



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

12368/2024

ASOCIACION PROFESIONAL DEL CUERPO PERMANENTE DEL SERVICIO EXTERIOR DE LA NACION Y OTRO c/ EN - PEN - DTO 652/24 s/AMPARO LEY 16.986

Buenos Aires, de de 2024.-

Y VISTOS: Para resolver la medida cautelar peticionada por APSEN y ATE en el marco de esta acción de amparo; y

CONSIDERANDO:

I.- Con fecha 31/07/24 la ASOCIACION PROFESIONAL EL CUERPO PERMANENTE DEL SERVICIO EXTERIOR DE LA NACION (en adelante "APSEN") a través de su Representante Legal y con patrocinio letrado a los efectos de promover - en los términos del artículo 43 de la Constitución Nacional la presente acción de amparo con el fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 5to y 9novenos inciso g) del decreto 652/24 (B.O. 22/07/24) por exceder las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo al derogar el artículo 280 de la reglamentación de la ley de Impuesto a las Ganancias-texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, aprobada por el artículo 1ero del decreto 862 y sus modificaciones- y se reestablezca así el contenido del citado artículo.

Dice que los artículos 5to y 9novenos inciso g) del decreto 652 /24 al reglamentar la reforma introducida por la ley 27743 a la ley de impuesto a las ganancias, excluyó la deducción el "adicional por costo de vida" que perciben los miembros del Servicio Exterior de la Nación y los funcionarios del Servicio Civil adscriptos a éste, que se desempeñan en el extranjero" sin que el texto de la ley del impuesto a las ganancias que reglamenta se haya visto modificado.

Afirma que Ello "importa la creación de un impuesto por el Poder Ejecutivo Nacional" y un exceso de las facultades reglamentarias del P.E.N. , en cuanto derogan el artículo 280 de la reglamentación de la ley de impuesto a las ganancias -texto ordenado en 2019 y sus modificaciones , aprobada por el artículo 1ero del decreto 862 y sus modificaciones que -a resultas de la inconstitucionalidad- solicita se reestablezca en su contenido.

II.- La Asociación de Trabajadores del Estado ( en adelante ATE) adhiere a la demanda iniciada.



III.- Admitida la acción como proceso colectivo y habiendo decidido el Sr. Fiscal Federal que solo intervendrá en calidad de parte quedan las actuaciones en condiciones de resolver la medida cautelar peticionada.

IV.- La ASOCIACION PROFESIONAL DEL CUERPO PERMANENTE DEL SERVICIO EXTERIOR DE LA NACION (en adelante APSEN) y la ASOCIACION DE TRABAJADORES DEL ESTADO (en adelante ATE) -a través de sus representantes solicitan que cautelarmente y hasta tanto se dicte sentencia definitiva en esta causa- se ordene:

.- Al Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto de la Nación Argentina abstenerse de practicar las retenciones correspondientes al impuesto a las ganancias, cuarta categoría, sobre el "adicional por costo de vida" respecto de los haberes que se liquiden a los empleados y funcionarios del Servicio Exterior de la Nación que desempeñan funciones en el extranjero.

.- A la AFIP abstenerse de realizar cualquier reclamo en relación al impuesto sobre el adicional "costo de vida" respecto de los haberes de los funcionarios del Servicio Exterior de la Nación que desempeñen funciones en el extranjero, incluyendo fiscalizaciones, intimaciones, procedimientos de determinación de oficio, solicitud de traba de cualquier medida cautelar, inicio de ejecución fiscal, aplicación de cualquier sanción directa o impropia contra dichos funcionarios contra sus representados y la adopción de cualquier medida cautelar contra ellos así como también de reclamar al Ministerio de Relaciones Exteriores, Negocios Internacionales y Culto, que actúe como agente de retención del impuesto.

Manifiestan que por decreto 652/24 -dictado a resultas de la reforma establecida por la ley 27743 sobre la ley de impuesto a las ganancias y modificatoria del decreto reglamentario 862/19- se derogó el artículo 280 del decreto 862/19 que reglamentaba el artículo 110 de ley (también derogado) dejándose sin efecto la excepción que permitía deducir bajos los términos del artículo 86 inciso e) de la ley 16986 al "adicional por costo de vida" reconocido a través del decreto 31768/78 al personal del Servicio Exterior de la Nación que preste funciones en el exterior.

Sostienen que tal decisión administrativa importó que -a partir del mes de julio de 2024- el personal del SEN ("Servicio Exterior de la Nación") que preste servicios en el exterior vea ilegítimamente menguados sus ingresos sin que la ley que rige el impuesto se haya visto modificada en lo absoluto pues el derogado





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

artículo 110 de la norma legal fue incorporado al artículo 82 como párrafo cuarto como así también lo fue el artículo 111 como párrafo quinto.

Señalan que los haberes de los funcionarios del Servicio Exterior de la Nación y el personal adscripto que cumplen funciones en el extranjero se integra con dos componentes: a) el sueldo país (monto que percibiría el funcionario si estuviese cumpliendo funciones dentro del territorio nacional); b) adicional por costo de vida que tiene como única finalidad mantener la paridad entre el personal que se desempeña dentro del país y aquel que está destinado en sus funciones en el extranjero y que se ve obligado a incurrir en mayores costos como consecuencia de la repatriación ; y que el personal destinado en el exterior tributa el impuesto a las ganancias sobre la base del sueldo del país , o sea lo que le correspondería tributar si se hallase cumpliendo funciones en nuestro territorio exceptuando al "adicional por costo de vida" conforme fue reconocido -desde el dictado del decreto reglamentario de la ley nro. 628/96 y en forma continua hasta la derogación decidida por el decreto 652/24 sobre el artículo 280 del decreto 862/19.

Expresan que el "adicional por costo de vida" tiene naturaleza "no remunerativa" y carácter transitorio pues solo se paga cuando el funcionario está destinado en el exterior, esto es, mientras dure la misión y para poder cumplir la función encomendada por el Estado Argentino. Ello, dado que pues se abona para cubrir la diferencia entre el costo de vida del país donde el funcionario presta servicios y el costo de vida en Argentina; que está reconocido por la ley 20957 (art. 22, inciso e) y artículo 63) y la cuantificación del adicional está determinada través del decreto 3168/78 (B.O. 28/12/73) y modificatorios sobre la base de una fórmula que responde al standard internacional; y que el adicional no constituye una renta

Aseguran que a través de la derogación del artículo 280 del decreto 862/19, y al no contemplar dentro de las excepciones incorporadas al artículo 5to del decreto 652/24 al personal de SEN se vulnera el principio de legalidad, con afectación al derecho de propiedad de sus representados (art. 17 C.N.); se vulnera la garantía de razonabilidad (arts. 28 y 33 d de la Constitución Nacional), se afectan los principios de igualdad (art. 16) y capacidad contributiva (art. 33 C.N.) y la representación del exterior por parte del Poder Ejecutivo (arts. 27,99 incisos 1 y 7 de la C.N.).

