso más en lo que respecta a esta materia de trascendental importancia,

¹⁶⁸ Constitución de Provincia de La Rioja, artículo 132: “El juez tiene el deber de mantener la supremacía constitucional siendo el control de constitucionalidad una cuestión de derecho. El juez a pedido de parte o de oficio debe siempre verificar la constitucionalidad de las normas que aplica. El juez aplicará el derecho con prescindencia o en contra de la opinión jurídica de las partes, interpretando siempre la ley o doctrina legal con criterio jurídico de actualidad, de modo que su aplicación importe la realización de la justicia”.

¹⁶⁹ Pueden citarse al respecto las Constituciones de las Provincias de San Juan (art. 11), San Luis (arts. 10 y 210), Río Negro (art. 196) y Santa Cruz (arts. 17 y 132).

brindando en sus propios órdenes constitucionales locales respuestas que permiten profundizar el control constitucional.

En el desarrollo de este acápite cabe poner especial énfasis al caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en cuya Constitución se establece que “*los jueces pueden declarar de oficio la inconstitucionalidad de la norma en la que se funda el acto u omisión lesiva*”. (art. 14 in fine)¹⁷⁰

La Ley 402 de la legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires fijó el procedimiento ante el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, estableciendo en su artículo 18, inciso a, una amplia legitimación para cuestionar y controlar los actos de gobierno, fortaleciendo la llamada “participación ciudadana”.

Sin embargo, quien la inicia deberá especificar de modo detallado y con claridad, cuáles son las normas de carácter general sobre las que solicita el control, y cuáles son los preceptos y principios constitucionales con los que entran en colisión, que sustentan la tacha de inconstitucionalidad (artículo 19 de la citada ley).

El sistema instaurado por el citado artículo 113, inciso 2 obtuvo por parte de la doctrina el reconocimiento de constituir una herramienta altamente beneficiosa como garantía de vigencia y efectividad de los derechos fundamentales, sin perjuicio de aceptar que desde el plano fáctico, la falta de tratamiento expreso por la legislatura en

¹⁷⁰ Asimismo, en su artículo 113 se dispone que: “*Es competencia del Tribunal Superior de Justicia conocer:...2. Originaria y exclusivamente en las acciones declarativas contra la validez de leyes, decretos y cualquier otra norma de carácter general emanada de las autoridades de la Ciudad, contrarias a la Constitución Nacional o a esta Constitución. La declaración de inconstitucionalidad hace perder vigencia a la norma salvo que se trate de una ley y la Legislatura la ratifique dentro de los tres meses de la sentencia declarativa por mayoría de los dos tercios de los miembros presentes. La ratificación de la Legislatura no altera sus efectos en el caso concreto ni impide el posterior control difuso de constitucionalidad ejercido por todos los jueces y por el Tribunal Superior*”. Así, instaura una acción declarativa que habilita el conocimiento del caso por la vía originaria y exclusiva del Superior Tribunal, y constituye un instituto local absolutamente novedoso en el contexto judicial nacional.

el 75% de las oportunidades en que se materializó el reenvió, resta asidero al principal fundamento del instituto.¹⁷¹

2.8. Las acordadas y el control de constitucionalidad

El artículo 2 de la ley 27 señala que el Poder Judicial “...*nunca procede de oficio y sólo ejerce su jurisdicción en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte*”.

La Corte Suprema ha proclamado enfáticamente que el requisito de la existencia de un caso o controversia es imprescindible como medio de habilitar el control constitucional.

Tal principio ha sido manifestado por el Alto Tribunal en gran cantidad de fallos¹⁷², aunque me atrevo a citar uno de ellos por la claridad conceptual con que el mismo resulta expuesto:

*“La Justicia Federal no debe decidir cuestiones abstractas, ni hacer interpretaciones de las leyes sino cuando se trata de casos contenciosos existentes o producidos, porque es de la esencia del Poder Judicial decidir colisiones efectivas de derecho y no hacer declaraciones generales que fijen normas para lo futuro, lo cual es propio del Poder Legislativo”*¹⁷³.

Sin embargo, las acordadas que han sido analizadas en el Pto. 2.2 del presente constituyen claras excepciones a ese requisito, en donde la Corte se ha expedido sin mediar caso alguno, declarando por esa vía la inconstitucionalidad de normas.

¹⁷¹ Alberdi, J. B., *Derecho Público Provincial Argentino*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 1998; Lombardo, M. F., “Notas sobre el control judicial en la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Inconstitucionalidad de la ley y reenvío de la legislatura”, en *La Ley*, Buenos Aires, 2007, p. 938; y Hernández, *Federalismo y Constitucionalismo*, op. cit.

¹⁷² Fallos, 2:254; 5:316; 193:524; 304:759; 311:787; entre muchos otros.

¹⁷³ Fallos, 184:358.

En particular, en la acordada que da origen a esta investigación (acordada 20/96) la Corte considera que en virtud de la disminución de la remuneración de los jueces que la derogación comportaba, la constitucionalidad de la ley que la establecía debía ser examinada por el Tribunal, aún sin la presencia de un caso judicial, en su condición de órgano supremo y cabeza del Poder Judicial de la Nación.

Para así proceder, el Máximo Tribunal afirmó la existencia de un principio enarbolado en diversas ocasiones desde 1903 (en cuyo año se dictó la resolución 14), cuya doctrina se integraba amalgamada al artículo 108 de la Constitución Nacional. De acuerdo a tal principio, la Corte Suprema, en cuanto ejerce la representación más alta del Poder Judicial de la Nación, tiene facultades o privilegios inherentes a todo poder público, para su existencia y conservación; de ahí, que tenga todas las facultades implícitas necesarias para la plena y efectiva realización de los fines que la Constitución le asigna en tanto poder del Estado (cfr. acordada 45/95 y sus citas).

Según ella, es pertinente que la Corte se pronuncie de oficio, ya que *“corresponde a las facultades de este Supremo Tribunal (...) como una atribución inherente a la naturaleza del poder que ejerce, de juzgar, en los casos ocurrentes, la constitucionalidad y legalidad de los actos que se le someten, toda vez que en ocasión de ellos ha de cumplir una función que le confiere la Constitución, o la ley. A este efecto, la Corte Suprema no es un poder automático. Tiene el deber, en este caso, de examinar y discernir si el acto con motivo del cual se la llama al cumplimiento de una función propia, reviste o no, la validez necesaria”*.

Para el ejercicio de tales facultades, en opinión de la Corte Suprema, no es necesaria la presencia de un caso en los términos requeridos por los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional ni, por ende, son trasladables las exigencias requeridas para dichos asuntos en torno a la declaración de inconstitucionalidad.

Lo que aquí se trata, no atañe a las funciones jurisdiccionales del Tribunal, sino del ejercicio del ineludible deber que por mandato constitucional le compete como órgano supremo y cabeza de uno de los Departamentos del Estado, para que mediante el ejercicio de los aludidos poderes connaturales e irrenunciables salvaguarde la

independencia del Poder Judicial y la supremacía de la Constitución Nacional, uno de cuyos principios inspiradores enunciado en el preámbulo, es el de afianzar la justicia.

Como afirma Bianchi¹⁷⁴, puede observarse que la Corte, invocando el ejercicio de facultades de superintendencia, ha ejercido reiteradamente el control fuera de casos judiciales, con fundamento en la necesidad de preservar su independencia y la del Poder Judicial frente al Congreso y al presidente.

Pero recordando al ilustre profesor Joaquín V. González¹⁷⁵ puede afirmarse que *“el poder de superintendencia (...) no es un poder de juzgar, sino solamente de vigilancia para la mejor administración de la justicia y cumplimiento de la Constitución y las leyes que la establecen”*.

Tal ha sido el procedimiento profundamente debatible que ha utilizado el Alto Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de normas no por sentencias, sino por acordadas, sin la existencia de una causa judicial contradictoria.

Como puede apreciarse, la Corte ha utilizado un doble canal para el ejercicio del control constitucional:

- a. como tribunal en causas judiciales al dirimir controversias entre partes;
- b. actuando directamente como poder del Estado, cuando entiende que una decisión de los otros poderes amenaza su independencia económica o funcional, invocando para ello la necesidad de su autopreservación. En este segundo caso, deja a un lado todos los requisitos que ha elaborado para el ejercicio del control y ejerce un control abstracto al estilo de los tribunales europeos.

¹⁷⁴ Bianchi, Alberto B., *Control de constitucionalidad*, Buenos Aires, Ábaco, 1998, t. I, p. 290.

¹⁷⁵ González, Joaquín V., *Manual de la Constitución argentina* (actualizado por Humberto Quiroga Lavié), Buenos Aires, La Ley, 2001, p. 632.

2.8.1. La posición de la doctrina

Posturas favorables

Entre las posturas favorables, comenzaré por citar al profesor Bianchi¹⁷⁶, el cual sostiene que si bien podría decirse que no existe verdaderamente control de constitucionalidad a través de acordadas, la realidad indica que sí lo ha habido. En su opinión, se diga que una norma es “inaplicable” o se la declare inconstitucional, es en última instancia lo mismo. Si una norma está vigente la única razón que puede impedir su aplicación es que sea contraria a la Constitución. La palabra inaplicable o sus equivalentes funcionan aquí como un eufemismo, en la medida en que siempre que se ejerce control constitucional se deja de aplicar la norma, sin que ésta resulte derogada.

Valorando el comportamiento del Tribunal, sostiene que *“A primera vista es chocante que una teoría —como la del control constitucional— elaborada cuidadosamente y rodeada de una gran cantidad de requisitos, se desmorone en un instante. No obstante, al entrar con más detenimiento en el problema, se advierte que: (i) no pueden negarse a la Corte facultades de autopreservación ante el avance de los otros poderes y (ii) admitidas estas facultades, no parece haber otro modo de ejercerlas que por la vía de una acordada, con todas las consecuencias que ello tiene para la teoría del control en razón de la ausencia de su requisito básico: el caso judicial. En otras palabras, ante una ley inconstitucional que avasalla su independencia, no parece que la Corte pueda iniciar un proceso judicial ante un tribunal como si se tratara de un particular, ni tampoco tiene el poder de veto del presidente. Parecería entonces que su única salida institucional es acudir a sus poderes inherentes y expresarlos formalmente a través de una acordada”*.

Concluye resaltando sin embargo que *“se trata de una función excepcional, de un remedio extremo al cual puede acudir el Tribunal sólo ante la comprobación cierta y cabal de que el Congreso o el presidente han avasallado su independencia,*

¹⁷⁶ Bianchi, Alberto, “¿Puede la Corte Suprema ejercer control de constitucionalidad por vía de acordada?”, en *La Ley*, Buenos Aires, 2001, B, p. 112.

produciendo con ello un acto contrario a la separación de poderes. En otros términos, a mi juicio el control constitucional aún ejercido por vía de acordada y sin caso judicial, no puede perder su carácter de última ratio del orden jurídico, ni de acto de suma gravedad institucional. De lo contrario, la Corte Suprema se estaría arrogando en el ejercicio de su autopreservación, una función que manifiesta no tener en la defensa de los otros principios y derechos constitucionales”.

En el mismo sentido se manifiesta Bidart Campos¹⁷⁷. Expresa su opinión al comentar la acordada 42/91, en donde el Tribunal se pronuncia respecto de la validez del Decreto 2071/91, por el cual el Poder Ejecutivo había dispuesto la suspensión, por el término de un año, de la Ley de Autarquía Judicial 23853, y los efectos de todos los actos dictados en aplicación de la norma legal suspendida.

Dice Bidart Campos, en relación al pronunciamiento minoritario del juez Fayt que declara “inconstitucional” tal decreto (mientras la mayoría se inclina por declarar su nulidad): *“personalmente lo hubiéramos suscripto”,* agregando su aprobación respecto de *“...todo lo que la Corte haga, sin exceder la prudencia y el estilo propios de un tribunal que encabeza uno de los tres poderes del Estado, para parificarse con el Ejecutivo y el Congreso, y para defender a igual nivel sus competencias y su jerarquía (...). El Poder Judicial no debe declinar su autoridad en el marco de las competencias que inviste.”*

Finaliza sosteniendo que *“Lo importante es que el Tribunal (...) nos ha brindado la respuesta que merecía el desborde institucional del Poder Ejecutivo”.*

Por su parte, Comadira¹⁷⁸, al considerar la posición de la Administración ante la ley inconstitucional, exhibe puntos de vista que, *mutatis mutandi*, revisten interés para el objeto de estas líneas.

¹⁷⁷ Bidart Campos, Germán; “La Corte Suprema ante un desborde institucional del Poder Ejecutivo”, en *El Derecho*, 144:271.

¹⁷⁸ Comadira, Julio; *Derecho Administrativo*; Buenos Aires, Lexis Nexis, 2003, p. 733.

Entiende, el autor citado, que cabe reconocer al Poder Ejecutivo la potestad de no aplicar una norma legal considerada inconstitucional cuando la invalidez provenga del indebido cercenamiento de las facultades privativas del Poder Ejecutivo, entre otros supuestos. Califica a tal potestad como “ínsita” en la gestión directa e inmediata del bien común que le corresponde, a la que interesa la plena vigencia de la juridicidad constitucional. Funda su postura en la prelación jerárquico-normativa que marca el artículo 31 de la Constitución Nacional, pues no puede suponerse que ésta incurra en la autocontradicción de exigir el cumplimiento de leyes que la vulneran.

En abono de su posición, señala que en relación con la defensa que los poderes del Estado hacen respecto de sus propias atribuciones constitucionales, la Corte Suprema ha aceptado la procedencia de la declaración judicial de oficio de la inconstitucionalidad de los actos de otros órganos estatales que invadan su ámbito de competencia¹⁷⁹.

Postula que el cuestionamiento puede derivar de la sola opinión del Poder Ejecutivo, cuando la inconstitucionalidad es razonablemente evidente, sin perjuicio de otros supuestos en los que la inaplicación de la ley se apoya en previos pronunciamientos de la Corte Suprema, o en una doctrina judicial reiterada y constante emanada en ese sentido de tribunales inferiores.

Señala como límites a la potestad que atribuye al Poder Ejecutivo, la circunstancia de que la decisión nunca podrá ser definitiva, pues su evaluación queda condicionada a la palabra final de la justicia, ni tampoco podrá atribuírsele efectos derogatorios de la ley, por los mismos motivos por los cuales ellos no se imputan a la declaración judicial de inconstitucionalidad. No obstante lo cual, apunta, la inconstitucionalidad razonablemente evidente de la ley afecta su presunción de validez en cuanto acto estatal, y enerva, por tanto, las consecuencias que de ella se derivan en los casos concretos que requieren su eventual aplicación.

¹⁷⁹ Fallos, 238:289 y acordada registrada en Fallos, 270:285. Citadas por Comadira, Julio; ob.cit., p. 743.

Concluye afirmando, en cuanto aquí interesa, que no existen elementos para distinguir entre la declaración de inconstitucionalidad de una ley, que sólo realizaría el Poder Judicial, y la abstención de la aplicación de una ley considerada inconstitucional, que podría efectuar el Poder Ejecutivo. En su opinión, cuando los tribunales concluyen en la inconstitucionalidad de una ley, el efecto es que se abstienen de aplicarla. Mientras tanto, su no aplicación por el Poder Ejecutivo, supone razonablemente una manifestación, explicitación o enunciación relativa a la invalidez constitucional de la ley.

En síntesis, en el pensamiento del profesor Comadira: (a) la función administrativa entraña la gestión directa e inmediata del bien común, y a éste interesa la vigencia de la juridicidad, sobre todo de la base fundamental del ordenamiento jurídico; (b) en consecuencia, un poder del Estado, en tanto partícipe del ejercicio de la función administrativa, goza de la potestad, ínsita en esa participación, de abstenerse de aplicar una ley que ostenta un vicio de inconstitucionalidad razonablemente evidente, por afectar el círculo de sus competencias constitucionales, entre otros supuestos; (c) a tal efecto basta con el propio juicio del poder competente para aplicar la ley.

Consecuentemente, no parecería necesario recorrer un gran trecho para admitir que la Corte Suprema en ejercicio de la actividad administrativa que le corresponde como cabeza del Poder Judicial, y con el objeto de garantizar la independencia de dicho Poder, goce de la potestad ínsita de declarar la inconstitucionalidad de una ley que lesiona esa independencia. Subsistirían, sin embargo, dos obstáculos insalvables, de acuerdo al pensamiento de Comadira: (a) la potestad supone la competencia, en el caso concreto para aplicar la ley, competencia de la cual la Corte Suprema carece fuera del caso o controversia; y (b) dentro del caso, lógicamente, el ejercicio de la potestad tendría efectos interpartes y no abrogatorios de la ley.

En el pensamiento del jurista Corti, en propiedad la competencia para dictar la acordada corresponde al Consejo Asesor de la Magistratura, sin perjuicio de lo cual el acto resulta válido porque la Corte Suprema lo dictó cuando aún el Consejo no se había constituido.

Posturas contrarias

Entre las posturas contrarias a dicha facultad de la Corte de declarar la inconstitucionalidad de las leyes fuera de una causa judicial, se enrola la tesis sostenida por Spisso, el cual examina, básicamente, el alcance la garantía de la intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados y su relación con el principio de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, y en la única referencia evaluativa a la competencia de la Corte Suprema para actuar como lo hizo sostiene que “*la manifiesta desmesura de la acordada es fruto de la asunción por el Poder Judicial de funciones propias del Poder Legislativo*”¹⁸⁰.

Gentile también se pronuncia en contra de dicha competencia de la Corte Suprema. Expresa al respecto que la acordada 20/96 es objetable ya que “no era una sentencia que resolvía un "caso" como exige la Constitución para habilitar su competencia (artículos 116 y 117), sino un acto administrativo de superintendencia donde los jueces no deben declarar la inconstitucionalidad de leyes (aunque lo hayan hecho en otros casos)”¹⁸¹.

En el mismo sentido, López Olaciregui comienza por destacar que las acordadas son los actos típicos a través de los cuales la Corte Suprema ejerce la función administrativa de superintendencia en el ámbito interno del Poder Judicial.

Si la materia propia de las acordadas es la administrativa interna, que deriva de las facultades de superintendencia de la Corte, resulta incuestionable, en su opinión, que no pueden constituir una vía jurídicamente apta para establecer la inconstitucionalidad de una ley del Congreso de la Nación.

Sostiene, en definitiva, que la acordada 20/96 ha excedido notoriamente tanto el

¹⁸⁰ Spisso, Rodolfo; “Los jueces y los legisladores también son ciudadanos”; en *La Ley*, Buenos Aires, 1998-B, p. 2230.

¹⁸¹ Gentile; Jorge; “¿Los jueces deben pagar impuestos?”, captura efectuada el 19/08/16 en el website: <http://www.profesorgentile.com/n/los-jueces-deben-pagar-impuestos.html>.

alcance que a ese tipo de medida le es dado, como la materia que le es propia, al entrar de lleno en el ejercicio de atribuciones legislativas en materia impositiva, que en modo alguno pueden ser llevadas a cabo por el Poder Judicial sin alterar el reparto constitucional de competencias entre los distintos Departamentos del Gobierno¹⁸².

Por otra parte, la Comisión de Juicio Político de la Cámara de Diputados de la Nación¹⁸³, al formular su acusación contra el juez Boggiano por mal desempeño en sus funciones al suscribir la acordada 20/96, expresó que el ejercicio del control jurisdiccional de constitucionalidad debe cumplirse, exclusivamente, en el marco de un litigio real, pues el artículo 2 de la Ley 27 prescribe, en términos inequívocos, que la justicia nacional “nunca procede de oficio y sólo ejerce jurisdicción en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte”.

A juicio de la Comisión, la acordada 20/96 entraña, en cambio, una lisa y llana declaración de inconstitucionalidad de una ley del Congreso, pronunciada de oficio, fuera del marco de una causa o controversia llegada al conocimiento de la Corte por alguna de las vías ordinarias o extraordinarias.

Añade más adelante una cita de Kemelmajer de Carlucci, para quien “*la intervención de los tribunales sin ‘causa judicial’ está vedada no sólo para declarar de oficio la inconstitucionalidad de las leyes, sino a todos los efectos*”; en otros términos, los jueces no pueden hacer declaraciones abstractas, ni evacuar consultas. En consecuencia, si lo que se quiere decir es que el juez no puede declarar la

¹⁸² López Olaciregui, Martín; “Los jueces y el impuesto a las ganancias”; en *Jurisprudencia Argentina*, Buenos Aires, 1998-II, p. 698.

¹⁸³ Cfr. *website* de la Comisión de Juicio Político de la Cámara de Diputados de la Nación, O/D 401, <http://www1.hcdn.gov.ar/dependencias/cjpolitico/despachos.htm> ((captura efectuada a la fecha de presentación).

En el mismo sitio se reproducen idénticas consideraciones en relación con los restantes jueces firmantes de la acordada.

inconstitucionalidad en un “moot case”¹⁸⁴, la expresión “los jueces no pueden declarar de oficio la inconstitucionalidad” es correcta; no lo es si quiere significar “necesidad de denuncia expresa dentro de la causa iniciada”¹⁸⁵.

La Comisión no niega la existencia de poderes implícitos en cabeza del Tribunal, poderes a los que considera no sólo compatibles con la Constitución sino indispensables para asegurar su supremacía. Sin embargo, no considera arreglado a derecho, hablar en teoría o reivindicar en la práctica otros poderes implícitos que los necesarios para dar eficacia a los expresamente conferidos por la Constitución, a los órganos del gobierno tripartito. Concluyendo que *“El status de órgano supremo del sistema judicial e intérprete final de la Constitución no es, per se, una prerrogativa ni una fuente de atribuciones, sino un modo abreviado de denotar todas las potestades que la Corte está facultada para ejercer de conformidad con las normas del ordenamiento jurídico. Ninguna de éstas confiere poderes ilimitados; de ninguna de ellas puede desprenderse, como atribución implícita de la Corte, por suprema que sea, la de suplir la inexistencia de mecanismos formales sin ninguna clase de ataduras y al margen de encuadres procesales preestablecidos”*.¹⁸⁶

Por su parte, Gelli suministra una postura peculiar al respecto. Aunque no lo manifiesta expresamente, considero que se enrola en la postura negativa. Sin embargo, a propósito de la proyección de la garantía al órgano institución, se pregunta: ¿Cómo armonizar ésta última faz con el alcance interpartes de la sentencia (que hace efectiva la garantía sólo para los actores)? Para Gelli¹⁸⁷, la sentencia en el caso “Bonorino Perú”¹⁸⁸ proporciona dos soluciones al punto. La primera, por las sendas declaraciones

¹⁸⁴ Entendido como “caso o cuestión académica por haber perdido relevancia jurídica, o caso no sujeto a decisión, por constituir cosa juzgada o haber desaparecido el objeto del litigio”. La traducción me pertenece.

¹⁸⁵ Kemelmajer de Carlucci, Aída, “Reflexiones en torno de la declaración de inconstitucionalidad de oficio”, Buenos Aires, Depalma, 1989, pp. 239-240.

¹⁸⁶ O/D 401, ob. cit.

¹⁸⁷ Gelli, María Angélica; *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, Buenos Aires, La Ley, 2005, p. 918.

¹⁸⁸ Fallos, 307:2174.

del Tribunal acerca de los deberes de los poderes políticos sobre la cuestión —y la extensión de ese deber constitucional a los gobernantes de las provincias— cuyo incumplimiento los haría caer en inconstitucionalidad por omisión. La segunda, porque la Corte Suprema se reivindica cabeza de un poder del Estado y en virtud de esa condición habilita la *“emisión de acordadas del Tribunal en las que declare la necesidad de cumplir con el mandato constitucional”*.

Como se ve, Gelli entiende que el Tribunal puede recurrir a las acordadas, no para ejercer control de constitucionalidad, sino para realizar declaraciones de indudable significación política, tomando en cuenta que las formula en ejercicio de la jefatura del Poder Judicial.

2.8.2. La posición de la Procuración del Tesoro de la Nación

Finalmente, la Procuración del Tesoro de la Nación expresó su posición mediante el dictamen 48¹⁸⁹, de marzo de 1998, considerando superfluo que dicho organismo, que integra el Poder Ejecutivo, examine la juridicidad de la acordada 20/96 de la Corte Suprema, pues, según sostuvo, *“...la Administración Pública debe acoger los lineamientos doctrinarios establecidos por la Corte Suprema, absteniéndose de cuestionarlos o de entrar en polémica con ellos, aun cuando tenga una opinión diferente. Tal principio se funda en la jerarquía del Tribunal, el carácter definitorio y último de sus sentencias respecto de la interpretación y aplicación del derecho y la necesaria armonía en el comportamiento de los distintos órganos del Estado”*; *“...máxime si se tiene en cuenta que en ella (la acordada) reivindicó su condición de cabeza de uno de los Poderes del Estado y las atribuciones que posee en tal carácter para ejercer los poderes implícitos que le corresponden, a fin de preservar su existencia y conservación, y de asegurar su independencia y la efectiva realización de sus fines institucionales”*.

¹⁸⁹ Dictámenes; 228:284.

CAPÍTULO III

INFLUENCIAS EXTERNAS EN LA LEGISLACION ARGENTINA REFERIDA A LOS HONORARIOS DE LOS JUECES

Introducción

En este capítulo se analizarán el sistema judicial anglosajón y el argentino, en función de sus contactos desde la perspectiva ideológica, legislativa y judicial, de manera que puedan sentarse las bases para un estudio comparativo entre ambos sistemas y así obtener las conclusiones pertinentes respecto de los objetivos de este trabajo.

Para ello serán analizadas no sólo las leyes y decisiones normativas que han llevado a ambos sistemas a la situación actual, sino también, y muy preferentemente, los dos modelos de los honorarios de los jueces y su relación con las leyes tributarias de ambos países.

Al tiempo que se hará una exposición de aquellas decisiones de la Corte Suprema de los Estados Unidos y de Argentina, referentes a casos que se han considerado base para establecer precedentes en favor de una inclusión de los jueces en el sistema tributario de ambas naciones, o para mantener la situación actual que les inhibe de pagar impuestos por sus actividades profesionales.

Aportes del capítulo

Este capítulo se justifica por explicitar las influencias, en particular las anglosajonas y más concretamente las del sistema judicial de EE.UU. en el sistema judicial argentino y, más especialmente aún, en las retribuciones de los jueces. Se corroboran los objetivos tercero y quinto. Y respecto a la aportación, se basa en el análisis de derecho comparado sobre el tema de las exenciones de que gozan los jueces entre los derechos de Estados Unidos, Gran Bretaña y Argentina.

3.1.- Sistema judicial anglosajón: introducción a los procedimientos

En cualquier investigación que trate de comparar el sistema judicial derivado del derecho romano y el anglosajón, es necesario establecer una serie de consideraciones a tener en cuenta en el transcurso de todo el estudio comparativo. El sistema anglosajón en general no es un sistema codificado, es decir, carece de un sistema de referencia que pueda adaptarse continuamente a las diversas coyunturas, es un sistema de novación¹⁹⁰.

La fuerza de las decisiones judiciales como fuente de derecho, que puede ubicarse a principios del siglo XVII y evidenciarse en la *Common Law* que es, en su totalidad, creación de los jueces y cuyas sentencias a lo largo de los siglos cumplen la renovación a la que nos referíamos en el párrafo anterior, conforman el cuerpo jurídico del derecho anglosajón; establecen los precedentes¹⁹¹.

Fue en el siglo XIX cuando se consolidó la doctrina por la que una sentencia anterior vinculaba a los jueces posteriores, junto con la llamada *ratio decidendi*, o la razón o razones por las que el magistrado adopta la decisión: los fundamentos jurídicos que obligan y crean jurisprudencia, especialmente para los tribunales inferiores¹⁹².

No se trata en este trabajo de estudiar las ventajas y los inconvenientes del sistema inglés sobre el que proviene del derecho romano, ni plantear un estudio de las reglas formales de ambos procedimientos, sino sólo de establecer las características de un sistema que ha influido, en buena parte, en los procedimientos judiciales de los países americanos, tanto los de origen inglés como latinoamericanos.

¹⁹⁰ Lo cual no implica que se haya intentado en algunas ocasiones establecer un modelo más o menos parecido a un código o una recopilación de sentencias que actúe, con matices, para cubrir las mismas necesidades.

¹⁹¹ Bell, J., "The Sources of Law", en A. Burrows (ed) *English Private Law*, 2007, 2nd. edn ch. 1; y Feldman, D., *English Private Law*, Oxford, Oxford University Press, vol. I, pp. 3-43.

¹⁹² Se trata, pues, de *stare decisis* (o la locución completa: *stare decisis et non quieta moveré*).

Como ya hemos dicho, la principal de las diferencias entre los dos conceptos del derecho radica en la existencia en uno, el romano, de códigos y su inexistencia en el sistema anglosajón. En el primer sistema los planteamientos jurídicos sobre cualquier cuestión que se presente se realizan sobre la base del código que corresponda. Aun cuando la cuestión o una parte de ella no éste contemplada en el código que se trate, sí suele contener las instrucciones legales o herramientas jurídicas y conceptuales necesarias para resolver y sancionar la cuestión planteada¹⁹³.

Respecto al derecho inglés la fuente es el *Common Law* y también las leyes emanadas del Parlamento. Cuál de las dos sea el precedente ya queda más oscuro pues hay opiniones entre los juristas. Parece ser que la opinión más extendida es que la *Common Law* precede por cuanto configura el derecho común según se entiende en el derecho romano o proveniente de dicho derecho. Para algunos autores, el sistema basado en el *Common Law* puede definirse como *dejar las cosas como están y seguir lo que se ha decidido*¹⁹⁴. Su objetivo es doble; por una parte resolver la litis presentada y proporcionar una base jurisprudencial para incidir y ayudar en litis futuras sobre el mismo contenido.

Cierto que el problema, que dentro de la visión romanista del derecho civil se plantea con la adscripción del derecho anglosajón a la *Common Law*, es la incorporación de nuevas normas que permitan la adaptación de las resoluciones de ley a las nuevas coyunturas sociales. Es decir, el desarrollo de normativas por medio de la creatividad judicial. Evidentemente el problema parte de la base de que el contenido de la *Common Law* no se renueva a través del sistema legislativo sino por referencias a sentencias anteriores, que suelen abarcar un período más o menos considerable, pero en cualquier caso no es inmediato por lo general, como sí puede serlo la renovación legislativa.

¹⁹³ Lawson, F., "Further Reflections on Codification", en LAWSON F, *The Comparison - Selected Essays*, North Holland, Amsterdam, 1997, vol. II, pp. 90-101.

¹⁹⁴ Farnsworth, E. A., *Introducción al sistema legal de los Estados Unidos*, Buenos Aires, Zavalía, 1990, p. 74.

La pregunta es pues dónde comienza o acaba la función del Parlamento y dónde comienza o acaba la función de los jueces y cuáles son los límites que deben respetar las dos instituciones y entre ellas. En realidad, es un razonamiento muy presente en los estudios de la gestión parlamentaria y la gestión judicial inglesa y que se repite insistentemente.

La evolución del sistema inglés y su situación actual corresponde a una serie de concatenaciones históricas con mayor incidencia en el siglo XIX con variaciones entre los países (en este caso hablamos de Estados Unidos respecto a Gran Bretaña, que también las hay entre Francia, Italia o España como ejemplos comparativos).

En el transcurso de los dos últimos siglos la deriva de los precedentes han matizado los cuerpos jurídicos de los países y, más significativamente aún, a nuestro juicio, las posiciones relativas de los dos sistemas, pero también dentro de ellas de los países que los conforman. Por ejemplo, la doctrina del precedente nos parece más solidificada en los EE. UU. que en Gran Bretaña. Queremos decir, que la jurisprudencia creadora de derecho emanada del Tribunal Supremo de los EE. UU. en relación con las grandes líneas que han constituido y siguen constituyendo su doctrina judicial, se ha consolidado y petrificado¹⁹⁵.

Los fundamentos del sistema del precedente, en especial como hemos dicho en EE. UU., se establecen en cuatro pilares o bases: *igualdad*, es decir el mismo trato para las partes; *previsibilidad*, existe una jurisprudencia que las partes conocen y sobre la que

¹⁹⁵ “La Corte Suprema, en el famoso *leading case* *Marbury vs. Madison*, diecisiete años después del lanzamiento de la Constitución, creó pretorianamente la revisión judicial de constitucionalidad, receta que aunque muy exitosa después, inicialmente no podía menos que discutirse. Hoy, refrendada por un granítico derecho constitucional consuetudinario, parece una fórmula imbatible y pétrea.” Sagües, Néstor Pedro, “La eficacia vinculante de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en EE. UU. y Argentina”, en *Rev. Estudios Constitucionales*, Año 4, núm. 1, 2006, pp. 17-32. Ver también Bianchi, A.B., “Un estudio comparativo de los tribunales en los Estados Unidos y Argentina”, en *Rev. La Ley*, 22/04/2019, núm 1.

pueden apoyarse; *economía*, se gana en tiempo y en esfuerzo; *respeto*: en los jueces y sus decisiones¹⁹⁶.

En cualquier caso, en un sistema tan individual y sujeto a decisiones personales se produce una ponderación de las sentencias, o sea que se establecen valoraciones en función de aquellos factores que pueden usarse para defender unas u otras decisiones judiciales, que por otra parte no siempre tienen el mismo sentido y pueden ser contradictorias.

Los dos grandes factores que definen la importancia para una litis determinada de los precedentes son las que han sido dictadas en jurisdicciones del mismo nivel que el tribunal que juzga. Conocidas como jurisprudencia persuasiva son tomadas en consideración, pero no se consideran vinculantes. El segundo es el que reúne la jurisprudencia imperativa, o sea aquellas que provienen de un tribunal superior o del mismo que contempla el caso, y que es vinculante. Hay otras consideraciones que contemplar en la valoración de la sentencia que sirve de precedente para el tribunal que va a sentenciar, pero que llevaría a entrar en cuestiones que no son las que interesan para este trabajo.

Cierto que estos planteamientos no son unánimes y hay mucha discusión doctrinal relativa a si el sistema de precedente es o no el mejor, e incluso el que mejor se adapta a las características sociales del pueblo estadounidense. Y posiciones contrarias que vienen de lejos, planteadas por importantes figuras de la política de los EE. UU., como el caso de Abraham Lincoln en su discurso de investidura, en el que cuestionó el sistema judicial de los EE.UU. No es la única crítica, también se ha cuestionado cualquier precedente por no considerarlo adecuado a una situación, más o menos semejante, pero en otro tiempo y otra coyuntura¹⁹⁷.

¹⁹⁶ Ibidem, p. 19

¹⁹⁷ “Las expresiones generales contenidas en una opinión deben ser tomadas en conexión con el caso en el cual esas expresiones fueron empleadas. Si ellas van más allá del caso, deben ser respetadas, pero no deben gobernar el juicio en un caso subsiguiente cuando el punto verdadero es sometido a decisión”; VV. AA., *La Constitución de los Estados Unidos de América anotada con la jurisprudencia*, Buenos Aires, Kraf, 1949, p 75.

Aun cuando no es muy frecuente que se produzcan cambios de criterio a nivel de la Corte Suprema de los EE. UU., existen algunos precedentes en determinados casos. Desde 1810 a 1957 se produjeron noventa cambios de criterio evidentes según información que recoge Sagües¹⁹⁸, lo cual, si bien no parecen muchos, tampoco, teniendo en cuenta que estamos ante un sistema de precedente, son escasos.

3.2.- Respecto al sistema judicial argentino

Tampoco se trata de exponer el sistema judicial argentino por cuanto no es objeto de este trabajo, sino exponer aquellas líneas generales que pueden contribuir a una mejor comprensión de la comparación entre los dos sistemas.

Es evidente que el sistema argentino no puede basarse en un *Common Law* por cuanto no ha existido en el país y consecuentemente no se ha constituido en fuente de derecho, ni el sistema de precedente ha sido, de manera expresa, regido en Argentina. Los tribunales argentinos no han estado tradicionalmente obligados a seguir los dictados de otros aún cuando sean superiores y pueden interpretar, en muchos aspectos, los códigos, sea el civil o penal, según el libre albedrío y la doctrina de la buena fe, por ejemplo.

Aunque también es cierto que ya en el siglo XX sí se ha legislado en el sentido de que la jurisprudencia emitida por un tribunal superior obliga a uno inferior, en algunos casos. La recepción de esta doctrina no ha sido muy entusiasta en determinadas escuelas jurídicas y constitucionalistas.

