



## *Ministerio Público de la Nación*

**"LOUHAU WALTHER HAROLDO c/ ANSES s/ COBRO DE PESOS"**

**EXPEDIENTE N° 65.615/2010 – SALA III.**

### **EXCMA. CÁMARA:**

- I -

A fs. 52/53, la Sra. Juez Subrogante a cargo del Juzgado Federal de Primera Instancia de la Seguridad Social n° 10, mediante Sentencia Definitiva n° 32.098, fechada 22 de febrero de 2013, resolvió no hacer lugar a la demanda promovida por la parte actora; Imponer las costas por su orden (Art. 21 de la Ley n° 24.463); Regular los honorarios de la parte actora en la suma de \$500.- (Pesos quinientos) con más el I.V.A., en caso de corresponder su tributo.

Contra dicha decisión, notificada el día 28 de febrero de 2012, la parte actora interpuso con fecha 6 de marzo de 2012, recurso de apelación a fs. 56, que fue concedido libremente (art. 243 del CPCCN), a fs. 60.

A fs. 62, se remitieron las actuaciones a esta Alzada, y previa notificación a la actora en los términos del art. 259 del CPCCN., a fs. 68, con fecha 27 de mayo de 2013, expresó los agravios a fs. 65/67vta., el día 13 de junio de 2013, y ordenado el traslado del art. 265 del CPCCN., a fs. 68vta., la demandada se notificó personalmente con fecha 28 de junio de 2013, y contestó los agravios a fs. 69/71, el 29 de julio de 2013.

En este estado V.E me corre vista de las actuaciones a fs. 73.

- II -

La parte actora promovió demanda a fs. 12/20, el día 24 de agosto de 2010, contra la Administración Nacional de la Seguridad Social a fin de que cese en la práctica el descuento que se efectúa sobre el beneficio de jubilación de su poderdante, con sustento en la ley 20.628 (Ley de Impuesto a las Ganancias)-cuya inconstitucionalidad planteó -, normas complementarias y concordantes. Ello sin perjuicio de solicitar la intervención de AFIP, atento su carácter de tercero interesado. Asimismo solicita se le abonen los retroactivos devengados a su favor desde que comenzó el descuento en su haber jubilatorio, con intereses y costas.

Expresó además, que correspondía habilitar la instancia judicial por silencio de la administración (art. 10 de la Ley 19.549) en razón de haber transcurrido en exceso el plazo previsto en el artículo mencionado sin obtener respuesta, y que tratándose la cuestión de autos de la solicitud de inconstitucionalidad de una norma y cese de retención del impuesto a las ganancias, debería admitirse la procedencia de la causa, y que la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS), posee legitimación pasiva a los fines de la demanda promovida, sustentando su posición en el fallo del 11 de abril de 2006, dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Gutiérrez, Oscar E. c/ Administración Nacional de la Seguridad Social".

Manifestó también, que el afiliado goza de un beneficio obtenido en los términos de la ley 22.731, con una movilidad del 85% de la suma que por todo concepto perciba

un funcionario en actividad, en la misma categoría que el accionante. Afirmó que, una vez que el individuo se retira de la vida activa, la actualización deja de mantener el porcentaje al que tiene derecho por ley al efectuársele mensualmente el descuento en concepto de "Impuesto a las Ganancias".

Y aseveró que la circunstancia descripta afecta su derecho constitucional de propiedad (art. 17 de la Constitución Nacional) y los derechos contenidos en el art. 14 bis de la referida norma fundamental, en virtud de que su mandante ya ha realizado los aportes impositivos correspondientes durante su vida activa, por lo que considera que existe violación del principio non bis in idem –doble imposición–, y estimó que esa reducción resulta confiscatoria y arbitrariamente desproporcionada.

También afirmó sufrir una severa reducción en su haber previsional de manera equivoca y violentando -a su entender- los derechos de la seguridad social, pues por las deducciones que se le aplican en concepto del impuesto a las ganancias, amén de no ser ganancia, se ve privado de percibir la movilidad del 85% que le corresponde con relación al sueldo de actividad. Expresó que, si bien los haberes previsionales tienen contenido patrimonial, su fin es esencialmente extrapatrimonial dado que el mismo tiende a la preservación de personal, considerando además, que la propia normativa deviene en contradictoria, ya que prevé la exención del tributo para determinados créditos excluyendo otros, que participan de la misma naturaleza, y por todo ello, impugna de inconstitucionalidad a los arts. 20, ap., i), y 78, ap., c) de la Ley n° 20.628, de Impuesto a las Ganancias.