Fundan la verosimilitud del derecho señalando que "la modificación equipara a los funcionarios que brindan servicios en la Argentina con aquellos que se encuentran en el exterior y que objetivamente se enfrentan a costos de vida mayores por el contexto en donde se los ha asignado a prestar servicios en representación de la Nación": sostienen que "el peligro en la demora" se halla



conformado en razón de que el decreto 652/24 se encuentra vigente y operativo, lo que obliga al órgano empleador de los funcionarios implicados, a retener el impuesto a las ganancias en los alcances descriptos y visto que los funcionarios residentes en el exterior se encuentran en una situación de vulnerabilidad y desigualdad frente a un tributo mas gravoso, tanto en comparación con las condiciones de la misión que cumplen como con los funcionarios que prestan servicios en el país"

Destacan que la medida solicitada -conforme lo exige el artículo 13, inciso d) de la ley 26854 para la suspensión de los efectos de un acto administrativo- no afecta el interés publico pues "si no le asistiese razón a la actora, solo se demorará la percepción del crédito que invoca" .

Citan jurisprudencia. Solicitan caución juratoria.

V.- La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP) y del ESTADO NACIONAL (Ministerio de Relaciones Exteriores) unifican personería y se presentan por letrada apoderada.

Produce el informe previsto en el artículo 4to de la ley 26854.

Señala que "la medida cautelar perseguida por la actora posee exactamente el mismo objeto de su acción de amparo: la abstención de efectuar retención en concepto de impuesto a las ganancias sobre el adicional "costo de vida" por lo cual "un pronunciamiento en este caso por parte de V.S., devendría en una resolución anticipada de la cuestión de fondo, sin haber atravesado la etapa contradictoria correspondiente, en la cual nuestra parte pueda contestar los fundamentos de la actora y ofrecer la prueba que hace a su derecho" y de ese modo se vulneraría el derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional asi como el principio procesal de contradicción.

Postula que existe una afectación al interés público por cuanto " se encuentra comprometida la actividad financiera o estatal, la que se refleja en el presupuesto y precisamente que se caracteriza por la previsión que el Estado debe efectuar de los gastos en los que va a incurrir, y por ende de los recursos que afectará a dichos fines" .

Y -agrega- en caso de concederse la medida se "afectaría severamente la buena marcha de la administración, en cuanto se vería privada de llevar adelante las actividades previstas por falta de recursos, en clara violación al os principios de unidad y universalidad en materia presupuestaria"; se "atentaría contra el adecuado y efectivo control de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

sujetos obligados y la correlativa integridad de la renta pública"; y " generaría para el Estado Nacional un agravio de dificultosa reparación ulterior atento que - de revocarse la medida o rechazarse la demanda- la entidad sindical actora y/o sus representados deberán ingresar el gravamen omitido, con más sus intereses y eventuales daños y perjuicios ocasionados durante la vigencia de la cautelar.

Afirma -además- que la regla sustantiva es que los tributos se deben pagar antes de impugnarlos judicialmente porque con ellos se solventan los gastos de funcionamiento del Estado por lo cual -de acogerse la medida- "sería incurrir en el contrasentido de admitir que en un orden jurídico donde todos están obligados a pagar los tributos antes de cuestionarlos judicialmente, un contribuyente pueda eludir esa regla con solo invocar la inconstitucionalidad y/o inaplicabilidad de la ley y lo que es mas grave aún, que lo haga por la vía excepcional de una medida cautelar de no innovar en el marco de una acción de amparo" y que " se quiere tutelar un interés económico generalizado y -sin embargo- se reconoce expresamente que la normativa en pugna no genera agravio alguno y que los montos del impuesto resultarían ínfimos.

Destaca que "la actora no expone de manera clara y precisa el agravio en concreto que le generaría la retención del impuesto a las ganancias sobre el concepto mencionado, únicamente se limita a exponer que la modificación legislativa le genera perjuicios , sin acreditar los mismos" y que pretende hacer parecer que una antigua deducción sobre el concepto " adicional sobre el costo de vida", que ya no se encuentra vigente, es una suerte de derecho adquirido que no puede ser modificado por normas ulteriores.

Declara que -a través de la reforma vigente- el legislador, en relación a los sujetos alcanzados por el artículo 82 incisos a) y b), ha decidido dotar al tributo de una mayor progresividad para la cuarta categoría y que, "en función de ello, siendo que la primera fuente de exégesis de la norma es su letra y que, cuando no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en la norma (Fallos: 311:1042),no cabe más que desechar los argumentos de la contraria relativos a que el concepto se encuentra por fuera del objeto del gravamen"

Considera -además- que " no se verifica ninguna exención objetiva ni subjetiva que permita amparar el reclamo de los afiliados de la accionante" y que " soslayar la voluntad del legislador, haciendo lugar a la pretensión de la parte actora, implicaría una evidente violación al principio de legalidad, e importaría la creación de una exención que la norma no autoriza".



Respecto a los artículos 5to y 9 del decreto 652/24 - argumenta- que ambos obedecen a la necesidad de adecuar la ley sustantiva a las recientes reformas introducidas por la ley nro. 27743 y son medidas legítimas, en el marco de las facultades de reglamentación del PEN, toda vez que se ajustan específica y estrictamente a los lineamientos de la reforma estatuida por el Poder Legislativo en la Ley N° 27743

Afirma que luce errónea la conclusión de la actora cuando asevera que el Decreto en crisis "...no respeta la potestad que la ley le ha atribuido como margen de libertad, sino que la excede sustituyéndola por un juicio extra legal o autónomo, y por ende arbitrario..." y que " pretende exceptuarse del hecho imponible que fijó el legislador, basándose en una interpretación histórica de decretos reglamentarios que constituyen -como es obvio- normas de rango inferior a la Ley y por lo tanto, no se conforma una violación al principio de reserva de ley.

Por lo tanto - opina- que mal puede alegar la accionante, una violación al principio de reserva de ley.

Rechaza que la retención del impuesto a las ganancias sobre el adicional por el costo de vida vulnere derechos establecidos en la ley 20.957.

Indica que no existe acreditado el peligro en la demora porque la actora " no ha alegado en qué medida se estarían vulnerando las garantías invocadas en su caso concreto, y ni siquiera ha demostrado, aunque sea sumariamente, el supuesto perjuicio patrimonial que le retención del impuesto le generaría al universo de afiliados que representa" y " únicamente se limitó a manifestar su disconformidad con la norma por lo que surge evidente que solicita la presente medida para prevenir un agravio meramente conjetural e hipotético, el cual no resulta posible dimensionar

Hace hincapié -asimismo- en la celeridad propia de la acción de amparo y manifiesta que el perjuicio invocado sería patrimonial y resarcible.