Sea consecuencia de una influencia directa del sistema seguido en EE. UU., quizás demasiado admirado en Argentina en ciertas etapas, o sea consecuencia de situaciones coyunturales que nos acercaban más a ellos que a otras propuestas doctrinales, lo cierto es que la doctrina de la Corte Suprema se sustentó en que una

¹⁹⁸ Sagües, Néstor Pedro, “La eficacia vinculante de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en EE. UU. y Argentina”, en *Rev. Estudios Constitucionales*, 2006, Año 4, núm. 1, p.23.

declaración de inconstitucionalidad no implicaba un precedente absoluto, sino que podía ser modificada en función de las circunstancias y las coyunturas. Además, la inconstitucionalidad aplicada a una determinada litis no siempre podía aplicarse de oficio a otra, sino que en todo caso debería ser requerida por la parte que se consideraba afectada.

En este contexto surgen cuatro cambios jurisprudenciales, que corresponden a determinadas etapas del desarrollo del derecho constitucional argentino, que llevan a producir un efecto vinculante, aunque condicionado, de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

1.- *Del sometimiento simple*. Se trata del caso “Magdalena Rivera c. Vicente García Aguilera”¹⁹⁹. El juez federal de primera instancia dictó que los jueces federales “deben ajustar su procedimientos y resoluciones, a las decisiones de la Suprema Corte que en casos análogos dicte, haciendo jurisprudencia”. La Corte Suprema confirmó esta sentencia por sus fundamentos (lo cual implicaba aceptar en Argentina el sistema sajón del ya citado *state decisis*).

2.- *Seguimiento condicionado como deber moral*. En el fallo Bernardo Pastorino, la Corte sentenció que los veredictos se relacionan directamente con un caso concreto, aquel para el cual han sido emitidos y no obligan a ninguno más. Pero añadió que los jueces inferiores tienen un deber moral en conformar sus decisiones con las de la Corte para casos iguales o parecidos al del fallo o fallos del Alto Tribunal²⁰⁰. Lo que sugieren estas palabras es la superioridad de las decisiones de la Corte en comparación con las de los tribunales inferiores, por cuanto los tribunales superiores están formados por magistrados más preparados

¹⁹⁹ CSJN, Fallos 9:53.

²⁰⁰ Y lo sustentó diciendo que: “principalmente en la presunción de verdad y justicia que a sus doctrinas da la sabiduría e integridad que caracteriza a los magistrados que la componen, y tiene por objeto evitar recursos inútiles, sin que esto quite a los jueces la facultad de apreciar con su criterio propio esas resoluciones y apartarse de ellas cuando a su juicio no sean conformes a los preceptos claros del derecho”. CSJN, Fallos 25:368.

y con mayor experiencia, por lo que se encuentran moralmente obligados a seguirlas y, además, redundan en una mejor economía para el sistema judicial, por cuanto si no se siguen serán recurridas y el Tribunal Superior mantendrá su doctrina, resultando un dispendio de tiempo, esfuerzo y dinero.

3.- *Doctrina del seguimiento condicionado como deber institucional.* En 1948 la Corte reafirmó en el caso “Santín Jacinto c. Impuestos Internos” su superioridad, al sostener que si bien los jueces tienen libertad de juicio para emitir sus pronunciamientos, los mismos deben compatibilizarse con el carácter definitivo de los fallos del Alto Tribunal²⁰¹.

4.- *En la actualidad.* Se consolida el argumento antes planteado en Santín Jacinto²⁰², estableciendo el precepto de que los jueces inferiores seguirán las sentencias dictadas por los superiores especialmente las reglas jurisprudenciales de la Corte Suprema. Las sentencias que no cumplen estas instrucciones y no aporten nueva doctrina que justifique una decisión contraria a la sentada por el Alto Tribunal, carecerán de fundamento. Es decir, que el juez inferior debe seguir la jurisprudencia del superior y sólo puede separarse de ella si justifica esta omisión.

Con lo cual la doctrina está clara, en la actualidad²⁰³.

²⁰¹ CSJN, Fallos 212:51.

²⁰² Causa “Cerámica San Lorenzo”; CSJN, Fallos 307:1094 (1985).

²⁰³ “De hecho, esta regla importa una interpretación mutativa por adición al texto constitucional, que suma a las competencias de la Corte Suprema enunciadas inicialmente en la Constitución, la que aquí se consigna, cuya legitimidad, hoy día, se fundamenta en razones parecidas al *stare decisis* estadounidense...: igualdad, previsibilidad y economía. Son estos valores muy prácticos que la sociedad contemporánea cotiza significativamente, y que consolidan al peculiar *stare decisis* argentino, que como su par norteamericano, aunque no de modo idéntico, recorta las facultades de juzgamiento de los jueces y el mismo control difuso de constitucionalidad, al imponerles límites acerca de cómo deben resolver.” (Sagües, ob cit., 2006, p. 28).

3.3.- Antecedentes históricos ingleses y norteamericanos en los honorarios de los jueces

Desde 1701, en Inglaterra, la ley de Establecimiento (*Act of Settlement*), que pretendía corregir los abusos cometidos durante el período de los reyes Estuardo, dispuso que "las comisiones de los jueces durarían mientras dure su buena conducta y sus salarios serían ciertos y establecidos". En 1760, durante el reinado de Jorge III, el Parlamento aprobó un estatuto que establecía que los salarios de los jueces no podrían ser disminuidos "mientras se mantuviera en alguna de sus comisiones". El jurista británico William Blackstone (1723-1780) -cuyos escritos tuvieron influencia decisiva en el desarrollo de la Constitución norteamericana- señaló entonces que el precepto se dirigía a "mantener tanto la dignidad como la independencia de los jueces".

El mismo régimen se aplicó en las colonias norteamericanas hasta 1761, en que comenzaron las injerencias de la corona sobre la justicia mediante la alteración de los períodos de los jueces. Por ello, la Declaración de la Independencia de 1776, en la enumeración de los agravios dirigidos contra el rey, formula el siguiente: "Ha hecho que los jueces dependan sólo de su voluntad, tanto en el ejercicio de sus funciones, como en el monto y pago de sus salarios".²⁰⁴

En la Convención Constituyente de Filadelfia de 1787, los constituyentes quisieron poner a resguardo la remuneración de los jueces y en principio, acordaron en determinar que el Congreso no podría aumentar ni reducir sus remuneraciones, pero luego coincidieron en que la prohibición se limitaría a la reducción de las remuneraciones, pudiéndose en consecuencia aumentarlas, para lo que tuvieron muy en cuenta el deterioro de las remuneraciones de los magistrados judiciales a causa de la inflación.

Finalmente, la cláusula de la Constitución norteamericana quedó redactada, tal como hoy se encuentra vigente: "El Poder Judicial de los Estados Unidos se delegará en

²⁰⁴ Hale, M, *The history of the common law of England: and an analysis of the Civil Part of the Law*, Chicago, 1971.

una Corte Suprema y en los tribunales inferiores que oportunamente el Congreso instituya y establezca. Los magistrados, tanto los de la Corte Suprema como los de los tribunales inferiores desempeñarán sus cargos mientras observen buena conducta y, en fechas determinadas, recibirán una remuneración por sus servicios, que no podrá ser disminuida en tanto ejerzan sus cometidos"(artículo III, sección 1)²⁰⁵.

Al respecto, la Corte Federal de los Estados Unidos sostuvo: "la cláusula de compensación²⁰⁶ se origina en la antigua tradición anglo-americana de un Poder Judicial independiente. Una judicatura libre del control del Poder Ejecutivo y del Poder Legislativo es esencial si existe el derecho a que los reclamos sean decididos por jueces que actúan libres del dominio potencial de otras ramas del gobierno"²⁰⁷.

Al explicar Hamilton en "El Federalista"²⁰⁸ la razón de ser del artículo III, sección 1 de la Constitución norteamericana, señaló: "Después de la permanencia en el cargo, nada puede contribuir más eficazmente a la independencia de los jueces que el proveer en forma estable a su remuneración. (...) Conforme al modo ordinario de ser de la naturaleza humana, un poder sobre la subsistencia de un hombre equivale a un poder sobre su voluntad. Y no podemos esperar que se realice nunca en la práctica la separación completa del poder judicial y del legislativo en ningún sistema que haga que el primero dependa para sus necesidades pecuniarias de las asignaciones ocasionales del segundo".

Señala Sagüés²⁰⁹, citando a Hamilton, que la denominada cláusula de compensación tuvo una doble razón histórica: primero, impedir la domesticación de la

²⁰⁵ Brau, G. J., "Notas sobre la Historia del Common Law", en *Rev. Jurídica. U.P.R.*, 2009, págs. 259-260.

²⁰⁶ Denominación que se le otorga a la norma del art. III, sección 1 de la Constitución norteamericana en la parte correspondiente a la intangibilidad de las remuneraciones.

²⁰⁷ Fallo, VV. AA., *Estados Unidos v. Hubert L. Will y otros*, Buenos Aires, La Ley, Buenos Aires, 1985-B, p. 1004.

²⁰⁸ Hamilton, J., *El Federalista*, México, Fondo de Cultura Económica, 1943, pp. 343-344.

²⁰⁹ Sagües, Néstor Pedro, *Elementos de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Astrea, 1996, t. I, p. 491.

justicia por quienes elaboran el presupuesto y en segundo término, proteger a los jueces de las fluctuaciones del valor de la moneda.

Es así, que tanto la garantía de inamovilidad como la de intangibilidad fueron instituidas como pilares fundamentales de la independencia objetiva o funcional de la magistratura, en cuanto instrumentos para el correcto cumplimiento de las funciones y deberes propios del cargo.

3.4.- Antecedentes en Argentina

En Argentina, el proyecto de Constitución de 1813 de la Sociedad Patriótica, incluía en su artículo 168 una disposición semejante a la cláusula de compensación norteamericana, al establecer que los magistrados del Supremo Poder Judicial debían recibir una compensación del erario público “y no se deberá disminuir durante la permanencia del individuo en su magistratura”.

La Constitución de 1819 prescribía que los miembros de la Corte Suprema de Justicia, recibirían "una compensación por sus servicios, que no podrá ser disminuida mientras permanezcan en el oficio". Refiriéndose igualmente a los miembros de la Corte Suprema de Justicia, el artículo 129 de la Constitución de 1826 establecía que: "Sus miembros gozarán de una compensación que no podrá ser disminuida mientras duren en sus puestos".

Estos precedentes nacionales, al proveer la irreductibilidad de los sueldos de los jueces, se referían únicamente a los miembros de la Corte Suprema mientras que el artículo 96 de la Constitución de 1853 (actual 110) lo hizo extensible a todos los jueces, al disponer que “Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones”. En idéntico sentido se pronuncian las constituciones de las provincias de Misiones (art. 140); Neuquén (art.

153); Mendoza (art. 151); Santa Cruz (art. 126); Tucumán (art. 101) y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (art. 144).

Esta cláusula de nuestra Carta Magna reconoce como fuente el ya mencionado artículo III, sección 1 de la Constitución de los Estados Unidos, que prohíbe de igual modo la disminución de las remuneraciones de los jueces, aunque sin el aditamento “en manera alguna” que contiene nuestra Constitución, cuyo agregado es atribuido al constituyente Benjamín Gorostiaga, el cual —conociendo a la perfección el idioma inglés— tuvo acceso a las distintas fuentes del derecho norteamericano, que fueron determinantes para la redacción de nuestro texto constitucional.

González Calderón y González, J. V.,²¹⁰ sostienen que el énfasis en la frase “*en manera alguna*” significa que la compensación de los jueces no puede ser reducida ni por impuestos ni por cualquier otro medio que pueda limitarla²¹¹.

La garantía de la intangibilidad de las remuneraciones tiende a poner a los jueces a cubierto de manipulaciones políticas para captar su voluntad. Ese es el espíritu de la cláusula constitucional. Debe recordarse, en tal sentido, que el Poder Legislativo aprueba anualmente el presupuesto nacional, que es promulgado por el Poder Ejecutivo, que tiene a su vez el derecho a veto. El Ejecutivo es quien recauda las rentas y ejecuta el presupuesto y el Congreso, el que controla la inversión. El Poder Judicial es totalmente ajeno al trámite presupuestario y depende de lo que hagan los otros poderes; de ahí entonces que la Constitución quiera defender la intangibilidad de los sueldos de los magistrados, para asegurar su independencia frente a los restantes poderes estatales, el cual constituye uno de los postulados esenciales del régimen republicano adoptado por nuestra Carta Magna.

²¹⁰ Cita de la CSJN en el Fallo, 176:73 “Fisco c/Medina”. Retomaré esta cuestión en el próximo acápite, al analizar la jurisprudencia de la CSJN al respecto.

²¹¹ González Calderón, J.A. y González, J. V. *Derecho Constitucional Argentino. Historia, Teoría y Jurisprudencia de la Constitución*, Buenos Aires, Ed. J. Lajouane, 2011.

3.5.- La problemática de los salarios de los jueces en la jurisprudencia de los EE.UU.

3.5.1.- Primera etapa: de exención del impuesto

La cuestión se planteó ante la Corte de Estados Unidos después de adoptada la enmienda XVI de su Constitución y de la sanción de la ley sobre impuestos a la renta.

La enmienda dispone que el Congreso tendrá poder para crear y percibir contribuciones sobre la renta, de cualquier fuente de que ésta provenga, sin proporcionarlas entre los Estados y sin consideración a ningún censo o enumeración.

La Ley del 24 de febrero de 1919, a su vez, en su párrafo 213 computaba para el cobro de este impuesto todas las ganancias percibidas y rentas, incluyendo los salarios que recibían los jueces federales.

Esta ley fue acatada sin protesta por los miembros de la Corte Suprema, pero ante la queja del juez del Distrito Occidental de Kentucky, el Tribunal se vio obligado a pronunciarse al respecto.

La decisión recayó en el caso "Evans v. Gore" (1920), en el que se estableció que una disminución puede ser efectuada por distintos medios. Unos pueden ser directos y otros indirectos, y aún evasivos, como sugería Hamilton. Pero todos los que, por necesaria actuación o efecto, priven a los jueces o les tomen una parte de lo que les ha sido prometido por la ley en compensación de sus servicios, deben reconocerse como que caen dentro de la prohibición. Concluyendo la Corte en que, aun cuando se trate de una medida impositiva de aplicación general y no discriminatoria para todos los que posean réditos respecto de los jueces, es contraria al artículo III, sección 1 de la Constitución por atentar contra el principio de la división del Gobierno en sus tres poderes y afectar la independencia del Poder Judicial.

La disidencia (redactada por el *Justice Holmes*, y conformada también por el *Justice Brandeis*), entendía que el impuesto era aplicable a los salarios de los jueces y no entraba en contradicción con la Constitución, pues no existe razón para exonerar a un juez de sus deberes ordinarios como ciudadano, que debe compartir con el resto de

la población: "requerir a un hombre pagar los impuestos que todos los otros hombres deben pagar no puede constituir un instrumento para atacar su independencia. No veo nada, en los propósitos de esta cláusula constitucional, que indique que los jueces deban ser una clase privilegiada...".²¹²

Pritchett, no sin antes halagar la disidencia *honorable* de los jueces antes comentados, afirma que la Corte "...adoptó una proposición irregular y en propio beneficio..."²¹³. Continúa analizando el autor que la Corte persistió en ese criterio, y en el caso "Miles v. Graham" (de 1925) la precisó aún más, al sostener que un juez designado después de la fecha de vigencia del impuesto tenía también derecho a la inmunidad.

La doctrina del caso "Evans v. Gore" provocó un amplio y creciente rechazo, circunstancias que dieron lugar a que en el año 1932 el Congreso dictara la ley de impuesto a las ganancias, revocando expresamente esa doctrina, y excluyendo de la inmunidad a los jueces que hubieran sido designados a partir del 6 de junio de 1932. De esa forma se buscó, al menos en parte, evitar las gravosas consecuencias del caso "Evans v. Gore".

3.5.2.- Segunda etapa: de inclusión de los jueces en el impuesto

La Corte Suprema de Estados Unidos de Norteamérica modificó su doctrina, al afirmar la constitucionalidad de la ley, en el caso "O'Malley v. Woodrough" (1939)²¹⁴.

El 28 de abril de 1939 se expidió en este caso y en virtud de una apelación directa realizada en un juicio de una Corte de distrito que declaró la inconstitucionalidad de una ley del Congreso.

La Ley de Impuesto a las Ganancias sancionada por el Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica en 1932, en su artículo 22 establecía que se debía incluir en la

²¹² V. voto en disidencia del Justice Holmes en el fallo en comentario.

²¹³ Pritchett, C. H, *La Constitución Americana*, op. cit., p. 160.

²¹⁴ U.S. Supreme Court, "O'Malley v. Woodrough", 277, 1939.

base imponible de dicho impuesto las remuneraciones netas de los jueces de las Cortes de los Estados Unidos que hayan sido nombrados después del 6 de junio de 1932.

Joseph W. Woodrough fue nombrado juez del Octavo Circuito de los Estados Unidos el 12 abril de 1933 (es decir, con posterioridad al dictado de la citada ley). Para el ejercicio fiscal del año 1936, el Juez Woodrough declaró que percibía U\$12.500 conjuntamente con su esposa y que no correspondía el pago del impuesto a las ganancias (*income tax*), debido a que se encontraba también exento del pago de otros impuestos.

No obstante, ante el reclamo de la entidad recaudadora, el juez Woodrough pagó, bajo protesto, el monto debido por tal impuesto (u\$ 631,60), reclamando ante la misma entidad la devolución de dicha suma.

Para así proceder, sostuvo que el artículo 22 de la Ley del Impuesto a las Ganancias resultaba violatorio de lo establecido en el artículo III de la Constitución, cuya primera sección determina que: “Se depositará el poder judicial de los Estados Unidos en un Tribunal Supremo y en los tribunales inferiores que el Congreso instituya y establezca en lo sucesivo. Los jueces, tanto del Tribunal Supremo como de los inferiores, continuarán en sus funciones mientras observen buena conducta y recibirán en períodos fijos, una remuneración por sus servicios que no será disminuida durante el tiempo de su cargo.”²¹⁵ Bajo dichas circunstancias, lo que se plantearon los jueces de la Corte era si el Congreso había actuado en exceso de sus poderes constitucionales.

La Corte Suprema norteamericana se inclinó esta vez por una respuesta negativa, entendiendo que el Congreso no había actuado bajo un ejercicio excesivo de sus poderes debido a que: I) la ley del impuesto a las ganancias no implicaba una disminución en el salario de los jueces, en contra de lo establecido por la primera sección del artículo III de la Constitución; II) El Congreso de esta forma impuso una carga similar a la de cualquier otro ciudadano de los Estados Unidos; III) los jueces también deben soportar su parte alícuota correspondiente a los costos de mantenimiento del gobierno, tal como el resto de conciudadanos.

²¹⁵ Traducción de la doctoranda.

En tal sentido, el juez Alexander Hamilton, al explicar las razones y el propósito de la primera sección del artículo III de la Constitución mencionó: "El Ejecutivo no sólo dispensa los honores, sino que tiene la espada de la comunidad. El legislador no sólo comanda el erario público, sino que prescribe las reglas por las que los derechos y los deberes de todos los ciudadanos han de ser regulados. El Poder Judicial, por el contrario, no tiene ninguna influencia ni sobre la espada o el erario; Ninguna dirección, ya sea de la fuerza o de la riqueza de la sociedad; Y no puede tomar ninguna resolución activa. Puede realmente decirse que no tiene ni la fuerza ni la voluntad, solo se limita a la sentencia. Esta simple vista de la cuestión (...) demuestra indiscutiblemente, que el Poder Judicial en comparación, es el más débil de los tres poderes: en ningún caso puede atacar con éxito cualquiera de los otros dos; y por su parte todos los posibles cuidados son necesarios para que pueda defenderse contra esos ataques."

Asimismo, el juez Frankfurter al exponer la opinión de la Corte sostuvo que sugerir que la ley hace irrupción sobre la independencia de los jueces que entran a desempeñar sus funciones después que el Congreso los ha cargado con los deberes comunes de la ciudadanía, haciéndolos partícipes con la porción alícuota del costo de mantenimiento del gobierno, es hacer trivial la gran experiencia histórica sobre la cual los autores de la Constitución basaron las salvaguardias del artículo III sección 1. Por el contrario, consideró que "someterlos a un impuesto general es reconocer simplemente que los jueces son también ciudadanos, y que su función particular en el gobierno no genera una inmunidad para participar con sus conciudadanos en la carga material del gobierno cuya Constitución y leyes están encargadas de aplicar". Así, sentó doctrina afirmando que una tasa general no discriminatoria sobre la renta neta, aplicada al salario de un juez federal, no resulta violatoria a la cláusula de intangibilidad. Por considerarla inconsistente con lo fallado, derogó expresamente la doctrina del caso "Miles vs. Graham"²¹⁶.

²¹⁶ Ramírez Calvo, R., "El impuesto a las ganancias, la Constitución y la independencia del Poder Judicial La Ley", en *La Ley*, Buenos Aires, 2009.

Con relación a lo afirmado en "Evans", ninguna duda cabe en que también resultaba inconsistente con el nuevo fallo, pero la Corte no pudo pronunciarse al respecto, pues por la ley de 1932 el impuesto no era aplicable a los jueces en actividad antes de junio de ese año. Aún así, durante la estadía del caso en la Corte, el Congreso había extendido el impuesto a todos los jueces (*Public Salary Tax* de 1939), circunstancia conocida por el Tribunal en el instante de resolver y no tratada por carecer de los respectivos antecedentes.

El círculo se cerraría en 2001 en el caso "Unites States vs. Hatter"²¹⁷, donde la Corte señaló que el holding de "O'Malley vs. Woodrough" debería haber repercutido en "Evans". Dicho ello, procedió a definir su doctrina afirmando que la cláusula constitucional "no prohíbe al Congreso imponer una tasa general no discriminatoria sobre los jueces y otros ciudadanos, pero sí prohíbe imposición específica a los jueces que genere un tratamiento discriminatorio". Por demás, señaló que la imposición no discriminatoria es válida tanto para los jueces en servicio como aquellos que ingresen luego de la aplicación del gravamen, revocando expresamente lo dicho en "Evans". Agregó, asimismo, que "...su peculiar función en el gobierno no les genera inmunidad alguna para compartir con sus conciudadanos, la carga material del gobierno cuya Constitución y leyes se encuentran encargados de administrar".

3.6.- La intangibilidad en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La Corte Suprema ha tenido oportunidad de expedirse sobre el tema bajo análisis, desechando todo tipo de disminución de su salario, sea en forma directa —a través de algún impuesto—, sea en forma indirecta, debido a procesos inflacionarios. Principalmente, en esta materia el Alto Tribunal se remite a la doctrina sentada en el *leading case* "Fisco Nacional c/ Rodolfo Medina"²¹⁸.

²¹⁷ U.S. Supreme Court, "U.S. v. Hatter", 3798, 2001.

²¹⁸ Fallos, 176:73. La doctrina sentada en esta causa fue ratificada en las causas "Poviña" (Fallos, 187:687) y "Jáuregui" (Fallos, 191:65).

Resuelto en el año 1936, el caso planteaba una demanda por cobro de pesos promovida por él entonces Procurador Fiscal contra el Juez Federal Rodolfo Medina, fundándose la misma en la vigencia de la Ley 11682 —Impuesto a los Réditos—, que en su artículo 18 sujetaba al gravamen a "los réditos provenientes del desempeño de cargos públicos como ser ministro, legislador, magistrado...".

El juez Medina opuso la inaplicabilidad del impuesto sobre su salario, por ser repugnante a la Constitución Nacional (anterior artículo 96). La Corte hizo lugar a su pretensión sobre la base de las siguientes consideraciones:

El propósito de la garantía

El propósito de la Constitución ha sido asegurar la independencia del Poder Judicial con eficaces garantías como son la inamovilidad de la función y la intangibilidad del sueldo. Esta última complementa la primera, porque como señalaba Hamilton "...tener acción sobre la subsistencia de un hombre importa tenerla sobre su voluntad".²¹⁹

El privilegio pierde su carácter personal y odioso porque no lo acuerda la sección 1 de la cláusula III de la Constitución americana, como el anterior artículo 96 de la Constitución argentina, a la persona de los magistrados, sino a la institución "Poder Judicial de la Nación", a quien quieren asegurar los constituyentes (...) una absoluta independencia en su funcionamiento y librarlo de toda presión de parte de los otros poderes que tienen "la fuerza y el dinero".

Esto merece contemplarse tanto más cuanto que el principio básico sobre el que reposa nuestro régimen político, que es la división de los poderes del gobierno en tres departamentos, ejecutivo, legislativo y judicial, con funciones propias y limitadas, independientes el uno del otro, sería lesionado gravemente si existiera la posibilidad de que la vida de los funcionarios que integran uno de ellos esté a merced del otro, máxime cuando el agravio se infiere al más débil, al decir de Hamilton²²⁰.

²¹⁹ Hamilton, J. *El Federalista*, México, op. cit., p. 343.

²²⁰ Hamilton, J. *El Federalista*, México, op. cit., p. 345 y ss.

Aunque ni por el monto del impuesto, ni por su generalidad, podría suponerse un propósito atentatorio, el solo hecho de que se admitiera la facultad legislativa de establecer impuestos sobre los sueldos de los magistrados, dejaría abierta una brecha peligrosa para su independencia.

Su alcance. El énfasis agregado

No obstante ser la Constitución americana menos explícita que la argentina, siempre fue interpretada en el sentido de que los sueldos de los jueces mientras permanezcan en sus funciones no pueden ser disminuidos, ni siquiera por impuestos²²¹.

Con mayor razón debe considerarse prohibitiva la cláusula análoga de la Constitución argentina; porque en ella se agrega que no se puede disminuir la compensación de los jueces "en manera alguna", cláusula enfática que no está en la Constitución americana, y significa la prohibición absoluta de hacerlo, cualquiera sea la forma que se busque, directa o indirecta, por rebajas o por impuestos²²².

El principio de igualdad

Esta exoneración de impuesto no viola el principio de igualdad, consagrado en el artículo 16 de la Constitución, que tiene excepciones dentro de la misma, como son las inmunidades de ciertos funcionarios o instituciones. Tales privilegios no fueron creados para proteger personas, clases o castas, sino para dar consistencia a instituciones que se consideraban fundamentales²²³.

Además, recopilando la jurisprudencia que el Alto Tribunal posee en la materia, puede agregarse que a criterio del mismo el resguardo de la garantía impone:

²²¹ Como fue tratado en el punto anterior, ése era el estado de la jurisprudencia norteamericana hasta 1939; luego cambiaría.

²²² Pellet Lastra, A, *Historia política de la Corte. 1930-1990*, Buenos Aires, 2001.

²²³ Ob cit.

La puntualidad del pago

En el fallo “Arias, César c/Gobierno Nacional”²²⁴, del 19 de noviembre de 1962, se dijo que el retardo en el pago de las remuneraciones judiciales no se compadece con la letra ni el espíritu del artículo 96 CN (actual 110), porque conspira contra la mejor administración de justicia y puede constituir un medio apto para distorsionar su correcto ejercicio, por lo que debe ser perentoriamente evitado.

Sin embargo, no fue consecuente con este criterio al admitir el retardo del pago en momento de penuria económica, para evitar, se dijo, un régimen especial de preferencia a favor de la judicatura, que —con respecto a los restante sectores— importaría establecer un trato desigual cuando debe primar la convicción de la pertinencia de la participación solidaria en la necesidad común (cfr. cons. 6 y 8).

El respeto por la moneda de pago

El resguardo sobre la intangibilidad de las remuneraciones judiciales se extiende a aquellos casos en que el pago, de manera total o parcial, se realiza mediante la entrega de títulos de la deuda pública cuyo valor de mercado es inferior al valor nominal. Así, en el caso “Ojea Quintana”²²⁵, la Corte declaró que “...la sustitución de un medio dinerario de pago por bonos cuyo actual valor de cambio en el mercado implica necesariamente una quita de su importe nominal, para no esperar así su cobro al vencimiento que se ha de operar dentro de varios años, no se compadece con la letra ni con el espíritu del art. 110 CN, habida cuenta que no poder disponer en forma inmediata del estipendio recibido en la totalidad de su significado económico, afecta su intangibilidad tanto como la reducción de la remuneración”.

En consecuencia, no se podría pagar con bonos del Tesoro, por ejemplo, en la medida que ello implique una quita en el valor nominal, sea por el transcurso del tiempo

²²⁴ Fallos, 254:286

²²⁵ Fallos, 319:1331.

o por variaciones del mercado. Respecto de dicho aspecto también se postuló la reserva formulada en el último párrafo del punto anterior²²⁶.

Lo cierto es que nuestra Corte se separa en esta oportunidad de los precedentes norteamericanos —que en una primera etapa había seguido con particular énfasis al analizar la cláusula constitucional en juego—, en virtud de la legitimidad que éstos le asignan a la imputación del mentado impuesto sobre las contribuciones que los jueces de ese país perciben.

Para así proceder y diferenciarse del precedente norteamericano, nuestro Tribunal invoca argumentos que no fueron expuestos en los primeros fallos en la materia, desatendiendo los criterios de aplicación e interpretación del derecho constitucional de aquella Nación, los cuales revisten una singular gravitación e importancia para la exégesis de nuestras cláusulas constitucionales, puesto que como ya fuera señalado, nuestro artículo 110 encuentra su origen en la sección 1 del artículo III de la Constitución norteamericana²²⁷.

Aun cuando la Corte no se encuentra subordinada a la jurisprudencia norteamericana, considerando que su antigua doctrina sirvió de base para adoptar la decisión sentada en la causa “Medina”, de acuerdo a una coherente hermenéutica jurídica, debería haberse tenido en cuenta el cambio posterior operado, produciéndose una adecuada rectificación jurisprudencial.

Para concluir, hago mío el cuestionamiento que se formula Sarmiento en los *Comentarios a la Constitución de la Confederación Argentina*, al preguntarse sobre qué arbitrariedad o error puede ocurrir en la ejecución de las mismas disposiciones interpretadas de la misma manera, si se sigue el ejemplo norteamericano. Así, en la sesión del 7 de mayo de 1860 diría: “Adoptada la letra de la organización de la Suprema

²²⁶ Fallo “Arias”, ob. cit.

²²⁷ Barrancos y Vedia, op. cit.

Corte Federal de los Estados Unidos, tenemos que adoptar sus atribuciones y su jurisprudencia...”²²⁸.

Esta doctrina fue tomada en el fallo “Lino de la Torre s/recurso de habeas corpus”²²⁹ (y mantenida posteriormente), del 21 de agosto de 1877, de particular importancia por estar firmado por Benjamín Gorostiaga como miembro del Alto Tribunal, en donde se expresó que “El sistema de gobierno que nos rige no es una creación nuestra. Lo hemos encontrado en acción, probado por largos años de experiencia y nos lo hemos apropiado. Y se ha dicho con razón que una de las grandes ventajas de esta adopción ha sido encontrar formado un vasto cuerpo de doctrina, una práctica y una jurisprudencia que ilustran y completan las reglas fundamentales y que podemos y debemos utilizar, en todo aquello que no hayamos querido alterar por disposiciones peculiares”.

3.6.1.- La intangibilidad y la depreciación monetaria

Postura inicial de la CSJN: fallo “Bonorino Perú”

Después del dictado del fallo “Fisco Nacional c/ Medina” comentado en el acápite precedente, la Corte tuvo oportunidad de abordar esta cuestión en numerosos casos, considerando en muchos de sus primeros precedentes íntimamente unida la intangibilidad de las remuneraciones con las depreciaciones monetarias, es decir, con las disminuciones que sufren las compensaciones debido a los procesos inflacionarios de curso tan común en Argentina.

La jurisprudencia sentada inicialmente por la Corte Suprema —integrada por conjuces— en el fallo “Bonorino Perú”²³⁰ del 15 de noviembre de 1985, sostuvo la procedencia de una acción tendiente a actualizar los sueldos de los magistrados por medio de los índices generales de precios del consumidor, ante el efecto nocivo de la

²²⁸ Sarmiento, Domingo F., *Comentarios a la Constitución de la Confederación Argentina*, op. cit, p. 29 y ss.

²²⁹ Fallos, 19:231.

²³⁰ Fallos, 307:2174.

inflación, por resultar tal menoscabo violatorio de la garantía de intangibilidad de las remuneraciones judiciales. De tal modo estableció que, si se produce el envilecimiento del signo monetario, la fórmula del artículo 110 de la CN en cuanto expresa que “no podrá ser disminuida en manera alguna”, obliga a indexar las remuneraciones judiciales²³¹.

En tal sentido indicó: "... esta Corte ha establecido que la intangibilidad de los sueldos de los jueces es garantía de independencia del Poder Judicial, de forma que cabe considerarla, juntamente con la inamovilidad como garantía de funcionamiento de un poder del Estado, de modo similar a las que preservan a las Cámaras del Congreso, a sus miembros y a los funcionarios incluidos en el artículo 45 de la Constitución Nacional”²³², agregando que “...la garantía de irreductibilidad de los sueldos está conferida en común al "órgano institución" y al "órgano individuo", no para el exclusivo beneficio personal o pecuniario de los magistrados, sino para resguardar su función en el equilibrio tripartito de los poderes del Estado, de forma que la vía abierta en esta causa no tienda sólo a defender un derecho de propiedad de los actores como particulares, y a título privado, sino la ya referida garantía de funcionamiento independiente del Poder Judicial.”²³³

No debe perderse de vista que el citado fallo tuvo lugar en el marco de un sistema gobernado por la indexación, y no por el nominalismo, como lo es el actual a partir de 1991 luego de sancionada la Ley de Convertibilidad 23928 (cuya restricción de indexar fue ratificada en el año 2002 por la Ley 25561). Por ende, bajo aquella modalidad de organización económica, la intangibilidad conllevaba a una actualización casi permanente.

Postura de la Corte con posterioridad al dictado de la Ley de Convertibilidad 23928

Dictada la citada ley —en la que se consagró una prohibición absoluta de utilizar regímenes de actualización monetaria—, la Corte tuvo en cuenta la nueva realidad

²³¹ Corti, A.H., *Los jueces y el impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, La Ley, 2004.

²³² Cfr. cons. 3.

²³³ Cfr. cons. 4.

circundante y se pronunció acerca de ella en el fallo “Mill de Pereyra”²³⁴. Allí, los jueces de la provincia de Corrientes demandaron a la misma a fin de lograr la actualización de sus haberes frente al deterioro provocado por la inflación, invocando como fundamento de su pretensión la intangibilidad constitucional de sus compensaciones. El Superior Tribunal declaró la inconstitucionalidad de oficio de la ley en juego, en cuanto prohíbe todo mecanismo de indexación con posterioridad al 1 de abril de 1991, e hizo lugar a la demanda.

Concedido parcialmente el recurso extraordinario, la Corte Suprema consideró que los jueces podían ejercer de oficio el control de constitucionalidad. Sin embargo, revocó la declaración emitida por el inferior, por considerar que la norma en cuestión constituye el ejercicio de la atribución constitucional asignada al Congreso (artículo 75 inc. 11) de fijar el valor de la moneda, la cual debe conciliarse con el artículo 110 de la Constitución Nacional. Por tal razón, desestimó las pretensiones planteadas de inaplicabilidad o inconstitucionalidad de la ley de convertibilidad²³⁵.

Con posterioridad, en el fallo “Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial s/ acción de ejecución”²³⁶, la Corte Suprema por mayoría —siguiendo el caso “Mill de Pereyra”—, se expidió respecto al artículo 156 de la Constitución de la provincia de Entre Ríos, el cual regulaba un mecanismo de actualización monetaria automática de las remuneraciones judiciales, que en criterio de la Corte no resultaba viable cuando se sancionan leyes federales que prohíben la aplicación de tales mecanismos (en el caso, las Leyes 23928 y 25561, que vedan la indexación).

En este fallo, la CSJN cita el precedente norteamericano “Atkins”²³⁷, en el cual el Tribunal de ese país rechazó el reclamo formulado por varios magistrados judiciales

²³⁴ Fallos, 324:3219.

²³⁵ Valiente Noailles, V., *Manual de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Tomo I. Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Fondo de Obras Jurídicas, 1970.

²³⁶ Fallos, 329:385.

²³⁷ Fallo de la jurisprudencia norteamericana “Clyde Atkins v. The United States”, 214 Ct. Cl. 186, cert. Denied 434 U.S. 1009, citado en el cons. 8 del fallo en comentario “Chiara Díaz”.

para que se actualizarán sus remuneraciones, con motivo de la desvalorización monetaria operada. Al desestimar el certiorari presentado, la Corte confirmó la decisión recurrida, por carecer de atribuciones para atender la queja de los accionantes, en el sentido de que la inflación había reducido el valor real de sus retribuciones constitucionales, en virtud de que la Ley Fundamental norteamericana no otorga una protección frente a una reducción indirecta y no discriminatoria de la compensación judicial.