A la vez, denunció violación del art. 16 de la CN., falta de razonabilidad en la sanción de dicha ley, discriminación arbitraria.

### - III -

La accionada Administración Nacional de la Seguridad Social contestó la demanda a fs. 29/34, y opuso al progreso de ella, la excepción de falta de legitimación, planteó la prescripción en los términos del art. 82 de la ley 18.037, formuló reserva del caso federal, y solicitó su rechazo.

### -IV-

En la Sentencia Definitiva n° 32.098, de fecha 22 de febrero de 2012, recurrida, la Sra. Juez Subrogante, resolvió no hacer lugar a la acción interpuesta por la parte actora, considerando, que no es posible acceder al pedido de que se declare la inconstitucionalidad de lo dispuesto en el artículo 20 inc. i) párrafo tercero de la 20.628 respecto del haber percibido, por cuanto ello implicaría inmiscuirse en políticas fiscales y de presupuesto que son definidas por el Congreso Nacional para el funcionamiento económico de la Nación, con motivaciones que desconoce.

Pues una decisión de esa índole implicaría, por lo tanto, una ingerencia de un ámbito vedado a los jueces como lo es legislar sobre materias propias de política fiscal y presupuestaria.



## *Ministerio Público de la Nación*

-V-

La parte actora fundamenta la apelación, y se agravia, porque considera que en efecto, el requerimiento del cese del descuento en concepto de impuesto a las ganancias que se efectúa sobre el actor, importa necesariamente expedirse acerca de la validez constitucional de las normas que la Administración aplica.

Afirma que ello en modo alguno implica inmiscuirse en cuestiones políticas, como señala la señora Juez de Primera Instancia en su decisorio, ya que justamente el Poder Judicial de la Nación es el único que puede expedirse con respecto a la constitucionalidad de una norma y resulta ser el último garante de los derechos de los ciudadanos; y expresamente lo consagra el artículo 116 de nuestra Carta Magna al establecer las Atribuciones del Poder Judicial, y afirma también el recurrente, que en el caso de autos, justamente se está requiriendo el pronunciamiento respecto de una norma, en tanto entra en colisión con la Constitución Nacional, pero que lejos está de ser una cuestión no justiciable.

Razona, así, que en la medida que la aplicación de la normativa está afectando derechos del accionante, deja de constituir una cuestión de política fiscal y de presupuesto y por lo tanto debe ser sometida al contralor judicial, puesto que, sustentar una tesis restrictiva del contralor judicial, con el argumento de que expedirse con relación a la constitucionalidad de una norma importa una injerencia en otro de los poderes del Estado, en realidad, implica un detrimento de los derechos del ciudadano. Y, en el caso de autos, ello priva al accionante de un pronunciamiento con respecto a su petición.

Así, expresa, que vale la pena tener presente que "En Argentina, el control judicial de constitucionalidad cuenta con la fórmula acuñada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde su fallo del 5 de diciembre de 1865, la cual si bien se refiere expresamente a las leyes, se torna extensiva a normas y actos distintos de las leyes. Dicha fórmula dice así: " Que es elemento de nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la constitución para averiguar si guardan o no su conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentra en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y de una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la constitución contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos" (Conf. CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD, Bidart Campos, Germán J., "Manual de la Constitución Reformada"- Editorial Ediar, Buenos Aires, 1996, T.I, Cap. V).

Pues en nuestro ordenamiento, el control jurisdiccional se halla encomendado por la propia Constitución Nacional, al Poder Judicial y por lo tanto agravia a mi parte la circunstancia de que la señora Juez de Primera Instancia evite pronunciarse respecto de la constitucionalidad de una norma que afecta derechos subjetivos del accionante, Ya que "todo acto que afecte derechos subjetivos de los administrados se encuentra sometido al contralor de los órganos judiciales."