Concluye en que "mas allá de las genéricas y abstractas alegaciones que efectúa sobre supuestas afectaciones salariales, lo cierto es que la actora no aporta elemento concreto alguno que acredite el grave impacto sobre los haberes del colectivo que dice representar. En consecuencia, no puede sostenerse válidamente que en virtud de la vigencia de la Ley N° 27.743 y el Decreto N° 652/2024 se afecte la manutención de los miembros del Servicio Exterior que se desempeñan en otros países, en tanto alegan que "la reducción de este adicional en virtud de la norma impugnada pone en





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

serio peligro la continuación de la prestación de funciones ya que los funcionarios alcanzados por la norma no podrán hacer frente a los gastos inherentes al costo de vida en sus lugares de destino". Pues tales hechos no han sido ni mínimamente acreditados"

Se opone la aplicación de caución juratoria.

Sostiene la constitucionalidad del artículo 14 de la ley 25453 (art. 195 del CPCCN) como el artículo 9 de la ley 26854.

Hace reserva de caso federal.

VI.- A su turno se llama AUTOS A RESOLVER

VII.- Es oportuno señalar -previo a todo análisis- que la acción de amparo será admisible contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad manifiesta, los derechos o garantías explícita o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional, con excepción de la libertad individual tutelada por el habeas corpus (ver art. 1ero).

Esta acción requiere para su procedencia la configuración de circunstancias muy particulares, caracterizadas por la existencia de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta y la demostración de que el daño concreto y grave ocasionado sólo puede -eventualmente- ser reparado recurriendo a la vía urgente y expedita de este proceso consagrado en el artículo 43 de la Constitución Nacional y regulado por de la ley 16986 que no ha sido derogada expresamente por la reforma constitucional de 1994,

VIII.- La medida solicitada por APSEN y ATE comporta una "medida de no innovar" por cuanto se solicita que se ordene a las demandada abstenerse de requerir el impuesto a las ganancias sobre el "adicional costo de vida" atento la decisión administrativa adoptada a través del decreto 652/24 (B.O. 26/07/24).

Esta medida será analizada bajo los principios que surgen de la ley de amparo y de las disposiciones del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (art. 17 ley 16986) y las disposiciones de la ley 26854 aplicables a la ley de amparo son las contenidas en el artículo 19 de esa norma: artículos 4to, inciso 2do (informe previo); artículo 5to (vigencia temporal de la medida); 7º (modificación de la cautela otorgada); 20 (competencia por vía de la inhibitoria)



IX.- Es menester precisar que la procedencia de la medida cautelar solicitada se halla condicionada a que se acredite: 1º) la apariencia o verosimilitud del derecho invocado por quien la solicita y 2º) el peligro en la demora que exige la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que la actora aguarda de la sentencia a pronunciarse, no pueda, en los hechos realizarse, es decir que, a raíz del transcurso del tiempo, los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes (confr. CNCAF, Sala IV in re “Metrovias SA c/ EN –M. de Planificación-resol. 1239/05 ONABE Disp. 313/03”, expte. nro. 15264/06 de fecha 05/06/08 entre muchos otros).

Al respecto, el perjuicio grave de imposible reparación ulterior, o bien el peligro en la demora conforme el CPCC, “...exige una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que lleguen a producir los hechos que se pretenden evitar pueden restar eficacia al ulterior reconocimiento del derecho en juego, originado por la sentencia dictada como acto final y extintivo del proceso” (Fallos: 319:1277).

En este sentido se ha destacado que ese extremo debe resultar en forma objetiva del examen sobre los distintos efectos que podría provocar la aplicación de las diversas disposiciones impugnadas, entre ellos su gravitación económica (Fallos: 318:30; 325 :388).”, (Nobleza Picardo S.A.I.C. Y F. c/ Provincia de Santa Fe,,del 12/02/08), considerando 4º, Fallos 331:108).

Por su parte, respecto de la verosimilitud del derecho invocado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que siempre que se pretenda la tutela anticipada proveniente de una medida precautoria, se debe acreditar la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifican resoluciones de esa naturaleza (art. 13 de la Ley N° 26.854, in re: “Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”, del 19/09/06, Fallos: 329 :3890).

En este orden de ideas que se vienen exponiendo, corresponde puntualizar que, si bien es cierto que los requisitos necesarios se deben analizar de forma armónica, de manera que a mayor verosimilitud del derecho no cabe ser tan exigente en la gravedad e inminencia del daño y viceversa, es uniforme la doctrina que establece que no puede ser concedida la medida cautelar solicitada cuando no se ha podido demostrar alguno de los requisitos(conf. C.N.A.C.A.F., Sala I, 02/9/2011, “Club Atlético River Plate c/EN -Ministerio de Seguridad s/amparo ley 16.986, Exp. n° 28.943/11,entre muchos otros).

Asimismo, la presunción de validez que debe reconocerse a los actos de autoridades constituidas, obliga en los procesos precautorios como el presente a una





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

severa apreciación de las circunstancias del caso y de los requisitos ordinariamente exigibles para la admisión de toda medida cautelar (ver CSJN doctr. de Fallos 322:2139 entre muchos otros; CNCAF, Sala III, causa 47704/11, sent. Del 24/05/12).

Por lo tanto resulta imperioso verificar con rigurosidad si “prima facie” existe un indicio de arbitrariedad e ilegitimidad manifiesta en la conducta de la demandada que torne indispensable otorgar la tutela jurisdiccional antes del dictado de la sentencia atendiendo a la naturaleza rápida y expedita de la acción de amparo.

No obstante y -atento la propia naturaleza de las medidas cautelares- su procedencia no exige de los magistrados el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino sólo de su verosimilitud. Es más, el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender a aquello que no excede del marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo agota su virtualidad (Fallos 306 :2060; 330 :2610 y 5226; 329:4822 y 4829, entre otros).

X.- La ley 20628 -ley de impuesto a las ganancias vigente- establece que "todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma" (ver artículo 1ero) y define como "ganancias - sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen- como los " 1) los **rendimientos, rentas o enriquecimientos** susceptibles de una **periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación**" (ver artículo 2do inciso 1ero).

El artículo 82 -vigente a la fecha a resultas de la reforma introducida por la ley 27743- "**TRABAJO EN RELACION DE DEPENDENCIA Y OTROS**". Establece que constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:

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

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto, de los consejeros de las sociedades cooperativas y de las asignaciones mensuales y vitalicias reconocidas a presidentes y vicepresidentes de la



Nación dispuestas por la ley 24.018. (*Inciso sustituido por art. 8° de la [Ley N° 27.617 B.O. 21/4/2021](#). Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina y tendrá efectos a partir del período fiscal iniciado el 1° de enero de 2021, inclusive.*)

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

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

f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario.