Con fundamento en ese precedente, el Alto Tribunal establece una limitación basada en el principio de igualdad al expresar en su considerando 8 que la garantía constitucional consagrada en el artículo 110 no instituye un privilegio que ponga a los jueces a salvo de toda y cualquier circunstancia que redunde en una pérdida del poder adquisitivo de sus haberes. La finalidad de dicha cláusula constitucional es prevenir ataques financieros de los otros poderes sobre la independencia del judicial, pero no protege a la compensación de los jueces de las disminuciones que indirectamente pudieren proceder de circunstancias como la inflación u otras derivadas de la situación económica general, en tanto no signifiquen un asalto a la independencia de la justicia por ser generales e indiscriminadamente toleradas por el público²³⁸.

Agrega además, que la cláusula referida no establece una prohibición absoluta sobre toda la legislación que concebiblemente pueda tener un efecto adverso sobre la remuneración de los jueces, pues la Constitución delegó en el Congreso la discreción de fijarlas y por necesidad puso fe en la integridad y sano juicio de los representantes electos para incrementarlas cuando las cambiantes circunstancias lo demanden, por tal motivo la ventaja, acierto o desacierto de las medidas legislativas escapan al control de constitucionalidad, pues la conveniencia del criterio elegido por el legislador no está sujeta a revisión judicial, salvo que sea arbitrario o irrazonable²³⁹.

Del voto de los jueces Zaffaroni y Lorenzetti surge que el respeto a la garantía consagrada en el artículo 110 de la Constitución Nacional es fundamental para la

²³⁸ Corti, A.H., *Los jueces y el impuesto a las ganancias*, op. cit. p. 168 y ss.

²³⁹ Michel, G., *Remuneraciones obtenidas por magistrados y funcionarios del Poder Judicial: análisis tributario constitucional*, Buenos Aires, La Ley, 2008.

independencia del Poder Judicial y para la forma republicana de gobierno, y que dicha norma no consagra un beneficio exclusivo de carácter personal o patrimonial de los magistrados, sino el resguardo del equilibrio tripartito de los poderes del Estado²⁴⁰.

Asimismo, otro aspecto importante que surge del voto de los citados ministros en el fallo comentado, es el análisis que efectúan de la expresión relativa a que la compensación que cobran los jueces “no podrá ser disminuida en manera alguna”: consideran que dicha fórmula constituye un concepto jurídico indeterminado, siendo tarea del intérprete adaptarlo a las circunstancias de tiempo y lugar²⁴¹.

Agregan que, en la búsqueda de la armonía de las cláusulas constitucionales en juego, la sanción por parte del Congreso de las leyes de prohibición de la indexación obligan a dicho tribunal, a revisar las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación, en cuanto sostienen, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación. Ello, a fin de procurar de esta forma dar a cada norma constitucional el sentido que mejor las concierte y deje a todas con valor y efecto²⁴².

En conclusión, en el pensamiento de la CSJN la garantía en cuestión no resguarda a los jueces del envilecimiento de la moneda por obra de la inflación, sino que el verdadero sentido del artículo 110 es evitar la disminución de las remuneraciones de los jueces con fines extorsivos o para alterar su independencia, circunstancia ésta que dista absolutamente de los vaivenes económicos que naturalmente vive Argentina, que alcanzan y afectan a todos sus habitantes. Por tanto, el propósito de la garantía es otro, y para que se produzca su desconocimiento es necesario que se advierta claramente la

²⁴⁰ Cfr. cons. 6.

²⁴¹ Michel, G., *Remuneraciones obtenidas por magistrados y funcionarios del Poder Judicial: análisis tributario constitucional*, op. cit., pp. 251 y ss.

²⁴² Cfr. cons. 10.

finalidad de afectar la independencia, imparcialidad u objetividad que es esencial a la función judicial y al régimen republicano de gobierno²⁴³.

Resulta llamativa la claridad lógica y conceptual de la interpretación que la Corte le ha dado a la garantía del artículo 110 al analizarla en relación a los procesos inflacionarios, que dista absolutamente de la otorgada al analizar la imposición del impuesto a las ganancias a las compensaciones judiciales.

Es entendible que los jueces pretendan una vida digna, que conlleve a la posibilidad de que el ingreso que perciben les permita su subsistencia y la de su familia, de manera compatible con el cargo que la sociedad les ha encomendado²⁴⁴. Si ese ingreso resulta afectado por la situación económica reinante, es válida también la natural expectativa de los magistrados de obtener una recomposición salarial, al igual que cualquier otro sector trabajador aquejado por la inflación, pero esta cuestión resulta absolutamente ajena a la garantía constitucional consagrada por el artículo 110 y lo que con ella buscaron los constituyentes proteger. Por tanto, —de igual modo que sucede con la imposición de carácter general del impuesto a las ganancias— no puede verse en todo aquello que ocasione un efecto adverso sobre los ingresos, un ataque o persecución a la función, puesto que no siempre es así. Interpretar lo contrario resultaría violatorio del principio de igualdad ante la ley, de equidad y de justicia distributiva que debe reinar como habitantes del mismo país²⁴⁵.

Definitivamente lo que interesa a los fines del principio de intangibilidad — como ha remarcado la CSJN en el fallo “Chiara Díaz”—es que la remuneración de los jueces quede resguardada ante un eventual ataque financiero de los poderes políticos, pero no protege a la compensación de los jueces de las disminuciones que

²⁴³ Gerosa Lewis, R.T., “Los jueces y el impuesto a las ganancias. ¿Pueden existir ciudadanos *tax free* en un sistema republicano de gobierno?”, en *El Derecho, Diario de Doctrina y Jurisprudencia*, Buenos Aires, 2019, núm. 14.575.

²⁴⁴ Cfr. voto de los ministros Zaffaroni y Lorenzetti en el cons. 11 del fallo en comentario “Chiara Díaz”.

²⁴⁵ Yacobucci, I. y Ezeiza, M., “El impuesto a las ganancias y el Poder Judicial”, en *Rev. Derecho Laboral y Seguridad Social*, Buenos Aires, 2017, núm 10, pp. 987-994.

indirectamente pudieran proceder de circunstancias como la inflación u otras derivadas de la situación económica general, en tanto no signifiquen un asalto a la independencia de la justicia por ser generales e indiscriminadamente toleradas por el público²⁴⁶.

En este sentido, pueden distinguirse entre "reducción salarial" e "impuesto"²⁴⁷. En caso de que se trate de una reducción salarial, se estaría vulnerando el derecho de propiedad de quien la recibe, por lo que una reducción de tales características en la remuneración de un juez sí resultaría contraria a los preceptos constitucionales; pero lo mismo ocurriría si se tratare de otro funcionario o ciudadano. En cambio, la exigencia del pago del impuesto a las ganancias no vulnera la intangibilidad de las remuneraciones.

El propio Tribunal en el fallo tratado en último término destaca que todo derecho tiene su límite, y que esa Corte ha fijado esa frontera en el valor de la solidaridad, afirmando reiteradamente, que los jueces deben ser solidarios con el resto de la población (Fallos, 308:1932; 313:1371 y 314:760) y que la intangibilidad no puede ser interpretada de modo absoluto, de manera que termine consagrado un privilegio personal²⁴⁸.

En consonancia con lo expresado, se agrega que el respeto a los valores y los principios rectores que rigen el ordenamiento jurídico es algo que debe importar a la sociedad toda, pero en particular a los magistrados, quienes justamente son los encargados de impartir justicia; de aplicar e interpretar la ley²⁴⁹.

3.6.2.- Doctrina del caso “Gutiérrez, Oscar c/ ANSES”

²⁴⁶ Cfr. “Clyde Atkins v. The United States”, 214 Ct. Cl. 186; cert. Denied 434 US. 1009.

²⁴⁷ Lonigro, F. V., *La intangibilidad de las remuneraciones de los jueces y el impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, La Ley, 2004-D, p. 1490.

²⁴⁸ Fallo “Chiara Díaz” ob. cit.; voto de los jueces Zaffaroni y Lorenzetti, cons. 7.

²⁴⁹ Quiroga Lavié, H., *Inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias a los jueces*, Buenos Aires, La Ley, 2006.

Resuelto el 11 de abril de 2006²⁵⁰, el caso planteaba el reclamo de Oscar Gutiérrez, en su carácter de juez jubilado del Poder Judicial de la provincia de San Juan, a fin de que se ordene el cese de los descuentos efectuados en sus haberes previsionales en concepto del impuesto a las ganancias y que le sean reintegrados los importes retenidos por aplicación de ese tributo.

La Corte —formada por conjueces—, resolvió que los jueces nacionales y federales, activos o pasivos, gozan de la garantía de intangibilidad, encontrándose exentos del pago al impuesto a las ganancias.

Asimismo, extendió su doctrina a los jueces provinciales, señalando que la derogación producida por la Ley 24631 —inaplicable respecto de los integrantes del Poder Judicial de la Nación—, también lo es con relación a las judicaturas de las provincias.

En efecto, señaló que los “jueces locales son, como los nacionales y federales, jueces de la Constitución, motivo por el cual cumplen, como los demás, idéntico ministerio, y por lo tanto, se hallan sujetos a parejas responsabilidades y deberes y han de contar, a tal efecto, con similares garantías”.

Se agregó que la reforma de 1994 no sólo mantuvo la garantía de la intangibilidad de la remuneración de los jueces en los términos que fue concebida en el texto de 1853, sino que, además, reafirmó el propósito de asegurar su independencia, objetivo al que está orientada la garantía.

Al respecto, se señaló que tal garantía impide admitir que se aplique un gravamen que recaiga directamente sobre el sueldo de los jueces, ya que tal imposición implicaría, en los hechos, disminuir la retribución que tienen fijada, lo cual está prohibido por la Constitución Nacional, agregando que en modo alguno ello implica la eximición de abonar —en paridad con el resto de la población— todos los tributos a los que pudiesen estar obligados ya sea por las rentas de los bienes que puedan poseer, por la titularidad de un determinado patrimonio, por los consumos que realicen o por

²⁵⁰ DJ, 2006 1- 1135.

cualquier otro acto o situación alcanzado por la legislación tributaria. (voto de los conjuces Poclava Lafuente y Ferro)²⁵¹.

Asimismo, citando el precedente “Medina” los mencionados conjuces señalaron que la Constitución argentina es más enfática que la de los Estados Unidos, en cuanto a la prohibición de que se disminuya la compensación de los jueces, porque en la misma se agregó que ello no puede realizarse “en manera alguna”, especificación que no se encuentra plasmada en la cláusula análoga de la Constitución de aquel país, y que significa la prohibición absoluta de hacerlo, cualquiera sea la forma que se busque, directa o indirecta, por rebajas o por impuestos. En dicha diferencia terminológica se asienta el citado Tribunal a fin de abandonar el criterio seguido por la jurisprudencia norteamericana.

El entonces conjuce Horacio Rosatti, en disidencia, señaló que la preservación de la garantía de intangibilidad de las remuneraciones no debe encontrar, hoy, a los jueces, “eludiendo el pago del impuesto a las ganancias”²⁵².

Indicó, igualmente, que el artículo 110 de la Constitución Nacional no es una norma de excepción o especial con relación al artículo 16 de igual texto, “*estando los jueces obligados a pagar todos aquellos impuestos que, por su carácter general, no expresen un ánimo hostil o persecutorio contra su noble actividad*”, puesto que la citada garantía no tiene como destinatarios finales a las personas que ejercen la magistratura, sino a los habitantes de la Nación, a quienes debe asegurárseles un adecuado servicio de Justicia.

En tal sentido, señaló que dicho Tribunal ha sostenido antes que ahora, que la intangibilidad de las remuneraciones de los jueces no está determinada en función subjetiva (juez-persona), sino objetiva (juez- institución) y que su fundamento radica en poner a cubierto de presiones externas la independencia de criterio de los magistrados,

²⁵¹ Barra, Rodolfo, “¿Es constitucional el impuesto a las ganancias a las remuneraciones judiciales?”, en el diario *El Tiempo*, Bogotá, del 13-11-18.

²⁵² Corti, A. H., “Los jueces y el impuesto a las ganancias”, en *La Ley*, Buenos Aires, 2004-C-1540/1.

que podría verse incidida si estuvieran a merced de otro poder del Estado (o de un factor extra estatal) con potestad de disminuir sus retribuciones²⁵³.

Agregó, además, que la Ley 24631, derogatoria de la exención prevista por la anterior 20628 sobre impuestos a las ganancias, no es sólo una ley nacional; es también una ley federal o especial, y por tanto destinada a ser aplicada con prescindencia del lugar en el que los hechos ocurran, por las autoridades federales (tanto en sede administrativa como judicial). Es también la norma específica aplicable al caso (pues las cláusulas provinciales son irrelevantes sobre este particular) y, en lo atinente al pago del impuesto a las ganancias por parte de los jueces, su texto es contundente. Con lo cual se deduce que su inaplicabilidad sólo puede surgir de su confrontación con una norma de jerarquía superior; en el caso, con una cláusula constitucional.

En tal sentido, agregó que la acordada 20/96 carece de efectos derogatorios sobre la norma federal involucrada, desde que el mecanismo de invalidación judicial reconocido en nuestro Estado de derecho a los tribunales de justicia es la declaración de inconstitucionalidad, dictada en un caso concreto mediante una resolución específica, siendo inconcebible asimilar esta potestad con la asignada al Máximo Tribunal de justicia nacional en materia administrativa, organizativa y de superintendencia, expresable mediante acordadas²⁵⁴.

Finalmente, señaló que la preservación de la intangibilidad de las remuneraciones como garantía de funcionamiento del sistema judicial no debe encontrarse hoy eludiendo el pago del impuesto a las ganancias sino asegurando una participación presupuestaria adecuada del Poder Judicial en el presupuesto general; defendiendo la autarquía judicial; garantizando mecanismos que den sustento en el tiempo al poder adquisitivo de los jueces y permitiendo que, llegado el caso, por vía judicial se corrijan aquellas situaciones que generen un “*ostensible deterioro temporalmente dilatado*” en las remuneraciones de los mismos. En suma, debe ser clara

²⁵³ Barrancos y Vedia, F., “Una interpretación restrictiva del artículo 110 de la Constitución Nacional”, en *La Ley*, Buenos Aires, 2006-C-166.

²⁵⁴ Ibidem, op. cit.

la diferencia entre sufrir un detrimento discriminatorio —y por tanto inconstitucional— y pagar un tributo general.

Por su parte, el conjuez Méndez, también en disidencia, apuntó que la llamada "cláusula de la compensación" de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica —fuente directa de nuestro artículo 110— no afincó en que los jueces dejaran de pagar los impuestos establecidos por el Poder Legislativo con carácter general para toda la población, sino en evitar que sus remuneraciones fuesen reducidas por el gobierno como una forma de obtener su sometimiento y, con ello, la pérdida de su necesaria independencia, agregando que "...la voluntad soberana del pueblo expresada a través de sus representantes en los poderes Legislativo y Ejecutivo, al sancionar y promulgar la Ley 24631, ha querido que los jueces paguen el tributo en cuestión establecido con generalidad, en un pie de igualdad con todos los ciudadanos...".

No comparto las decisiones de la Corte de eximir pagar el impuesto a las ganancias a los jueces, activos o pasivos, por atentar contra el principio de igualdad, que espera ser restablecido.

Tal como señalara en su voto disidente el actual ministro de la CSJN Horacio Rosatti, en un conflicto normativo la tarea del interprete debe tender a armonizarlas y compatibilizarlas; más aún, cuando se encuentran en juego varias normas de la Constitución Nacional (artículos 4, 16, 75 incisos 2 y 22, 110).

El pretexto de aplicar una norma constitucional, a raja tabla como parece querer hacerlo la Corte, atribuyéndole carácter absoluto a la garantía de la intangibilidad de los sueldos de los jueces, no puede llevar a anular otras, dejándolas sin valor y efecto. Ello no constituye una correcta hermenéutica constitucional.

Una inteligencia literal de la garantía que emana para los jueces del artículo 110 de la Constitución Nacional, no puede llevar a anular la potestad constitucional del Congreso de imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación (artículo 75, inciso 2), o de imponer contribuciones "equitativas y proporcionales", como lo dispone el artículo 4, que a su vez, resulta concordante con el artículo 16 de nuestra Carta Magna, en cuanto

enfáticamente expresa que: "La igualdad es la base de los impuestos y de las cargas públicas".

Basándose en la citada garantía no cabe tampoco exceptuar a los ciudadanos —incluidos los jueces— del deber de pagar impuestos razonables, cuando dicha obligación se deduce no sólo de la Constitución Nacional, sino también de Pactos Internacionales con jerarquía constitucional, como lo es la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo XXXVI).

Como señala Rosatti, es posible, necesario e imprescindible que los jueces estén bien retribuidos, que sus remuneraciones mantengan su poder adquisitivo y que, simultáneamente, paguen el impuesto a las ganancias, teniendo siempre presente que las diferencias en las actividades no desobligan a los ciudadanos y, por ende, a los jueces, de pagar los tributos creados con carácter general.

Resulta también criticable la posición adoptada en el caso por la mayoría de la Corte en cuanto señala que ciertos tributos están permitidos (ya sea por las rentas de los bienes que posean o por los consumos que realicen) y el de ganancias no, puesto que todos ellos significan una disminución indirecta del sueldo de los jueces. De seguir dicha tesis, ningún tributo debieran pagar los jueces, porque al pagarlos ven rebajados sus remuneraciones o haberes, lo que deviene ilógico al contrariar el sentido común²⁵⁵.

La queja de la Corte parece más dirigida a la técnica de recaudación del Estado, esto es, la retención de una alícuota sobre el sueldo de los jueces, que al deber de pagar tributos que pesa sobre los magistrados como ciudadanos que son. El hecho de la retención es solamente un recurso técnico que en nada cambia lo sustancial de las cosas, que es el pago del impuesto²⁵⁶, al que están obligados los jueces, en la medida de que no sean discriminatorios.

²⁵⁵ Bidart Campos, G. J., "La remuneración de los jueces como hecho imponible", en *La Ley*, Buenos Aires, 1996-D, p. 217.

²⁵⁶ López de Olaciregui, M., "Los jueces y el impuesto a las ganancias", en *Jurisprudencia Argentina*, Buenos Aires, 1998-II, p. 698.

Bien dice Linares Quintana que el propósito de la Constitución no ha sido crear un privilegio exclusivo para los magistrados judiciales, que los coloque en situación de ventaja con respecto al resto de los habitantes en franca violación del principio de la igualdad ante la ley, sino tan solo asegurarles su independencia, prohibiendo una disminución de sus sueldos que únicamente afecte a ellos; reducción que, siendo así, sólo puede considerarse violatoria del texto constitucional cuando "evidencia el designio de hacerla soportar exclusivamente a los miembros del Poder Judicial, colocándolos en una situación de inferioridad con relación a los demás funcionarios o ciudadanos"²⁵⁷.

Solamente resultaría inconstitucional un gravamen específico para los jueces, porque "el requerimiento del pago de impuestos que pesan sobre cualquier ciudadano no puede ser considerado como un atentado contra la independencia del Poder Judicial"²⁵⁸.

La actividad que realizan los jueces es noble y digna de protección, pero no al punto de excluirlos en la comunión de esfuerzos que todos los miembros de la sociedad deben realizar para solventar, cada uno en función de su situación económica, las necesidades financieras del Estado.

3.7.- La intangibilidad en la doctrina

En nuestro país la opinión de los juristas respecto del tema presentado, no puede encontrarse más dividida. A continuación se expondrán algunas de las posiciones doctrinales, tanto críticas como partidarias de la imputación de este gravamen a los sueldos de los magistrados.

3.7.1.- Posturas a favor de la exención al impuesto a las ganancias

²⁵⁷ Linares Quintana, S. V., *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, Buenos Aires, Plus Ultra, 1977; t. IX, p. 758.

²⁵⁸ Badeni, G., *Tratado de derecho constitucional*, Buenos Aires, La Ley, 2004, t. II, p.1332.

Entre los autores que extienden la prohibición al impuesto, puede mencionarse a Gordillo²⁵⁹.

En opinión de este autor, la intangibilidad de las remuneraciones es parte de la independencia y dignidad de la función, que debe preservarse a toda costa para mantener la división de los poderes —esencial al Estado de derecho—, y aún para fortalecerla.

Desde una perspectiva diferente, suministra una razón adicional que impide gravar las remuneraciones de los jueces: resulta simplemente inconcebible que un juez de la Nación pueda estar sometido a un formulario de ganancias que posibilite su control por parte de los funcionarios de la entidad recaudadora, y expuesto, por lo tanto, a ser citado para dar explicaciones o sometido a rectificaciones administrativas, entre otras cuestiones.

Jugando con los conceptos, sostiene que, así como la actividad administrativa de los jueces debe sujetarse al debido control judicial, resultaría, en cambio, un dislate admitir a la inversa "control administrativo de la actividad de los jueces".

Para Gelli²⁶⁰ la prohibición consagrada en el artículo 110 tiene carácter absoluto, derivado del modo en que está redactada la cláusula constitucional, en tanto dispone que en manera alguna deben disminuirse las compensaciones judiciales, circunscribiendo la prohibición a los tributos que pesen sobre los salarios judiciales.

Sin embargo, en propiedad, Gelli se enrola en una corriente intermedia, pues entiende que, por cuanto el impuesto a las ganancias fue incorporado al sistema tributario argentino con posterioridad a la sanción de la garantía de la intangibilidad, no habría impedimento en que se sancionase una ley disponiendo el pago de aquel tributo por parte de los magistrados designados con posterioridad a la publicación de esa norma, tal como ha ocurrido en la actualidad.

²⁵⁹ Gordillo, A., "La intangibilidad de la remuneración de los magistrados y el presupuesto nacional", en *La Ley*, Buenos Aires, 2001-C, p. 231.

²⁶⁰ Gelli, M. A., *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, Buenos Aires, La Ley, 2005, pp. 901 y 920.

El jurista riojano Joaquín V. González²⁶¹ señalaba, tal como destacó la Corte Suprema en la causa “Medina”, el carácter absoluto de la prohibición establecida por el constituyente respecto de las compensaciones judiciales. De tal modo, la fórmula “en manera alguna” significa ni por reducciones generales o proporcionadas a toda la administración, ni por impuestos, ni cualquier otro medio que pueda limitarlo.

El actualizador de su obra, Quiroga Lavié, afirma, a propósito de la Ley 24631, que la derogación de la exención del pago del impuesto a las ganancias viola la Constitución Nacional porque, fuera de otras razones, los jueces no obtienen ganancias por su trabajo, sino una compensación institucional por un servicio que la Constitución Nacional ha considerado prioritario para el Estado²⁶².

Para el autor O’ Farrell²⁶³, la intangibilidad de la remuneración de los magistrados no es el único privilegio que incluye la Constitución, pudiendo citarse, entre otros, las garantías otorgadas a los representantes gremiales (artículo 14 bis) y la inmunidad de los parlamentarios (artículos 68 y 69).

Se trata, en todos los casos, de situaciones especiales que requieren, por la importancia de las funciones que desempeñan, especiales ventajas que les permitan desarrollarlas sin obstáculos. Considera que somos todos iguales ante la ley, ya que, si llegamos a desempeñar alguno de esos cargos, gozaremos de esos privilegios como cualquier otro.

O’ Farrell no admite sin embargo una distinción como la establecida en la reciente Ley 27346, que permite gravar a los jueces que se designen en el futuro, porque en ese caso se estaría violando otro principio constitucional, el cual determina que se asegurará que haya igual remuneración por igual tarea (artículo 14 bis). Por otra parte, por vía de esa distinción, se llegaría seguramente al ridículo de que un juez de primera

²⁶¹ González, J. V., *Manual de la Constitución argentina* (actualizado por Quiroga Lavié, H.), Buenos Aires, La Ley, 2001, pp. 551-552.

²⁶² González, J. V., op. cit., p. 553.

²⁶³ O’ Farrell, E., *Los jueces y los impuestos*, Buenos Aires, La Ley, 2002-B, p. 1229.

instancia que fuera ascendido a juez de Cámara, podría recibir una remuneración neta inferior a la que perciben los jueces de primera instancia en funciones²⁶⁴.

Manuel Rufino Trueba²⁶⁵ afirma que la Constitución nada dice sobre la posibilidad de gravar las compensaciones (o ingresos) de los jueces. Se impide de esa forma que con un eventual impuesto se afecten los ingresos de los jueces que se hallan en funciones en el momento del establecimiento del gravamen. Esa intangibilidad no es un privilegio injustificado ni exterioriza una diferencia injusta. La diferencia se justifica en la necesidad de impedir que el Congreso presione al Poder Judicial aumentando o disminuyendo a su arbitrio los ingresos judiciales. Es una diferencia que obedece a la necesidad de preservar la independencia del Poder Judicial, agregando que la Constitución establece la misma garantía para el Presidente y Vicepresidente de la Nación, cuyos sueldos no pueden ser alterados durante el período de su nombramiento (artículo 92)²⁶⁶.

Bellucci²⁶⁷ afirma que la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no puede interpretarse como un privilegio, ya que sólo instrumenta una garantía establecida por la Constitución Nacional, inspirada en razones de bien común público, a fin de garantizar la independencia del Poder Judicial de la Nación. La garantía de irreductibilidad de los sueldos está conferida en común al “órgano institución” y “órgano individuo”, no para exclusivo beneficio personal o patrimonial de los magistrados, sino para resguardar su función en el equilibrio tripartito de los poderes del Estado. Agrega, asimismo, que la garantía

²⁶⁴ Esta situación ha sido contemplada en el Protocolo del 28/02/19 del Consejo de la Magistratura (v. Cap. VII, Apéndice).

²⁶⁵ Trueba, M. R., *El impuesto a las ganancias sobre los ingresos de los jueces nacionales*, Buenos Aires, La Ley, 2004-C, p. 1539.

²⁶⁶ Considero que esta última afirmación no resulta válida, teniendo presente que el Presidente y Vicepresidente de la Nación tributan ganancias de igual modo que lo hace cualquier ciudadano de nuestra Nación. Entiendo que la garantía constitucional consagrada por el artículo 92 CN apunta a la protección de otra cuestión, que no guarda relación —ni resulta afectada— con la tributación impositiva.

²⁶⁷ Belucci, C. A., “En torno a la intangibilidad de las compensaciones de los jueces”, en *El Derecho* N° 11.042, Buenos Aires, 07/07/04.

constitucional de igualdad no resulta afectada en cuanto —como reiteradamente lo ha señalado el Alto Tribunal— el artículo 16 no impide la uniformidad de la legislación, ni obsta a que se contemplen en forma distinta situaciones que se consideran diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni importe legítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos.

3.7.2.- Posturas en contra de la exención impositiva

Entre las citadas posturas, me referiré en primer término al profesor Bidart Campos²⁶⁸, quien sostiene que la garantía de intangibilidad prohíbe:

- que por "acto del príncipe" (ya sea que se trate de una decisión del Congreso o del Poder Ejecutivo), se rebaje el monto nominal de la asignación.
- que en épocas de inflación se omita la correcta actualización de la suma nominal a efectos de que, frente a la depreciación monetaria, mantenga su real valor económico²⁶⁹.

No comparte, en cambio, que la garantía exija que las remuneraciones de los magistrados resulten exentas del impuesto a las ganancias. A su juicio, la prohibición de disminuir la compensación de los jueces no los exime de afrontar las cargas tributarias generales que establece la ley. El pago de impuestos, entonces, no queda incluido entre las maneras de disminución prohibidas.

A ello se opone, en su opinión, el artículo 16 de la CN. No admite, en tal sentido que pueda considerarse al artículo 110 como una norma específica que, para el caso de las retribuciones judiciales, excepcione el principio general del artículo 16. Por el contrario, entiende que las normas de la Constitución no se oponen entre sí, sino que se

²⁶⁸ Bidart Campos, G., *La remuneración de los jueces como hecho imponible*, Buenos Aires, La Ley, op. cit., p. 217; y Bidart Campos, G., *El sueldo de los jueces y el poder tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2004-D, p. 1045.

²⁶⁹ Actuando como conjuer de la CSJN en el caso "Bonorino Perú", en 1985, participó de la decisión ordenando la indexación de las remuneraciones de los jueces (v. Fallos, 307:2174).

integran todas con igual jerarquía dentro de un contexto en el que unas deben armonizarse y compatibilizarse con las demás. Al artículo 110, en consecuencia, debe relacionárselo con el 16 y, como resultado de esa operación, le resulta evidente que cuando se garantiza que los sueldos de los jueces no pueden ser disminuidos en manera alguna, el constituyente originario no quiso decir que esos sueldos se eximan de la tributación fiscal, porque pagar impuestos no es igual a padecer disminución salarial.

Si se aceptara a la letra que los sueldos de los jueces no pueden ser disminuidos en manera alguna, argumenta Bidart Campos, tampoco estarían obligados a pagar el alquiler de su vivienda o sus alimentos y vestimentas, ni efectuar cualquier otro gasto que salga de su remuneración, con lo que se estaría dislocando el sentido común²⁷⁰.

En conclusión, afirma que los impuestos —por imperio del principio constitucional de igualdad y generalidad—, obligan a todos cuantos encuadran en lo definido por la ley como hecho imponible, incluso a los jueces, en pie de igualdad con todos los que no lo son.

Para el constitucionalista cordobés Gentile²⁷¹, los jueces deben pagar impuestos, tasas, aportar para sus jubilaciones y la seguridad social, y hacer todas las contribuciones que les corresponden a todos los ciudadanos, por aplicación del principio de igualdad ante la ley, consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional.

Entiende, sin embargo, que es necesario introducir una distinción: a su juicio, debe seguirse la doctrina intermedia sentada por la Corte de Estados Unidos en el fallo

²⁷⁰ En ese sentido, afirma el autor que ninguna de tales reducciones afecta a la garantía de intangibilidad, y que “...los jueces están sujetos a soportarlas como cualquier otra persona, pues de lo contrario se llegaría al extremo ridículo de tener que eximirlos de todo gasto personal para que su sueldo no sufriera merma —y, por ej., hasta habrían de disfrutar los servicios públicos sin abonar la tasa correspondiente—. De ahí que reputemos equivocada la jurisprudencia que los ha exonerado de tributar el impuesto a los réditos (o ganancias)”. Cfr. Bidart Campos, G. J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Buenos Aires, Ediar, 1989, t.II, p.308.

²⁷¹ Gentile, J., “¿Los jueces deben pagar impuestos?”, disponible en el *website*: <http://www.profesorgentile.com/n/los-jueces-deben-pagar-impuestos.html>.

"O'Malley", que hace aplicable el gravamen a los jueces designados después de la ley que crea el tributo y no a los anteriores, a los que sí se les vulneraría la intangibilidad de sus compensaciones.

Por último, considera que el hecho de que nuestra Constitución use la expresión "en manera alguna" (artículo 110), a diferencia de la norteamericana, no cambia los principios que lo justifican, que tienen por objeto garantizar la independencia judicial y no acordar un privilegio a los magistrados.

García Belsunce²⁷², a su vez, considera que la exención impositiva en favor de los jueces viola la garantía de la igualdad del impuesto como base de las contribuciones establecida en el artículo 16 de la Constitución Nacional, y el principio de proporcionalidad consagrado en su artículo 4.

Remarca que "no cabe interpretar con sentido lógico y razonable que, dentro del espíritu de la norma constitucional, esté el exceptuar a los jueces del pago de impuestos que, aunque reduzcan sus retribuciones, tienen un carácter general y no específico. Son tributos que afectan a todas las personas que tengan rentas derivadas de su trabajo personal y conforme a su capacidad contributiva. Dado un ingreso determinado, la capacidad contributiva es la misma se trate de un funcionario administrativo (ministros, subsecretarios, etc.) o de un juez o un legislador o un empleado privado o un trabajador independiente. A igual capacidad contributiva, igual impuesto".

Finaliza señalando, respecto a la reforma constitucional de 1994, que la Ley 24309 que declaró necesaria la reforma parcial de la Carta Magna, limitó estrictamente las facultades de la Convención Constituyente a la reforma de artículos determinados, llamados "núcleos de coincidencias básicas" (art.2) y otros dieciséis puntos de un temario definido (art.3). Ni en uno ni en otro estaba incluido el artículo 96 referido a la intangibilidad de las remuneraciones de los jueces (actual 110); por ello su

²⁷² García Belsunce, H., "Porqué los jueces deben pagar los impuestos", en *Periódico Económico Tributario*, N° 109, Buenos Aires, p.1.

inalterabilidad no fue una decisión ratificatoria de la Convención, sino una prohibición de la Ley 24309.

Por su lado Bielsa²⁷³, afirma que la Corte ha interpretado, equivocadamente, la expresión "en manera alguna", en un sentido literal y no jurídico, en lo que pondera como una "...decisión errónea y arbitraria, porque el impuesto sobre réditos es general, y el principio que dispone lo irreducible del sueldo se funda en una razón fácil de advertir, y es que la Constitución ha querido impedir represalias de los poderes políticos contra el Poder Judicial. Pero no puede hablarse de represalias cuando el impuesto sobre los réditos es general y grava a todos los funcionarios de cualquier poder de la Nación...".

Por último, López Olaciregui²⁷⁴ propugna el rango constitucional acordado al deber de todos los ciudadanos, sin excepciones, de abonar las cargas impositivas, el cual impide exceptuar a los jueces del pago del impuesto a las ganancias.

Asimismo, mencionando el artículo 75, inciso 22 de la CN, invoca el artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre el cual establece que "toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

En su opinión, la expresión "servicios públicos" debe ser entendida en un sentido amplio, comprensivo de la totalidad de las actividades estatales que requieren ser solventadas mediante la contribución de los ciudadanos y habitantes de cada comunidad nacional. Afirma, entonces, que existe una regla de jerarquía constitucional que establece la obligación de pagar los impuestos para "toda persona", sin excepciones. A su juicio, una recta armonización de este precepto con la disposición del artículo 110 de la Constitución Nacional implica, en forma evidente, la subordinación de este último artículo al XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

²⁷³ Bielsa, R., *Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Depalma, 1959, p. 707.

²⁷⁴ López Olaciregui, M., "Los jueces y el impuesto a las ganancias", en *Jurisprudencia Argentina*, op. cit, p. 698.

Concluye, sosteniendo que el artículo 110 constitucional también debe supeditarse al principio de igualdad en materia tributaria que dimana del artículo 16 de nuestra Carta Magna, sobre el que la misma Corte ha sostenido que consiste en que "...no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos, de lo que conceden a otros en igualdad de circunstancias".

CAPÍTULO IV

LA GARANTÍA DE IGUALDAD TRIBUTARIA

Introducción

La garantía de igualdad tributaria deviene de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 1789, que contiene el artículo más reivindicado en todas las constituciones democráticas: *todos los hombres son iguales ante la Ley*.

En este capítulo se estudian las consecuencias de este principio en general, en relación con los impuestos y especialmente la garantía de igualdad en la tributación.

Para ello se refiere, en primer lugar, a la evolución del concepto de igualdad a lo largo de los más de dos siglos que separan la actualidad de la formulación del principio comentado, pero también los antecedentes de dicho concepto de igualdad que se remiten a Aristóteles. Ciertamente que la posición doctrinal sobre la materia es controvertida y presenta varios enfoques que se estudian en el quinto apartado de este capítulo como una introducción teórica al pensamiento argentino en la materia.

Pensamiento que se trata en el siguiente apartado y que si bien tampoco está libre de polémica, su estudio explica bastante claramente las posiciones enfrentadas en el tema materia de este trabajo. Los principios constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico argentino, se plantean en el apartado séptimo.

Termina el capítulo con un repaso del concepto de igualdad que está incurso en los Tratados Internacionales más importantes.

Aportes del capítulo

El principio de igualdad tributaria es la base de los sistemas tributarios de las democracias occidentales y el estudio de la evolución de este principio es el objetivo de este capítulo. El objetivo del trabajo que se desarrolla es el cuarto. La aportación consiste en el desarrollo del principio de igualdad tributaria para demostrar la falta de ética de la acordada 20/96 y la necesidad de su derogación.

4.1. El principio de igualdad

El principio de igualdad, según la doctrina tradicional, tiene dos vertientes: la *formal* que se refiere a la igualdad ante la ley, y la *real* o *material* que se refiere a lo que en realidad ocurre. El principio de igualdad formal configura uno de los principios básicos del Estado liberal de derecho y se fundamenta en el estatuto jurídico que todos los ciudadanos tienen frente a la ley, es decir, la garantía que el derecho debe ofrecer a los ciudadanos de que todos son iguales ante la ley y en la aplicación de la misma²⁷⁵. Por otra parte, el principio de igualdad material es para Heller la plasmación del principio de la igualdad formal en el Estado social de derecho, principio que, por su propia dinámica, tiende a la igualdad entre los ciudadanos²⁷⁶.