"De manera que muchos de los actos que la doctrina consideraba en general como actos de gobierno (v.g. expulsión y prohibición de entrada a extranjeros, celebración de tratados internacionales, indulto, actos de política dictados en el transcurso de una guerra nacional contra extranjeros) no escapan al contralor judicial, en cuanto afecten los derechos subjetivos de los administrados." "Por ello, la característica de no ser un acto justiciable que la doctrina adjudicaba a un sector de los denominados actos de gobierno no puede ser admitida en nuestro ordenamiento constitucional, en cuanto se halla en pugna con los principios que fluyen de los arts. 108, 109 y 116 CN, entre otros, aparte de las dificultades que existen (o bien, la imposibilidad) en el plano de la teoría jurídica, para escindir el concepto de acto de gobierno del de acto administrativo, en base a la naturaleza intrínseca del mismo."

Con tales alcances, la concepción de los actos de gobierno no tiene vigencia en nuestro sistema jurídico, imponiéndose su supresión, ya que los supuestos mentados traducen siempre una actividad administrativa controlable en sede judicial.

Concluye el recurrente, diciendo, que en un caso en el que se discutió el alcance de las disposiciones de la ley 25.063 -modificatoria de su similar 20.628- que instituyó el impuesto a "ganancia mínima presunta", la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió al respecto, declarando su inconstitucionalidad, sin soslayar la cuestión por considerarla de "política fiscal". ("Hermitage S.A. e/Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento", del 15/06/2010, l. 333, P. 993). Por lo tanto, en la medida que el decisorio de primera instancia agravia a mi parte, solicito de V.E. revoque el mismo y se ordene un pronunciamiento acerca de la inaplicabilidad e inconstitucionalidad de la ley de "Impuesto a las Ganancias", con relación a su mandante.

Ello, en tanto su aplicación reduce el haber jubilatorio, y tal deducción afecta el derecho de propiedad custodiado a través del artículo 17 de nuestra Carta Magna., ya que, como se consignó en la demanda, la normativa impugnada, vulnera los principios de la seguridad social, cuales son atender las contingencias especiales que impiden al trabajador continuar en actividad y por ende generar ganancias, por cuanto, un beneficio de jubilación o pensión atiende a una contingencia especial de vejez, invalidez o fallecimiento cuando el trabajador cesa en la actividad.

En orden a lo cual, solicitó de V.E., que revoque el decisorio impugnado.

**-VI-**

La Administración Federal de Ingresos Pùblicos, al contestar el oficio judicial de fecha 12/07/2011, recepcionado en la División Jurídica de la Dirección Regional Microcentro con fecha 23/08/2011, oportunamente librado y diligenciado, expresó que, sobre el particular correspondía remitirse a lo establecido en el artículo 79 - Capítulo IV - Ganancias de la cuarta categoría. Renta del trabajo personal, de la Ley 20.628, el cual indica: "Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: a) Del desempeño de cargos pùblicos y la percepción de gastos protocolares. b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.



## *Ministerio Público de la Nación*

c) de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas."

Que, ese Organismo en uso de sus facultades dictó la R.G. AFIP 2437/2008, mediante la cual se establece un régimen de retención en el impuesto a las ganancias, disponiendo en su artículo 1º "Las ganancias comprendidas en los incisos a), b), c) - excepto las correspondientes a los consejeros de las sociedades cooperativas - y e) del Artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones (1.1.), así como sus ajustes de cualquier naturaleza, e independientemente de la forma de pago (en dinero o en especie), obtenidas por sujetos que revistan el carácter de residentes en el país - conforme a lo normado en el Título IX, Capítulo I de la citada ley -, quedan sujetas al régimen de retención que se establece por la presente resolución general. ...".

Así, frente al marco normativo expuesto, el servicio jurídico de la AFIP., entendió procedente la retención del impuesto a las ganancias efectuada en autos.

### **-VII-**

En relación a la cuestión traída a conocimiento del Tribunal, con respecto al recurso de apelación incoado por la demandada, considero, que los agravios se circunscriben a la consideración como cuestión no justiciable que realizó el a quo en su sentencia recurrida, en torno al planteo de inconstitucionalidad de los arts. 20, ap., i), y 78, ap., c) de la Ley nº 20.628 denominada, de Impuesto a las Ganancias.