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso i) del artículo 91, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

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

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

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

**"Respecto de los contribuyentes alcanzados por los incisos a) y b) de este artículo, todo pago recibido por cualquier concepto relacionado con su trabajo personal en relación de dependencia (sea pagado por su empleador o por un**





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

tercero) y/o con los demás conceptos abarcados en dichos incisos integrará la base imponible del impuesto de esta ley" (*párrafo incorporado reforma ley 27743*)

**"No serán aplicables las disposiciones contenidas en ningún tipo de leyes –generales, especiales o estatutarias, excepto las contenidas en esta ley y sus modificaciones y la ley 26.176–, decretos, convenios colectivos de trabajo o cualquier otra convención o norma, sean emitidas por el Estado (incluyendo el Poder Ejecutivo, Legislativo, Judicial o Ministerio Público) nacional, provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipal, entes descentralizados y/o cualquier otro sujeto, mediante las cuales esté establecido o se establezca en el futuro, directa o indirectamente, la exención, desgravación, exclusión, reducción o la deducción, total o parcial, de materia imponible de este impuesto, de los importes percibidos por los contribuyentes comprendidos en los incisos a) y b) del artículo 82, sean éstos recibidos por cualquier concepto incluyendo, sin limitación, gastos de representación, viáticos, viandas, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo, bono por productividad, horas extras o por cualquier otro concepto, cualquiera fuera la denominación asignada o que se le asigne. ( párrafo incorporado sustancialmente similar al ex artículo 110 derogado que establecía: "Deróganse todas las disposiciones contenidas en las leyes nacionales -generales, especiales o estatutarias, excepto las de la ley de impuesto a las ganancias, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, mediante las cuales se establezca la exención total o parcial o la deducción de la materia imponible del Impuesto a las Ganancias, del importe percibido por los contribuyentes comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 82, en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera fuere la denominación asignada."**

Los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios (sociales o de cualquier otra naturaleza) y/o vales de combustibles o por cualquier otro concepto, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de gastos de educación del grupo familiar u otros conceptos similares, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, se encuentran alcanzados por este impuesto, aun cuando no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos( párrafo similar al artículo 111



derogado: *Aclarase que los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios sociales y/o vales de combustibles, extensión o autorización de uso de tarjeta de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de gastos de educación del grupo familiar u otros conceptos similares, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, aún cuando los mismos no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos"*

**"Exclúyese de lo dispuesto en el párrafo anterior a la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado con la indumentaria y con el equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo y al otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización en la medida en que estos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa (párrafo incorporado reforma 27743)**

El artículo 21 establece que son ganancias de "fuente argentina", además de lo dispuesto por el artículo 5to, las ganancias provenientes del trabajo personal cuando consistan en sueldos u otras remuneraciones que el Estado abona a sus representantes oficiales en el extranjero o a otras personas a quienes encomienda la realización de funciones fuera del país

XI.- El artículo 86 de la ley de Impuesto a las Ganancias establece: "DEDUCCIONES ESPECIALES DE LAS CATEGORIAS PRIMERA, SEGUNDA, TERCERA Y CUARTA" - declara: " *De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, **también se podrán deducir** "...los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS..." (ver inciso e))*

El Poder Ejecutivo Nacional -desde la entrada en vigencia del decreto reglamentario de la ley de ganancias (decreto 628/96)- dispuso que el adicional remunerativo para el personal civil y militar por prestaciones en la Antártida Argentina y el "**adicional por costo de vida**" que percibían los miembros del servicio exterior de la Nación y los funcionarios del Servicio Civil adscripto a éste que se desempeñe en el extranjero" podía ser deducible bajo los términos del artículo 86 inciso e) de la ley de Impuesto a las Ganancias.





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

Conforme a ello a través del artículo 280 (capítulo x "REMUNERACIONES DEL SECTOR PÚBLICO") del decreto reglamentario 862/19 de la ley 20628 (t.o. 824/19) que estableció que **"los importes retributivos a que se refiere el artículo 110 de la ley cualquiera sea su denominación o naturaleza, que se abonen a todos aquellos que cumplan una función pública o que tengan una relación de empleo público, sin distinción de rango, con organismos pertenecientes a los PODERES EJECUTIVO, LEGISLATIVO Y JUDICIAL, Nacionales, Provinciales o Municipales, centralizados, descentralizados o autárquicos, entidades financieras oficiales, empresas del Estado y las estatales prestatarias de servicios públicos, no se consideran comprendidos en las deducciones a que alude el inciso e) del artículo 86 de la ley , con excepción de las sumas que se abonen en concepto de adicional remunerativo para el personal civil y militar por prestaciones de servicio en la Antártida Argentina y el adicional por costo de vida que perciben los miembros del Servicio Exterior de la Nación y los funcionarios del Servicio Civil adscripto a éste, que se desempeñen en el extranjero".**

La situación tributaria del personal del Servicio Exterior de la Nación se mantuvo sin modificaciones hasta la entrada en vigencia del decreto 652/24 que modifica el decreto reglamentario 862/19 a resultas de las reformas incorporadas por la ley 27743 a la ley de ganancias.

XII.- Con fecha 22/07/24 se publica en el Boletín Oficial el decreto reglamentario nro. 652/24 del nuevo texto de la ley de ganancias.

En dicho decreto el PEN considera que "... en virtud de los cambios legislativos operados, resulta necesario adecuar la Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, aprobada por el artículo 1º del Decreto N° 862 del 6 de diciembre de 2019 y sus modificaciones, así como también brindar precisiones sobre las medidas instauradas, a efectos de lograr una correcta aplicación de las nuevas disposiciones" .

A resultas de ello dispone las medidas reglamentarias a través de los artículos 5to y 9.

XIII.- Mediante el Artículo 9 del decreto 652/24 se dispuso: "... Deróganse de la Reglamentación de la ley de Impuesto a las Ganancias, aprobada por el artículo 1ero del decreto 862/19 y sus modificaciones , las siguientes disposiciones, con sus correspondientes denominaciones, de corresponder (...) : a) El artículo 92; b) El



artículo 93 ; c) El artículo incorporado sin número a continuación del artículo 93;d) El primer artículo incorporado sin número a continuación del artículo 176; y e) El artículo 182; f) El artículo 183 ; g) **El artículo 280 ; y h) El artículo incorporado sin número a continuación del artículo 280 (ver decreto 336/21 -gastos de guardería, herramientas educativas..)**

La derogación del artículo 110 de la ley 20628 (*sin perjuicio de que su contenido esté incluido en el artículo 82 de la ley de ganancias vigente*) condujo a disponer -a través del artículo 9 del decreto 652/24- la derogación del artículo 280 del decreto 862/19 en su calidad de norma reglamentaria.

Ahora bien dicha derogación del artículo 280 alcanzó -además de lo señalado -a dejar sin efecto la excepción contemplada en la norma reglamentaria en los siguientes términos: "**.... no se consideran comprendidos en las deducciones a que alude el inciso e) del artículo 86 de la ley , con excepción de las sumas que se abonen en concepto de adicional remunerativo para el personal civil y militar por prestaciones de servicio en la Antártida Argentina y el adicional por costo de vida que perciben los miembros del Servicio Exterior de la Nación y los funcionarios del Servicio Civil adscripto a éste, que se desempeñen en el extranjero**".