Si bien es cierto que el concepto moderno de la igualdad aparece con la Revolución francesa y que surge como herramienta para eliminar las desigualdades establecidas por el Antiguo Régimen, con sus estamentos basados en los privilegios y las desigualdades, especialmente respecto a la aportación de dichos estamentos a la hacienda del país, que estaban exentos de pagar impuestos en todo o buena parte²⁷⁷.

En el contexto de la Revolución francesa la igualdad fue un objetivo ideológico que se transformó en un mandato legal. Significaba también una forma de unidad nacional dado que en un país con diferentes obligaciones fiscales difícilmente se podía promover una fuerza que cohesionase a todos los ciudadanos en un esfuerzo común.

La conciencia de una ley a la que se someten todos los ciudadanos pero que al tiempo es igual para todos ellos, tanto en la formulación de derechos y deberes como, y lo más importante, la aplicación efectiva e igual para todos, aparece, seguramente como

²⁷⁶ Heller, H., “Las ideas socialistas” en López Pina, *Escritos políticos*, Madrid, Alianza, 1985. El concepto de la igualdad material también aparece en Aristóteles que entiende es *tratar de manera igual a los iguales y desigualmente a los desiguales*. Aristóteles (2015), *Política*, Madrid, Alianza, pp. 132 y sig.

²⁷⁷ Hobsbawn, E., *La era de la Revolución 1789-1848*, Madrid, Libros de Historia, 2015.

el mayor de los logros de la Revolución²⁷⁸. En este sentido cabe recordar el artículo 3 del Acta Constitucional del 24 de junio de 1793 y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, que dice: *Todos los hombres son iguales por naturaleza ante la ley*²⁷⁹. Antes de la Revolución francesa no es pertinente referirse a una sociedad basada en la igualdad jurídica. Sí lo es a partir de la fecha indicada anteriormente²⁸⁰.

Es cierto que no toda la doctrina, defendiendo la importancia de la igualdad en la Revolución francesa y en la consolidación de la forma liberal consecuente a la misma, entiende que esta aportación define el concepto de igualdad en el ámbito político y social. Más les parece que se trata de dos principios, el formal y el material, importantes que conformaron una legislación inmediata a la Revolución y que cumplió con sus objetivos, pero sin alcanzar la conceptualización que actualmente se le exige a la igualdad²⁸¹.

²⁷⁸ Ibidem y Martin, J-C., *La Revolución francesa: una nueva Historia*, Madrid, Crítica, 2013; y Schama, S., *Ciudadanos: Una crónica de la Revolución francesa*, Madrid, Debate, 2019.

²⁷⁹ La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, establece en su artículo 1º que “*Los hombres nacen y viven libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común*”, sumando en su artículo 6º el principio según el cual: “*La ley es la expresión de la voluntad general...Debe ser la misma para todos, sea que proteja o que castigue...*”.

²⁸⁰ De todas formas, hay tratadistas que tienen una visión cuanto menos matizada, como el caso de Spisso para el cual el principio de igualdad ante la ley que aparece con la Revolución francesa no es tanto por un deseo de igualdad, sino de acabar con las situaciones de desigualdad; Spisso, R.R., *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, LexisNexis Depalma, 2000, p. 325.

²⁸¹ “Estos dos significados del principio de igualdad, propios de la ideología liberal, cumplieron sin duda una importante función en el momento histórico en que fueron formulados, ya que se enfrentaban a una situación de inseguridad jurídica-propia de mundo feudal y del Antiguo Régimen, en que las normas no obligaban a todos por igual y existían importantes sectores de población a los que se eximía de cumplir ciertas obligaciones jurídicas. Sin embargo, al profundizar en su análisis, se pone de manifiesto la insuficiencia de estas concreciones del principio de igualdad para responder adecuadamente a las exigencias que dicho principio plantea, como aspiración humana contraria a la discriminación injusta”. Carmona Cuenca, E.,

4.2. Antecedentes

Aristóteles dice en *La Política* que la igualdad es lo que caracteriza la primera especie de democracia, y la igualdad fundada por la ley en una democracia significa que los pobres no tendrán derechos más extensos que los ricos, y que ni unos ni otros serán exclusivamente soberanos, sino que lo serán todos en igual proporción. Por tanto, si la libertad y la igualdad son las bases fundamentales en que se sostiene la democracia, cuanto más completa sea esta igualdad en los derechos políticos, tanto más se mantendrá la democracia en toda su pureza.²⁸²

La igualdad es, pues, una señal de libertad, que todos los partidarios de la democracia consideran como elemento definitorio de este régimen.

Sin embargo, la igualdad se ha entendido desde diversos puntos de vista en función de las variadas funciones propias de la sociedad. La visión ideológica de la Iglesia Católica dice que “*La igualdad entre los hombres se deriva esencialmente de su dignidad personal y de los derechos que dimanen de ella...*”²⁸³. Desde luego, la afirmación de la Iglesia Católica en este texto no trata de definir el concepto de una igualdad social o económica sino una igualdad en la moral cristiana²⁸⁴. Ello deviene de

“El principio de igualdad material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Rev. de Estudios Políticos* (Nueva Época), Madrid, 1994, núm. 84 abril-junio.

²⁸² Aristóteles, *Ética Nicomaquea Política*, versión española e introducción de Antonio Gómez Robledo, México, Porrúa, 1992.

²⁸³ Y añade: “*Ciertamente hay diferencias entre los hombres por lo que se refiere a la edad, a las capacidades físicas, a las aptitudes intelectuales, a las circunstancias de que cada uno se pudo beneficiar, a la distribución de las riquezas...Estas diferencias pertenecen al plan de Dios, que quiere que cada uno reciba de otro aquello que necesita, y que quienes disponen de “talentos” particulares comuniquen sus beneficios a los que los necesitan...Existen también desigualdades escandalosas que afectan a millones de hombres y mujeres. Están en abierta contradicción con el Evangelio.* VV.AA., *Catecismo de la Iglesia*, Madrid, Asociación de Editores del Catecismo, 1992, pp. 1935-1938.

²⁸⁴ La Encíclica *Gadium et Spes*, dentro de la misma línea que el Catecismo, se refiere a una igualdad espiritual sustentada por un alma y una imagen creadas por Dios iguales que van hacia Cristo en un idéntico destino: “*La igualdad fundamental entre todos los hombres exige un*

las Sagradas Escrituras, en cuanto se postula el principio según el cual “Dios creó al hombre a su imagen, a imagen de Dios los creó, hombre y mujer los creó” (en Génesis 1, 27).

En el pensamiento católico, igualar dos cosas, es “ajustarlas”. Lo que es justo se designa precisamente con el nombre de “derecho”, el cual se presenta en efecto bajo dos aspectos: el de lo justo y de igualdad.

Cuando esa igualdad o equivalencia se da en virtud de una convención -privada o pública-, creando relaciones de equivalencia más flexibles que las que devienen inexorablemente de la estricta igualdad natural, nos encontramos frente al derecho positivo²⁸⁵. Este derecho es el mismo para todos y en todos los casos.

Etienne Gilson, en su *Introducción a la Doctrina de Santo Tomás de Aquino*²⁸⁶, sostiene que lo que distingue a la justicia de las demás virtudes es que la misma regula las relaciones entre los hombres, y la forma más sencilla según la cual concebimos en primer lugar lo que tales relaciones deberían ser, es la de igualdad.

Y sigue afirmando, en consonancia con la doctrina de nuestro Santo, una cuestión que comparto plenamente a lo largo de este trabajo: “*El hecho de que algunos ciudadanos sean militares, otros magistrados, y así sucesivamente, no cambia para nada esta cuestión. Indudablemente, hay un derecho militar, un derecho fiscal, un derecho canónico y muchos otros, pero, cualesquiera que sean sus funciones, los ciudadanos no tienen ninguna autoridad personal unos sobre otros, todos están unidos*

reconocimiento cada vez mayor. Porque todos ellos, dotados de alma racional y creados a imagen de Dios, tienen la misma naturaleza y el mismo origen. Y porque, redimidos por Cristo, disfrutan de la misma vocación y de idéntico destino”. Carta Encíclica *Gaudium et Spes*, del Concilio Vaticano II, respecto a la constitución pastoral sobre la Iglesia en el mundo actual núm. 29. En VV. AA., *Principios y orientaciones del Magisterio Social de la Iglesia*, Buenos Aires, CIES, 1989, p. 346.

²⁸⁵ Santo Tomás de Aquino, *Summa Teológica*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 1994, II, II e, q. 57, 2.

²⁸⁶ Gilson, E., *El Tomismo, Introducción a la filosofía de Santo Tomás de Aquino*, Pamplona, Euns, 1978, pp. 537 y ss.

de modo inmediato a la comunidad nacional y a su jefe. Las relaciones que los unen son, pues, relaciones de derecho y de justicia propiamente dichos”.

4.3. La evolución del concepto de igualdad

La evolución del concepto de igualdad hacia la actualidad se materializa en la Constitución de los EE. UU. en sus enmiendas decimotercera y decimoquinta, que fueron aprobadas en 1870, pocos años después de finalizar la Guerra de Secesión²⁸⁷. La decimotercera enmienda se refiere a la abolición de la esclavitud, es decir, que todas las personas son iguales independientemente de su color o de su nacimiento, mientras que la decimoquinta enmienda se refiere al derecho de todos los ciudadanos a votar, es decir que todos los ciudadanos son iguales respecto a sus deberes y derechos políticos. Sin embargo, tanto la redacción de las enmiendas como su sintaxis no establecen principios, sino que ponen limitaciones a los Estados, que no pueden legislar en contra de estos principios. Se configuran como garantías para los ciudadanos frente a los poderes de la Federación. Están, pues, garantizados por la Ley Suprema de la Nación²⁸⁸.

Cierto que, si bien se trata de un precedente, no es una declaración inequívoca dado que la decimotercera enmienda es consecuencia lógica de la Guerra de Secesión y que la decimoquinta es de hecho una ampliación del derecho a votar que, en este caso, abarca la totalidad de los ciudadanos, pero no implica una igualdad material de todos frente a otros derechos²⁸⁹.

También puede argüirse, y parte de la doctrina lo hace, que la Enmienda XIV en su apartado 1º, se refiere a los derechos de los ciudadanos de los EE.UU. respecto a su nacionalidad, y sus derechos a la vida, la libertad o la propiedad e incluso a la “igual protección de las leyes”, pero se trata también de un texto dirigido a los Estados y sus

²⁸⁷ La Declaración de Independencia de los Estados Unidos de 1776 sostiene “...*como verdades evidentes que todos los hombres nacen iguales, que están dotados por su Creador de ciertos derechos inalienables*”.

²⁸⁸ Carmona Cuenca, E, “*El principio de igualdad material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”, op. cit.

²⁸⁹ Artola, M., *Constitucionalismo en la Historia*, Barcelona, Crítica, 2005.

legislaciones y no se refiere en ningún momento a una igualdad entre los ciudadanos. Sí establece una limitación a la potestad jurídica²⁹⁰.

Desde la perspectiva doctrinal, y obviando antecedentes remotos, un punto de partida en la nueva concepción de la igualdad lo otorga Rawls, que trata de reunir los principios de libertad e igualdad desde la perspectiva liberal. El jurista estadounidense presenta el concepto de igualdad democrática que se sustenta en una serie de libertades de las que gozan todos los ciudadanos de un país. Y plantea, acto seguido, la dificultad de que todos los ciudadanos sean capaces de gozar de tales libertades. Es decir, aflora en su teoría la desigualdad. Ahora bien, la desigualdad para el jurista es permisible si el resultado de todas las actuaciones para superarla lleván a un provecho común para las partes interesadas.

“Es importante aquí acentuar que todas las partes tienen que salir ganando en la desigualdad... El principio excluye, pues, justificar desigualdades sobre la base de que las desventajas de los que se encuentran en una posición se compensan con las mayores ventajas de los que se encuentran en otras”²⁹¹.

Cabe destacar, a tenor de los objetivos del presente trabajo, que Rawls entiende las desigualdades no tanto desde la perspectiva de género (discapacidades, diferencias sociales), sino desde las diferencias en la distribución de bienes y, especialmente, de los beneficios que los ciudadanos quieren alcanzar en la sociedad. Lo que entiende por diferencias y desigualdades son las diferencias que puedan existir y producirse entre los beneficios y las obligaciones y cargas que puedan beneficiar u obligar a los ciudadanos, entre ellos las obligaciones tributarias y las cargas obligatorias.

Y también se encuentra en Rawls el problema de la arbitrariedad que aparece una y otra vez en los trabajos de los juristas y que se irá viendo a lo largo de este trabajo.

²⁹⁰ Villacorta Mancebo, L., “Igualdad jurídica y vinculación del legislador: algunos pasos con huellas de una tarea inacabada”, en *Rev. Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, 2005, núm. 12, pp.151-194

²⁹¹ Rawls, J., “Justicia como equidad”, en *Rev. española de control externo*, Madrid, 2003, Vol 5, núm. 13.

Rawls la circunscribe a la distribución de capacidades y las circunstancias de la vida, es decir a los factores naturales, sean innatos o culturales pero que afectan al desenvolvimiento de una persona o un grupo de personas en la sociedad. El jurista le asigna el carácter de arbitrariedades morales y entiende que el sistema, el poder público, debe considerarlas y ponderarlas²⁹².

En este contexto, Rawls expone que debe garantizarse, por parte de los poderes públicos, que los beneficios de la igualdad y la libertad lleguen en mayor medida a los desfavorecidos, es decir a los desiguales.

La doctrina plantea el principio de igualdad como un límite frente al legislador por cuanto es también un principio aceptado que el legislador en su función legislativa no debe actuar sin tener en cuenta las diferencias entre los ciudadanos, estableciendo en las normas las diferencias que se consideren imprescindibles para igualarlos. Lo cual es el fundamento básico de la no discriminación, es decir, proceder a la “*cancelación de ciertas diferencias humanas como razones relevantes para la diferenciación normativa*”²⁹³.

La Constitución alemana de la República de Weimar (1919), en su artículo 109 declara taxativamente que todos los alemanes son iguales ante la ley, tienen los mismos derechos y deberes y quedan abolidos todos los privilegios que se derivasen del nacimiento o pertenencia a una clase determinada²⁹⁴. La redacción del artículo incluía un principio implícito y un concepto moderno en aquel tiempo que posteriormente se ha convertido en una exigencia social. Leibholz defendió que la igualdad es el principio de inmanencia de las leyes y para que tal igualdad existiera, debía el legislador alemán

²⁹² Rawls, J., *A Theory of Justice*, Harvard, Harvard University Press, 1999.

²⁹³ Carmona Cuenca, *El principio de Igualdad Material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, op. cit.

²⁹⁴ “Artículo 109: Todos los alemanes son iguales ante la ley. Hombres y mujeres tienen por principio los mismos derechos y deberes políticos. Los privilegios o restricciones que en materia de derecho público se derivan del nacimiento o pertenencia a una clase determinada quedan abolidos. Los títulos nobiliarios servirán solo como parte del nombre y no se concederán en lo sucesivo. Solo podrán concederse títulos cuando designen un cargo o una profesión. Esto no afecta a los grados académicos”. Constitución del Imperio alemán, 1919.

equiparar al hombre y la mujer, es decir legislar para todos los ciudadanos, que hoy día se ha convertido en una exigencia social. Como también opinaba Leibholz, el administrador no puede ser arbitrario y el legislador tampoco en su cometido²⁹⁵.

Leibholz, una vez más, entiende que existe arbitrariedad en el caso de que una igualdad o una diferenciación en el tratamiento jurídico no se fundamente en un hecho razonable, claro y objetivo. Ciertamente que, para el jurista alemán, el concepto arbitrariedad es cuanto menos abstracto y en cada caso será el juez quién decida el sentido de su aplicación.

Y añade Villacorta en su análisis de la obra de Leibholz: *“...el juez que se pronuncia sobre la justicia de la ley con apoyo en el principio de igualdad puede convertirse en el verdadero legislador, por eso debe limitarse a constatar si el poder público en cuestión ha transgredido o no las fronteras de la justicia. Arbitraria será tanto la ley que trata de forma igual situaciones objetivas desiguales como la que trata desigualmente situaciones iguales, sin fundamentarse en ambos casos en una razón suficiente que permita justificar la diferencia o la identidad de tratamiento”*.²⁹⁶

En la misma línea, con algún matiz, se inclina Carmona Cuenca cuando afirma: *“Lo que sucede, en fin, tal y como se pone de manifiesto en la filosofía del derecho contemporánea, es que la igualdad en términos genéricos es una noción inaprehensible, tan inaprehensible como la justicia. Sin embargo, ello no impide que las Constituciones sigan reconociendo el principio de igualdad y lo sitúen entre los valores superiores del ordenamiento jurídico...Ello conduce a una traslación de la competencia para adoptar*

²⁹⁵ Bühler, O., *Formación de la nueva constitución del Reich. La Constitución alemana*, Madrid, Editorial Labor, 1931; Leibholz, *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, op. cit.; y Collotti, E., *La Alemania nazi: desde la República de Weimar hasta la caída del Reich hitleriano*, Madrid, Alianza, 1972.

²⁹⁶ Villacorta Mancebo, L., *“Igualdad jurídica y vinculación del legislador: algunos pasos con huellas de una tarea inacabada”* op. cit., 2005, p. 167.

*decisiones de oportunidad desde las autoridades públicas ordinarias a quienes puedan formular vinculantemente interpretaciones basadas en esta cláusula constitucional*²⁹⁷.

4.4.- El principio de igualdad material

Anteriormente, en este trabajo, ya se ha dado alguna referencia al principio de igualdad material²⁹⁸, concepto que se trata de otra forma de interpretación del principio de igualdad formal en el Estado social de derecho. En este contexto Heller entiende que el principio de igualdad formal es en sí mismo discriminatorio por cuanto no iguala a los ciudadanos frente a la ley al considerar que sus situaciones reales son todas igual, y en la realidad no lo son. Utilizando sus propias palabras, dice: “*La igualdad formal de la democracia política, aplicada a situaciones jurídicas desiguales, produce un derecho material desigual, contra el cual declara su hostilidad la democracia social*”²⁹⁹.

²⁹⁷ Carmona Cuenca, *El Principio de Igualdad Material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, op. cit, p. 270. En la misma línea Ross, A., *Sobre el Derecho y la justicia*, Buenos Aires, EUDEBA, 1963.

²⁹⁸ Pérez Luño clarifica sobre las dos igualdades: “*la distinción entre igualdad formal e igualdad material, más que una alternativa implica un proceso de ampliación del principio de igualdad en las sociedades pluralistas y democráticas. En dicha concepción material-formal de la igualdad... su dimensión jurídica no puede desconectarse de las condiciones políticas, económicas y sociales que gravitan sobre su realización; al tiempo que su dimensión material no puede abordar su programa de equilibrio en la distribución de las oportunidades y los bienes sin contar con los cauces formales que, en el Estado de derecho, garantizan a los ciudadanos de los abusos de quienes desempeñan el poder*”, Pérez Luño, A., *Dimensiones de la Igualdad*, Madrid, Editorial Dykinson, 2007.

²⁹⁹ Heller, H., *Las ideas socialistas*, Madrid, Alianza, 1985, p. 322. En la misma línea: “*El principio general de igualdad como igualdad ante la Ley impone el cumplimiento del derecho vigente sin excepciones ni acepción de personas. Además, establece el principio de igualdad jurídica material, al que está vinculado el legislador: se ha de tratar igualmente lo que es esencialmente igual, lo que es esencialmente desigual se ha de tratar desigualmente*”. Hesse, K., “*Bestand und Bedeutung der Grundrechte*”, en Benda-Maihoff-Volgel, *Handbuch des Verfassungsrecht*, Berlin, Walter de Gruyter, 1972, p. 87.

Es decir, en una sociedad desigual, que en la práctica son todas, en la que los individuos que la componen son diferentes y desiguales, tanto desde la perspectiva económica, cultural o social, el Estado está obligado a eliminar estas diferencias con las leyes: dictando normas que imposibiliten esta discriminación y vigilando para que sean efectivamente aplicadas. Para ello debe, en ciertas ocasiones, aplicar discriminaciones positivas para favorecer a los grupos que necesiten más de estas medidas³⁰⁰.

La primera entre las constituciones democráticas liberales en las que se encuentra plasmado el principio material de la igualdad es la italiana de 1947, que en su muy conocido artículo 3.2 se refiere a los obstáculos que, de una manera u otra, limiten el desarrollo de la libertad e igualdad de los ciudadanos³⁰¹. Aún cuando se trata de un artículo que ha recibido fuertes críticas por parte de la doctrina especialmente por cuanto hay confusión entre este apartado y el primero del artículo, que es el relativo a la igualdad formal, cuando el segundo se refiere a la igualdad material³⁰². En cualquier caso, la doctrina considera que el artículo 3.2 es particularmente adecuado en las intervenciones de los poderes públicos para favorecer y, especialmente, corregir los problemas de desigualdad que pudieran plantearse en los colectivos más precarios³⁰³.

El siguiente ejemplo de este concepto de la igualdad material aplicado al constitucionalismo es la Constitución española de 1978, que en su artículo 9.2 exige a los poderes públicos velen por la libertad e igualdad de los ciudadanos y que los grupos

³⁰⁰ La jurista Graciela Cayuso, define la igualdad material de la siguiente manera: “*se refiere a la formulación del derecho en cuanto al contenido mismo y a las consecuencias. Apunta a la aproximación a las desigualdades reales, a las discriminaciones expresas o encubiertas*”. Graciela Cayuso, S., “El principio de Igualdad. Problemas e interrogantes. El sistema constitucional argentino”, en *Rev. de Derecho Político*, 2009, Madrid, Núms. 75-76, pp. 359-383.

³⁰¹ “Es misión de la República remover los obstáculos de orden económico y social que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desarrollo de la persona humana y la participación efectiva de todos los trabajadores en la organización política, económica y social del país.”

³⁰² Romagnoli, U., “Il principio d’uguaglianza sostanziale”, en Branca, G. *Comentarios a la Constitución italiana*, Bolonia, Zanichelli-Il Foro italiano, 1975, p. 167.

³⁰³ Paladin, L., *Disritto costituzionale*, Padua, Ceram, 1991, p. 578.

en los cuales está integrado detentan condiciones reales y efectivas, así como evitar los obstáculos que las impidan o dificulten³⁰⁴.

Dentro del marco constitucional español la doctrina del Tribunal Constitucional también defiende la misma línea argumental, como la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 34/1981 que inicia su argumentación jurídica refiriéndose al artículo 14 de la Constitución española en el que se contempla la igualdad de los españoles frente a la ley, sin que pueda prevalecer ningún tipo de discriminación³⁰⁵. A este tenor indica dicha sentencia que si bien el artículo citado se refiere a la universalidad de la ley “no prohíbe que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de diferenciar situaciones distintas y de darles un tratamiento diverso...”.

Aunque, a nuestro juicio, es aún más clarificadora de este tipo de posición en este caso jurisprudencial la sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981 en la que se dice: “El acto legislativo se revela arbitrario... cuando engendra desigualdad. Y no ya desigualdad referida a la discriminación que esta concierne al artículo 14, sino a las exigencias que el 9.2 conlleva, a fin de promover la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra, finalidad que, en ocasiones, exige una política legislativa que no puede reducirse a la pura igualdad ante la ley”.

Termina esta doctrina jurisprudencial española defendiendo que la igualdad material es, básicamente, la obligación que el Estado tiene de proporcionar lo que llama prestaciones mínimas a todos los ciudadanos, sin ningún tipo de discriminación, lo cual entronca con el Estado social de derecho que es el principio general que informa la

³⁰⁴ “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”. Constitución Española, art. 9.2.

³⁰⁵ “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”. Constitución española, artículo 14.

Constitución española y se explicita en el artículo 1 de la misma: “*España se constituye en Estado social y democrático de derecho...*”³⁰⁶.

4.5.- La posición doctrinal

Como era de suponer, la doctrina en este aspecto está muy dividida no sólo entre partidarios de una u otra posición, sino también sobre las soluciones tomadas en cada país a la problemática entre la igualdad formal y la igualdad material.

El jurista español Simón Yarza opina que el principio de igualdad formal “prohíbe entablar diferenciaciones basadas en un criterio de distinción o *tertium comparationis* irrelevante”, mientras que el principio de igualdad real exige la equiparación “respecto a un criterio de igualdad o *tertium aequationis* relevante”. Es decir, el primero es la igualdad como límite y el segundo como tarea se fundamenta en el respeto a las diferencias que no pueden ni deben fundamentar la diferenciación y la lucha por erradicar las desigualdades, que deben fundamentar la diferencia³⁰⁷.

Por su parte, Pérez Luño contempla varias perspectivas en el principio de igualdad en la actualidad. La perspectiva generalista es aquella que presenta la exigencia de que todos los ciudadanos respondan y estén obligados a las mismas leyes y a los mismos tribunales, es decir, la ley es igual para todos sin que se dé ningún tipo de discriminación³⁰⁸.

³⁰⁶ Ruiz Miguel, A., “Discriminación inversa e igualdad”, en Valcárcel (comp.) *El Concepto de Igualdad*, Madrid, 1944.

³⁰⁷ Simón Yarza, F., “De la igualdad como límite a la igualdad como tarea de Estado. Evolución histórica de un principio”, en *Rev. Española de Derecho Constitucional*, 2013, núm. 97, págs., 73-113.

³⁰⁸ Para el Comité de Derechos Humanos de la ONU, discriminación es “...toda distinción, exclusión, restricción o preferencia que se base en determinados motivos, como la raza, el color, el sexo, el idioma, la religión, la opinión política o de otra índole, el origen nacional o social, la posición económica, el nacimiento o cualquier otra condición social, y que tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos humanos y libertades fundamentales de todas las personas”.

Otra perspectiva es la de equiparación, lo que implica un trato igual en situaciones o circunstancias no iguales, aún cuando se considera que estas circunstancias no influyen decisivamente en el trato social.

Una tercera perspectiva se refiere a cuando las circunstancias y situaciones parecen semejantes pero no lo son y un procedimiento exactamente igual para todos los ciudadanos supondría, para algunos de ellos, una fuerte discriminación frente a las leyes o los tribunales, es decir, lo que otros tratadistas llaman igualdad material. El jurista entiende que la igualdad ante la ley debe suponer la exigencia de identidad de procedimiento³⁰⁹. Pérez Luño define la igualdad diciendo que “significa la coincidencia o equivalencia parcial entre diferentes entes”³¹⁰.

Respecto a la posición de la doctrina chilena sobre el principio de igualdad, parece pertinente exponer la opinión de Nogueira Alcalá quién también aduce que el principio y derecho a la igualdad se proyecta en dos niveles: *la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley*³¹¹. Respecto al primer concepto se refiere a los mandatos de la igualdad y su eficacia tanto respecto al aspecto administrativo como al jurisdiccional y asimismo respecto a la relación entre ciudadanos. La igualdad en la ley trata de la igualdad como uno de los derechos fundamentales y su eficacia en relación con el derecho y el legislador³¹².

En Argentina, Graciela Cayuso³¹³ se refiere a Dworkin³¹⁴ estableciendo los mismos dos derechos referidos a la igualdad: el de igual tratamiento que se relaciona

³⁰⁹ Pérez Luño, A., “El concepto de igualdad como fundamento de los derechos económicos, sociales y culturales”, en *Rev. Anuario de Derechos Humanos*, Madrid, 1981.

³¹⁰ Pérez Luño, A., *Dimensiones de la Igualdad*, Madrid, Dykinson, 2007, p. 134.

³¹¹ Nogueira Alcalá, H., “El derecho a la igualdad ante la ley, la no discriminación y acciones positivas”, en *Rev. AFDUDC*, 2006, La Coruña, núm. 10, pp. 799-831.

³¹² Ibidem y en la misma línea Cruz Villalón, P., “Formación y evolución de los derechos fundamentales”, en *Rev. española de Derecho Constitucional*, Madrid, 2004, núm. 25., pp. 35 y ss.

³¹³ Graciela Cayuso, S., “El principio de Igualdad. Problemas e interrogantes. El sistema constitucional argentino”, en *Rev. de Derecho Político*, 2009, Núms. 75-76, pp. 359-383.

³¹⁴ Dworkin, R., *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 1999, pp. 380-395.

con la misma distribución de bienes y oportunidades; y el derecho a ser tratado como igual, es decir, el derecho a la misma consideración y respeto en la forma de distribución de dichos bienes y oportunidades. Y lo sintetiza diciendo que: “*Un gobierno que respete la concepción liberal de la igualdad sólo puede restringir la libertad cuando se lo permiten ciertos tipos de justificación muy limitados.*”

La autora entiende que la igualdad está ligada a la equidad de la distribución de los recursos y está en la base del sistema democrático, añadiendo que la democracia, sin un mínimo de equidad no puede resistir.

Por su parte, Rosenkrantz amplía este concepto al defender la igualdad como un cohesionador social que contribuye a consolidar el respeto mutuo, como un factor que fortalece la democracia³¹⁵.

Ahora bien, en la práctica, que es donde se mueve la igualdad material, cualquier ley o norma afecta a la igualdad de alguna manera, también es necesario tener en cuenta que una ley es de por sí general y abstracta y, como se ha dicho anteriormente, hay que interpretarla y procesarla para un caso concreto. Este caso concreto afecta de diversa manera a los ciudadanos dado que incide sobre intereses y valores, sobre situaciones y hechos que podrían, y de hecho lo hacen, violentar el principio de igualdad³¹⁶.

Graciela Cayuso acusa a los políticos de una preferencia por la igualdad formal sobre la igualdad material lo que, según la jurista citada, ha producido además de un fuerte rechazo por parte de la ciudadanía también una fuerte frustración e insatisfacción. Lo cual no deja de ser normal en una sociedad, por cuanto como ya se ha dicho la igualdad formal no es una igualdad real. Este choque o, como mínimo, dificultad de

³¹⁵ “*Todo logro en términos de igualdad aun cuando sea subóptimo en términos de justicia, representará siempre un avance en términos de democracia...*”, Rosenkrantz, C., “En defensa de la Igualdad”, en *Rev. Jurídica de la Universidad de Palermo*, Centro de Estudios de Posgrado en Derecho, Buenos Aires, 2009, pp. 77 y ss.

³¹⁶ Graciela Cayuso, S., *El principio de Igualdad. Problemas e interrogantes. El sistema constitucional argentino*, op. cit, pp. 359 y ss.

enlace entre la igualdad formal y la igualdad material ha devenido en una de las más agudas problemáticas del Estado constitucional de derecho³¹⁷.

Volviendo a Dworkin, cuyas teorías parten de Rawls, para el cual la igualdad es, más que un principio, una virtud, destaca su afirmación de que los gobiernos deben tratar de manera igualitaria a los ciudadanos para que estos puedan considerarse legítimos. Para dicho autor, la distribución de la riqueza pertenece al campo del ordenamiento jurídico, porque depende de las leyes que se da la comunidad a sí misma. Es pues la igualdad distributiva de la riqueza de un país el eje sobre el que se construye la sociedad: cuanto más perfecto sea este sistema más ideal es la sociedad que lo sigue.

En este marco, considera dos tesis: la de la igualdad de bienestar o *equalite of welfare* y la de igualdad de recursos o *equality of resources*. La primera considera, de hecho, un reparto lineal de la riqueza sin distinciones, en un intento de alcanzar un alto grado de bienestar. La segunda reparte la riqueza respetando la equivalencia según los recursos de cada persona³¹⁸.

La tesis general de Dworkin se fundamenta en lo que llama *igualdad de recursos*, la cual consiste en que la igualdad se evalúa en función de los recursos que cada uno tiene y las causas por las que otros no tienen tanto o nada; sobre esta base se realiza la redistribución. Es decir, no se trata del nivel de satisfacción que produce el bienestar sino de la carencia o desigualdad de la posesión de los bienes. En cualquier caso, la redistribución que propone el jurista, también estadounidense, está más cerca de la utopía que de una igualdad material.

La teoría de Dworkin es el más carismático ejemplo de las *teorías de partida*, quizás las más conocidas en la actualidad y que tienen mayor predicamento: aquellas que son partidarias de la obligación de los gobiernos de garantizar a todos los ciudadanos las posibilidades de partir en las mismas condiciones en la carrera de la vida. Y, a partir de una misma posición de salida, los cambios ya dependen del esfuerzo y las

³¹⁷ Ibidem.

³¹⁸ Dworkin, R., “What is Equality? Equality of Welfare”, en *Philosophy and Public Affairs*, Virginia, 1981, vol. 10, núm. 3.

condiciones de cada uno y entran en otros grupos de condicionamientos de la igualdad. Igualdad que deberá, en esta segunda fase garantizarse en función también de los esfuerzos individuales, es decir de los comportamientos³¹⁹.

Otros juristas como Sen³²⁰ analizan el problema de la igualdad, desigualdad y libertad, desde perspectivas varias. En el caso de Sen, se aparta de Rawls y, consiguientemente de Dworkin, aun cuando menos, y centra su análisis en las diferencias entre los hombres, o sea en la diversidad humana. Cada persona es distinta en cualquier aspecto: en el interno la edad, sexo y capacidades, o en el externo, dinero, ideología o estructura social; dicho de otra manera, tanto respecto a la genética como a la educación son diferentes y, para el jurista, estas diferencias no pueden ser ignoradas ni por las leyes ni por los gobiernos. Si todos los ciudadanos no son iguales, su tratamiento tampoco puede ser igual, porque esta igualdad fomentará y ampliará sus diferencias.

La propuesta de Sen es una gestión sobre la base de la libertad para alcanzar objetivos. No propone que todos los ciudadanos puedan alcanzar un bienestar deseado, sino que se les facilite la libertad y las condiciones necesarias para que puedan alcanzar por ellos mismos el bienestar deseado. Desde luego, Sen se da cuenta de la problemática que implica esta posición, especialmente en un mundo con diferencias significativas entre las personas, y propone soluciones concretas: no se trata de un reparto de bienes primarios sino de un espacio proporcionado por los recursos de que se disponga. Prima el ser libre para hacer algo sobre el hecho de hacer algo. De todos modos, no deja de ser una idea en buena parte utópica.

También Nogueira Alcalá, del que ya se ha comentado su adscripción a la línea general de la doctrina, se refiere a una *unidad básica de todos los seres humanos* que implica, por parte de las legislaciones, eliminar las discriminaciones asimismo naturales,

³¹⁹ Dworkin, R., “*What is Equality? Equality of Welfare*”, op.cit.

³²⁰ Sen, Amartya, “Equality of what?”, en Ed. S. McMurrin, *Tanner Lectures on Human Values*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980.

en los ámbitos sociales³²¹. Aun cuando entiende que la inclusión de “*Hombres y mujeres son iguales ante la ley*” es una introducción a la norma constitucional realizada en la reforma de 1999 debida a los tratados internacionales ratificados por Chile, que obligan a la introducción de este principio³²².

Pero quizás lo más interesante que plantea Nogueira Alcalá y como consecuencia de un repaso de los tratados internacionales, que de una u otra forma se refieren al tema de la igualdad entre las personas y la discriminación positiva, como veremos más adelante³²³, es el concepto de dimensión subjetiva que emplea en su afirmación: “Por tanto, toda diferencia basada en cualquier dimensión subjetiva es sospechosa de inconstitucionalidad, debiendo ser sometida a un riguroso análisis de razonabilidad y proporcionalidad, el cual en última instancia, debe ser determinado por parte de la jurisdicción constitucional, o la corte internacional de derechos humanos competente, en su caso”³²⁴.

Y más interesante aún para el tema del presente trabajo es la opinión de la Sentencia de Apelaciones de Valparaíso del 16 de abril de 1998 confirmada por la Corte Suprema de Justicia de Chile el 14 de mayo de 1998 que, en su considerando 11, se refiere a la inconstitucionalidad de las aplicaciones de las normas y la exigencia de evitar

³²¹ Y se refiere al artículo 19.2 de la Constitución chilena que dice: “*La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias*”. Nogueira Alcalá, H., “El derecho a la igualdad ante la ley, la no discriminación y acciones positivas”, en *Rev. AFDUDC* núm. 10, La Coruña, 2006.

³²² Menciona de manera especial al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 2º y aún más especialmente, si cabe, a la Convención Americana de Derechos Humanos que en su artículo 24 dice: “*Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley*”.

³²³ V. Pto. 4.8.