La normativa aplicable expresa:

**EXENCIONES ARTICULO 20.-** Están exentos del gravamen:

i) Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro. **No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido;**

CAPITULO IV Ganancias de la cuarta categoría. Renta del trabajo personal:

**Art. 78.-** Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:

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 de los consejeros de las sociedades cooperativas;

### **- VIII -**

La historia judicial de los EEUU., nos dice, que aunque posee todos los atributos normales de un tribunal judicial, la Suprema Corte de Justicia de ese país, ejerce hoy poderes tan amplios e indefinidos en la censura de la legislación, tanto nacional como estadal, y en la interpretación de la primera, que los criterios sociales de los candidatos a integrarlas son con mucha razón un tema que preocupa gravemente a la autoridad de designación, el Presidente y el

Senado (Esto fue bien comprendido por los opositores en el Senado a la designación del señor Hughes como presidente de la Suprema Corte Véase *New York Times*, 12-15 de febrero de 1930; y véanse los digestos compilados por senador Robinson en su respuesta al senador Borah, respecto del proyecto de corte del presidente Roosevelt correspondiente al 5 de febrero de 1937. *Ibid.*, el de marzo de 1937. La utilización explícita de "datos sociológicos" por la Corte en los casos de desegregación confirma el argumento del senador Robinson. En la disputa acerca de la candidatura de William H. Rehnquist, el presidente Nixon y algunos senadores entendieron que la cuestión era un problema de criterios sociales. León Friedman, Rehnquist: He Was an Elusive Target", *New York Times*, 12 de diciembre de 1971. Véase también Harold W. Chase: "Review. of Abraham's Justices and Presidents", *Virginia Quarterly Review*, otoño de 1974).

Resulta de gran interés la experiencia que sobre la materia en análisis posee ese país del norte, con arraigada vocación democrática que cuente con más de doscientos años ininterrumpidos de gobiernos constitucionales, y también allí es dable observar, que sigue siendo difícil establecer un límite preciso de las cuestiones que son susceptibles de revisión por el Poder Judicial, cuando ellas involucran el análisis de actos realizados dentro de las funciones privativas de los otros poderes del Estado, con la salvedad que a diferencia de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, que es un Tribunal Constitucional de derecho, la homónima del país del norte puede resolver conforme a "la ley" o la "equidad" es simplemente cuestión histórica, y depende hoy del tipo de correctivo que se persigue.

Cabe mencionarse que además los poderes legislativo y ejecutivo, han tratado dentro de sus competencias ponerle límites al poder judicial en esa misión de analizar la validez de los actos antes descriptos de los otros poderes.

Tal como sucede en la actualidad en la República Argentina, con la Ley 26.853 (Creación de tres Cámaras Nacionales de Casación), es dable mencionar a modo de ejemplo, que la Comisión de Revisión del Sistema de Tribunales Federales de Apelación creada por el Congreso de los EEUU., en 1972 emitió su dictamen definitivo el 20 de junio de 1975. Propuso la creación de una corte nacional de apelaciones introducida entre la Suprema Corte y las once cortes de apelaciones de los circuitos. El propósito del proyecto era aliviar la carga de la Suprema Corte creando otro tribunal que pueda emitir fallos definitivos, obligatorios a escala nacional, y sujetos a revisión sólo por la Suprema Corte. Se informó que los jueces de la Suprema Corte se dividieron en la proporción de 5 a 4 en esta cuestión: *favorables*: Burger, White, Blackmun, Powell, y Rehnquist; *contrarios* Brennan, Stewart, Marshall, y Douglas (1975 *Cong. Quart. Weekly Report*, 1364, y John P. Mackenzie. *Washington Post Special*, informado en el *Chicago SunTimes*, 21 de junio de 1975).

Pero en ese momento el Congreso demócrata no tenía prisa por aplicar un proyecto que crearía nuevos cargos judiciales cuyos ocupantes tendrían que ser designados por un Presidente republicano.

El "poder judicial" es el poder de decidir los "casos" y las "controversias" en armonía con la ley y con los métodos establecidos por los usos y los principios legales (Prentis v.



## Ministerio Público de la Nación

All. Coast Line Co., 211 U.S. 210, 226 (1908). Y Muskrat v. U.S. 219 U.S. 346, 361 (1911); Securilics & Exc. Com'n v. Medical Com. For Human Rights, 404 U.S. 403 (1972)).