XIV.- En cuanto al artículo 5to del decreto 652/24 (B.O. 22/07/24 con vigencia desde el día siguiente) dispone:

**Artículo 5to : " Incorporase como artículo 181** de la Reglamentación de la ley de Impuesto a las Ganancias, aprobada por el artículo 1ero del decreto 862/19 y sus modificaciones, el siguiente:

**ARTÍCULO 181.-** Las empresas públicas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 82 de la ley son las comprendidas en el inciso b) del artículo 8º de la Ley No 24.156 y sus modificaciones o en normas similares dictadas por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades.

**Remuneraciones.**

ARTÍCULO...- A los fines de lo dispuesto en el artículo 82 de la ley, quedan alcanzados por sus disposiciones las sumas que se abonen en el marco de lo allí previsto, **con** excepción de los ingresos comprendidos en los incisos a) y b) del mencionado artículo 82 que perciban los sujetos alcanzados por la Ley N° 19.640 y sus normas complementarias

**Las sumas que revistan la naturaleza de adicional remunerativo para el personal civil y militar por prestaciones de servicio en la ANTÁRTIDA**





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

**ARGENTINA quedan exceptuadas de lo dispuesto en los párrafos cuarto y siguientes del referido artículo 82 de la ley, toda vez que se consideran comprendidas en las deducciones a las que alude el inciso e) del artículo 86 del mencionado texto legal.** La deducción a la que se refiere el artículo 16 de la Ley N° 26.063 y sus normas modificatorias y complementarias no queda comprendida en las previsiones del cuarto párrafo del artículo 82 de la ley

Esta disposición administrativa -que incorpora el artículo 181 al decreto 862/19- excluye, a contrario de las normas administrativas anteriores, al "adicional por costo de vida" que percibe el personal de Servicio Exterior de la Nación que cumple en funciones en el exterior se ser pasible de la deducción prevista en el artículo 86, inciso e) de la ley 20.628.

Por lo expuesto surge evidente que la derogación del artículo 280 del decreto 862/19 a través del artículo 9 del decreto 652/24 y la incorporación del artículo 181 al decreto 862/19 por el artículo 5to del decreto 652/24, el personal del Servicio Exterior de la Nación que cumple funciones en el exterior ha quedado alcanzada por el tributo a las ganancias sobre las sumas perciba en calidad de "adicional costo de vida".

Este es agravio concreto que funda la acción de amparo y la cautelar pretendida por APSEN y ATE solicitando se declare -al momento de la sentencia- la inconstitucionalidad de los artículos 5to y 9 del decreto 652/24.

XV.- Cabe recordar que el Personal del Servicio Exterior de la Nación se encuentra regulado por la ley 20957 y sus decretos reglamentarios (1973/86, 955/83, 1090/04 )

El artículo 22 de la ley 20657 establece que "son derechos de los funcionarios del Servicio Exterior de la Nación con arreglo a las disposiciones legales que lo reglamenten, sin perjuicio de otros establecidos en la legislación nacional...: d) Percibir los sueldos, retribuciones y otras asignaciones que corresponda a la categoría y a la misión que les fuere encomendada, en orden a las exigencias de representación de su función, jerarquía, permanencia en el cargo y las distintas obligaciones emergentes de su estado civil"; "e) Percibir las retribuciones en concepto de compensación por gastos de vivienda adecuada, subsidio familiar y escolaridad de sus hijos, conforme a las exigencias que determinen los países de destino

El artículo 63 de la ley 20657 establece que "*Los haberes, asignaciones, suplementos y gastos previstos en la presente ley que correspondan al personal del*



*Servicio Exterior de la Nación y a las representaciones diplomáticas y consulares, serán liquidados y abonados en el exterior y desde la fecha de partida, en la divisa que establezca el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto con el coeficiente y complementos que correspondan al país de destino y que periódicamente fijará o reajustará el Poder Ejecutivo; siempre que la ley no disponga otra forma de pago. El mismo coeficiente se aplicará al sueldo anual complementario. La reglamentación establecerá la asignación con coeficiente que, en concepto del salario familiar, percibirán los funcionarios durante su desempeño en el exterior. Cuando pasen a prestar servicios a la Cancillería, se liquidarán sus haberes hasta la llegada a la República con el coeficiente del último destino*

Este artículo - reglamentado por el decreto 1673/78- prevé que "Los funcionarios designados en el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto percibirán los haberes y demás asignaciones establecidas, desde la fecha efectiva de prestación de servicios. **En los casos de destino o traslado al exterior del país, percibirán sus haberes y demás complementos en la divisa establecida para el país de destino, desde el día de su partida y hasta el día de arribo a la República o al país donde hubieran sido destacados...; y que "...A los efectos de los beneficios previstos en la Ley y esta Reglamentación se entiende por haber mensual del personal destacado en el exterior aquel que se integra con el sueldo básico equivalente a la retribución que percibe un funcionario de la misma categoría que desempeña funciones en la República, más el adicional por costo de vida fijado para cada país en la divisa correspondiente conforme el mecanismo dispuesto en el Decreto N° 3.168 de fecha 28 de diciembre de 1978, modificado por Decreto 955 del 22 de abril de 1983..."**

Visto lo señalado el haber mensual de un agente del Servicio Exterior de la Nación que cumpla funciones dentro del país está conformado con el sueldo básico mientras el personal destinado fuera del país tiene el sueldo básico mas el "adicional por costo de vida. Ello, sin perjuicio de las compensación que percibe cada persona en particular según sea su situación,

El artículo 97 de la ley 20957 establece que "... El personal administrativo, técnico, profesional y de servicios generales del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, mientras preste servicios en las representaciones diplomáticas y consulares de la República tendrá el rango, los derechos y obligaciones establecidos en esta ley para los funcionarios del Servicio Exterior de la Nación, dentro de las condiciones que establezca la reglamentación..."; que " estará en condiciones de que se le asignen funciones en el exterior todo el personal del MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES, COMERCIO INTERNACIONAL Y CULTO





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

comprendido en el Agrupamiento General del Sistema Nacional de la Profesión Administrativa, aprobado por el Decreto N° 993/91 y sus modificatorios, que reúna los requisitos de aptitud que a continuación se detallan (ver puntos 1, 2 y 3). A los fines de lo dispuesto por el artículo 97 de la Ley N° 20.957; y mientras se cumplan los requisitos de la presente Reglamentación, se considerará que dicho personal integra el Servicio Civil o Administrativo Adscripto al Servicio Exterior. En consecuencia, le serán aplicables los límites mínimos establecidos por el artículo 56 de la Ley N° 20.957 y de su Reglamentación. Mientras dicho personal se encontrase prestando funciones en el exterior, y sin perjuicio de lo establecido por el Régimen Jurídico Básico de la Función Pública, estará sujeto a los derechos y a las obligaciones emergentes de la Ley de Servicio Exterior de la Nación y de su Reglamentación, aprobada por el Decreto N° 1973/86, y sus modificatorios, que a continuación se detallan: Artículos: 21, incisos d), i), k), l), m), o), p) y q); 22, incisos b), d), e), f), g), h), i), l) y m); 23, incisos a), b), c), e) y f); 24, incisos c), d) y e); 54; 57; 58; 59; 62; 63; 67; 68; 73, incisos b), d) y e); 87; 88; 89; 90; 92; 94 y 95.