³²⁴ Nogueira Alcalá, H., “El derecho a la igualdad ante la ley, la no discriminación y acciones positivas”, op. cit, p. 804.

las discriminaciones injustas y arbitrarias en cuanto a la interpretación y valoración de las normativas.³²⁵

Parece pues, que el derecho a la igualdad en su aplicación material pasa por distinguir claramente y aplicar el principio de no discriminación, otro de los derechos básicos de los ciudadanos, que es una parte principal del *Ius Cogens*, que veta las discriminaciones sobre hechos irrazonables o desproporcionados. Es decir, como determina el citado artículo 19.2 de la Constitución chilena: “*Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias*”.

Cierto que en este punto se presenta otra cuestión que la doctrina debate: la diferencia entre discriminación y diferencia arbitraria. La mayor parte de la doctrina entiende que la discriminación es una conducta desviada de mayor entidad ilícita que la diferencia arbitraria. La discriminación es una posición contraria a la dignidad de otro ciudadano u otros grupos de ciudadanos a los que se considera inferiores o diferentes, aunque siempre con un sentido peyorativo, y una carga de marginación evidente. La causa de la discriminación es una característica que las personas detentan independientemente de su voluntad, como la raza o el género y también aquellas que han elegido libremente, como la religión o la ideología³²⁶.

La diferencia arbitraria se define por la doctrina como la desigualdad en el tratamiento de las personas, es decir, que a las personas se las discrimina por sus

³²⁵ “*Por lo que atañe a la igualdad ante la ley, es útil dejar en claro que ella requiere una aplicación a todos los habitantes de la república de manera uniforme y sin discriminaciones injustas o arbitrarias en cuanto a su interpretación, valoración y alcance de sus efectos jurídicos e impide establecer estatutos legales diferentes, atendiendo a razones de raza, condición social, estirpe, fortuna, religión, ideología u otros atributos estrictamente particulares*”. En *Revista de derecho y Jurisprudencia* núm. XCV, sección 5, pág. 91.

³²⁶ Soriano Torres, M., “La igualdad no como uniformidad de tratamiento jurídico sino como prohibición de discriminación”, en *Anales de la Facultad de Derecho* núm. 19, La Universidad de La Laguna, San Cristóbal de la Laguna, 2002; y Bilbao Ubillos, J. M. y Rey Martínez, F., “El principio constitucional de igualdad en la jurisprudencia constitucional española”, en Carbonell, M. (comp.), *El principio de igualdad constitucional*, México DF., 2003, p. 111.

costumbres, su manera de vestir, o por su misma lengua en un contexto de lenguas dominantes y minoritarias³²⁷.

Una muestra de lo que dice la jurisprudencia sobre la discriminación arbitraria la da la Corte Suprema de Justicia chilena cuando dice que por discriminación arbitraria ha de entenderse cualquier discriminación que haga el legislador y que sea contraria a la ética o a “un proceso normal de análisis intelectual”, añadiendo que un legislador no debe ni puede éticamente dictar leyes que obliguen a distintos deberes u obligaciones a “*personas distintas en iguales circunstancias*”³²⁸.

Como se ha dicho anteriormente, las situaciones iguales deben ser tratadas iguales y las desiguales deben ser tratadas desigualmente. Tratarlas todas igual es inconstitucional, pero también lo es tratar a las situaciones iguales desigualmente. Este razonamiento está generalizado en la doctrina y en la jurisprudencia de los países occidentales en general y de los americanos en particular.

Aun cuando también estas doctrinas y jurisprudencias entienden, casi todas, que la igualdad ante la ley tiene carácter relativo y proporcional. Entra, pues, en la discusión la proporcionalidad o mejor aún el principio de proporcionalidad que trata de establecer dicha proporcionalidad en el tratamiento legal que afecta a personas diferenciadas y que soportan un tratamiento desigual. Para Barnes el principio de proporcionalidad está estrechamente relacionado con la justicia material y, por lógica, siempre ha estado, de una forma u otra, presente en el Estado de derecho y en el pensamiento jurídico³²⁹.

³²⁷ Rabossi, da una definición del principio de no discriminación que ha sido adoptado por parte de la doctrina: “*a menos que exista una razón reconocida como relevante y suficiente, según algún criterio identificable y aceptado, ninguna persona puede ser preferida a otra*”, Rabossi, E., “Derechos Humanos: El principio de igualdad y la discriminación”, en *Rev. Centro de Estudios Constitucionales*, Madrid, 1990, núm. 7, p. 179.

³²⁸ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de 24 de mayo de 1991, *Rev. de Derecho y Jurisprudencia*, núm. LXXXVIII, p. 182.

³²⁹ Barnes, J., “Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario”, *Cuadernos de Derecho Público. Facultad de Derecho, Universidad de Sevilla*, Sevilla, 1998, núm. 5, pp. 11 y ss.

La Corte Europea de los Derechos Humanos, en sentencia del 23 de julio de 1988, dijo que cualquier diferencia de trato en un derecho debe perseguir una finalidad legítima, pero al tiempo se conculca dicho derecho “*si no existe una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida*”. En la misma línea, y prácticamente con las mismas palabras, la Corte Internacional de Derechos Humanos dictó la Opinión Consultiva número 4 en 1984, que decía: “*no habrá, pues, discriminación si una distinción de tratamiento está orientada legítimamente, es decir, si no conduce a situaciones contrarias a la justicia, a la razón y a la naturaleza de las cosas*”.

Otras fuentes jurisprudenciales como la del Tribunal Constitucional alemán inciden en que se conculca el principio de igualdad cuando dos grupos receptores de una norma son tratados de distinta manera siempre que entre los dos grupos no existan diferencias o no existan diferencias importantes que de una manera u otra justifiquen el dicho trato diferente³³⁰.

4.6.- El principio de igualdad en el pensamiento jurídico argentino

El pensamiento jurídico argentino no se ha visto, ni mucho menos, libre de la polémica sobre las dos formas de igualdad: la igualdad formal y la igualdad material. En primer lugar, la Constitución argentina es rica en la presencia, generalmente implícita, del principio de igualdad en los artículos que la conforman. Son implícitos porque se deducen de la forma de Estado, de gobierno, la adopción de la democracia como sistema y de la inclusión de los principios como de la libertad y de justicia³³¹.

³³⁰ Ibidem.

³³¹ No hay que olvidar la relación que Bidart Campos establece entre la libertad y la igualdad: Del derecho a la libertad se desprende la igualdad, todos los hombres participan de una igualdad elemental de status en cuanto personas jurídicas. Tal es el concepto de la llamada igualdad civil, consistente en eliminar discriminaciones arbitrarias entre las personas. Si la libertad apareja el goce y ejercicio de los derechos civiles, la igualdad elimina las discriminaciones arbitrarias para ese goce y ejercicio. En último término, la igualdad importa un cierto grado de razón, habilidad y de justicia en el trato que se depara a los hombres, en la

También hay menciones explícitas a la igualdad. Por ejemplo, en el artículo 16 se dice que la Nación argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento, entre otras. Pero lo más importante de este artículo 16, en lo que atañe al presente trabajo, es la última frase del mismo: “*La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas*”³³².

Para Graciela Cayuso, el artículo 75 de la Constitución argentina, obliga al Estado a implementar la igualdad real que propugna dicha Constitución. Ciertamente, que, como también dice la jurista, no está ni claro la forma en que el Estado debe implementar dicho mandato ni cuáles son los límites del mismo. Sí queda claro para la doctrina que tanto uno como otro están plasmados en la propia Constitución, es decir, en una lectura que puede entender el mandato como indicación pragmática con lo cual se entra en la situación que el Estado, que es quién debe satisfacerlas, decide el cómo y cuándo. La otra lectura, más actual, es considerar que el contenido de la Constitución respecto a la igualdad, tanto bajo el aspecto implícito como explícito, es un límite inferior de igualdad que no puede, en ningún caso, reducirse³³³.

El principio de igualdad material permite individualizar las normas a grupos y hechos concretos, lo cual encuadra muy bien con la necesidad de protección de determinados colectivos o la posibilidad de implementar la proporcionalidad y la discriminación positiva que implique una igualdad real de oportunidades.

También ha sido posible establecer una igualdad material en determinados aspectos de la vida social: el acceso al sufragio universal; en buena parte la igualdad de

medida en que suprime las distinciones sin base ideológica suficiente. Bidart Campos, G., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1994.

³³² Artículo 16 CN. La Nación argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

³³³ Graciela Cayuso, S., *El principio de Igualdad. Problemas e interrogantes. El sistema constitucional argentino*, op. cit., p. 368.

oportunidades entre hombres y mujeres; el acceso a cargos electivos o a través de oposiciones de hombres y mujeres, entre otros³³⁴.

Afirman Bidegain y Palazzo que: “*Libertad e igualdad son, recíprocamente, elementos constitutivos de una y otra. Aislada la libertad, la igualdad es una alfombra de atractivos colores que va en dirección opuesta a aquélla y termina por aplastarla. Una sociedad política está compuesta por hombres libres sólo en tanto y en cuanto simultáneamente éstos son iguales ante la ley, y viceversa*”³³⁵. Por tanto, todos los hombres participan de una igualdad de estatus en cuanto personas jurídicas (la llamada igualdad civil).

Asimismo, se ha avanzado mucho en la igualdad en la protección a la salud, en la seguridad, en la defensa de la propiedad, en la defensa de los consumidores, entre muchos otros. La igualdad material es una realidad en muchos de los factores que constituyen la sociedad nacional. El problema se plantea en la resistencia de ciertos grupos privilegiados que defienden sus intereses tradicionales³³⁶.

Los dos aforismos que se incluyen en el artículo 16 de la Constitución argentina: “*Todos sus habitantes son iguales ante la ley*”, y “*La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas*”, no tienen mayor contenido si no se establecen los

³³⁴ Contiene la Constitución argentina diversas disposiciones en torno a la igualdad: la igualdad de oportunidades y de trato, respecto de las personas (artículo 75, inciso 23); de las provincias y regiones (artículo 75, inciso 19); de participación femenina en la política (artículo 37), así como también regula tal principio en resguardo de los menores, los ancianos y los discapacitados.

³³⁵ Bidegain, C.M. y Palazzo, E. L., *Curso de derecho constitucional*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2001.

³³⁶ Jiménez Campo, J., “La igualdad jurídica como límite al legislador”, en *Rev. Española de Derecho Constitucional*, núm. 9 Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983; González Martín, N., “El principio de igualdad, la prohibición de discriminación y las acciones positivas”, en Carbonell, M. (coord.), *Derechos fundamentales y Estado. Universidad Nacional Autónoma de México*, México D.F., 2002; y Huerta Guerrero, L. A., *El derecho a la igualdad, en Pensamiento Constitucional*, Lima, Ed. Pontificia Universidad Católica del Perú, 2005.

métodos de evaluación acerca de cuál es el criterio de igualdad y de desigualdad. En realidad, el problema es la capacidad de dichas normativas para vincular o no al legislador por una parte y al Estado, por medio de sus gobiernos, por otra. Sin esta capacidad de obligar o sin la voluntad del que debe aplicar las normativas, no es posible aplicar la igualdad material ni en uno ni en el otro de los dos aforismos planteados.

La igualdad ante la ley significa, por tanto, que para la misma todos los hombres son efectivamente semejantes. Ninguna diferencia que resulte de situaciones de hecho podrá tener validez jurídica y aún con esas diferencias de hecho, la igualdad, interpretada como proporcionalidad, tendrá siempre total preeminencia.

Cierto que la misma Constitución en su artículo 28 determina que “*los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio*”, lo que puede entenderse como una defensa de la libertad formal, es decir, como una garantía en general que ya está contenida en la propia garantía de toda Carta Magna, en otro aforismo: *La Constitución es la Ley de Leyes*, pero que no implica un mandato directo a establecer una igualdad material en los dos aforismos primeros mencionados.

Dicho de otra manera, lo razonable sería que se implementara el principio de igualdad material a los devengos de impuestos dado que hay una norma constitucional inequívoca. Y lo razonable es contrario a lo arbitrario. La función de lo razonable es asegurar una correcta reglamentación de derechos fundamentales, como el principio de igualdad material, es decir la aplicación real de la igualdad, respecto a esta normativa. Aunque la doctrina no ha encontrado todavía una fórmula más o menos mágica³³⁷.

³³⁷ “... el principio de igualdad genérico reconoce el derecho a ser tratado como igual en igualdad de condiciones, vedando discriminaciones arbitrarias. Pero a su vez el sistema reconoce la necesidad de establecer, bajo ciertas circunstancias, diferenciaciones, esto es a no ser tratado como igual, a los efectos, justamente, de lograr que mediante ese tratamiento se proteja el derecho a la igualdad. Por lo tanto, la cuestión relevante es cómo evaluar cuando estamos ante discriminaciones arbitrarias o justificadas.” Graciela Cayuso, S., *El principio de Igualdad. Problemas e interrogantes. El sistema constitucional argentino*, 2009, p. 373.

Aun cuando parece que la jurisprudencia argentina lo tiene más claro, a juzgar por el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso Peralta de 1991³³⁸, en el que se dice que la garantía de la igualdad ante la ley se fundamenta en un trato legal igualitario a quienes son razonablemente iguales y se hallan en circunstancias razonablemente iguales. Pero, añade la sentencia, que: “tal garantía no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, en tanto dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o disfavor, privilegio o inferioridad personal o de clase o de ilegítima persecución”.

Así, afirma, no debe excluirse a algunos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.³³⁹

Lo que deja muy claro la interpretación del Alto Tribunal³⁴⁰. Y es una buena aclaración, aun cuando la doctrina de la CSJN ha sido en otras ocasiones discordante.

Pero el problema de fijar las características que tiene el caso para determinar si se está tratando igual a los iguales o desigualmente a los desiguales persiste. Y dicho problema no está tanto en el legislador que, por lo general, tiene un amplio margen para tomar su decisión, sino en los límites que debe precisar, aunque más que los límites son las medidas o cuantificaciones a tomar antes de decidir. En definitiva, es establecer si hay razón suficiente para dictar las medidas para los iguales y para los desiguales y si estas medidas afectarán más a unos u a otros.

Puesto que así como esta categorización del principio en estudio ha permitido -o “pretendido”- hacerlo más justo o adecuado a los fines que persigue, paradójicamente

³³⁸ C.C.J.N. “Peralta, Luis A. y otro C7 Estado Nacional-Ministerio de Economía-Banco Central”

³³⁹ Fallos, 127:18; 118:401; 154:291, entre muchos otros.

³⁴⁰ Y añade “... no todo tratamiento jurídico diferente es propiamente discriminatorio porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva a la dignidad humana... ciertas desigualdades de hecho pueden traducirse en desigualdades justificadas de tratamiento jurídico que expresen una proporcionada relación entre las diferencias objetivas y los fines de la norma...”.

también lo ha relativizado y en consecuencia, minimizado. Ello, por cuanto su valuación depende casi en su totalidad del criterio subjetivo del juzgador, el cual debe en cada caso concreto discernir cuando una discriminación es válida o no lo es, otorgando un gran margen de interpretación subjetiva, que como tal, no siempre se encuentra despojada de intereses políticos, económicos, sociales o -como en lo que es materia de esta investigación- de tipo personales, los cuales constituyen verdaderos atropellos al principio que se “pretende” preservar.

4.7.- Principios constitucionales que rigen la tributación

Nuestra Carta Magna establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Su artículo 4 trata asimismo de “contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso”, y su artículo 75, inciso 2 (limitado a las contribuciones directas excepcionales) las califica de “proporcionalmente iguales”.

La distribución de las cargas públicas a través del impuesto debe ser lo más equitativa posible: el impuesto es precisamente el medio para asegurar la igualdad en el reparto de las cargas públicas.

Al respecto, Neumark Fritz³⁴¹ ha postulado que la equidad de la imposición exige que, por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas), en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a las obligaciones tributarias, sin que se tenga en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), clase social, religión, entre otros y que, por otra parte, en el marco de un impuesto particular no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnico - tributarios.

³⁴¹ Neumark, F., *Los principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

Sin perjuicio de lo afirmado, cabe destacar que la igualdad fiscal no impide discriminar entre los contribuyentes, siempre que el criterio usado para establecer las distintas categorías sea razonable. Puede afirmarse que los tributos de carácter forzoso y obligatorio deben satisfacer determinados recaudos constitucionales³⁴², a saber:

a. *Principio de legalidad*: conforme el adagio latino “*nullum tributum sine lege*”, todo tributo debe ser creado por ley —sea del Congreso o de las legislaturas provinciales según se trate de una competencia federal o provincial—. Su origen fue acuñado en el derecho anglosajón a partir de la Carta Magna de Runnime de 1215 del Rey Juan I de Inglaterra (más conocido como “Juan sin tierra”), con motivo del elevado cobro de impuestos con los que el monarca sometía a los súbditos.

Asimismo, en 1297 se sancionó el “*tallagio non concedendo*” mediante el cual no podía obligarse a los barones ingleses a pagar ningún tributo por parte del rey, sin el consentimiento de los burgueses, terratenientes y los demás hombres libres.

Aunque sería el fundador del liberalismo político, John Locke, quien otorga su fundamentación teórica, al afirmar que el pago de las cuotas necesarias para el funcionamiento debe ser hecho con el consentimiento de todos los que deben pagar, o bien de la mayoría de ellos, dado por esta misma o bien por sus representantes, porque no existe el derecho de propiedad de una persona si otra puede apropiarse de esa cosa cuando le plazca³⁴³.

Resulta indudable la importancia política del consentimiento de quienes son llamados a pagar los impuestos, por medio de sus representantes.

³⁴² Como se notará muchos de estos principios constitucionales se encuentran desarrollados en la doctrina de Santo Tomás de Aquino sobre la justicia de los impuestos, que hacen a la obligación moral de pagarlos. V. al respecto el Capítulo I, 1.1 del presente. Bidegain, C. M., *Curso de derecho constitucional*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1995, t.III, p. 95 y ss; y Bidart Campos, Germán J., *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, Buenos Aires, Ediar, 1993, t.I, p. 529 y ss.

³⁴³ Locke, J., *Ensayo sobre el gobierno civil*, Madrid, Orbis, 1985, cap. XI.

En nuestra Carta Magna, este principio se encuentra expresamente establecido en el artículo 17 de la Constitución Nacional, en cuanto establece que las contribuciones que se expresan en el artículo 4³⁴⁴ de la misma, sólo pueden ser impuestas por el Congreso.

b. Principio de igualdad: En el siglo XVIII se consideraba que la igualdad ante el impuesto se conseguía mediante una rigurosa proporción entre la contribución de cada uno y el nivel de su renta. De a poco, se ha visto el error contenido en aquella concepción, siendo el principal esfuerzo en materia fiscal el de revertir y transformar el concepto de igualdad, pasando de una igualdad matemática a una personal.

La “*igualdad matemática*” consiste en la proporcionalidad entre las rentas del contribuyente y la cuantía de su contribución³⁴⁵.

A simple vista, ese principio era visto de modo tan claro, evidente y sencillo que no merecía prueba o demostración alguna. Sin embargo, la teoría de la proporcionalidad, analizada con atención, resulta falsa, puesto que sólo tiene en cuenta la cantidad de recursos del contribuyente, sin considerar su situación personal.

Con la denominada “*igualdad personal*” se ha identificado a la evolución general del concepto de igualdad tributaria. Un impuesto personal es el establecido de acuerdo con la situación personal y familiar de cada contribuyente. El impuesto personal, ya no es calculado en proporción al nivel de recursos del contribuyente sino a su capacidad tributaria, noción relativa que varía según los individuos. La primera forma de personalización del impuesto consiste en tener en cuenta las cargas familiares del

³⁴⁴ Constitución Nacional, artículo 4: *El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.*

³⁴⁵ Si una renta de 10.000 paga 1.000 de impuestos, una de 100.000 debe tributar 10.000.

contribuyente³⁴⁶. La exención del mínimo vital se entronca en el mismo orden de ideas: por tanto, se entiende que dentro de los gastos de cada individuo hay una parte que responde a la satisfacción de las necesidades básicas indispensables para la existencia.

Conforme ello, en la Encíclica *Mater et Magistra*, Juan XXIII ha dicho que “*Por lo que se refiere a los impuestos, la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos...*”³⁴⁷.

La defensa de los derechos individuales frente al poder tributario estatal queda suficientemente garantizada con el criterio de igualdad como base del impuesto formulado por nuestra Constitución en el artículo 16.

La jurisprudencia de la Corte Suprema desde 1875 sostiene que la igualdad no es un concepto matemático, preciso y absoluto, sino que es relativo y se refiere al tratamiento a dar a quienes están en igualdad de condiciones. En fallos posteriores, hace prevalecer distinguos fundados en la capacidad contributiva, aunque reconoce que con fines extra fiscales puede apartarse de este criterio y adoptarse otras valoraciones económico-sociales, entre ellas, las basadas en el principio del beneficio.

Es decir, admite la existencia de tributos no fundados en la capacidad contributiva, criterio que no es compartido por algunos tributaristas, entre ellos Jarach, para quien “*los hechos impositivos que generan impuestos tienen su característica o fundamentación en el principio de la capacidad contributiva y las objeciones que esta*

³⁴⁶ Así, en el ejemplo citado en la nota que antecede, si dos personas con una renta de 10.000 tributan 1.000 cada una, siendo que la primera de ellas es soltera y la segunda casada con cuatro hijos, la carga fiscal de ésta última es infinitamente más pesada que el de la primera.

³⁴⁷ Carta Encíclica *Mater Et Magistra*, de su santidad Juan XXIII, sobre el reciente desarrollo de la cuestión social a la luz de la doctrina cristiana N° 132. En *Principios y orientaciones del Magisterio Social de la Iglesia*, Buenos Aires, CIES, 1989, p. 207 y ss.

doctrina ha suscitado no han impedido que textos constitucionales modernos de grandes países lo hayan adoptado”, citando así a Italia, España y Venezuela.³⁴⁸

c.*Principio de razonabilidad o equidad fiscal, y no confiscatoriedad*³⁴⁹. No basta que los tributos sean creados por ley: deben además ser justos y razonables, no imponiendo una carga tal que al contribuyente le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo. Esta cuestión se encuentra por tanto íntimamente unida al derecho de propiedad consagrado en el artículo 14 de la Carta Magna argentina: el gravamen no puede absorber una parte sustancial del patrimonio de una persona, sino que su *quantum* debe mantenerse dentro de límites razonables para que no se configure una confiscación inconstitucional³⁵⁰, la cual ocurre cuando el monto fijado por impuestos, tasas o contribuciones resulta exorbitante³⁵¹.

De tal forma fue consagrado asimismo en la Encíclica *Rerum Novarum*, en donde León XIII expresó que no es lícito que el Estado grave la propiedad privada con exceso de tributos e impuestos. Pues “...*el derecho de poseer bienes en privado no ha sido dado por la ley, sino por la naturaleza, y por tanto, la autoridad pública no puede abolirlo, sino solamente moderar su uso y compaginarlo con el bien común. Ahora bien, cuando el Estado armoniza la propiedad privada con las necesidades del bien común, no perjudica a los poseedores particulares, sino que, por el contrario, les presta un eficaz apoyo...*”³⁵².

³⁴⁸ Jarach, D., *Análisis del modelo de Código Tributario para América latina OEA-BID*, Montevideo, VI Jornadas latinoamericanas de derecho tributario, 1971. Disponible en el website: <http://www.cisg.law.pace.edu/cigs/biblio/garro5.html>.

³⁴⁹ El término “confiscar”, proviene de la palabra latina “*confiscare*”: de “*cum*”, con, y, “*fiscus*”, el fisco; lo cual significa “*privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco*”.

³⁵⁰ Cfr. Fallos, 179:98; 194:428, entre otros.

³⁵¹ Fallos, 188:437.

³⁵² Carta encíclica *Rerum Novarum*, de su santidad León XIII, sobre la situación de los obreros N° 49. En “*Principios y orientaciones del Magisterio Social de la Iglesia*”, Buenos Aires, CIES, 1989, p. 92.

d.Principio de generalidad: Siguiendo a Ekmekdjian³⁵³ puede afirmarse que una consecuencia directa e inmediata de la igualdad fiscal es la *generalidad fiscal*, conforme la cual nadie que tenga la capacidad contributiva prevista en la ley puede ser eximido de pagar el tributo. Así como el artículo 16 veda la discriminación arbitraria en perjuicio del contribuyente, prohíbe también privilegiar a ciertas personas o categorías de personas, con exenciones o beneficios fiscales, en detrimento de otras³⁵⁴.

Los impuestos no deben afectar a personas o bienes determinados en forma singular, sino que deben gravar a la sociedad toda (siempre aplicándose la regla de la proporcionalidad, recayendo sobre cada contribuyente en la medida en que pueda equitativamente soportar). Caso contrario, parte de la sociedad se estaría beneficiando en perjuicio de la otra.

Para este principio, por tanto, es fundamental que no haya exclusiones personales que impliquen un privilegio incompatible con el sistema republicano: es decir, sin generalidad no puede haber igualdad.

Por tanto, conforme el mismo no se admite que la ley que establece el tributo haga discriminaciones irracionales o arbitrarias cuando determina los sujetos a pagarlos o a quedar eximidos de ellos.

e.Principio de finalidad: conforme el cual todo tributo debe tener un fin de interés general, de bien público o común para la sociedad toda. Así ha sido dictaminado por la Corte, al admitir que los impuestos -en cuanto fuente económica del Estado- participan de la razón de ser de éste último, que recurre a ellos para tener con qué cumplir sus fines.

4.8.- La igualdad en los Tratados Internacionales

³⁵³ Ekmekdjian, M. Á., *Tratado de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Depalma, 2000, t.I, p. 256 y ss

³⁵⁴ Fallos, 157:359.

En la segunda mitad del siglo XX, el derecho internacional de derechos humanos surgió como marco legal fundamental para la protección de los derechos individuales y de las libertades.

La creación de la Sociedad de Naciones en 1919 (antecedente de la Organización de las Naciones Unidas) al término de la Primera Guerra Mundial y como reacción al genocidio sufrido por la población judía y la tragedia humanitaria derivada de la guerra, significó un avance central en el desarrollo de los derechos humanos, contemplándose el principio de igualdad como un instrumento para la protección de las minorías.

El principio de igualdad ante la ley en el derecho internacional supuso también un primer paso en el reconocimiento normativo de otros derechos económicos, sociales y culturales, esenciales para la consecución de la igualdad.

Se observa por tanto que la igualdad ante la ley es un principio y a la vez una norma, pues está reflejada en reglas específicas que imponen ciertas conductas en situaciones determinadas. Esta norma es de carácter convencional y también consuetudinario, pues la igualdad ante la ley se contempla en diversas disposiciones jurídicas de tratados internacionales concretos y se refleja también en las Constituciones y en la práctica de varios Estados, como se ha visto a lo largo de este trabajo.

Diversos tratados internacionales de los que nuestro país es parte consagran este principio.

Así, podemos citar a modo de ejemplo el Pacto de San José de Costa Rica (aprobado por ley N° 23054), en cuyo artículo 1 obliga a los Estados parte a respetar los derechos y libertades de toda persona, sin distinción de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política, origen nacional o social, posición económica, nacimiento u otra condición social. Su artículo 24 reza: “Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (aprobado por ley 23313), en su artículo 2, inciso 1, tiene una disposición casi idéntica a la del artículo 1 del Pacto de San José. El artículo 3 extiende la prohibición de discriminar a hombre y

mujeres. El artículo 14 inciso 1 tiene una fórmula más completa que la del artículo 24 del Pacto de San José ya que establece que “todas las personas son iguales ante la ley, tribunales y cortes de justicia”, ratificando su artículo 26 esa igualdad.

Disposiciones similares contienen el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, aprobado por ley 23313 (artículo 2, inciso 2), y la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948.

Teniendo en cuenta los antecedentes históricos del principio de igualdad, sobre todo en el ámbito de la Sociedad de Naciones y la posterior evolución del mismo luego de la Segunda Guerra Mundial a través de la Organización de las Naciones Unidas, queda claro que hoy en día la igualdad, y particularmente la igualdad ante la ley, es tanto un principio del derecho internacional, como un derecho humano fundamental y específico contenido en normas convencionales y consuetudinarias.

CAPÍTULO V

APORTES DESDE EL DERECHO ADMINISTRATIVO

Introducción

El capítulo quinto está dedicado a analizar el derecho administrativo y sus aportes a la administración pública en general y más específicamente a la argentina. Es también, este quinto capítulo, en su conjunto, el trabajo de análisis de esta Tesis que consiste, fundamentalmente, en un estudio comparativo de tres modelos de derecho administrativo, que han incidido en el derecho administrativo argentino.

Para ello se estudiarán, en los distintos apartados, dichos tres modelos, es decir los derechos administrativos de España, Francia y Gran Bretaña, que son aquellos que más se acercan al sistema argentino. En cualquier caso, también, en el apartado cuarto de este capítulo quinto, se inquiere en los aspectos más destacados del derecho administrativo de los países de la América latina.

La segunda parte de este capítulo se dedica directamente a la problemática de las remuneraciones de los magistrados, la acordada 20/96, ya citada, y todo lo que incide en la llamada intangibilidad de dichas remuneraciones.

A continuación, se analizan las garantías en materia tributaria, la importancia del principio de la igualdad en este tema y los derechos de los jueces enfrentados a los derechos de los ciudadanos.

Por último, se cierra el capítulo quinto con una crítica analítica a la cuestión, es decir la justificación o no de los privilegios tributarios de los jueces y su posible resolución.

Aportes del capítulo

El objetivo de este capítulo es sincronizar lo expuesto en los capítulos anteriores y proponer una respuesta a la pregunta que trata de responder todo el trabajo: ¿tienen derecho los jueces a la exención tributaria?. Con esta respuesta confirmamos la hipótesis principal, y la segunda hipótesis secundaria. Además, se cumple con el objetivo principal y los objetivos instrumentales cuatro y seis. La aportación es, consecuentemente, la demostración de la inconstitucionalidad de la acordada 20/96.

5.1.- El derecho administrativo

El derecho administrativo es, por definición clásica, el *derecho propio y peculiar de las administraciones públicas*. Si bien es cierta esta afirmación, implica sintetizar en demasía el campo del derecho administrativo cuyo concepto abarca también los sistemas y conjuntos de normas jurídicas que, de una u otra manera, se refieren a la Administración pública. Y no sólo las que se refieren a esta última, sino también aquellas que regulan sus relaciones con *otros sujetos de derecho privados y públicos*³⁵⁵.

Para Rivero Ortega, el derecho administrativo fundamenta su necesidad en la organización administrativa para alcanzar los objetivos que se ha propuesto la sociedad a la que sirve. Dice que “La juridificación de la potestad organizativa obedece al afán de conseguir la efectividad sostenible del aparato de la administración”³⁵⁶.

En los últimos años, especialmente a partir de la aprobación de la Carta Europea de los Derechos Fundamentales del 6 de diciembre de 2000, se habla en los medios jurídicos de un nuevo derecho fundamental, el derecho a una buena administración, que no es más que el derecho fundamental de todo administrado a que los poderes públicos se ciñan a la eliminación de la arbitrariedad en su cometido público³⁵⁷. Este principio de interdicción de la arbitrariedad se regula con el principio general de la racionalidad -muy reclamado en la actualidad-, y el principio de servicio

³⁵⁵ Sánchez Morrón, M., *Derecho Administrativo*, Madrid, Tecnos, 2018, p.37. El autor añade “Ese sistema normativo conforma un ordenamiento jurídico peculiar, en el sentido de que se funda en principios propios y característicos y en un conjunto de conceptos, técnicas y reglas de integración que lo diferencian de otras ramas del derecho, ya sea del derecho privado- civil, mercantil, laboral- o de otras parcelas del derecho público-constitucional, penal, internacional...”.

³⁵⁶ Rivero Ortega, R., *Derecho Administrativo*, Madrid, Ratio Legis, 2018, p. 21.

³⁵⁷ Rodríguez-Arana Muñoz, J., *Derecho Administrativo Español. Introducción al Derecho Administrativo Constitucional*, Madrid, Netbibto, 2008. Que añade: “...el principio de interdicción de la arbitrariedad ofrece una perspectiva en positivo que es el principio de racionalidad o el principio de objetividad, principios que tienen en el campo del Derecho Administrativo una trascendencia indudable” p.68.

objetivo al interés general. Los tres principios que se relacionan directamente con el objeto del presente trabajo.

Si bien es cierto que la propia naturaleza del derecho administrativo conlleva que su contenido varíe según las coyunturas sociales e históricas, es decir que evolucione en función de las necesidades sociales y económicas, también lo es que la definición de derecho administrativo debe ser compatible con la de Administración pública. La respuesta a la pregunta ¿Qué entendemos por Administración pública? será parte esencial del concepto derecho administrativo³⁵⁸.

Para Sánchez Morrón la Administración es la institución que provee de las necesidades generales, controlando, autorizando, ordenando o supervisando las actividades privadas, prestando servicios a los ciudadanos, que incluyen la construcción y gestión de infraestructuras, y un largo etcétera, que la propia administración promueve y controla. Desde luego, todas estas actividades no siempre son ejecutadas por la propia Administración sino que en muchas ocasiones son delegadas en instrumentos privados, empresas o corporaciones, que las ejecutan dentro de unas normativas que configuran, junto con la regulación de lo anteriormente dicho, el derecho administrativo³⁵⁹.

En la base del derecho administrativo, como en el proceso de la Administración pública, está el interés general del ciudadano. La Administración en sí misma no debe tener fines propios, los que los tienen son los ciudadanos; la Administración es una

³⁵⁸ Desdentado Daroca, Eva, *La crisis de identidad del derecho administrativo, privatización, huida de la regulación y administraciones independientes*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1999, que opina: “Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo”.

³⁵⁹ Entre otras normativas y actuaciones, Sánchez Morrón, M. *Derecho Administrativo*, op. cit., p39.

institución “cuya única razón de ser y cuya fuente de legitimidad es actuar para satisfacer los intereses generales o públicos”³⁶⁰.

Por esta obligación del derecho administrativo de servir los intereses generales, para García de Enterría el derecho administrativo debe ser un sistema unitario, es decir, cerrado, sin que queden flecos sueltos o vacíos que rellenar. Debe tratarse de un derecho sistemático, informado por unos principios sólidos y generales, lo cual, para el jurista, no implica que sea un derecho total (que cubra todos los aspectos de la vida social de manera preceptiva), sino que debe responder a las situaciones directamente o a través de los ordenamientos que existan, sean o no subordinados³⁶¹.

En el entorno jurídico argentino, especialmente respecto a la jurisprudencia emanada de los tribunales, el principio de razonabilidad ha sido una de las herramientas de dichos tribunales para controlar al Ejecutivo aduciendo la constitucionalidad, o no, de las leyes aprobadas, incluyendo sus actuaciones como tal. Este control se fundamenta en los artículos 28 y 33 de la Constitución. Aun cuando se han establecido tres tipos de test de razonabilidad:

- *Razonabilidad normativa*: que define la coherencia entre las normativas legales y las constitucionales.
- *Razonabilidad técnica*: que establece una relación entre los objetivos de la ley y los medios para obtenerlos.

³⁶⁰ Ibidem, p. 40.

³⁶¹ García de Enterría, E. y Fernández, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas-Thomson Reuters, 2011, pp. 76-77, el cual añade que el derecho administrativo es “un hijo directo de la consagración del sistema revolucionario del “reino de la ley”, el que supone la legalización concreta de toda la acción del Estado sobre los ciudadanos, a quienes únicamente “en virtud de una ley” se puede exigir obediencia”. En García de Enterría, E., *Democracia, Jueces y Control de la Administración*, Pamplona, Aranzadi, 2009, pp. 55-56.

- *Razonabilidad axiológica*: es decir, el total de la justicia intrínseca de las normas.

Coviello cita al respecto, la sentencia de la Corte Suprema, cuya decisión fue tomada y repetida en numerosas sentencias:

“La circunstancia de que la administración obrase en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede aquí constituir un justificativo de su conducta arbitraria; puesto que es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dicha exigencia”³⁶².

5.2.- Precedentes del derecho administrativo

Los orígenes del derecho administrativo son una de las cuestiones más debatidas por la doctrina y se han fijado varios momentos en que según la escuela doctrinal aparece el mismo, o más exactamente las figuras o categorías jurídicas que conformaron los primeros atisbos de un *ius administrativo* que condujo al actual.

Aunque es cierto que el derecho administrativo, tal y como lo entendemos en la actualidad, es un derecho relativamente reciente, también lo es que a todos los derechos pueden encontrárseles referencias más o menos lejanas. Si el derecho civil tiene un claro precedente en el derecho romano, con refundiciones realizadas en la Edad Media y con influencias del derecho germánico, también pueden encontrarse precedentes al derecho administrativo, dado que la existencia de una administración incluye una gestión de los asuntos públicos sujeta a unas determinadas normas y a unas determinadas garantías para los ciudadanos a los que se administra.