A semejanza de lo que sucede con el "poder legislado" y "ejecutivo", se cree que también la Constitución sub examine de los EEUU, connota ciertos atributos incidentales o "inherentes" en el caso del "poder judicial". Uno de ellos es la capacidad de interpretar la ley vigente, representada por la Constitución, las leyes del Congreso o los precedentes judiciales, ejerciendo una autoridad a la cual deben someterse constitucionalmente los restantes departamentos (Véase por ejemplo Federal Power Com'n v. Pacific Power and L.C. Co, 307 U.S. 156 (1939).

El poder judicial aplicará a todos los casos, legal y equitativamente, que se originen en esta Constitución las leyes de Estados Unidos, o los tratados concertados o que se concierten con arreglo a su autoridad; a todos los casos que afectan a los embajadores, a otros ministros públicos y a los cónsules; a todos los casos de la jurisdicción del almirantazgo y marítima; a las controversias en las cuales Estados Unidos sea parte; a las controversias entre dos o más estados; entre un estado y los ciudadanos de otro estado; entre los ciudadanos de diferentes estados; entre ciudadanos del mismo estado que reclamen tierra con arreglo a concesiones de diferentes estados, y entre un estado, o sus ciudadanos, y los estados, los ciudadanos o los súbditos extranjeros (Art. III, Sección II).

En cuanto a la revisión judicial se practica sólo en relación con los fallos en los *casos*, y con el propósito de "hallar la ley del caso" está sujeta intrínsecamente a las limitaciones propias de las funciones judiciales como tales.

Pero las "cuestiones políticas" a menudo determinan una excepción a esta regla general, así, aunque el "poder judicial" se extiende a *todos* esos casos, hay una categoría de ellos en la cual la Corte generalmente no reclama total libertad de decisión. Son los casos que implican las llamadas "cuestiones políticas", y tenemos el mejor ejemplo en las cuestiones relacionadas con los derechos originados en los deberes de Estados Unidos frente a otras naciones. Cuando los "departamentos políticos", es decir el Congreso y el Presidente, han examinado dichas cuestiones, en general la Corte aceptará las decisiones que ellos adopten como obligatorias para ella misma en la resolución de los casos.

La fuente inicial de la revisión judicial se remonta a un período muy anterior a la Constitución, y de hecho a cualquier Constitución norteamericana. Se remonta al derecho común, alguno de cuyos principios fueron calificados antes como "fundamentales", y que reflejan una "ley superior", que ni siquiera el Parlamento podría modificar. "Y parece", escribió el presidente de la Suprema Corte Coke en 1610, en su famoso dictamen del caso Bonham, "que cuando una ley del Parlamento se opone al derecho común o la razón... la ley común se impondrá y despojará de validez a dicha norma" (8 Reps. 107, 118 (1610).

La idea inicialmente pareció útil a los norteamericanos, en cuanto constituía un arma utilizable contra las pretensiones del Parlamento, en la agitación que condujo a la Revolución (Josiah Quincy, *Reports of Cases (lilarly Massachusetts ca ses)* (Boston, 1865). 469-488). Así, en 1765 el gobernador real de la Provincia de Massachusetts escribió a su gobierno que

el argumento principal contra la ley de Sellos era que contradecía la Magna Carta y los derechos naturales de los ingleses, y por lo tanto de acuerdo con Lord Coke, "era un acto nulo y sin valor"; y en vísperas de la Declaración de la Independencia, el juez William Cushing, más tarde uno de los designados por Washington en el elenco original de la Suprema Corte, recomendó a un jurado de Massachusetts que ignorase ciertas leyes del Parlamento, por "nulas e inoperantes", y por esa actitud fue felicitado por John Adams. De hecho, la doctrina de Coke fue invocada por la Suprema Corte de Estados Unidos todavía en 1874 (*Loan Assoc. v. Topeka*. 20 Wall 655, 662 (1874)).

Pero cuando comenzaron a regir las primeras constituciones escritas, se sugirió una nueva base de la revisión judicial, y la argumentación correspondiente fue desarrollada por Hamilton, que tenía en mente la inminente Constitución federal, en *El federalista*, N° 78, en los siguientes términos: "La interpretación de las leyes es el dominio apropiado y peculiar de los tribunales. De hecho, una Constitución es y debe ser considerada por los jueces como una ley fundamental. Por lo tanto a ellos les corresponde dilucidar su sentido así como el significado de determinada ley originada en el cuerpo legislativo, y en caso de diferencia irreconciliable entre las dos, preferir la voluntad del pueblo declarada en la Constitución a la de la legislatura expresada en la ley".