XVI.- El denominado "**adicional por costo de vida**" fue establecido a través del decreto 3168/78 a partir del 01/01/79 por el Poder Ejecutivo.

Es una norma netamente administrativa, donde el P.E.N. postuló su dictado porque las variaciones que se registran en los tipos de cambios entre divisas y en los índices de los costos de vida en casi todos los países del mundo obligan a actualizar continuamente los haberes del personal destacado en el exterior"

Así consideró -entre otras manifestaciones- que " la experiencia adquirida, así como los antecedentes recogidos indican la conveniencia de adoptar para los ajustes de haberes que se originen en aumentos de los índices del costo de vida o diferencias en tipos de cambio, un sistema basado en el que aplica la Organización de las Naciones Unidas para el pago de su personal destacado en misiones permanentes en el exterior; que "dicho sistema permite aplicar un procedimiento de evaluación que hace posible modificaciones bien fundamentadas y automáticas para cada país lo brinda un adecuado grado de objetividad y seguridad; y que mediante la adopción de este sistema vigente ya en numerosos países; que **el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto queda capacitado para disponer dentro de los criterios lógicos, por vía de Resolución Ministerial, las modificaciones de las remuneraciones, índice y ajustes aplicables para cada caso, sea para aumentarlos como para disminuirlos**, siempre sobre la base de las variantes introducidas dentro del sistema de Naciones Unidas; y que **el régimen propuesto persigue la adecuación de los importes estimados necesarios a**



las reales exigencias de cada país y equivale en la práctica al sistema de coeficientes que prevé el artículo 63 de la Ley 20.957 del Servicio Exterior de la Nación.

**Sobre esa base el PEN dispuso:**

**Artículo 1º** – A partir del 1º de enero de 1979, establécese para el personal del Servicio Exterior de la Nación, así como para el personal administrativo y de servicio del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto destacados en misiones permanentes en el exterior, las remuneraciones mensuales que surjan de aplicar los porcentajes que, para cada categoría, se detallan en el artículo 2º a los importes establecidos en la planilla que figura como anexo 1 del presente decreto...." y **"Las remuneraciones mensuales establecidas según el procedimiento indicado en los artículos 1º y 2º del presente decreto se componen, para cada categoría, del sueldo básico equivalente a la retribución que percibe un funcionario de la misma categoría que desempeña funciones en la República más el adicional por costo de vida fijado para cada país ...."**

Así a la remuneración mensual establecida en el artículo 1º (sueldo básico + adicional por costo de vida) se agregaron a) Antigüedad, conforme lo determinen las disposiciones respectivas b) Salario familiar, conforme al Artículo 63 de la Ley 20.957 del Servicio Exterior de la Nación y su reglamentación; c) Complementos: todos aquellos que establezca el Poder Ejecutivo Nacional, sean cuales fueren las causas que los originen (ver artículo 4to); y " a los efectos previsionales y de seguro, los aportes personales y patronales sobre las remuneraciones que perciba el personal destacado en misiones permanentes en el exterior se practicarán teniendo en cuenta la retribución que corresponda a cada cargo cuando los funcionarios del Servicio Exterior de la Nación y los empleados administrativos se desempeñan en la República (artículo 5to)

Las remuneraciones mensuales establecidas en la planilla que corre como Anexo I del presente decreto se ajustarán anualmente tomando como base las pautas establecidas por la Organización de las Naciones Unidas incrementándose o reduciéndose del concepto adicional por costo de vida los importes denominados "ajustes por lugar de destino" que se mencionan a continuación - por ejemplo a) "francos suizos trescientos (300) mensuales por cada punto, para embajadores extraordinarios y plenipotenciarios (/...)Cuando el "ajuste por lugar de destino" en los índices fijados por la Organización de las Naciones Unidas se modifique en uno o más puntos, **se incrementará o se reducirá**, según sea el caso. Estos incrementos o reducciones se aplicarán por puntos o quintos de punto según corresponda (establece por orden decreciente según cargo y jerarquía) -art. 6to-.





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

Mediante los decreto 955/83, 1090/93 hubo sucesiva reformas hasta el decreto 891/04 vigente a la fecha que dispuso:

"ARTICULO 1 (sustituye articulo 2do decreto 955/83 modificado por el articulo lero del decreto 1090/04) - Las remuneraciones mensuales establecidas en la planilla que corre como Anexo N° 1 del presente Decreto serán ajustadas semestralmente por Resolución del señor Ministro de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, tomando como base las pautas establecidas por la Organización de las Naciones Unidas, incrementándose o reduciéndose, según corresponda, el concepto "adicional por costo de vida", utilizando la tabla publicada por la Comisión de Administración Pública Internacional denominada "Retail Price Indexes Relating to Living Expenditures of United Nations Officials – Base New York City = 100".

**Asimismo estableció el decreto vigente que "Por razones fundadas, de naturaleza presupuestaria, las Resoluciones podrán disponer la suspensión temporaria o la reducción parcial de los citados ajustes, las que serán aplicables a todos los destinos por igual"**

XVII.- Resulta revelante -para desentrañar la naturaleza y finalidad del "adicional por costo de vida- transcribir el informe elaborado por la Comisión de Administración Pública Internacional" en julio/2005 donde al referirse al "ajuste por destino", así lo denomina, señala:

.- el llamado "ajuste por lugar de destino" es una suma que se paga además del sueldo básico neto y que tiene por objeto lograr que, independientemente de donde trabaje el personal del régimen común de las Naciones Unidas, su remuneración neta tenga un poder adquisitivo equivalente al de la base del sistema, que es Nueva York.

.- Recibe ajuste por lugar de destino el personal internacional del cuadro orgánico y categorías superiores del régimen común de las Naciones Unidas"; se compone sobre la base de cuatro elementos: las diferencias de precios entre Nueva York y el lugar de destino, la inflación local, el tipo de cambio entre la moneda local y el dólar de los Estados Unidos; y el patrón medio de los gastos de los funcionarios en un determinado destino.

.- " el ajuste por lugar de destino se ideó concretamente para tener en cuenta las diferencias relativas del costo de vida entre un lugar de destino determinado y Nueva York que es la ciudad que se toma como base.