Existe una relación directa entre la expansión y complicación de las administraciones y el surgimiento de normativas que regulan sus actuaciones. La

³⁶² En Coviello, P.J.J, “El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo”, en *Rev. Derecho PUCP*, 2011, núm. 67, pp. 139-153.

aparición de los regímenes monárquicos que, superando el periodo feudal, centralizaron el poder, desarrollaron las administraciones como instrumento de control de sus territorios que, a lo largo de los siglos, aumentó sus cometidos con otras funciones que iban desde el cobro de los impuestos o gabelas a la gestión de servicios. El problema con que se enfrenta esta teoría es que si bien parece claro que en cualquier estructura social humana, o por lo menos a partir de ciertas estructuras políticamente organizadas, es necesaria una organización, no queda claro que supere una primitiva organización (o no tan primitiva) un presupuesto objetivo que no parece suficiente para crear todo un derecho y mucho menos un derecho administrativo que no deja de ser una especialización concreta.

Estas interpretaciones del derecho administrativo son muy teóricas y corresponden a un concepto amplio del *ius público*, pero a la vez un concepto muy básico del derecho administrativo sería considerar que dónde se haya producido un hecho administrativo, sea del tipo que sea y de la categorización que fuera, aparece el derecho administrativo. Más bien lo que defienden es la necesidad de un derecho administrativo en el momento que existe una administración, por muy básica o elemental que sea³⁶³.

En cualquier caso, si bien aún no existía un derecho administrativo propiamente dicho en el sentido moderno, sí se dictaron leyes y normativas que regularon, de una manera más o menos efectiva, los derechos y deberes de los ciudadanos y de la monarquía, arrogándose esta última la mayor parte de los derechos, viendo de esa forma los ciudadanos muy mermadas sus garantías jurídicas si es que, en ocasiones, las tenían.

³⁶³ “Bajo esa premisa, el fenómeno estructural y funcional que queda comprendido hoy dentro de la modernas denominaciones de Administración Pública y de funcionamiento administrativo o actividad administrativa, tiene sus expresiones materiales primigenias desde el surgimiento mismo de las más antiguas comunidades políticamente organizadas y de la más rudimentaria organización y ejercicio del poder público. Y, como tal fenómeno, resulta entonces una consecuencia necesaria e imprescindible de la existencia de dicha comunidad así organizada”. Rodríguez Martín-Retortillo, M. del C., *Curso de Derecho Administrativo iberoamericano*, Madrid, INAP, 2015, p 88.

En primer lugar, se plantea la teoría que defiende unos orígenes del derecho administrativo en la antigüedad más o menos clásica. Defiende esta corriente que existe un derecho administrativo en Roma, especialmente a partir del fin de la República y que si bien no conforma un derecho perfectamente identificado, por lo menos se encuentran presente las características que hoy día lo conforman en mayor o menor medida y con mayor o menor claridad³⁶⁴. Esta teoría, dentro de las continuistas, tuvo muchos partidarios durante el siglo XIX, en el que prácticamente el origen del derecho administrativo en el ordenamiento jurídico romano³⁶⁵ era defendido por la mayoría de la literatura sobre el tema³⁶⁶.

Es cierto que tanto la Roma Republicana como la Imperial disponían de una estructura política no sólo compleja sino también sofisticada y su derecho ha informado el derecho de las naciones occidentales. Hay razones para entender que puede considerarse, sin demasiados esfuerzos, que existía en la organización político social romana un derecho administrativo y aún un derecho administrativo desarrollado. Es decir, que puede interpretarse parte del derecho público romano como derecho administrativo. Aun cuando no se trata de un derecho administrativo en la misma línea que hoy está vigente, pero sí puede considerarse un antecedente del actual³⁶⁷.

³⁶⁴Posada Herrera, J., *Lecciones de Administración*, Madrid, Instituto de Administración Pública, 1988, que dice “la Administración es de todos los tiempos y todas las edades”, p. 25.

³⁶⁵Rodríguez Martín-Retortillo, M.C., ob.cit., p. 45 y ss., dice que: “No nos cabe duda de que varias de las realidades y de las instituciones que tenemos hoy como jurídico-administrativas, individualmente consideradas, tienen una solución de continuidad dentro del espectro jurídico cuyo punto de arranque primigenio más certero puede fijarse en el antiguo Derecho Romano, llegándonos vigentes —evoluciones marcadas por las condiciones socio-históricas a un lado— hasta la actualidad.” Aun cuando el autor citado no está de acuerdo con esta corriente doctrinal.

³⁶⁶Crifó C., “Il compito del romanista”, en *Rev. Internacional de Derecho Administrativo*, 2008, número de octubre. Consultado 19/03/2019 en https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/23/Crifo_imp.pdf?sequence=1 . En la misma línea Melán Gil, J.L., “El proceso de defunción del Derecho Administrativo”, en Melán Gil, J. L. *Administración Pública en perspectiva*, Da Coruña, Universidad Da Coruña, p. 39.

³⁶⁷De esta opinión son: Fernández de Buján, A. (Director), *Derecho administrativo histórico*, Santiago de Compostela, Escola Galega de Administración Pública, 2005; Crifó, G.,

Otra de las teorías que surgen en la antigüedad es la que hace derivar el derecho administrativo del derecho canónico³⁶⁸. Ciertamente se trata de una teoría minoritaria y que sus defensores son, por lo general, especialistas en derecho canónico. La escuela francesa, algunos de cuyos representantes están incursos en esta parte de la doctrina, caso de Le Bras, seguramente el más reconocido de ellos, defienden que la Iglesia Católica asumió los sistemas de organización pública de Roma y Bizancio y los implementaron en sus propias estructuras y en su propio derecho administrativo, es decir lo que Le Bras denomina: *le droit administratif de l'Eglise*.

La incidencia de la Iglesia en todos los ámbitos de la civilización occidental es amplia y profunda desde los principios de la alta Edad Media, y también los principios remotos del derecho administrativo están impregnados de dicha incidencia. Otra cosa es que el moderno derecho administrativo occidental tenga una relación directa y necesaria con el romano directa o indirectamente a través de la Iglesia.

Planteamientos diferentes hacen derivar el derecho administrativo a partir de las primeras estructuras estatales de la baja Edad Media y del Antiguo Régimen. Algunos de los aspectos inherentes en el derecho administrativo aparecen de manera efectiva en este período en que comienzan a conformarse los estados modernos (a finales de la Edad Media e inicios del Renacimiento), con factores como la centralización del poder, la justicia administrativa, la tutela administrativa y las garantías de los funcionarios, que son analizados por autores del siglo XIX como De Tocqueville³⁶⁹, aun cuando dicho autor se inclina más por un inicio del moderno derecho administrativo en la Revolución francesa.

“Il compito del romanista”, en *Revista Internacional de Derecho Romano*, Univesidad de Castilla-La Mancha, 2008, pp. 16; Truchet, D., *Droit administratif*, Paris, Presses Universitaires de France, 2013, p. 35.

³⁶⁸ Le Bras, G., “Les origines canoniques du droit administrative”, en VV.AA., *L'évolution du Droit Public. Études offertes à Achille Mestre*, Sirey, Paris, 1956, pp. 395 y ss.

³⁶⁹ Tocqueville, A., *El Antiguo Régimen y la Revolución*, México D.F., Fondo de Cultura Económica S.A., 1996, especialmente el Tomo II, pp. 109 y ss.

En estas teorías medievalistas hay diversas posiciones sobre el país de origen del proceso, destacando las que lo relacionan con la evolución del derecho francés por una parte y las que lo sitúan en el marco del derecho italiano por otra. No se trata, por supuesto, tanto de derecho francés e italiano, sino de la aparición en ambos ámbitos de los primeros indicios de elementos sustantivos que anunciase con mayor o menor proximidad una rama *ius administrativa* de cada uno de los dos.

La tesis francesa se apoya en la existencia de antiguas instituciones relacionadas con una administración desarrollada como las *Chambre de comptes*, *Cour de monnaies*, *Chambre du Trésor*, *Bureaux des finances*, que ya existían en el siglo XIII. Este tipo de instituciones y con denominaciones muy parecidas surgen en estos siglos de la Baja Edad Media en varios países. En España existieron Cámaras de Comptos Reales (Reino de Navarra), La Generalitat de Catalunya, que actuaba como un organismo de recaudación fiscal, Cecas de acuñación de moneda (Castilla), que de una manera u otra fueron un embrión de la administración de tiempos posteriores³⁷⁰.

Esta teoría sostiene que la Revolución francesa, respecto a la administración general del país y, consecuentemente, del derecho administrativo, no fue más que un nuevo planteamiento de los fines y objetivos del mismo y, especialmente, de todo el sistema de garantías que los nuevos tiempos obligaban a los poderes públicos. El derecho administrativo surge, para estos juristas con la aparición de los primeros estados organizados a partir de la evolución de los estados feudales a estados nacionales y se consolida a lo largo de la Edad Media y el Renacimiento hasta la Revolución francesa en la que se produce un cambio de paradigma³⁷¹.

³⁷⁰ Claramunt, S. et al., *Historia de la Edad Media*. Barcelona, Ariel, 1995; y Valdeón, J., *La baja Edad Media*, Madrid, Anaya, 1998.

³⁷¹ García de Enterría, E., *Revolución francesa y Administración Contemporánea*, Pamplona, Aranzadi, 1992; González Varas Ibáñez, S., *El derecho Administrativo Europeo*, Sevilla, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2005; y Barnes Vázquez, J., *Derecho Administrativo: historia y futuro*, Madrid, INAP, 2014.

Se trata de un planteamiento muy atractivo dado que aúna varias propuestas que seguramente son ciertas: propone una aparición del derecho administrativo evolutiva a partir de la aparición de un estado complejo y superior, en un lugar de la Europa en formación de la Baja Edad Media que está creando una administración compleja que, a su vez, necesita unas normativas que organicen nuevos sistemas de control y gestión en una institución que amplía cada vez más sus cometidos.

Pero no fue hasta el establecimiento del Estado liberal burgués que puede vislumbrarse el nacimiento del derecho administrativo, como consecuencia en primer término del fin del Antiguo Régimen y en segundo de la Revolución francesa de 1789 y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, la cual estableció los principios que a lo largo del siglo XIX se convirtieron en la base de ese derecho.

La adscripción del derecho administrativo a la reestructuración del Estado y sus fundamentos que supone la Revolución francesa es una de las teorías que se proponen. Se la conoce como *teoría clásica*, por la que García Enterría (uno de sus máximos defensores) considera al derecho administrativo como “...la más alta y valiosa expresión del monumento jurídico de la Revolución (francesa se refiere)”³⁷². Los defensores de esta teoría tienen una fecha de partida: del 16 al 24 de agosto de 1790 en que se publica el régimen jurídico de la administración, que contiene el famoso artículo 13 el cual dice: “*Les fonctions judiciaires sont distinctes et demeureront toujours séparées des fonctions administratives. Les juges ne pourront, à peine de forfaiture, troubler, de quelque manière que ce soit, les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions*”.³⁷³

³⁷² García Enterría dice: “El Derecho Administrativo no se sustrae así a la gran corriente de creación de Derecho Público postrevolucionario y es una de sus más originales y trascendentes (dado el funcionamiento cotidiano y ordinario de la Administración, en relación constante con la generalidad de los ciudadanos) invenciones, sin paralelo posible en el Derecho del Antiguo Régimen.” García de Enterría, E., *Revolución francesa y administración contemporánea*, Madrid, Taurus Ediciones, 1972, p. 99.

³⁷³ “Las funciones judiciales son distintas y siempre permanecerán separadas de las funciones administrativas. Los jueces no pueden, bajo pena de prevaricato, perturbar de ninguna manera las operaciones de los órganos administrativos, ni llamar a los administradores por razones de sus funciones”. Traducción de la autora. Moles Caubet, A., “La progresión del

La Revolución francesa transforma y moderniza, especialmente en el marco conceptual, dicha institución y la proyecta al mundo moderno que la adapta a sus necesidades. Sin embargo, no siempre aquello que es consecuente resulta cierto.

No son las únicas teorías que existen sobre los orígenes del derecho administrativo, pero sí las más importantes y por lo general la mayor parte si no todas las que pueden añadirse son variaciones de las expuestas. Muy probablemente la verdad estará en que el derecho administrativo se gesta a través de los siglos y aparece cuando es necesario, transformándose según las coyunturas con que se enfrentan los Estados y las necesidades de sus respectivas sociedades.

Villar Palasí dice al respecto: “...no se puede hablar de un derecho administrativo en el Estado absoluto, como tampoco se puede en el Estado medieval ni en el Estado feudal (...). (...) en el derecho administrativo se da una paradoja singular, y es que las técnicas básicas, las categorías jurídicas esenciales, las técnicas fundamentales del derecho administrativo tienen un origen muy anterior al mismo derecho administrativo”³⁷⁴.

5.3.- Tres modelos de derecho administrativo: España, Francia y Gran Bretaña

Derecho Administrativo”, en Moles Caubet, A., *Estudios de Derecho Público*, Compilación de Oswaldo Acosta-Hoenicka, Caracas, Instituto de Derecho Público, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela, 1977, p. 17 y ss.

³⁷⁴ Villar Palasí, J. L. (2001). *El fin del Antiguo Régimen y los orígenes del Estado Constitucional en España. La aparición del Derecho Administrativo*, Conferencia pronunciada con motivo de la solemne inauguración del I Seminario de Historia de la Administración, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, p. 4. De Villar Palasí, ver también: (2001). *Derecho Administrativo*, Madrid: Instituto Nacional de Administración, pp. 91 y ss.; y (2001). *Técnicas remotas del Derecho Administrativo*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

5.3.1.- El derecho administrativo en España

La introducción de un modelo propio de derecho administrativo en España no fue un camino llano y sin tropiezos. En primer lugar, fue tardía, porque si bien la Constitución de Cádiz es muy temprana como Constitución liberal ya que data de 1812 y fue una posibilidad clara de introducir el liberalismo en la vida política española, con su derogación en 1814 no vuelve a ser posible la introducción de un sistema con aires más o menos liberales hasta entrada la década de los años treinta del siglo XIX, con un fuerte retraso sobre los avances en ese derecho en los países europeos.

Tampoco tenían claro ni los juristas ni los gobernantes el modelo a seguir, existiendo un fuerte contencioso de la Administración con la Justicia sobre cómo abordar sus relaciones. En los altos niveles políticos de la nación española se enfrentaban dos concepciones del poder diametralmente distintas: la de los moderados, partidarios de una monarquía absoluta, y los liberales o progresistas que miraban hacia Francia, la cual estaba en plena monarquía de Luis Felipe de Orleans, que era un modelo de rey burgués (o eso pretendía), que favorecía a la alta burguesía, la misma que en España pretendía hacer la revolución contra el Antiguo Régimen que mantenían Fernando VII y, a su muerte, su mujer María Cristina como Regente durante la minoría de edad de la futura reina Isabel II.

El modelo francés fue introducido lentamente por los liberales en la administración española durante las pocas ocasiones en que controlaron el poder, mientras los moderados querían mantener las prerrogativas que suponía el poder absoluto del monarca y abominaban de los modelos liberales franceses.

Los primeros atisbos del nuevo derecho administrativo no aparecen hasta 1842 en un plan de estudios de la carrera de derecho, por aquel entonces Facultad de Jurisprudencia, y en una asignatura de tercer curso de la carrera denominada “Elementos de derecho penal, de procedimientos y de derecho administrativo”. Un año después inicia su curso la “Escuela Especial de Administración Pública” que incluye en su currículo de enseñanza varias asignaturas de *ius publicista* y con los dos hechos se inician los estudios de derecho administrativo en España.

Respecto a la organización administrativa, los conocidos Consejos de Estado franceses, que veían las cuestiones judiciales relativas a la administración como consecuencia del enfrentamiento de ésta con la Justicia ya mencionada, fue parangonada en España por medio de los Consejos Reales que se conforman a partir de las leyes de 02/04/1845 y 06/07/12845, y de los Consejos Provinciales que fueron los correspondientes de los Consejos de Prefectura franceses, y que vieron los recursos y reclamaciones contra las decisiones o ejecuciones de la administración.

Sin embargo, el sistema francés de la *desjudicialización* de las cuestiones que competían a la administración fue contestada por los progresistas que intentaron retornar a la solución judicialista en las pocas y breves ocasiones en que alcanzaron el poder, excepto a partir de la Revolución de 1868, la llamada Gloriosa³⁷⁵.

No fue hasta septiembre de 1888 en que se llegó a una solución de compromiso que estableció un cierto control judicial de la administración por medio de unos tribunales provinciales que entendían en los asuntos contencioso-administrativos, que si bien formaban parte de la organización judicial tenían una sala de justicia del Consejo de Estado propia, que ya en el siglo XX derivó en una sala especial dentro del Tribunal Supremo español, aun cuando el proceso técnico jurídico que implementó este proceso fue largo, discutido y difícil de implementar. No es hasta una fecha tan próxima a la actualidad como 1956, en plena etapa franquista, en que aparece una Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa que, si bien no es una ley homologable, especialmente respecto a los derechos de los ciudadanos frente a la administración ni sobre las libertades públicas, constituye un avance sobre las regulaciones de finales del siglo XIX y primera parte del XX. Hay que llegar hasta la Constitución española de 1978 en que puede hablarse de una actualización del derecho administrativo, también bajo la influencia de la doctrina francesa³⁷⁶.

³⁷⁵ Gallego Anabitarte, A., “La influencia extranjera en el Derecho administrativo español desde 1950 a hoy”, en *Rev. de Administración Pública*, Madrid, 1999, Núm. 150, pp. 75-114.

³⁷⁶ Nieto García, A., *Estudios históricos sobre Administración y Derecho Administrativo*, Madrid, INAP, 1986; Barnes Vázquez, J., *Derecho Administrativo: historia y futuro*, op. cit.; y Sánchez Morón M., *Derecho Administrativo*, op. cit., pp. 52-53.

5.3.2.- El derecho administrativo en Francia

El modelo francés nace en la Revolución francesa, porque independientemente que se le puedan encontrar antecedentes previos, sean derivados de la administración romana o de la evolución de los Estados en la Edad Media, la Revolución francesa introduce una serie de nuevos elementos que, como ya hemos dicho, varía y desarrolla conceptualmente el derecho administrativo -si no es su origen-.

Para entender en parte el modelo instaurado por la Revolución hay que tener presente algún factor del sistema judicial francés, que por otra parte eran propios del Antiguo Régimen. Los tribunales franceses estaban dominados por la aristocracia y el pueblo tenía poca o ninguna posibilidad de ganar un pleito a los aristócratas o a la Iglesia, es decir a los dos primeros Estados. En los años anteriores a la Revolución francesa estos dos Estados, la aristocracia y la Iglesia, habían utilizado con éxito los tribunales de justicia para impedir incluso las leyes emanadas de los ministros del rey y que, de cerca o de lejos, amenazaban alguno de sus derechos, impidiendo, de esta manera, un avance social. Por lo cual los revolucionarios aborrecían el sistema judicial francés al que se enfrentaron desde el primer momento y reformaron en cuanto tomaron el poder.

El resultado, respecto a las cuestiones de la administración, fue que por medio de leyes separaron radicalmente los Poderes Ejecutivo y Judicial y vetaron el conocimiento de casos administrativos a los jueces, lo cual significaba que les prohibían controlar y enjuiciar a los agentes de la administración, en tanto que tales y en el ejercicio de sus atribuciones como tales³⁷⁷. Excepto, lógicamente, cuando se trataba de casos de derecho privado.

Respecto a la ciencia jurídica del derecho administrativo francés, en fecha tan temprana como el año 1806 ya aparece un código administrativo obra de Remi

³⁷⁷ Sánchez Morón M., *Derecho Administrativo*, op. cit. pp. 48 y ss. Se refiere a las leyes de 16 y 24 de agosto de 1790.

Fleurigeon³⁷⁸, y en 1808 Portiez de l'Oise publica el primer curso de derecho administrativo editado en Francia: *Aux origines de l'enseignement du Droit Administratif*, con los que se inicia una nueva rama de la ciencia del derecho en Francia y en el mundo³⁷⁹.

El avance hacia una práctica regular del sistema judicial que los revolucionarios implantaron fue lento y sujeto a los resultados de las medidas que se fueron adoptando. En una primera fase se vio claramente que era necesario un sistema que permitiese al ciudadano, que se consideraba afectado en sus derechos por un abuso o imparcialidad, denunciar a un funcionario y reclamar su derecho. La primera solución fue un recurso jerárquico, que consistía básicamente en una queja del ciudadano al escalón jerárquico superior del funcionario que había tomado la resolución que se quería impugnar. El escalón superior de este proceso era un ministro-juez que figuraba como última instancia.

Poco después se buscó una solución más técnica con la atribución del proceso del recurso al Consejo de Estado y más tarde la misma función se asignó a los Consejos de Prefectura de cada departamento administrativo que, ya mucho más tarde fueron sustituidos por los actuales Tribunales administrativos regionales y en instancia superior por los Tribunales de apelación.

En realidad, lo que se estableció fue una sección o departamento de lo contencioso que fue adoptado también por España. Ciertamente que el procedimiento, que en teoría presentaba todas las garantías necesarias para que el ciudadano pudiera enfrentarse con la administración, fue en una primera etapa consultivo y la decisión final

³⁷⁸ *Code administratif ou Recueil par ordre alphabétique de matières, de toutes les lois nouvelles et anciennes, relatives aux fonctions administratives et de police.*

³⁷⁹ En mismo año Portiez (de l'Oise), M. publica un manual con un larguísimo título: *Cours de législation administrative, Dans l'ordre correspondant à l'harmonie du système social, et à tous les points de l'existence civile et politique des individus, contenant l'exposé de l'organisation des diverses fonction publique, le tableau des attributions inhérentes à chacune de ses fonctions, leur compétence, le dispositif et l'application des lois qui leur sont particuliers, sous, le double rapport de l'état civil et du régime administratif.* Tampoco hay que olvidar que ya en 1814 el italiano Romagnosi, publica en Milán *Instituzioni di diritto amministrativo*

correspondía a las instituciones del Ejecutivo, pero ya en la segunda mitad del siglo XIX y a partir del 1872 adquirieron fuerza ejecutoria.

El Consejo de Estado francés elaboró una rica jurisprudencia nueva y muy creativa que sirvió de base a los derechos administrativos de buena parte de los países europeos y también iberoamericanos; un sistema que como dice Sánchez Morón “...conjuga el reconocimiento de la capacidad de la Administración para servir con eficacia los intereses generales con la garantía de los derechos y de los legítimos intereses individuales colectivos de los ciudadanos y del respeto a la legalidad objetiva”³⁸⁰.

Puede decirse que el modelo francés que se configuró a lo largo del siglo XIX y al inicio del XX ya era un modelo consolidado y maduro que poseía no sólo un cuerpo normativo sólido y amplio y una práctica procesal importante, sino también una literatura jurídica significativa que no tiene comparación con ningún otro cuerpo de publicaciones sobre derecho administrativo de los países occidentales, especialmente el alemán, español e italiano.³⁸¹

Sin embargo, si bien todos estos países introdujeron los conceptos teóricos del derecho administrativo emanado de la cultura jurídica francesa, optaron por otras soluciones a la que planteaban las competencias de los tribunales ordinarios y los especiales, por lo menos en una primera etapa de desarrollo. Los alemanes, optaron por mantener las competencias relativas a la defensa de los intereses de los ciudadanos en manos de los tribunales ordinarios, aun cuando realizaron una distinción en el tipo de

³⁸⁰ Sánchez Morón, M., *Derecho Administrativo*, op. cit, pp 49 y ss.

³⁸¹ “...no se ha dudado en considerar que lo que acontecía en ese momento con la ciencia francesa del Derecho Administrativo, en lo atinente a esfuerzos doctrinales y sus proyecciones en ese sentido, era algo que no tenía similar en el contexto geográfico europeo de su tiempo y colocaba a los cultores franceses de esa ciencia, por aquellos días que corrían, como epicentro del *iusadministrativismo* moderno.” Rodríguez Martín-Retortillo, M. del C., *Curso de Derecho Administrativo iberoamericano*, Madrid, INAP, 2015, p. 109.

asuntos que correspondían a dichos tribunales y los que solucionaría la administración directamente según las reclamaciones de los ciudadanos³⁸².

El enfrentamiento entre administración y tribunales para la ampliación o restricción de los asuntos que correspondiera a cada una de las instituciones se desarrolló a lo largo del segundo tercio del siglo XIX, y sólo en el último tercio, prácticamente a partir de la década de los ochenta de dicho siglo, adoptó el modelo francés; es decir, la implantación de tribunales especializados, de una jurisdicción administrativa que entendía en los casos contenciosos contra la administración general del Estado³⁸³.

Más o menos ocurrió lo mismo en Italia- y en España como ya se ha visto- en que, a finales de la década de los ochenta -en 1890- se recurrió al modelo francés del Consejo de Estado. Sin embargo, en Italia no se adoptó dicho modelo francés de manera completa, sino que parte de las competencias se dejaron en los tribunales ordinarios, pasándose a los contenciosos sólo aquellos asuntos que no afectaban a la propiedad o derechos patrimoniales del ciudadano (es decir, sólo aquellos casos en los que dicho ciudadano buscaba que se anulase o variase una decisión administrativa que le perjudicaba o consideraba que le pudiera perjudicar). Ello dejó al derecho administrativo italiano en una dualidad que ha complicado mucho todo el proceso decisorio posterior. Prácticamente, hasta finales del siglo XX, y por medio de reformas parciales, no se han limado estos problemas y acercado el modelo italiano al francés, o europeo³⁸⁴.

³⁸² Le Bras, *Les origines canoniques du droit administratif. L'évolution du Droit public*, Paris, Sirey, 1956; Rivero Ortega, R., *Administraciones públicas y derecho privado*, Madrid, Marcial Pons, 1998; Gallego Anabitarte, A., *Formación y enseñanza del Derecho Público en España (1769-2000). Un ensayo crítico*, Madrid, Marcial Pons, 2002; Fernández Farreres, G., *Sistema de Derecho Administrativo*, Madrid, Universidad Complutense, 2016; y González-Varas Ibáñez, S., *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas, 2018.

³⁸³ Vedel, G., *Les bases constitutionnelles du droit administratif*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, 1954; y Einsenmann, Ch., "La théorie des bases constitutionnelles du droit administrative", en *Rev. de Droit Public*, 1972, pp. 1345-1441

³⁸⁴ De Asis, A., *Una aproximación a los modelos teóricos de Estado de Derecho*, Madrid, Doxa, 1999; Ferrajoli, L., *Derecho y razón*, Madrid, Trotta, 2009; y Cassese, S., "El estado presente del Derecho administrativo italiano", *Rev. de Administración Pública*, Madrid, 2010, núm. 183, pp. 283-293.

5.3.3.- El caso inglés

Como es habitual en los procesos jurídicos, Inglaterra recorrió un camino diferente. El control sobre la administración no lo ejercía de hecho el gobierno sino el Parlamento, que se erigía a partir de la Revolución Industrial como el poder emergente que controlaba el Ejecutivo. Por otra parte, la Common law³⁸⁵ tenía como única expresión de sus competencias al juez³⁸⁶.

En este contexto no se veía la necesidad de crear un derecho administrativo que defendiese al ciudadano frente a una, más o menos, todopoderosa administración, es decir, el Ejecutivo.

Todo ello llevó a que los tratadistas de la época consideraran que no necesitaban un derecho administrativo que, de alguna manera, veían como un mayor control de las actividades libres; es decir, una mayor intervención de la administración en los asuntos que se consideraban propios de los ciudadanos³⁸⁷.

El problema surgió con el paso del tiempo y la coyuntura socio económica que se inició después de la Primera Guerra Mundial que desarrolló en todos los países occidentales las administraciones tanto desde la perspectiva de gestión como de control. Ciertamente que los países anglosajones, en general, no crearon un modelo de derecho

³⁸⁵ Mckendrick, E., *Contract Law*, London, Palgrave Macmillan, 2007.

³⁸⁶ A este respecto “(el) self government- sin interferencias por parte de la Corona, ni respecto a controles ni respecto a nombramientos- significó hasta mediados del siglo XIX la existencia de un régimen jurídico que fue típico, y sirvió para garantizar- en oposición al continente- la sumisión de la autoridad administrativa al Derecho. Esos rasgos peculiares podrían sintetizarse en dos puntos fundamentales: la supremacía del Derecho, por sobre todo privilegio, y la igual sumisión de los individuos al Derecho, cuya defensa y tutela se encontraba encomendada a los tribunales llamados de la common law (es decir, lo que hoy en día serían los llamados “tribunales ordinarios”). Soto K., ¿Existe un derecho administrativo inglés?, en *Rev. de Administración pública*, Madrid, 1973, núm. 70, pp. 113-184.

³⁸⁷ González Varas Ibáñez, S., *El derecho administrativo europeo*, Sevilla, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2005.

administrativo semejante al del resto de los países europeos, pero también lo es que con el paso del tiempo se abastecieron de un conjunto de leyes y normas que, de una manera u otra, lo sustituyeron.

Tanto el gobierno como la administración se dotaron de elementos jurídicos para el desarrollo económico y social de la Nación, desarrollando a la vez un sistema propio para defender los derechos de los ciudadanos y ofrecerles garantías en sus tratos con la administración. Dichas garantías se sustentaron en principios de contradicción y publicidad y controles que se establecieron subordinados, a una superior competencia de la justicia a través de los tribunales ordinarios. Aunque también es cierto que los tribunales (*courts*) ordinarios fueron últimas instancias y que antes de llegar a ellos se establecieron unos llamados *tribunals*, que se definieron como órganos administrativos de control. En cualquier caso, con el tiempo han aparecido algunos organismos en Inglaterra que se asemejan a un reconocimiento de especialización en derecho administrativo más o menos concreto³⁸⁸.

5.4.- El derecho administrativo en América latina

Es cierto que los ordenamientos jurídicos latinoamericanos son, prácticamente todos, como los europeos y los occidentales en general, deudores de las grandes declaraciones sobre los derechos humanos de los ciudadanos que informan las Cartas Magnas de los países que conforman este gran grupo y, consecuentemente, sus normas jurídicas están impregnadas de ellos. Entre éstas aquellas que definen la justicia administrativa, que ha devenido a partir del siglo XX en una justicia independiente en las naciones

³⁸⁸ Ballbé, M., y Padrós, C., *Estado competitivo y armonización europea. Los modelos norteamericano y europeo de integración*, Barcelona, Ariel, 1997; Wade, W. y Forsyth, C., *Administrative Law* Oxford, Oxford University Press, 2004; Fernández Rodríguez, T.R., “Un nuevo Derecho administrativo para el mercado interior europeo”, en *Revista Española de Derecho Europeo*, Navarra, 2007, núm. 22; y Mathis, K., *Efficiency instead of Justice? Searching for the philosophical foundations of the economic analysis of law*, London, Springer, 2009.

latinoamericanas. Aunque, eso sí, según las peculiaridades de los sistemas políticos del área.³⁸⁹

Por lo general, los especialistas en la materia están de acuerdo en que no pueden establecerse antecedentes claros de un derecho administrativo anterior a la independencia y que estuviera presente, poco o mucho, en las Reales Audiencias. Algunos hacen remontar ciertos atisbos de normativas administrativas a la Instrucción a los Regentes de 1776 que plantean las primeras diferenciaciones, opinan, entre las funciones administrativas y judiciales, aun cuando todo parece indicar que continuó la defensa por parte del campo judicial y del ejecutivo de sus atribuciones, es decir que no renunciaron en absoluto a sus competencias ni consideraron una nueva concepción administrativa del derecho³⁹⁰.

Más posibilidades tiene el conocido reglamento de la Junta Provisional Gubernativa del 25 de mayo de 1810 en el que se decía que “...con el mismo objeto de consultar la seguridad pública, quedarán excluidos los referidos señores que componen la Junta Provisional de ejercer el poder judicial, el cual se refundirá en la Real Audiencia, a quién se pasarán todas las causas contenciosas que no sean de Gobierno”, lo que produjo fuertes discusiones y controversias. El problema se planteó, como se había planteado en Europa, sobre la base de la separación de poderes tan exaltada por el

³⁸⁹ “Sin embargo, consideramos que en Latinoamérica, la lectura de estos principios que llevan a definir a la justicia administrativa como una justicia independiente, deben ser tratados con mayor estrictez en la medida que solemos encontrarnos con ejecutivos fuertes, donde la democracia obra, ya no como un sistema de gobierno, sino como un instrumento muchas veces justificante de una determinada modalidad del ejercicio del poder por lo que, por sí sola, no es una condición suficiente para el aseguramiento del valor justicia y el respeto de los derechos fundamentales del ciudadano.” Aberastury, P., “La influencia del derecho procesal administrativo europeo (Francia, Alemania y España) en América latina con especial referencia al derecho administrativo argentino”, en *Procedimiento y justicia administrativa en América Latina*, México D.F., Fundación Adenauer, 2009, p. 68.

³⁹⁰ Levene, R., *El derecho patrio argentino y la organización del poder Judicial*, en *Historia de la Nación Argentina*, Buenos Aires, Academia Nacional de Historia, 1950, pág. 295. 37; y Aberastury, P., *Ejecución de sentencias contra el Estado*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2001.

liberalismo, y que se plasmaría en el artículo 7 del Reglamento de la División de Poderes aprobado por la Junta Conservadora en septiembre de 1811.³⁹¹

El sentido de este artículo, como también el 9º del Reglamento, está en función de la voluntad de los legisladores del momento de consolidar un poder judicial independiente y con unas competencias claras. Pero también una separación asimismo nítida entre la función judicial y la administrativa. Otra cosa es el tipo de modelo que hayan elegido, no sólo Argentina sino los demás países latinoamericanos.

Cassagne dice que: “Lo primero que salta a la vista es la circunstancia que muestra que el derecho constitucional de casi todos los países de Latinoamérica ha adoptado el sistema judicialista, tanto para la justicia ordinaria de tipo civil, comercial o penal, como para el juzgamiento de los actos de la Administración Pública y otros órganos del Estado (contencioso-administrativo).”³⁹²

No faltó la controversia entre los juristas sobre modelos, especialmente el francés y la variante española del mismo, aunque con una diáfana tendencia al modelo judicialista que fueron adoptando a lo largo del siglo XIX casi todos los países de esta área cultural. Y en prácticamente todos se establecieron sistemas de control o tipos de tribunales administrativos dependientes de la administración, pero con controles, más o menos efectivos, que garantizaran los derechos de los ciudadanos³⁹³. Ello significó de hecho el sometimiento de las decisiones administrativas al control judicial, aun cuando no sin controversia, que siguió hasta bien entrado el siglo XX.

³⁹¹ Art. 7. “El poder ejecutivo no podrá conocer de negocio alguno judicial, avocar causas pendientes, ni ejecutorias, ni mandar abrir nuevamente los juicios, no podrá alterar el sistema de administración de justicia, ni conocer de las causas de los magistrados superiores, ni inferiores, ni demás jueces subalternos, y funcionarios públicos, quedando reservada al tribunal de la real audiencia o a la comisión que en su caso nombrará la Junta Conservadora”.

³⁹² Cassagne, J. C., *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2009, pág. 66. Que destaca la excepción de Colombia, la cual adoptó el modelo francés con un Consejo de Estado.

³⁹³ Aberastury, P., “La influencia del derecho procesal administrativo europeo (Francia, Alemania y España) en América Latina con especial referencia al derecho administrativo argentino”, op. cit., p. 76.

En 1960 aún se discutía sobre el alcance de las decisiones de los tribunales administrativos y, en esta fecha³⁹⁴, se estableció que un tribunal administrativo no tenía competencias para tomar decisiones definitivas por cuanto sólo podía tomar estas resoluciones definitivas un tribunal imparcial en el que no estuviera representada una de las partes, es decir, la administración. Dicho de otra manera, la revisión de una decisión de un tribunal administrativo debía ser revisada por un tribunal ordinario. Lo cual era una auténtica revolución en el derecho administrativo argentino.

El problema evidenciado una vez más se centraba en la concepción de la división de poderes. El largo camino que la competencia entre quién juzgaba la causa contenciosa administrativa y quién la civil, como dos jurisdicciones totalmente independientes y no colusorias, estaba en el núcleo de la confusión por la que se movía completamente el derecho administrativo argentino.³⁹⁵

El modelo que se impuso en el país a partir de 1900 fue el que las acciones judiciales que el ciudadano presentará contra la administración, en primer lugar, serían consideradas por la propia administración y, a partir de 1972, este proceso administrativo termina cuando un funcionario cualificado da una decisión final administrativa, lo que deja al reclamante la posibilidad de la vía judicial.