La revisión judicial de las leyes del Congreso ha tropezado con mayores dificultades, aunque es evidente que depende de la cláusula del Artículo III que ahora estamos comentando; y en todo caso el debate significativo acerca del lema terminó con el famoso dictamen de Marshall en 1803, en el caso *Marbury v. Madison* (1 Cr. 137 (1803). *Pero véase* la discrepancia del juez Gibson's en *Eakin v. Raub*, Supreme Court of Pennsylvania. 12 S. & R. 330 (1825).

La Corte de EEUU., ha anunciado de tanto en tanto otras máximas autorrestrictivas, que fueron evocadas más porque implican el reconocimiento del carácter extraordinario de la revisión judicial que en vista del decoro judicial propiamente dicho. Así ha afirmado que intervendrá "sólo en los casos claros", y sólo cuando no pueda evitarse la cuestión constitucional (Willoughby, *Constitutional Law*, I, 25-33, *passim*.).

Pero que varían de acuerdo a la ideología de los integrantes del Máximo Tribunal, así existieron y van a existir contrapuntos entre los que tienen un pensamiento liberal y los que consideran que el Estado debe intervenir en la regulación de los mercados y los contratos (Dos hombres que discreparon tenazmente con esta tendencia fueron los jueces Holmes y Brandéis, y ambos formularon en vano máximas de autolimitación judicial. El juez Brandéis declaró que la Corte había convertido la revisión judicial en el poder de "una superlegislatura", y el juez Holmes se quejó de que no atinaba a descubrir otro límite "que el cielo" al poder reclamado por la Corte para revocar las leyes estatales "que pueden desagrilar a una mayoría de sus miembros" por la razón que fuere (*Bums Baking Co. v. Bryan*. 264 U.S. 504, 534 (1924); *Baldwin v. Mo* 281 U.S. 586. 595 (1930)).

En nuestro país se denominaría "gobierno de los jueces".

La "protección igual de las leyes": como las leyes inevitablemente crean distinciones acerca del modo de tratar a diferentes personas —quienes recibirán qué beneficios y



## *Ministerio Público de la Nación*

quienes pagarán por ellos, quienes asumirán qué responsabilidades y quienes soportarán qué castigo por la incapacidad para afrontarlas— parece inevitable el choque entre la realidad según la cual prácticamente todas las leyes originan clasificaciones de cierto tipo y el mandato de la Decimocuarta Enmienda de la "protección igual de las leyes".

Entonces, si todas las leyes discriminan, ¿cuáles son las leyes que originan una discriminación intolerable? ¿Qué criterios aplicados a la creación de clasificaciones legales determinan "clases sospechosas" que, si no se justifican suficientemente, originan una "discriminación perversa"? Parte de la respuesta es: "de hecho, no existen".

Aparentemente, se han creado "clases sospechosas de uno de dos modos. La expresión "clase sospechosa" puede caracterizar a un grupo "discreto e insular" (United States v. Carolene Products Co., 304 U.S. 144, 152-153, nota 4 (1938)) que "soporta tales incapacidades, o está sujeto a una historia tal de tratamiento desigual intencionado, o está relegado a una posición tal de impotencia política que exige la protección extraordinaria del proceso político mayoritario.