Así "adicional por costo de vida" puede variar e incluso puede llegar a no ser aplicable ("*...el sueldo básico neto y el ajuste por lugar de destino constituyen la remuneración neta. El costo de vida en una determinada localidad es igual o inferior al nivel básico de 100, el ajuste por lugar de destino es igual a cero; en otras palabras, la remuneración neta en esos casos es igual al sueldo básico neto. No hay ajuste por lugar de destino negativo... surge acreditada que el personal del SEN obtuvo -a través del decreto 862/19- la posibilidad de deducir, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 86 inciso e), el monto percibido mensualmente en concepto de "adicional por costo de vida" de la base imponible del impuesto a las ganancias" ver informe citado)*

XVIII.- Cabe señalar -sin perjuicio de lo dicho en el considerando IX- que si bien es cierto que los dos requisitos exigidos por el art. 230 del C.P.C.C.N. se hallan relacionados de modo tal que, a mayor peligro en la demora no cabe ser tan exigente en la demostración de la verosimilitud del derecho y viceversa, ello es posible cuando, de existir realmente tal peligro en la demora, se haya probado en forma mínima el *fumus bonis juris*; no pudiendo ser concedida la medida cautelar cuando no se ha logrado demostrar la configuración de los mencionados recaudos.

"Al respecto, se ha sostenido reiteradamente que los presupuestos procesales de las medidas cautelares se hallan de tal modo relacionados que, a mayor verosimilitud en el derecho puede atemperarse el rigor acerca del peligro en la demora y viceversa, sin embargo, lo cierto es que ambos recaudos deben hallarse siempre presentes (cfr. esta Sala II en los autos "Digital Ventures SRL – Inc. med. c/ EN -AFIP DGI Resol 92/11 s/ proceso de conocimiento", expte. N° 12.181/2012, sentencia del 3/5/2012, y sus citas)"

"Dicho de otro modo, la viabilidad de la medida exige la presencia de ambos recaudos previstos en el art. 230 del C.P.C.C.N. (verosimilitud del derecho y peligro en la demora), por lo que, sin perjuicio de la apreciación en torno al modo e intensidad en que pueden presentarse en cada supuesto en particular, la ausencia de uno de ellos impide el dictado de la cautelar (ver esta Sala, en otra integración in re "Unión de Usuarios y Consumidores- Inc Med c/ EN -SCI Resol 175/07 –SCT – Resol 9/04 s/ proceso de conocimiento", del 18/2/08; y en su anterior composición in re "Refosco José –Inc Med (28- V-10) c/ EN - M° Justicia RENAR- Resol 1992/09 s/ proceso de conocimiento", del 22/2/2011; y en su actual integración, en los autos "The House Group SA c/ EN -AFIP- DGI-Resol 167/11 s/ Dirección General Impositiva", expte. N° 9994/2012, del 12/8/2014, entre otros)"





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

XIX.- Vislumbra el Tribunal que, aún dentro del estrecho marco de conocimiento de una resolución cautelar, el "adicional por costo de vida" no cumpliría los requisitos establecidos por el artículo 2do para ser definido como "renta"

Toda vez que la ley 20628 exige: a) periodicidad; b) permanencia en la fuente productora; y habilitación de o explotación de la fuente productora ("...las ganancias que deberán ser periódicas, es decir, que puedan reproducirse en el tiempo y esa periodicidad debe implicar "permanencia" de la fuente productora o sea su inalterabilidad, no obstante generar ese producto"... ) y que el citado "adicional" no es habitual porque, es exclusivo de quienes cumplen funciones en el exterior y por el tiempo en que desarrollen su actividad; si el cálculo de costo de vida da negativo no se abona o puede reducirse y por ello es, también, variable; y -por último- puede ser dejado sin efecto y/o suspendido por razones presupuestarias por lo cual tampoco es permanente(ver decreto 891/04).

Estas comprobaciones conducen a considerar -aunque sea en el mínimo grado de certeza propia de una resolución cautelar la verosimilitud del derecho invocado por los demandantes -APSEN y ATE- en el marco de esta acción colectiva para obtener la tutela jurisdiccional previo al dictado de la sentencia.

XX.- Sumado a todo lo dicho respecto a la naturaleza y finalidad del "adicional por costo de vida" contempla el Tribunal *-aún dentro del pequeño margen de conocimiento propio de una medida cautelar-* que las decisiones administrativas plasmadas en el decreto 862/19 (art. 280) y los decretos que la precedieron mediante las cuales se autorizó al personal de SEN (Servicio Exterior de la Nación) para deducir el "adicional por costo de vida" bajo los términos del artículo 86 inciso e) conformó la asimilación de dicho "adicional" a las compensaciones análogas pues los otros conceptos deducibles son los "viáticos" y los "gastos de movilidad", no resultan objeto de controversia.

Surge evidente -además- que el artículo 86 de la ley 20628 se mantuvo igual aún después de la reforma introducida por la ley 27743 que amplió la base imponible de las ganancias de cuarta categoría ( ver artículo 82 -ley 20628 -t.o 824/19 y decretos regl. 862/19 modificado por el decreto 652/24).

A la luz de todo lo enunciado la lectura del decreto 652/24 - de modo particular el artículo 5to en cuanto excluye al "adicional por costo de vida" de la excepción incorporada a través del artículo 181 al decreto 862/19- no aparecería fundado en los antecedentes, careciendo, prima facie, de la motivación propia del acto administrativo pues -a tal efecto- la explicación general que surge de sus considerandos



carecería de entidad suficiente máxime cuando, a resultas de la norma previa (art. 280 decreto 862/19 y anteriores) el derecho había sido reconocido.

No es posible soslayar que -hasta el dictado del decreto 652/24 y por decisión adoptada por el PEN desde el decreto 628/96- el personal del SEN gozaba del derecho a deducir el adicional por costo de vida conforme lo dispuesto en el artículo 86, inciso e) de la ley 20628 y modificatorias. (*"sólo cabe pronunciarse por la anulación de las actuaciones cuando exista un derecho o interés legítimo lesionado, de modo que cause un perjuicio irreparable (Fallos: 323:929; 339:480) (...) exige, como presupuesto esencial, que el acto impugnado tenga trascendencia sobre la garantía de la defensa en juicio o se traduzca en la restricción de algún otro derecho (Fallos: 325:1404; 331:994)* )

Ante esta realidad factica resulta oportuno destacar que "...nadie puede colocarse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz, receptada desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los tribunales en general. La doctrina de los actos propios impide al otorgante ponerse en contradicción con su anterior conducta, o **cambiar a discreción la postura exteriorizada** (conf. CSJN Fallos: 316:132 y 315:865, entre muchos otros)" -ver esta Sala in re "Locarno SA c/ Edesur SA s/ proceso de conocimiento", expte. 20.866/05, del 19/6/2012-; Sala IV in re "Industrias Mancini S.A.C.I.A. c/ Dirección Nac. de Vialidad s/ contrato administrativo", expte. N° 16.390/95, del 23/11/95, y sus citas; ver, asimismo, esta Sala, en los autos "Ategam SA -TF 25751-I c/ DGI", expte. N° 17.807/2013, sentencia del 17 de octubre de 2013) -el resaltado es propio-