En este planteamiento se evidencian las influencias del modelo francés y del español en los cuales se establecen dos niveles: el primero dentro de la propia administración con una toma de decisiones de ésta que alcanza una resolución final, es decir, se agota el procedimiento que permite el recurso a un tribunal contencioso u ordinario en funciones contenciosas. Aun cuando esta incorporación del derecho

³⁹⁴ Doctrina derivada del caso “Fernández Arias c/ Poggio”, CSJN, 247.646.

³⁹⁵ Fiorini, Bartolomé A., “*Que es el contencioso*”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1965, pág. 114, 137, y 138-139; y Aberastury, P., *Ejecución de Sentencias contra el Estado*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2001, pág. 30

administrativo continental no ha sido bien recibido por todos los especialistas en la materia.³⁹⁶

Este modelo continental se ha impuesto, con algunas variantes locales, en otros países como Colombia, Uruguay, Paraguay, México o Brasil. Donde se han evidenciado más diferencias debido a las soluciones locales es en lo que constituye la última instancia que permite la impugnación del proceso administrativo que, en ocasiones, se soluciona de una forma u otra pero todas conducen al juicio de amparo, o al contencioso administrativo y que en algunos casos como en el uruguayo, aparece el procedimiento en la propia Constitución que en su artículo 319 dice: “La acción de nulidad ante el Tribunal de lo contencioso administrativo, no podrá ejercitarse si antes no se ha agotado la vía administrativa, mediante los recursos correspondientes. La acción de nulidad deberá interponerse, so pena de caducidad, dentro de los términos que en cada caso determine la ley”, que si bien no deja claro cuándo se considera agotada la vía administrativa, sí se establece un derecho administrativo con niveles de competencias.

5.5.- La acordada 20/96 y el control de constitucionalidad de oficio

Como ya se ha mencionado a lo largo de la presente investigación, me enrolo en la tesis negativa, conforme a la cual no existe óbice constitucional a la potestad del Congreso para establecer como hecho imponible la remuneración que perciben los jueces, a los fines del pago del impuesto a las ganancias.

³⁹⁶ “Nuestro derecho ha sido generoso en la incorporación de teorías extranjeras de diversa procedencia. Así los tribunales federales han adoptado las condiciones generales de justiciabilidad del derecho norteamericano, incluyendo el concepto de cuestión política, cuya versión francesa, el acto de gobierno, se utiliza en ciertos códigos contencioso-administrativos provinciales. El requisito del agotamiento de la vía administrativa y los plazos de caducidad nos vienen del derecho español, mientras que para precisar los conceptos de derecho subjetivo e interés legítimo nuestros autores suelen recurrir al derecho italiano. Numerosos códigos contencioso-administrativos provinciales han recogido, por su parte, la estructura francesa de la separación entre el recurso de plena jurisdicción y el de exceso de poder”. Mairal, H. A., *Control Judicial de la Administración Pública*, Buenos Aires, De Palma, 1984, pág. 134

Tal conclusión, en mi opinión, se funda en una interpretación armónica de los preceptos constitucionales involucrados. El razonamiento que conduce a la conclusión ya formulada debe, entonces, transitar por las siguientes etapas:

-Como ya fuera señalado, según nuestro sistema de control de constitucionalidad, cualquier juez, de cualquier instancia, de cualquier fuero, sea federal o provincial, puede ejercer control de constitucionalidad. Se trata de un sistema de control difuso, opuesto a aquellos en que el control se concentra en un solo órgano³⁹⁷.

-La jurisprudencia tradicional del Alto Tribunal sentó como principio que el control de constitucionalidad, como toda la restante actividad judicial, debía ejercerse dentro del marco de un caso contencioso. Se sostuvo en tal sentido que para que haya caso contencioso se requiere de una controversia entre las partes que respectivamente afirmen y contradigan sus pretendidos derechos, no siéndole permitido a la justicia decidir cuestiones abstractas, ni juzgar la inconstitucionalidad de una ley o decreto, sino cuando se trata de su aplicación a un caso contencioso³⁹⁸.

- Consecuentemente, declarada la inconstitucionalidad, esa decisión sólo tiene efectos respecto de las partes involucradas en el proceso judicial. La resolución no se expande fuera del pleito y la ley sigue vigente.

La doctrina sentada por la Corte Suprema en la acordada 20/96 quiebra con el sistema de control, en los puntos que se han reflejado en los tres párrafos anteriores.

En efecto, de acuerdo a esa doctrina: la función jurisdiccional no es ya el cauce exclusivo y excluyente para el ejercicio del control de constitucionalidad. Tal control es posible, si bien excepcionalmente, ante normas de los restantes poderes del Estado que vulneran la competencia o la independencia del Poder Judicial, fuera de los márgenes del proceso judicial.

³⁹⁷ Bianchi, A. B., *Control de constitucionalidad*, Buenos Aires, Ábaco, 1998, pp. 232-233.

³⁹⁸ Idem.

En esos casos, no habiendo función jurisdiccional, sino una función cuyo ejercicio sólo corresponde a la Corte Suprema como cabeza del Poder Judicial, el control no es ya difuso sino concentrado en cabeza del Tribunal. No habiendo función jurisdiccional, no rige ya la exigencia del caso o controversia como recaudo habilitante del control.

Por último, no rigiendo el requisito del caso, la decisión del Tribunal no se circunscribe a partes inexistentes, sino que, como ocurre con el sistema de control concentrado, tiene efecto derogatorio de la ley.

¿Es admisible constitucionalmente la doctrina de la Corte Suprema sobre la existencia de un subsistema excepcional de control de constitucionalidad? En mi opinión, la respuesta negativa se impone.

En efecto, la jurisprudencia de la Corte Suprema sobre control de constitucionalidad, al exigir la presencia de un caso o controversia como recaudo habilitante del control, no hacía más que ajustarse a las fronteras que a la actuación de los jueces indica la Constitución Nacional. Su artículo 116 dispone que “Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la constitución, y por las leyes de la Nación (...)”. La Ley 27, reglamentando esos límites estableció que la justicia federal nunca procede de oficio ejerciendo jurisdicción solamente en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte. Tal es el cauce por el que entiendo debe discurrir el control de constitucionalidad por los jueces.

La tarea del Poder Judicial es determinar si la ley es inconstitucional y abstenerse de aplicarla en el caso bajo examen. Expresa Bianchi, en una fórmula que comparto por completo, que “este es uno de los puntos en los que la filigrana de relaciones que se traban entre los poderes políticos y la Justicia se hace más delicada. El Congreso o el Poder Ejecutivo dictan las normas; éstas son controladas por el Poder Judicial, pero ese control tiene efectos limitados, las normas subsisten y sólo pueden ser derogadas por sus propios emisores. Sólo de esta manera es aceptable el control judicial,

ya que de tener efectos derogatorios de las normas habría agravio a la división de poderes”³⁹⁹.

En el mismo sentido se pronunciaba Alberdi, el cual decía que la Corte Suprema declara inconstitucionales a las leyes que lo son. No las deroga porque no tiene el poder de legislar; derogar es legislar. Declarada la inconstitucionalidad de una ley, sigue siendo ley hasta que el Congreso la deroga⁴⁰⁰.

El Poder Judicial no tiene la facultad de derogar, declarar inaplicable o anular una ley con efectos generales en un caso concreto; mucho menos fuera de ellos, en forma abstracta o hipotética.

No niego la existencia de poderes implícitos y poderes inherentes en cabeza de la Corte Suprema⁴⁰¹. Sin embargo, considero que el ejercicio de tales poderes debe

³⁹⁹ Bianchi, A., *Control de constitucionalidad*, op. cit., pp. 233-234.

⁴⁰⁰ Alberdi, J. A., *Sistema económico y rentístico de la Confederación argentina, según su Constitución de 1853*, Buenos Aires, Emecé, 2010.

⁴⁰¹ La Corte Suprema tiene una nutrida jurisprudencia acerca de la teoría de los poderes implícitos (el Tribunal no distingue, como se ha hecho en doctrina, entre éstos y los inherentes), considerándolos como aquellos necesarios para el ejercicio de los que han sido expresamente conferidos, y en relación con los cuales carecen de toda independencia y sustantividad (ratificando por ende su alcance meramente auxiliar, instrumental y subordinado). Sin embargo, el criterio formalmente establecido por el Tribunal y la apariencia restrictiva otorgada a los poderes implícitos no se corresponde, en rigor, con la amplitud que evidencian ciertos pronunciamientos. Basta con enunciar aquellas acordadas en las que, como las ya analizadas, el Tribunal dispuso con fundamento en sus poderes implícitos o inherentes, la inaplicabilidad en el Poder Judicial de cláusulas de diversas leyes.

En la doctrina, en cambio, se ha distinguido entre los poderes implícitos y los inherentes. Los primeros, entendidos como los razonablemente implícitos en los expresamente atribuidos por la norma. Los segundos, concebidos como los poderes que resultan de la naturaleza o esencia del órgano (es decir, las potestades propias y originarias de éste, que no requieren, por tanto, una expresa enunciación normativa). Unos y otros, con su contenido determinado en base al principio de la especialidad, permiten explicitar los poderes conducentes al logro de los fines del ente de que se trate y, por otra parte, delimitar como prohibido todo accionar que no se corresponda con ese marco teleológico.

discurrir dentro de la senda que a la actuación judicial marca la Constitución Nacional, porque dichos poderes son auxiliares y subordinados a los poderes expresamente concedidos.

Resulta paradójico que la Corte Suprema sostenga una doctrina, procurando amparar la competencia y la independencia del poder que encabeza, ante invasiones de los restantes poderes, cuando ella implica, necesariamente, la invasión de la competencia del Congreso. La infracción a la Constitución Nacional no se salva con nuevas infracciones, tanto o más intensas que la que se procura remediar.

Entiendo que, aún en supuestos excepcionales como los que dieron origen a la doctrina que aquí se critica, la solución debe hallarse dentro del sistema, incluso apelando a fórmulas extraordinarias, sin recurrir a construcciones forzadas que sacrifican los límites de la Constitución Nacional en el altar de la eficacia⁴⁰².

La Corte Suprema, ante el avance indebido de los restantes poderes sobre la competencia y/o independencia del Poder Judicial, sólo puede declarar la inconstitucionalidad de una norma en un caso y a su turno. Con carácter excepcional, podría anticipar su intervención acudiendo al recurso extraordinario por salto de instancia. En tal sentido, el mismo Bianchi que aprueba con reservas la práctica plasmada en la acordada 20/96, sostiene en relación a ese recurso, que su admisibilidad se sujeta a dos recaudos que en la hipótesis que suscita este comentario parecen reunidos: la gravedad institucional, es decir, que se trate de una causa que supere los intereses de los partícipes de la misma, de modo que ella conmueva a la comunidad entera, en sus valores más sustanciales y profundos; y la urgencia, esto es, la circunstancia de que el recorrido de todas las instancias ordinarias sería causa de un gravamen irreparable.

⁴⁰² De que existe una solución accesible dentro del sistema para asegurar la vigencia de la garantía dan cuenta las sentencias de la Corte Suprema en casos en los que existía controversia en torno a la intangibilidad de las remuneraciones judiciales, sea por la aplicación del impuesto a los réditos, por el fenómeno inflacionario o por otra causa.

No se escapa que, otra vez, se invocan para fundar el recurso la titularidad de poderes discrecionales o implícitos, ni que su carácter de herramienta excepcionalísima se enfatiza⁴⁰³. Sin embargo, aún con los riesgos que él entraña, exhibe una diferencia fundamental con la doctrina emergente de la acordada 20/96: se trata de un instrumento excepcional dentro del sistema y no ajeno a él.

Y si la alternativa no convence, de todos modos, quedan en pie las objeciones para rechazar la práctica concretada en la acordada 20/96. Si el sistema no contiene una respuesta eficaz para situaciones que desnudan su insuficiencia y ponen a prueba su solidez, corresponderá reformarlo, pero no hacer caso omiso de sus restricciones.

Subsiste, de todos modos, un inconveniente inevitable: si la intangibilidad de la remuneración es no sólo una garantía para el órgano persona sino también para el órgano institución, ¿cómo armonizar ésta última faz con el alcance interpartes de la sentencia? Doy aquí por reproducida la respuesta que ofrece Gelli sobre el particular⁴⁰⁴.

Considero que no resulta suficiente el argumento que es descripto por Bianchi, en oportunidad de sostener la legitimidad del control de constitucionalidad difuso, y que late en la justificación que ensaya de la acordada 20/96. Sostiene dicho autor: “¿Qué decir, en lo personal acerca de esta cuestión? Lo primero que se me ocurre es lo que alguna vez, al respecto, señaló Joseph Bishop: “*No matter, the power exists*”. En efecto, el poder está allí, existe, ha sido ejercido. Esta es una realidad ineluctable y el análisis que se haga no puede evitarla. (...) ¿Qué otro sistema es mejor?”⁴⁰⁵.

No me persuade la apelación al poder desnudo como fundamento; por el contrario, considero que ello importa una renuncia parcial al Estado de Derecho, de proyecciones riesgosas.

Recuerdo aquí al profesor Comadira, quien afirmaba que “...*aun cuando las construcciones jurídicas deben realizarse de cara a la realidad, la fuerza normativa de*

⁴⁰³ Bianchi, A. B., *Control de constitucionalidad*, op. cit. pp. 233-234.

⁴⁰⁴ V. nota 187.

⁴⁰⁵ Bianchi, A., *Control de constitucionalidad*, ob. cit.

lo fáctico no debe primar, necesariamente, sobre la fuerza normalizadora de lo normativo”⁴⁰⁶. Tanto más, cuando como aquí acontece, se encuentran en juego los principios liminares de nuestra organización institucional.

5.6.- La finalidad de la garantía de la intangibilidad de las remuneraciones judiciales

Como se ha destacado en la doctrina y la jurisprudencia nacionales, el constituyente argentino, inspirado en la Constitución de Estados Unidos, procuró garantizar la independencia del Poder Judicial, una de las llaves maestras del sistema político que adoptaba, mediante dos instrumentos: la inamovilidad en los cargos mientras durase su buena conducta y la intangibilidad de sus remuneraciones, que no debían ser reducidas en manera alguna.

Tanto la inamovilidad de los jueces como la intangibilidad de sus remuneraciones constituyen, entonces, sendas garantías para el desenvolvimiento de la función judicial. No implican privilegios, sino condiciones de buen funcionamiento judicial a fin de resguardar los derechos de los justiciables, mediante el dictado de sentencias justas en los conflictos de intereses que se presenten. El alcance y extensión de ambas garantías debe medirse en relación a la independencia que buscan asegurar, a fin de librar a los magistrados judiciales de las influencias indirectas sobre las decisiones que ellos toman.

Al fundar Hamilton la norma de la Constitución americana que inspiró nuestro artículo 96 (actual 110), sostuvo que la realización de una sana justicia era imposible en los hechos si los funcionarios llamados a impartirla no disponían de la certeza de que

⁴⁰⁶ Comadira, J., *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2003, p. 480. Hermman Heller describe esta situación en estos términos: “*la normalidad tiene que ser siempre reforzada y completada por la normatividad; al lado de la regla empírica de previsión ha de aparecer la norma valorativa de juicio...Pues al lado de esta fuerza normativa de lo normal fáctico tiene también una gran importancia la fuerza normalizadora de lo normativo*”. Heller, H., *Teoría del Estado*, México, Fondo de Cultura Económica, 1942.

nada debían temer en sus personas o en sus bienes, ni del Poder Ejecutivo, que dispone de la fuerza ni del Parlamento que maneja la bolsa⁴⁰⁷.

En el caso de la intangibilidad, el propósito constitucional es sustraer a los jueces de manipulaciones políticas, de presiones indirectas —de tinte económico— que sobre ellos pudieran ejercerse con el fin de someterlos a la voluntad de los otros poderes, específicamente del Poder Legislativo, encargado de fijar dichas remuneraciones ("una compensación que determinará la ley"), o de los intereses económicos.

No puede verse en todo acto que ocasione un efecto adverso sobre los ingresos un ataque o persecución a la función, puesto que no siempre es así. Interpretar lo contrario resultaría violatorio del principio de igualdad ante la ley, de equidad y de justicia distributiva.

5.7.- El alcance de la garantía en materia tributaria

Siendo nítido el precepto contenido en el artículo 110 de la Constitución Nacional, no lo ha sido la interpretación que el mismo ha suscitado en orden a establecer su alcance.

Tal como fuera sostenido en el apartado anterior, la pauta hermenéutica es aquí la independencia judicial que se busca garantizar. El énfasis agregado a la garantía, en el artículo 110, con la expresión “de manera alguna” no tiene otro sentido que el que le procura el criterio de interpretación que propugno.

La controversia ha girado exclusivamente en torno al impuesto a las ganancias, antes llamado a los réditos, pues respecto de los restantes impuestos los magistrados judiciales se encuentran obligados como cualquier otro ciudadano.

Resulta necesario expresar, en mi opinión, que la compensación recibida por los magistrados en los términos del artículo 110, constituye una remuneración de los servicios que desempeñan. Más allá del término empleado por el constituyente, no estoy

⁴⁰⁷ Citado por Gelli, M.A., *Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada*, LL, 2005, p. 909.

de acuerdo con la tesis de Quiroga Lavié expuesta al analizar la garantía⁴⁰⁸. Considero que la propia realidad se encarga de desmentirla: los jueces realizan contribuciones a la seguridad social, que se calculan sobre dicha remuneración y que se les descuentan religiosamente, mes a mes. En otros términos, su compensación está sujeta a un régimen similar al de los restantes salarios, públicos y privados, y por lo tanto no existe obstáculo ontológico a su consideración a los efectos del impuesto a las ganancias.

¿Puede el legislador incluir entre las ganancias sujetas a imposición las compensaciones que perciben los jueces por las tareas que desempeñan?

He adelantado mi respuesta positiva. En efecto, el constituyente ha querido poner a cubierto a los jueces de las indebidas maniobras de los restantes poderes tendientes a valerse de la retribución que reciben como instrumento para subordinar la voluntad del magistrado a sus designios.

Entiendo consecuentemente, como ya he expuesto, que respecto a cualquier comportamiento estatal con efectos reductores de la compensación judicial no podrá detenerse el intérprete sólo ante la evidencia incontestable de la disminución. Deberá indagar, además, si se trata de una conducta eficaz o útil a efectos de quebrar la independencia de los magistrados.

El impuesto a las ganancias, de acuerdo a la pauta interpretativa propuesta, no resulta idóneo para generar aquel efecto. Su generalidad constituye un obstáculo infranqueable para quienes propugnan su inclusión entre las disminuciones prohibidas. Como sostuviera el *Justice Holmes* en la causa “Evans”, requerir a un hombre pagar los impuestos que todos los otros hombres deben pagar no puede constituir un instrumento para atacar su independencia. En este sentido, la exención del impuesto a las ganancias no resulta esencial al propósito de asegurar la independencia del Poder Judicial.

La impropiedad de la idea que concibe al impuesto como ariete contra la independencia judicial aflora claramente en el discurso de quienes sostienen la tesis contraria a la aquí expuesta. Por ejemplo, la sentencia de la Corte Suprema en la causa

⁴⁰⁸ V. nota 262.

“Medina”. En el cons. 10 del voto del juez Amadeo se afirma que “ni por el monto del impuesto, ni por su generalidad podría suponerse un propósito atentatorio. Pero el solo hecho de que se admitiera la facultad legislativa de establecer impuestos sobre los sueldos de los magistrados, dejaría abierta una brecha peligrosa para su independencia”. El párrafo trasunta, en mi opinión, la idea de que un impuesto no confiscatorio y general no constituye una infracción a la independencia judicial; sin embargo, la sola consideración del riesgo potencial del reconocimiento de la potestad legislativa de imponer esa remuneración parece justificar la tacha de inconstitucionalidad.

El razonamiento es contradictorio; en realidad, siendo el impuesto general, no hay violación de la independencia, porque no se trata de un medio que pueda emplearse con tal criterio; si, además, no es confiscatorio, no hay agravio al derecho de propiedad.

La misma debilidad argumental exhibe la fundamentación de la acordada 20/96. En ella se expresa que “con esta comprensión de que se encuentra comprometido un principio estructural del sistema político establecido por la Constitución Nacional, su adecuada y eficaz preservación justifica que esta Corte afronte con la mayor celeridad y firmeza la situación institucional planteada a raíz del texto normativo vigente. Solo de este modo, se evitará que bajo el ropaje de una legislación impositiva supuestamente respetuosa del principio de igualdad por ser aplicable a todos los habitantes, se comience a utilizar un sutil mecanismo que, generando un seguimiento ulterior mediante futuras imposiciones de distinta naturaleza aplicadas sobre las compensaciones que perciben los magistrados federales por el ejercicio de sus funciones, permita indirecta —e indisimulablemente— que otro poder del Estado afecte la independencia de este Poder Judicial, al destruir una de las garantías constitucionales tendientes a preservarla”.

Como puede observarse, el razonamiento resulta, otra vez, contradictorio, puesto que de reconocerse que existe un agravio actual a la independencia judicial, no se explica la razón del argumento enderezado a procurar amparo frente a una situación abstracta, hipotética y futura, invocando por tanto una justicia preventiva.

5. 8.- La igualdad fiscal reinante en la materia

Siguiendo la línea expresada en la reflexión que antecede, no comparto la tesis según la cual el artículo 110 se erigiría en una limitación constitucional a la garantía de la igualdad tributaria. A mi entender, el constituyente no ha pretendido tal cosa. Comparto en un todo las argumentaciones de Bidart Campos, expuestas al respecto⁴⁰⁹.

Siguiendo esta interpretación, la garantía de la intangibilidad no impediría por tanto gravar la compensación que perciben los jueces con el impuesto a las ganancias, en virtud del fin que anima al mecanismo tutelar del artículo 16 de nuestra Constitución.

Consecuentemente, si la exención no resulta exigida por la Constitución Nacional, su establecimiento por cualquier otro medio vulnera el principio de igualdad, ya señalado. Tal discriminación constituiría un indebido privilegio, no permitido por la Constitución Nacional. Vale la pena reiterar, aquí, los conceptos vertidos por el juez Frankfurter en la causa “Woodrough”, cuando afirmó, respecto de los jueces, que someterlos a un impuesto general es reconocer simplemente que los jueces son también ciudadanos, y que su función particular en el gobierno no genera una inmunidad para participar con sus conciudadanos en la carga material del gobierno cuya Constitución y leyes están encargados de aplicar.

Así, de acuerdo a la doctrina sentada en esa causa y luego reiterada con mayor amplitud personal en la causa “Hatter”, una tasa general no discriminatoria sobre la renta neta, aplicada al salario de un juez, no resulta violatoria a la cláusula de intangibilidad.

Como afirma Bidart Campos, el propósito de asegurar la independencia del Poder Judicial se satisface otorgando a los magistrados una compensación digna, en consonancia con el alto magisterio de dictar justicia, y no mediante exclusiones tributarias que transgreden el principio de igualdad, base de los impuestos y de las cargas públicas.

5. 9.- Crítica a la tesis amplia: injustificada ampliación subjetiva de la acordada

⁴⁰⁹ Ver nota 268268.

De conformidad con el texto de la acordada, la Corte Suprema extendió la declaración de inaplicabilidad no sólo a las remuneraciones de los magistrados, sino también a las de los funcionarios judiciales que percibieran una retribución superior a la correspondiente a un juez de primera instancia, y a los haberes jubilatorios y pensiones correspondientes a aquellas funciones.

La Constitución Nacional es sumamente clara al determinar el “beneficiario” de la garantía de intangibilidad, y su lógica no admite sentido contrario pues al ser los jueces quienes resuelven las causas, sólo a ellos se debe acordar todo lo conducente a garantizar independencia.

La Corte Suprema no es ajena a esta idea. En 1940 reconoció la garantía de intangibilidad en los jueces, con exclusión de todo otro funcionario o empleado judicial. Así, en el caso “Poviña”⁴¹⁰, donde se discutía la aplicación del impuesto a los réditos sobre los salarios de los defensores y fiscales de la provincia de Tucumán, la Corte afirmó: “Más es de advertir que el privilegio que la Constitución establece se refiere sólo a los jueces. No comprende a los defensores de menores ni a los agentes fiscales...”.

Aun todavía admitiendo que el artículo 110 de la Constitución Nacional inhibe el ejercicio del poder tributario respecto de las remuneraciones de los magistrados, de todos modos, la acordada 20/96 excede en mucho la previsión constitucional, al comprender no sólo a los jueces sino además a todos aquellos funcionarios que tengan asignados sueldos iguales o superiores al de un juez de primera instancia.

De tal forma, de resultar válido el fundamento en cuestión, vale destacar que el mismo no ampara la exención del resto de funcionarios judiciales que carecen de función jurisdiccional y gozan por tanto de un privilegio directo.

Quedan también exentos del tributo a las ganancias, en el criterio de la Corte Suprema, las jubilaciones y pensiones de los jueces y funcionarios cuyos sueldos se hallan al margen del tributo.

⁴¹⁰ Fallos, 187:687.

No se visualiza como la obligación de pago del impuesto a las ganancias sobre las jubilaciones o pensiones de los jueces podría afectar la independencia del Poder Judicial. La preservación del monto real de las jubilaciones y pensiones de los jueces, como las del resto de personas, se apoya en los artículos 14 bis y 17 de la Constitución Nacional, no guardando ninguna relación con la previsión del artículo 110.

El manifiesto desborde de la acordada 20/96 es fruto de la asunción por el Poder Judicial de funciones propias del Poder Legislativo.

5. 10.- Deber de excusarse

La garantía de intangibilidad de las remuneraciones de los jueces a fin de preservar la independencia del Poder Judicial está conferida al órgano institucional, no para exclusivo beneficio personal o patrimonial de los magistrados, sino para asegurar su función en el equilibrio tripartito de los poderes del Estado.

Como sostiene Aristóteles, no se puede ser a la vez juez y parte, pues sería ejercer la justicia respecto de sí mismo, lo cual inválida la esencia misma de esta virtud que apunta directamente al otro. Así, afirmaba el estagirita: “...*la justicia parece ser la única de las virtudes que es un bien ajeno, porque es para otro*”.⁴¹¹

Por consiguiente, atendiendo a la faz subjetiva que la garantía comporta, devenía manifiesto que los integrantes de la Corte Suprema, por el interés personal en la cuestión, debieron abstenerse de intervenir en la decisión, más aún cuando no se trataba de un supuesto de ejercicio de la función jurisdiccional.

5. 11.- Las limitaciones a la potestad tributaria en garantía del derecho de propiedad

Nadie puede afirmar que la aplicación de un impuesto por parte del Congreso resulta violatoria del derecho de propiedad del obligado al pago, y por tanto inconstitucional,

⁴¹¹ Aristóteles, *Ética Nicomaquea Política*, versión española e introducción de Antonio Gómez Robledo, México, Porrúa, 1992, p. 59.

salvo que ese impuesto no haya sido creado por ley o que no respete el principio de igualdad o que tenga un porcentual exagerado y que, por tanto, sea confiscatorio.

Todo tributo viene a quitar, a cercenar, una parte de la riqueza privada. Si el derecho de propiedad fuera absoluto, no habría posibilidad de ejercer el poder tributario estatal. Pero recordemos que este derecho privado (como tantos otros) no es absoluto: admite limitaciones fundadas en el derecho de los demás y, en el caso, en la existencia de un poder tributario inherente al Estado.

De tal modo, a título de ejemplo, si un tributo o el conjunto de tributos absorben una parte substancial de la renta, devienen inconstitucionales afectando el derecho de propiedad. En ese caso, cabe reducir el peso de la tributación a límites razonables, para todos los afectados, incluidos los jueces.

La propia Corte Suprema en el fallo “López, Luis y otro c/provincia de Santiago del Estero s/eximición de inversiones”⁴¹² del 15/10/91 expresó que “...*si bien la inconstitucionalidad de los impuestos procedería cuando aniquilasen la propiedad o su renta en su substancia, el control de constitucionalidad en el punto, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho —cuya función social se ha de tener presente— se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo. El límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias y sólo encuentra óbice en los que una tradicional jurisprudencia del Tribunal ha fijado (Fallos, 196-122; 220-322; 236-22)*”.

De modo que un tributo no discriminatorio sobre las compensaciones de los magistrados no afecta en modo alguno su independencia.

En todo caso, si el tributo resultare confiscatorio su no aplicación deviene imperativa por resultar el mismo inconstitucional con fundamento en su afectación al derecho de propiedad, y no en virtud del carácter personal sobre quienes se aplica.

⁴¹² Fallos, 314:1293.

5. 12.- Actualidad de la cuestión

La decisión de los Ministros de la Corte plasmada en la acordada 20/96 sigue siendo —a casi veinticinco años de su dictado—, motivo de arduos debates, constituyendo una de las discusiones impositivas más profundas y concurrentes que parece no haber concluido aún.

Diversos han sido los proyectos de ley que las distintas corrientes políticas han presentado en el Congreso para dar solución a esta cuestión que se ha enquistado dentro del imaginario político argentino.⁴¹³

El 22 de diciembre de 2016 se sancionó la Ley de Impuesto a las Ganancias 27346 (modificatoria de su anterior 20628 t.o. 1997), por cuyo artículo 1, inciso 5, se sustituyeron los incisos a y c del artículo 79 de la anterior ley, estableciendo como sujetos pasibles del impuesto a las ganancias a los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación cuyos nombramientos hubieren ocurrido a partir del año 2017, inclusive.

La Corte Suprema, en virtud de la cantidad de consultas recibidas, consideró la necesidad de expedirse acerca de la citada ley en un informe publicado con fecha 21 de diciembre de 2016 por el Centro de Información Judicial, aclarando sin embargo que tal informe no implicaba emitir opinión acerca de la conveniencia

⁴¹³ Cfr. datos obtenidos del *website* de la Dirección de Información Parlamentaria del Honorable Congreso de la Nación <http://www.lhcdn3.gov.ar>, a la fecha de presentación de esta tesis se registran 62 resultados entre proyectos de ley, de declaración y de resolución vigentes relativos al impuesto a las ganancias y su aplicación a los jueces nacionales. La mayoría de esos proyectos se encontraría en una etapa preliminar, para su estudio y posterior elevación al recinto correspondiente.

El argumento principal sobre el que se apoyan los mismos es el principio de igualdad que debe regir entre los habitantes de una misma Nación, eliminando la inequidad que ha existido hasta el presente, en virtud de verse cierto grupo de ciudadanos beneficiados con la exención de un impuesto que otros deben afrontar.

o cualquier otro aspecto sobre el tema. Acto seguido indicó que “queda claro que todos los empleados, funcionarios, fiscales, defensores, magistrados que están en funciones no pagarán el impuesto; en cambio, quienes ingresen a partir de 2017, estarán obligados a pagarlo”.⁴¹⁴

Llegar a esta situación no ha sido fácil y hasta el último momento las partes se han enfrentado en el campo político y en el judicial. La Ley de Impuesto a las Ganancias 27346 se vio cuestionada por la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional, quien interpuso una acción declarativa de certeza contra el Estado Nacional, el Consejo de la Magistratura, el Ministerio Público Fiscal y el Ministerio Público de Defensa⁴¹⁵, solicitando que el término “nombramiento” al que se refiere la citada ley sea entendido como “ingreso”. Ello, a fin de que la norma solo comprendiera a los empleados, funcionarios y magistrados que al 01/01/17 no pertenecían al Poder Judicial o al Ministerio Público.

En primera instancia se hizo lugar a la medida cautelar planteada, disponiendo que se encontraban alcanzados por el impuesto los magistrados, funcionarios y empleados que fueran designados por el Poder Judicial y el Ministerio Público de la Nación a partir del 01/01/17, salvo que hubiesen ingresado con anterioridad o proviniesen de los Poderes Judiciales y Ministerios Públicos provinciales o de la Ciudad de Buenos Aires.

La sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal mantuvo la medida cautelar, aunque se modificaron sus alcances, limitándolos exclusivamente a los sujetos representados por la Asociación actora.

El Estado Nacional y la Defensoría General de la Nación interpusieron un recurso de queja ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual con fecha 27/11/18 revocó la medida cautelar dispuesta, considerando que no resulta

⁴¹⁴ Informe extraído del *website* del Centro de Información Judicial (captura efectuada a la fecha de presentación del presente): <http://cij.gov.ar>.

⁴¹⁵ V. *website* en <http://www.saij.gob.ar>; id: FA18000104.

aceptable la decisión de suspender la aplicación total o parcial de una ley regularmente sancionada por el Poder Legislativo Nacional, cuando su constitucionalidad no ha sido atacada, aunque omitió expedirse sobre el fondo del asunto.

Los siguientes pasos que se realizaron por las partes consistieron, básicamente, en encontrar una fórmula que permitiera contentar a todas ellas e implementar la legislación general aun cuando fuera solamente a los nuevos jueces. Se trata de un acuerdo transaccional en el que las partes han cedido, más por parte del Gobierno durante el cual fue suscripto el mismo, que por la de los jueces.

El 28 de febrero del 2019 el Consejo de la Magistratura aprobó el Protocolo de los ítems salariales que regirán en el futuro para aquellos jueces que quedan libres de gravámenes impositivos, es decir los designados antes del 31 de diciembre de 2016, regulando los que deben asumir los jueces que fueron nombrados a partir del 1 de enero de 2017, así como otros funcionarios de la justicia: secretarios de juzgados y provenientes de la Justicia provincial o del Ministerio Público Fiscal, que se especifican en el citado protocolo.

Lo que concluye el protocolo firmado a esta fecha y que, se presume, marca el final de un largo proceso de discusión y negociación, y previsiblemente a largo plazo soluciona la problemática estudiada en este trabajo. Y digo a largo plazo, dado que los jueces en activo al 31/12/2016 no han visto afectada su posición de gozar de la exención del pago de los correspondientes impuestos que repercuten en todos los demás ciudadanos del país.

A los magistrados que lo sean a partir del 01/01/2017 se les aplicará una deducción de sus emolumentos de un 12% más o menos, dado que como la aplicación es sobre varios conceptos (compensación jerárquica, compensación funcional, bonificación por título, bonificación por antigüedad o permanencia en la categoría) es difícil dar cifras exactas, dependiendo en concreto de cada caso. En este grupo de incursos en la obligación de contribuir están algo más de 100 jueces y casi 500 funcionarios judiciales.

La repercusión sobre los salarios depende de los cobros mensuales que varían entre \$175.000 y \$250.000, según la antigüedad, por lo que las retenciones se situarán entre los casi \$20.000 y los \$30.000⁴¹⁶. El protocolo incluye un reglamento por el que se iniciaron estas contribuciones impositivas a partir del 01/01/2017, que se implementaron a lo largo del año fiscal por problemas de tipo administrativo, dado que no todos los jueces que se encuentran comprendidos en estas obligaciones están en las mismas condiciones.

El acuerdo implica la renuncia a una recaudación de \$6.911 millones por parte de la AFIP, que son los que corresponden a la no aplicación del impuesto en los magistrados que lo eran antes del 31/12/2016⁴¹⁷.

Considero que la Ley 27346 no otorga una solución definitiva al problema del impuesto a las ganancias y su aplicación a los jueces nacionales, por cuanto no debería existir diferencia entre los magistrados que accedieron a sus cargos con anterioridad al 2017 y los que lo hicieron con posterioridad: todos ellos deberían estar alcanzados de igual forma por tal impuesto, contribuyendo al pago del mismo en proporción a los ingresos que posean, sobre la base del principio de equidad o igualdad fiscal.

⁴¹⁶ Datos estimados a la fecha de presentación de este trabajo.

⁴¹⁷ En el Apéndice de este trabajo se incluye el listado de magistrados y funcionarios de la justicia que queda exentos al pago del impuesto a las ganancias, según el Protocolo del 28/02/19 mencionado. (Capítulo VII, punto 7.1).

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES

Luego de todo lo expuesto sobre la problemática que se presenta en esta investigación que hemos desarrollado, volvemos a la hipótesis de trabajo planteada al inicio de la misma: si el problema que presentan los jueces argentinos respecto de la tributación de sus emolumentos se analiza desde la perspectiva de una democracia su posición es, cuanto menos, discutible.

Lo que informa a la democracia no es que todos seamos iguales, puesto que no lo somos; ni que debamos ser iguales, que probablemente es una utopía; sino que debemos ser tratados todos con justicia; no fomentar las diferencias y actuar con proporcionalidad a la realidad de cada ciudadano.

Es decir, la democracia ante un conflicto sobre derechos fundamentales, no responde tratando igualitariamente a las partes, sino tratándolas éticamente. La ética ciudadana es el fiel de la balanza en la que la democracia juzga sus conflictos internos. Y el ciudadano entiende por ética lo justo, aquello que es conforme a la justicia y a la razón, entendiendo una y otra no tanto en función de la legislación, sino de la proporción.

Es la proporción lo que determina los derechos y las obligaciones de los ciudadanos. Ni los derechos ni los deberes son justos si no son proporcionales a sus posibilidades. Es decir, una ley no debe ni puede tratar de manera desproporcionada a unos o a otros. Esto no es democracia, será seguramente plutocracia, donde un grupo de ciudadanos con mayor riqueza, poder o ventajas, obtiene un trato discriminatorio al que no puede acceder el resto de los ciudadanos.

Y el problema tampoco está en el beneficio líquido que al final puedan sacar de su posición de dominio un determinado grupo social, por cuanto no se trata del beneficio final sino de la desproporcionalidad del proceso. No se trata del beneficio final porque hay profesiones o responsabilidades que deben ser retribuidas no sólo por el trabajo realizado y los conocimientos obligados, sino también por el riesgo que supone para la sociedad que los jueces, en este caso, por estar mal remunerados, representen un riesgo para el ejercicio de la justicia en una sociedad.

Es cierto que el juez debe estar lo suficientemente bien pagado para que si prevarica se le exijan responsabilidades mayores que a otros ciudadanos, sufriendo también mayores puniciones por sus actos. Pero esto no es lo que se plantea en el trabajo que concluimos. No se discute que los jueces reciban un estipendio más que suficiente y que exista un sistema de aumento de sus retribuciones.

Lo que se plantea es un injusto desde la perspectiva ética.

Cierto que existe lo que hemos visto como igualdad formal, es decir, la igualdad frente a la ley que es una de las bases del Estado liberal de derecho, pero también existe la igualdad real que es a la que me estoy refiriendo e intentando diseccionar. Esta igualdad real es la que el ciudadano ve que no es tal, no porque existan injustos en el reparto de los beneficios económicos y sociales -que existen-, ni que cualquier ley por igualitaria que quieran que sea no lo es, sino que el ciudadano ve que la igualdad no es viable si no se producen desigualdades en las leyes formales, es decir, la igualdad correctora.

Cuando los revolucionarios que dictaron el célebre artículo 3 del Acta Constitucional del 24 de octubre de 1793 y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (“Todos los hombres son iguales por naturaleza ante la ley”), lo que querían era abolir las desigualdades de nacimiento cuando la verdadera desigualdad era económica y cultural. Leibholz lo vio más claro, porque habló de la inmanencia y de la equiparación entre las personas, es decir hacer equivalentes, no iguales.

También lo entiende mejor Rawls, el cual plantea que las desigualdades están en las diferencias entre los beneficios y obligaciones que recaen sobre los ciudadanos que no son iguales y se refiere, principalmente, a las cargas obligatorias, entre ellas y más importantes, las tributarias. De ahí llega a la previsible conclusión que la igualdad, las leyes de la igualdad, todos igual para todo, perjudican a los desiguales, a los desfavorecidos.

De donde no es la democracia igualitaria la que debe presidir la solución de conflictos en una sociedad democrática, sino la ética ciudadana que quiere la igualdad, no para igualar sino para beneficiar más a los más desiguales.

La posición del colectivo judicial argentino ha sido, desde el primer momento, una fuerte defensa de sus derechos que se concretan en no pagar impuestos a las ganancias, utilizando las garantías que la Constitución les da sobre la independencia del Poder Judicial para blindar sus derechos adquiridos. Desde la perspectiva constitucional y circunscribiéndonos a la división de poderes que presiden los textos constitucionales, la posición de los magistrados es no sólo fuerte, sino que además es coherente, pero sólo desde la perspectiva dicha.

La Constitución argentina deja claro que las compensaciones de los jueces no pueden disminuirse “en manera alguna”, lo cual, desde la perspectiva antes descripta, implicaría que no pueden reducirse sus retribuciones por sus servicios como jueces ni siquiera por impuestos o por reducciones legales de salarios.

En cualquier caso, hay que recordar que el artículo 110 de la Constitución dice que la compensación de los servicios que cumplan los jueces será determinada por ley. Y la ley viene sancionada por el Congreso, es decir por el Senado y la Cámara de Diputados.

Pero no es la única perspectiva bajo la que se puede contemplar este conflicto de intereses. Porque hay un evidente conflicto no entre el gobierno y los jueces sino entre la sociedad y estos últimos. Los jueces defienden la vigencia de una ley dictada en su momento y que les confiere unos derechos, pero estos derechos colisionan con una ley fundamental que es la igualdad entre todos los ciudadanos respecto a las obligaciones de éstos con el Estado.

Si un colectivo detenta, por las causas que sean, un privilegio sobre los otros en leyes totalmente colectivas como son las de la tributación, se establece una desigualdad en el planteamiento de la propia convivencia, es decir, se atenta contra la ética.

El artículo 16 dice que en la Nación argentina no hay “fueros personales”, que para el Diccionario de la Real Academia Española es, en su acepción 4ª “Cada uno de los privilegios y exenciones que se conceden a una comunidad, a una provincia, a una

ciudad o a una persona”, y añade la Carta Magna argentina en su artículo comentado que “Todos los argentinos son iguales ante la ley”, terminando con una clara y rotunda afirmación “La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Hemos dicho que se produce un conflicto de intereses: el mismo surge en la propia Constitución al aparecer dos derechos que son claramente antagónicos. Esto ocurre prácticamente en todas las constituciones. No plantea un problema insoluble para los constitucionalistas. Por lo general la solución está en función de la trascendencia de los derechos, es decir, que en los derechos existen prevalencias.

La diferencia entre los derechos normativos y los derechos fundamentales aparece en que los segundos están estrechamente unidos a los derechos humanos. La igualdad que proclaman las constituciones, especialmente las liberales o las actuales deudoras de ellas, son derechos inalienables e inviolables que tiene la persona por el hecho de nacer; son derechos fundamentales. El modelo positivista convierte los derechos humanos en derechos fundamentales.

No hay pues derechos más importantes que los fundamentales. Este aserto se materializa en la tendencia moderna a incluir en las Constituciones las grandes declaraciones de la humanidad a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 que incluye el archiconocido artículo 1º: *Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos.*

Así pues, nos encontramos con una ley que contempla un hecho muy concreto y que afecta en primer lugar y directamente a un colectivo determinado, y desde la perspectiva de la sociedad, muy minoritario, aún cuando de manera indirecta afecta a toda la sociedad porque supone un “fuero”. Si bien la ley no se plantea como una ventaja frente al resto de la sociedad sino precisamente como una protección a dicha sociedad por cuanto, como se ha dicho antes, un juez con una buena remuneración es menos probable que prevarique, también es cierto que ese planeamiento se ha convertido en un injusto social.

No se trata tanto de la vigencia o no del impuesto a las ganancias, sino de la desigualdad que una exención del mismo produce en el colectivo social. La equidad

fiscal quiere que todos los tributarios de la misma categoría soporten el mismo gravamen, luego cualquier diferencia es una violación de la equidad; exactamente igual ocurre con la proporcionalidad que requiere que cada contribuyente debe hacerlo según la base patrimonial: si en su declaración no se tiene en cuenta legalmente esta base, se desvirtúa el principio de la proporcionalidad. Y, por último, la progresividad del gravamen que implica que cada contribuyente debe pagar según los niveles de su renta pasando a uno superior, es decir a otro porcentaje, según sus ingresos, lo cual también implica que todos los contribuyentes estén, sin excepciones, sujetos a la misma modalidad tributaria.

Asimismo se consideran dentro del sistema tributario la finalidad y la generalidad. La finalidad respecto a que los tributos están diseñados para que beneficien a la generalidad de los tributarios y por ello son generales, es decir, comprenden a todos los ciudadanos que tengan ingresos.

Por todo ello entendemos que la intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados no puede por tanto ser invocada como fundamento de autoexclusión del pago de un tributo de carácter general legalmente establecido.

La actitud de los jueces, cuando intervienen como un colectivo en defensa de sus intereses eludiendo la Constitución, constituye una trasgresión al principio republicano de igualdad fiscal reconocido por el artículo 16 de la Carta Magna argentina.

Por otra parte, la construcción que la Corte ha utilizado para hacer valer sus intereses con eficacia es muy discutible. El Tribunal, en uso de un procedimiento asimismo debatible, puso en entredicho el sistema de control de constitucionalidad de las leyes declarando fuera de un caso la inaplicabilidad de una ley emanada del Congreso, con efectos derogatorios generales, lo que en el sistema constitucional argentino resulta imposible, a fin de preservar el principio de división de poderes, base del sistema republicano.

El carácter de órgano supremo del sistema judicial federal e intérprete final de la Constitución no es, *per se*, una prerrogativa que la Corte pueda invocar como fuente autónoma de atribuciones para dejar de cumplir con las leyes del Congreso que

establecen un tributo con carácter general, sino un modo de ejercer las potestades que tiene asignadas por el ordenamiento jurídico. Ninguna de esas normas confiere poderes ilimitados, ni de ninguna de ellas puede inferirse implícitamente la facultad de suplir la inexistencia de mecanismos formales, sin ninguna clase de controles y fuera de los procedimientos constitucionales preestablecidos.

Si bien se presenta un conflicto por cuanto en un sistema demócrata liberal la inconstitucionalidad de una ley debe sentenciarla el Tribunal Supremo de un país, o Constitucional en otros, que son los mismos jueces, lo cual nos conduciría a que se presentase otro conflicto dado que nadie puede ser juez y parte, es pues, a nuestro juicio, el Congreso, en el caso argentino, el que debe solucionar la colisión de derechos por una parte, inclinándose por el fundamental y la inadecuación de una situación injusta que afectaría a la ética ciudadana.

En resumen, el problema planteado por la excepción tributaria de la que gozan los jueces, conculca un derecho fundamental por una parte (como es el de igualdad), y un valor esencial en una sociedad democrática como es la ética ciudadana, pilares sobre los que se asienta cualquier democracia.

Por lo que nos pronunciamos sin dudas, por la eliminación de toda excepción impositiva favorable a los jueces, determinando que deberían tributar, según sus ingresos y su patrimonio, como todos los ciudadanos la Nación.

CAPÍTULO VII

APENDICE

7.1. Magistrados y funcionarios de la justicia exentos del impuesto a las ganancias según Protocolo del 28/02/19 del Consejo de la Magistratura

Magistrados y funcionarios de la justicia que quedan exentos o no según el Protocolo del 28/02/1019	
Magistrados designados con anterioridad al 2017, con prescindencia de la fecha en la que hubieran tomado posesión del cargo.	Remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.
Magistrados designados con anterioridad al 2017, que fueran nombrados con posterioridad en otros cargos de la misma naturaleza sin solución de continuidad.	Remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.
Magistrados designados a partir del año 2017	Remuneraciones incluidas en la aplicación del impuesto
Magistrados jubilados o retirados convocados a cubrir cargos transitoriamente vacantes cuyas retribuciones no hubieren estado alcanzadas por el impuesto al obtener el respectivo beneficio provisional.	Remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.
Funcionarios o empleados que hubiesen ingresado con anterioridad al año 2017, cualquiera que sea la modalidad de empleo, incluso cuando a partir de este año fueran efectivizadas en el mismo cargo o uno inferior o promovidos a otro cargo de empleado o funcionario, siempre que no mediase solución de continuidad.	Remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.

Funcionarios o empleados que hubieran ingresado a partir del 2017	Remuneraciones incluidas en la aplicación del impuesto.
---	---

CAPÍTULO VIII

BIBLIOGRAFÍA

- Agudo Zamora, M., *Manual de Derecho Constitucional*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.
- Agudo Zamora, M. (coord.), *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid, Tecnos, 2018.
- Agüés, N. P., “El número de jueces de la Corte”, en Diario *La Nación*, Buenos Aires, 11/06/03.
- Aja Espil, F., *Constitución y poder. Historia y teoría de los poderes implícitos y de los poderes inherentes*, Buenos Aires, Tea, 1987.
- Álvarez Conde, E., *Curso de Derecho Constitucional*, Madrid, Tecnos, 2018.
- Alcina Franch, J., *Las culturas Precolombinas de América*, Madrid, Alianza, 2008.
- Álvarez Palenzuela, A., *Historia Universal de la Edad Media*, Barcelona, Ariel, 2013.
- Andrés Ucendo, J. I., “Fiscalidad real y fiscalidad municipal en Castilla durante el siglo XVII: el caso de Madrid”, en *Rev. Investigaciones de Historia Económica*, Madrid, 2006.
- Anselmino, V., “La división o separación de poderes (de la teoría clásica a lo que ocurre en la realidad)”, en *Rev. Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata*, 2016, Año 13, núm. 46.
- Aparicio, A., *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano*, Oviedo, Universidad de Oviedo, 2006.
- Aragón Reyes, M. (coord.), *Temas básicos de Derecho Constitucional*, Madrid, Civitas, 2011.
- Aragón Reyes, M., *Constitución, democracia y control*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2002.
- Aristóteles, *Constitución de los atenienses*. Intr. y Trad. García Valdez, Madrid, Gredos, 1984.
- Aristóteles, *Ética Nicomaquea. Política*, México, Porrúa, 1992.
- Aristóteles, *Política*, Madrid, Alianza, 2015.
- Armstrong, K., *Historia de la Biblia*, Madrid, Debate, 2015.
- Artola, M., *La Hacienda del Antiguo Régimen*, Madrid, Alianza, 1980.
- Artola, M., *El constitucionalismo en la historia*, Barcelona, Crítica, 2005.
- Austin, M., *Economía y sociedad en la antigua Grecia*, Madrid, Paídos, 1986.

Badeni, G., *Derecho constitucional. Libertades y garantías*, Buenos Aires, Ad-hoc, 1993.

Badeni, G., *Tratado de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, La Ley, 2004.

Balaguer Callejón, F., *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid, Tecnos, 2015.

Barnes Vázquez J. (dir.), *Innovación y reforma del Derecho Administrativo*, Sevilla, INAP, 2013.

Barra, R., *Principios de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abaco, 1980.

Barrancos y Vedia, F., *Una interpretación restrictiva del artículo 110 de la Constitución Nacional*, en LL, Buenos Aires, 2006-C-166.

Bazán, V., “La Corte, la declaración de inconstitucionalidad de oficio y el sendero hacia la superación de una doctrina judicial inconsistente”, en *Rev. El Derecho*, Buenos Aires, 01/10/98.

Beard, M., *Una Historia de la Antigua Roma*, Madrid, Crítica, 2016.

Belucci, C. A., “En torno a la intangibilidad de las compensaciones de los jueces”; en *El Derecho* N° 11.042, Buenos Aires, 2004.

Bercholz, J., *La independencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de los otros poderes políticos a través del control de constitucionalidad 1935-1998*, Buenos Aires, Nuevo Centro de los Estudiantes de Derecho. Facultad de Derecho, 1999.

Bethell, L. (editor), *Historia de América Latina: América Latina colonial: economía*, Madrid, Crítica, 1990.

Bianchi, A.B. “Un estudio comparativo de los tribunales en los Estados Unidos y Argentina” en *Rev. La Ley*, 22/04/2019.

Bidart Campos, G., *El sueldo de los jueces y el poder tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2004-D.

Bidart Campos, G J., *La Corte Suprema*, Buenos Aires, Allende y Brea, 1982.

Bidart Campos, G J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Buenos Aires, Ediar, 1989.

Bidegain, C.M. y Palazzo, E. L., *Curso de derecho constitucional*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2001.

Bielsa, R., *Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Depalma, 1959.

Biglino Campos, P. y Bilbao, J.M., *Lecciones de Derecho Constitucional*, Madrid, Lex Nova, 2013.

Bilbao Ubillos, J. M. y Rey Martínez, F., “El principio constitucional de igualdad en la jurisprudencia constitucional española”, en Carbonell, M. (comp.) *El principio de igualdad constitucional*, México DF, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2003.

Bravo, G., *Historia de la Roma Antigua*, Madrid, Alianza Editorial, Akal, 1998.

Brest, P., Levinson, S., Balkin, J. M., Amar, A. R. and Siegel, R. B., *Processes of Constitutional Decisionmaking: Cases and Materials* (7th ed.), New York, Wolters Kluwer, 2018.

Bühler, O., *Formación de la nueva constitución del Reich. La Constitución alemana*, Madrid, Editorial Labor, 1931.

Cappelletti, M., *II Controllo giudiziario di costituzionalità delle leggi nel diritto comparato*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1973.

Carmona Cuenca, E., “El principio de igualdad material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Rev. de Estudios Políticos* (Nueva Época), 1994, núm. 84 abril-junio.

Carrió, A. D., *La Corte Suprema y su independencia*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996.

Casesse, S., *Derecho Administrativo. Historia y futuro*, Madrid, Global Law Press, 2014.

Cassagne, J. C., *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2002, t. I.

Clinton, R. L., “*Marbury vs. Madison*” and judicial review, University Press of Kansas, Kansas City, 1989.

Clodomiro Zavallía, *Historia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina en relación con su modelo americano*, Buenos Aires, Jacobo Peuser, 1920.

Collotti, E., *La Alemania nazi: desde la República de Weimar hasta la caída del Reich hitleriano*, Madrid, Alianza, 1972.

Cordón, T. y Rodríguez Ondarza, J. A., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Civitas, 2009.

Cornell, S. and Leonard, G., “The Consolidation of the Early Federal System, 1791–1812”, en Grossberg, M. and Tomlins, C. (eds.). *The Cambridge History of Law in America, Volume I: Early America (1580–1815)*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, pp. 518–54.

Corti, A. H., *Los jueces y el impuesto a las ganancias*, La Ley, Buenos Aires, 2004.

- Cotterell, A., *Historia de las Civilizaciones Antiguas: Egipto, Oriente próximo*, Madrid, Crítica, 2000.
- Cross, R. y Harris, J., *Precedent in English Law*, Clarendon Press, Oxford, 1991.
- Cruz Villalón, P., “Formación y evolución de los derechos fundamentales.”, en *Rev. Española de Derecho Constitucional*, 2004, núm. 25.
- Dalla Vía, M. A., *Manual de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2004.
- Danieliano, M. y Ramos Feijoo, C., “Breve historia de la presidencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en *La Ley Actualidad*, Buenos Aires, 20/11/97.
- Dareste, R., *La Justice Administrative en France ou Traite du contentieux de l’administration*, Paris, Auguste Durant Libraire, 1862.
- Daunton, M.J., *Progress and Poverty: An Economic and Social History of Britain, 1700-1850*, Oxford, Oxford University Press, 1995.
- De Goytisolo, J. V., “La separación, no confusión o contrapeso de poderes”, en *La protección jurídica del ciudadano*. Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez, Madrid, Cívitas, 1993.
- Dippel, H., *Constitucionalismo moderno*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2009.
- Dromi, R., *Los jueces*, Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina, 1992.
- Dworkin, R., *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 2012.
- Ekmekdjian, M. Á., *Tratado de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Depalma, 2000, t.I.
- Emilio, A., “Control de oficio de constitucionalidad. Algunas precisiones sobre su procedencia”, en *Rev. El Derecho*, Buenos Aires, 09/05/2002.
- Ezeyza, Mariano Abel, “Los jueces y el impuesto a las ganancias. La intangibilidad de las remuneraciones y la necesidad de contribuir al sostenimiento del Estado”, en *La Ley*, Buenos Aires, 10/12/18.
- Farnsworth, E. A., *Introducción al sistema legal de los Estados Unidos*. Buenos Aires, Zavalia, 1990.
- Fernández, Luis O., “La exención del pago del impuesto a las ganancias en las remuneraciones de los jueces”, en *La Ley*, Buenos Aires, 27/03/19.
- Fioravanti, M., *Costituzionalismo. Percorsi della storia e tendenze attuali*, Roma, Laterza, 2009.
- Florescano, E., *Los orígenes del poder en Mesoamérica*. México DF, FCE, 2009.

- Fonrouge, G; Carlos M. y Navarrine, S C., *Impuesto a las Ganancias*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.
- Forment, E., *Santo Tomás de Aquino*, Barcelona, Ariel, 2007.
- Fucito, F., “Reflexiones sobre la efectividad de gestión de la Corte Suprema de Justicia y del sistema judicial en su conjunto”, en *Revista Jurídica La Ley*, Buenos Aires, La Ley, 1991.
- Fuentes, C., “Montesquieu: Teoría de la distribución social del poder”, en *Revista de Ciencia Política*, Chile, v. 31. N° 1, 2011.
- Gallego Anabitarte, A., *Poder y Derecho. Del Antiguo Régimen al Estado Constitucional en España. Siglos XVIII A XIX*, Madrid, Marcial Pons, 2009.
- Galvao de Sousa, J. P., *Poder, Estado y Constitución. Hacia un derecho político realista*, Madrid, Marcial Pons, 2019.
- García Cárcel, R., *Historia de España siglos XVI y XVII: La España de los Austrias*, Madrid, Cátedra, 2003.
- García de Enterría, E., *Revolución francesa y Administración contemporánea*, Madrid, Taurus, 1972.
- García de Enterría, E., *La lengua de los derechos. La formación del derecho Público europeo tras la Revolución Francesa*, Madrid, Alianza Editorial, 1994.
- García Trevijano Fos, J. A., *Tratado de derecho administrativo*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1964, t.I.
- García Pelayo, M., *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Madrid, Alianza, 2005.
- Gardinetti, J.P., “El número de jueces de la Corte Suprema y un debate institucional recurrente”, en *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, La Plata, Universidad Nacional de la Plata, 2016, año 13, núm. 46.
- Gargarella, R., *La justicia frente al gobierno*, Barcelona, Ariel, 1996.
- Gelli, A., “La declaración de inconstitucionalidad de oficio. Fundamentos y Alcances”, en *Rev. Jurídica La Ley*, Buenos Aires, 19/12/12.
- Gelli, M. A., *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, Buenos Aires, La Ley, 2005.
- Gilson, E., *El Tomismo, Introducción a la filosofía de Santo Tomás de Aquino*, Pamplona, Eunsá, 1978.
- Goldsworthy, A., *Augusto*, Barcelona, Esfera de los libros, 2014.

Gómez Pantoja, J. (coord.), *Historia antigua (Grecia y Roma)*, Barcelona, Ariel, 2003.

González Calderon, J.A. y González, J. V., *Derecho Constitucional Argentino. Historia, Teoría y Jurisprudencia de la Constitución*, Ed. J. Lajouane, Buenos Aires, 2011.

González Echenique, J.A.M., “La Corte Suprema Nacional”, *La Ley*, 1990.

González Martín, N., “El principio de igualdad, la prohibición de discriminación y las acciones positivas”, en Carbonell, M. (coord.) *Derechos fundamentales y Estado*, México D.F., Universidad Nacional Autónoma de México, 2002.

González, J. V., *Manual de la Constitución argentina* (actualizado por Quiroga Lavié, H.), Buenos Aires, La Ley, 2001.

Gordillo, A. *La intangibilidad de la remuneración de los magistrados y el presupuesto nacional*, La Ley, Buenos Aires, 2001.

Cayuso, G. S., “El principio de Igualdad. Problemas e interrogantes. El sistema constitucional argentino”, en *Rev. de Derecho Político*, Madrid, 2009, Núms. 75-76.

Grove Haines, C., “The Role of the Supreme Court in American Government and Politics- 1789-1835”, en *University of California Press*, Los Angeles, 1944.

Hale, M., *The history of the common law of England: and an analysis of the Civil Part of the Law*, Chicago, University of Chicago Press, 1971.

Hamilton, J., *El Federalista*, México, Fondo de Cultura Económica, 1943.

Heller, H., “Las ideas socialistas”, en López Pina, *Escritos políticos*, Madrid, Alianza, 1985.

Hernández, A. M., *Federalismo y Constitucionalismo Provincial*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009.

Hobsbawn, E., *La era de la Revolución 1789-1848*, Madrid, Libros de Historia, 2015.

Hoz García, C., “El sistema fiscal de Madrid en el Antiguo Régimen: las sisas”, en *Anales de Instituto de Estudios Madrileños*, 1998.

Huerta Guerrero, L. A., *El derecho a la igualdad, en Pensamiento Constitucional*, Lima, Ed. Pontificia Universidad Católica del Perú, 2015.

Huizinga, J., *El otoño de la Edad Media*, Madrid, Alianza, 2001.

Kelsen, H., *Teoría General del Estado*, México D.F., Editora Nacional, 1988.

Kemp, B.J., *El Antiguo Egipto*, Madrid, Crítica, 2003.

- Kleinschmidt, H., *Comprender la Edad Media. La transformación de ideas y actitudes en el mundo medieval*, Madrid, Akal, 2009.
- Kuhrt, A., *El Oriente Próximo en la Antigüedad*, Madrid, Crítica, 2001.
- Le Golf, J., *La civilización del Occidente Medieval*, Madrid, Paidós, 2002.
- Linares Quintana, S., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado*, Buenos Aires, Alfa, 1953.
- Liverani, M., *El Antiguo Oriente. Historia, sociedad y economía*. Madrid, Crítica, 2008.
- Locke, J., *Ensayo sobre el gobierno civil*, Madrid, Orbis, cap. XI, 1985.
- Lombardo, M. F., “Notas sobre el control judicial en la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Inconstitucionalidad de la ley y reenvío de la legislatura”, en *La Ley*, Buenos Aires, 2007.
- López de Olaciregui, M., “Los jueces y el impuesto a las ganancias”, en *Jurisprudencia Argentina*, Buenos Aires, 1998.
- López Rubio, D., “El control de constitucionalidad de la legislación popular”, en *Rev. Oñati Socio-legal Series*, 2017.
- Lopresti, R. P., *Constitución Argentina Comentada*. Buenos Aires, Unilat, 1998.
- Lucena M., *La América precolombina*, Madrid, Anaya, 2004.
- Lucena, M., *Así vivían los aztecas*, Madrid, Anaya, 2010.
- Lynch, J., *El reinado de Carlos V: Monarquía e Imperio*, editado por “El País”, Madrid, 2007.
- Malamud, C., *Historia de América*, Madrid, Universitas, 1995.
- Marcos Martín, A., *España en los siglos XVI, XVII y XVIII. Economía y sociedad*, Barcelona, Crítica, 2000.
- Marshall, A., *Principios de Economía*, Madrid: Aguilar, Madrid, 1957.
- Martin, J-C., *La Revolución francesa: una nueva Historia*, Madrid, Crítica, 2013.
- Mazzanti Pepe, F., *Culture costituzionali a confronto. Europa e Stati Uniti dall’età delle rivoluzioni all’età contemporanea*, Genova, Name Edizioni, 2015.
- Michel, G., *Remuneraciones obtenidas por magistrados y funcionarios del Poder Judicial: análisis tributario constitucional*, La Ley, Buenos Aires, 2008.
- Mill, J.S., *Principios de Economía Política*, México D.F., Fondo de Cultura Económica, 1996.

Mir Puigpelat, O., *Globalización, Estado y Derecho. Las transformaciones recientes del derecho administrativo*, Madrid, Civitas, 2004.

Mira Caballos, E., "Los orígenes de los repartimientos y las encomiendas indianas: algunas reflexiones", en Ruiz Rivera, J. y Pietschmann (coord.), *Encomiendas, indios y españoles*, Madrid, Iberoamericana, 2000.

Montanelli, I., *Historia de Roma*, Madrid, Debolsillo, 2016.

Montesquieu, Charles de Secondat, barón de, *Del Espíritu de las Leyes*, Madrid, Alianza, 2003.

Morley S.G., *La civilización Maya*, México D.F., FCE, 1959.

Mossé, C., *Historia de una democracia: Atenas*, Madrid, Akal, 1987.

Muñiz Coello, J., *Las finanzas públicas del Estado romano durante el Alto Imperio*, Madrid, UCM, 1990.

Neumark, F., *Los principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

O' Farrell, E., "Los jueces y los impuestos", en *La Ley*, Buenos Aires, 2002-B.

Orihuela, A., *Constitución Nacional Comentada*, Buenos Aires, Estudio, 2016.

Oteiza, E., *La Corte Suprema*, Buenos Aires, Platense, 1994.

Oteiza, E., "La Corte Suprema de Justicia de la Nación: el recurso extraordinario, la sobrecarga de tareas y la falta de una política judicial superadora", en Rivas A.A. (dir.) *Derecho Procesal Constitucional*. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2003.

Paladin, L., *Disritto costituzionale*, Padua, Ceram, 1991.

Parra, J.M., *La historia empieza en Egipto*, Barcelona, Crítica, 2011.

Pease, F., *Historia General de América Latina*. México D.F., 2000.

Pellet Lastra, A., *Historia política de la Corte (1930-1990)*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2001.

Pérez López Portillo, R., *Los mayas: historia de un pueblo indómito*, México D.F., Silex, 2007.

Pérez López Portillo, R., *Aztecas-mexicas: el Imperio de Mesoamérica*, México D.F., Silex, 2012.

Pérez Luño, A., "El concepto de igualdad como fundamento de los derechos económicos, sociales y culturales", en *Rev. Anuario de Derechos Humanos*, 1981.

Pérez Luño, A., *Dimensiones de la Igualdad*, Madrid, Dykinson, 2007.

Pérez Royo, J., *Tribunal constitucional y división de poderes*, Tecnos, Madrid, 1988.

- Pérez Royo, J., *Curso de Derecho Constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 2016.
- Pirenne, H., *Historia de Europa: desde las invasiones al S. XVI* Madrid, Fondo de Cultura Económica de España, 2012.
- Posada Herrera, J., *Lecciones de Administración*, Madrid, Instituto de Administración Pública, 1988.
- Pritchett, C. H., *La Constitución americana*, Buenos Aires, Tea, 1965.
- Quiroga Lavié, H., *Constitución de la Nación Argentina*. Buenos Aires, Zavalía, 2012.
- Quiroga Lavié, H., *Inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias a los jueces*, La Ley, Buenos Aires, 2006.
- Rabossi, E., “Derechos Humanos: El principio de igualdad y la discriminación.”, en *Rev. Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 7, Madrid, 1990.
- Rawls, J., *A Theory of Justice*, Harvard, Harvard University Press, 1999.
- Rawls, J., “Justicia como equidad”, en *Rev. Española de Control Externo*. Vol 5, núm. 13, 2003.
- Reig, E. J., Gebhardt, J. y Malvitano, R. H., *Impuesto a las Ganancias*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2006.
- Renaut, MH., *Histoire du droit administratif*, Paris, Ellipses Éditions Marketing, 2007.
- Ribot García, L., *La Edad Moderna (siglos XV-XVIII)*, Madrid, Marcial Pons, 2018.
- Rivero Ortega, R., *Derecho Administrativo*, Salamanca, Ratio Legis, 2018.
- Rodríguez Demorizi, E., *Los Dominicos y las encomiendas de Indios de la Isla Española*, Santo Domingo, Academia Dominicana de la Historia, 1971.
- Rodríguez Drincourt, J., *Constitucionalismo y colonialismo*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2019.
- Rondo C., *Historia de la Economía Mundial. Desde el Paleolítico hasta el presente*, Madrid, Alianza Universidad, 1996.
- Rosenkrantz, C., “En defensa de la Igualdad”, en *Rev. Jurídica de la Universidad de Palermo. Centro de Estudios de Posgrado en Derecho*, Buenos Aires, 2000.
- Ross, A., *Sobre el Derecho y la justicia*, Buenos Aires, EUDEBA, 1963.
- Ruiz Miguel, A., “Discriminación inversa e igualdad”, en Valcárcel (comp.), *El Concepto de Igualdad*, Madrid, Pablo Iglesias, 1944.

Sagües, Néstor Pedro, “El control de constitucionalidad de oficio. Alternativas normativas en Argentina: Prohibición, facultad o deber”, en *Rev. El Derecho. Suplemento Constitucional*, 1999.

Sagües, Néstor Pedro, *Manual de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Astrea, 2007.

Sagües, Néstor Pedro, *Elementos de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Astrea, 1996, t. I.

Sagües, Néstor Pedro, *La prohibición de declarar de oficio la inconstitucionalidad de las normas. Un problema de sociología judicial*, La Ley, Buenos Aires, 1981.

Sánchez Morón, M., *Derecho Administrativo*, Madrid, Tecnos, 2018.

Sánchez Viamonte, C., *El Constitucionalismo: sus problemas*, Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 1957.

Santiago, A., *La Corte Suprema y el control político*, Buenos Aires, Abaco, 1998.

Santiago, A., *Historia de la Corte Suprema Argentina*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2014.

Santo Tomás de Aquino, *La monarquía*, Madrid, Tecnos, 1989.

Santo Tomás de Aquino, *Comentario a la Ética a Nicómaco de Aristóteles*, Pamplona, EUNSA, 2000.

Santo Tomás de Aquino, *Suma Teológica*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 1994.

Sarmiento Domingo F., *Comentarios a la Constitución de la Confederación Argentina*, Santiago de Chile, Luz del día, 1853.

Say, J.B., *Tratado de economía política*, Madrid, FCE, 2002.

Schama, S., *Ciudadanos: Una crónica de la Revolución Francesa*, Madrid, Debate, 2019.

Schumpeter, J.A., *Historia del análisis económico*, Barcelona, Ariel, 2015.

Schumpeter, J.A., “The Crisis of the Tax State”, en Swedberg, R. Josep A Schumpeter. *The Economics and Sociology of Capitalism*, Princeton, Princeton University Press, 1991.

Schumpeter, J.A., *Teoría del desenvolvimiento económico*. México D.F., Fondo de Cultura Económica, 1996.

Serrafero, M., “Repensando la doctrina de la división de poderes”, en Resnik, M. (dir.), *Colección de análisis jurisprudencial. Teoría del Estado*, Buenos Aires, La Ley, 2004.

- Shaw, I., *Historia del Antiguo Egipto*, Barcelona, La esfera de los libros, 2007.
- Simón Yarza, F., “De la Igualdad como *límite* a la igualdad como *tarea* de Estado. Evolución histórica de un principio.”, en *Rev. Española de Derecho Constitucional* núm. 97, 2013.
- Smith, A., *La Riqueza de las Naciones*, Madrid, Alianza editorial. Libro V, 2011.
- Smulovitz, C., “Constitución y Poder Judicial en la Nueva Democracia Argentina. La Experiencia de las Instituciones”, en Carlos H. Acuña (comp.), *La Nueva Matriz Política Argentina*, Buenos Aires, Nueva Visión, 1995.
- Spisso, R.R., *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Lexis Nexis Depalma, 2000.
- Tocqueville, A., *El Antiguo Régimen y la Revolución*, México D.F., Fondo de Cultura Económica, 1996.
- Toricelli, M., *El Sistema de Control Constitucional Argentino*, Buenos Aires, Lexis Nexis De Palma, 2002.
- Trotta y Castillero Calvo, A., *Historia General de América Latina: Consolidación del Orden Colonial*, Madrid, Trotta, 2001.
- Tuchman, B. W., *Un Espejo Lejano*, Barcelona, Argos Vergara, 1979.
- Vidal Quera, Gastón F., “El impuesto a las ganancias y los jueces. Reflexiones sobre el reciente fallo de la Corte”, en *La Ley*, 10/12/18.
- Villacorta Mancebo, L., “Igualdad jurídica y vinculación del legislador: algunos pasos con huellas de una tarea inacabada”, en *Rev. Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, núm. 12, 2005.
- Von Hagen, V., *El Mundo de los Mayas*, México, Diana, 1971.
- VV. AA., *Principios y orientaciones del Magisterio Social de la Iglesia*, Buenos Aires, CIES, 1989.
- VV. AA., *Manual de Historia Medieval*, Madrid, Alianza Editorial, 2008.
- VV.AA., *Catecismo de la Iglesia*, Madrid, Asociación de Editores del Catecismo, 1992.
- VV.AA., *Historia de la Edad Media*, Madrid, Debolsillo, 2008.
- VV.AA., *Historia de la Hacienda española. Épocas Antigua y Medieval*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- VV. AA., *La Constitución de los Estados Unidos de América anotada con la jurisprudencia*, Kraf, Buenos Aires, 1949.

Weber, M., *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*, México D.F., Fondo de Cultura Económica, 2011.

Weishelp, J. A., *Tomás de Aquino, vida, obras y doctrina*, Pamplona, EUNSA, 1994.

Zaffaroni, E., *Estructuras judiciales*, Buenos Aires, Ediar, 1994.

Zagrebelsky, G., *Storia e Costituzione*, Madrid, Trotta, 2005.

Zavala S., *La encomienda indiana*, México D.F., Porrúa, 1973.