Ello así considerando " la confianza que legítimamente suscita el obrar estatal, persona ética por excelencia, es un postulado que hunde sus raíces en los principios de seguridad jurídica y buena fe, y deriva del Estado de Derecho, en el que esa actuación administrativa está caracterizada por la existencia y por la permanencia de un determinado status quo de reglas y decisiones fijas, que estimulan, dirigen y limitan la vida social y el comportamiento del individuo dentro de la sociedad. De tal modo, el principio de la confianza legítima se erige en pieza clave en la limitación y el control del ejercicio de la potestad administrativa de volver sobre los **propios actos**, e impone el deber de comportarse de conformidad con los propios actos precedentes, siendo digna de protección por parte del orden jurídico la afectación de intereses legítimos de los ciudadanos en razón de una variación de dicho comportamiento (Sala IV, "Itoiz Carlos Mario y otros c/ UBA - Resol. n° 938/98", causa n° 2.569/99, del 11/05/00; "Lagos Alcaino María Teresa y otros c/ UBA - Resol. CS 938/98", causa n° 11.265/00, del





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

05/07/01; "Ticoral SRL - TF 19.754-I c/ DGI", causa n° 19.626/04, del 27/04/07; "Galante Ernesto c/ EN - MRECC s/ Proceso de conocimiento", causa n° 15.369/14, del 25/04/19; "Bendimir Jorge Pablo c/ EN - M° de Economía", causa n° 5.242/97, del 03/07/01; "Thinner Tede SRL s/ Recurso de apelación - TF 19.969-I c/ DGI", causa n° 6.050/07, del 14/05/09; Cám. Nac. Civ. Y Com. Fed., Sala 2, "Pedraza Antonio Juan y otro c/ EN - Comisión de Energía Atómica s/ Daños y perjuicios varios", causa n° 8.245/92, del 27/04/93)."

A mayor abundamiento ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación que " es sabido que la mención expresa de las razones y antecedentes, tanto fácticos como jurídicos, determinantes de la emisión de un acto administrativo, se dirige a garantizar una eficaz tutela de los derechos individuales, de modo que los particulares puedan acceder a un efectivo conocimiento de las motivaciones y fundamentos que indujeron a la administración al dictado de un acto que interfiere en su esfera jurídica, ello en función de un adecuado control frente a la arbitrariedad y del pleno ejercicio del derecho de defensa (Fallos: 344:3573)" -ver CSJN "Melgarejo" del 16/05/24) y que "la "motivación" es un requisito esencial para su validez. En efecto, corresponde recordar que requerir la configuración explícita de tal elemento como recaudo de validez del acto administrativo no puede calificarse como un rigorismo formal, ya que se trata de una exigencia que -por imperio legales establecida como elemental condición para la real vigencia del principio de legalidad en la actuación de los órganos administrativos, presupuesto ineludible del estado de derecho y del sistema republicano de gobierno (Fallos: 327:4943). Así, antes que un mero formulismo, la mención expresa de las razones y antecedentes -fácticos y jurídicos determinantes de la emisión del acto se dirige a garantizar una eficaz tutela de los derechos individuales, de modo que los particulares puedan acceder a un efectivo conocimiento de las motivaciones y fundamentos que indujeron a la administración al dictado de un acto que interfiere en su esfera jurídica, ello en función de un adecuado control frente a la arbitrariedad y del pleno ejercicio del derecho de defensa (Fallos: 322:3066, disidencia de los jueces Moliné O'Connor y Fayt) . Si bien es cierto que no existen formas rígidas para el cumplimiento de esta exigencia, la cual debe adecuarse -en cuanto a la modalidad de su configuración- a la índole particular de cada acto administrativo, pienso que no pueden admitirse fórmulas carentes de contenido, expresiones de manifiesta generalidad, o en su caso, circunscribirse a la mención de citas legales -que contemplan sólo una potestad genérica no justificada en los actos concretos-, pues observancia es determinante para la validez del acto de que se trate ( ver CSJN "Glibota" del 07/12/21).

Por todo lo expuesto -entiende el Tribunal- que, en el marco del análisis que permite una solicitud cautelar, se vislumbra la verosimilitud en derecho de



los demandantes en cuanto a solicitar la nulidad del decreto 652/24 (arts. 5to y 9no) por cuanto el agravio que invoca -tal es la exclusión- aparece generado por la interrelación de ambas disposiciones.

XX.- En cuanto al peligro en la demora ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que "...debe acreditarse que existe peligro en la demora para justificar el dictado de la medida, el cual debe resultar en forma objetiva del examen sobre los distintos efectos que podría provocar la aplicación de las disposiciones impugnadas" (ver CSJN doct., de fallos 344:3442 entre otros).

Ha considerado -también- que " el examen de la concurrencia del peligro en la demora para el dictado de una medida cautelar exige una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que lleguen a producir los hechos que se pretenden evitar pueden restar eficacia al ulterior reconocimiento del derecho en juego, por la sentencia definitiva, debiendo resultar en forma objetiva del examen sobre los distintos efectos que podría provocar la aplicación de las diversas disposiciones impugnadas, entre ellos, su gravitación económica (ver doct., de fallos 344:1033;343:1086 entre muchos otros)

Asimismo cabe señalar que el examen de las medidas cautelares lleva ínsita una evaluación del peligro de permanencia en la situación actual a fin de habilitar una resolución que concilie -según el grado de verosimilitud- los probados intereses del demandante y el derecho constitucional de defensa del demandado(ver fallos 344:316: 343: 930 entre muchos otros)

Sobre estos principios, las circunstancias señalados y considerando la naturaleza y finalidad del "adicional de costo de vida" que integra el salario del personal del SEN que cumple funciones en el exterior y reviste carácter alimentario corresponde tenerla por acreditado el peligro en la demora.

En raso de todo lo dicho, RESUELVO:

1.- Ordenar cautelarmente y en los términos que surgen del artículo 232 y ccdtes del CPCCN al ESTADO NACIONAL -Ministerio de Relaciones Exteriores y a la AFIP ( Administración Federal de Ingresos Publico)- que, dentro del marco de sus competencias, se abstengan de practicar cualquier retención y/o reclamo y/o procedimiento administrativo y/o acción judicial con el objeto de percibir el impuesto a las ganancias sobre el "adicional por costo de vida" que percibe el personal del Servicio Exterior de la Nación que cumple funciones en el Exterior hasta tanto se dicte sentencia





Poder Judicial de la Nación

## JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 11

o por el termino máximo de tres meses, lo que suceda primero. (art. 5to ley 26854 aplicable acción de amparo conforme art 19 de la ley señalada).

2.- Ordenar a los representantes de APSEN y de ATE que deberán prestar caución juratoria a los efectos de hacer efectiva la medida en forma escrita y adjuntando la documentacion pertinente a dichos efectos.

3.- Requerir al ESTADO NACIONAL que produzca el informe previsto en el artículo 8 de la ley de amparo dentro del plazo de cinco (5) días

Regístrese y notifíquese

MARTIN CORMICK

JUEZ FEDERAL



#39147707#426534778#20241002102716607