Por referencia al enfoque bifurcado (San Antonio Indep. School Dist. v. Rodríguez, 411 U.S. 1, 28 (1973)), de la Corte, las leyes que discriminan en perjuicio de las "clases sospechosas" o invaden un derecho "fundamental" deben salvar los obstáculos muy importantes que se le oponen en el escalón superior del "modelo de dos planos" de la Corte aplicado al análisis de la protección igual (La referencia al enfoque de la Corte como "modelo de dos etapas" pertenece al juez Marshall. Massachusetts Bd. of Retirement v. Murgia, 427 U.S. 307,318 (1976)). Esto significa la aplicación del "escrutinio riguroso" o la prueba de las "libertades preferidas". Como ha observado el juez Marshall: "Si se somete una ley a escrutinio riguroso, se la revoca siempre o casi siempre. Es evidente que la única decisión esencial es determinar si debe invocarse el escrutinio riguroso". La legislación que no determina una "clase sospechosa" ni niega un derecho "fundamental" está calibrada por los obstáculos menores del escalón inferior, denominado "el mero test de racionalidad. Este test pregunta si el hecho de apartarse del tratamiento igual, determinado por cierta ley, se justifica razonablemente (Véase Lindsley v. Natural Carbonic Gas Co., 220 U.S. 61,78 (1911); Williamson v. Lee Optical Co., 348 U.S. 483 (1955)). Y como observó al respecto el juez Marshall: "También ese test, cuando se lo aplica como una forma orgánica, deja poca duda acerca del resultado; siempre se ratifica la legislación cuestionada" (Massachusetts Bd. of Retirement v. Murgia, 427 U.S. 307,319 (1976)).

Se discute mucho cuál es el grado de consecuencia con el cual este esquema ha llegado a dominar el análisis de la protección igual por la Corte. Según las palabras del juez Marshall: "Felizmente, los hechos de la Corte no han coincidido con sus palabras. En repetidas ocasiones, y en presencia de casos que afectaban los preciados derechos de las clases agobiadas de nuestra sociedad, la Corte ha actuado sólo después de un examen razonablemente atento de las metas y los medios legislativos, y del significado de los derechos y los intereses personales invadidos".

La cláusula también es eficaz como restricción aplicada al poder de imposición de los estados. Casi todas las clasificaciones incluidas en una medida impositiva serán

confirmadas por la Corte, al margen de que sean pertinentes para el objetivo de recaudar rentas o ingresos a partir de un motivo ulterior (*Véase State Tax Com'rs v. Jackson*, 183 U.S. 527 (1931); y *Great Atlantic and Pacific Tea Co. v. Grosjean*, 301 U.S. 412 (1937); y los casos allí citados). Como dijo la Corte en 1959: "Por supuesto, en el ejercicio de su poder de imposición los estados están sujetos a los requerimientos de la Cláusula de Protección Igual de la Decimocuarta Enmienda. Pero esa cláusula no impone una ley de hierro de la igualdad, ni prohíbe la flexibilidad y la diversidad que son apropiadas para los esquemas razonables de imposición estadual. El estado puede imponer diferentes gravámenes específicos sobre diferentes actividades y profesiones, y puede variar la tasa de imposición sobre diferentes productos. No es necesario apelar a distinciones muy finas o mantener una uniformidad científica y precisa con referencia a la composición, el uso o el valor... Pero hay un punto que el estado no puede sobrepasar sin violar la Cláusula de Protección Igual. El estado debe actuar sobre una base racional, y no puede apelar a una clasificación que es palpablemente arbitraria" (*Allied Stores of Ohio v. Bowers*, 353 U.S. 522, 526-527 (1959); *Flores v. Government of Guam*, 444 F. 2d. 284,288 (1971); *State v. Kelly*, 285 A. 2d. 571 (1972)). Pero si existe dicho "punto", seguramente es más teórico que real. Ciertamente, en el curso de su opinión, referida a un cuestionamiento basado en la protección igual y relacionado con una cláusula constitucional de Illinois que sometía a las corporaciones pero no a los individuos a un impuesto *ad valorem* sobre la propiedad personal, la Corte, después de citar el párrafo precedente del caso *Bawes*, se abstuvo de mencionar la frase que comienza "Pero hay un punto..." (*Allied Stores of Ohio v. Bowers*, 353 U.S. 522, 526-527 (1959); *Flores v. Government of Guam*, 444 F. 2d. 284,288 (1971); *State v. Kelly*, 285 A. 2d. 571 (1972)). Dijo la Corte: "Donde se trata de la imposición, y ningún derecho federal específico, aparte la protección igual, se vea amenazado, los estados gozan de considerable amplitud de maniobra para elaborar clasificaciones y trazar líneas que a juicio de los mismos determinarán flujos razonables de imposición" (*Véase también City of Pittsburg v. Aleo Parking Corp.*, 417 U.S. 369 (1974)).

La XVI enmienda establece, que El Congreso tendrá el poder de revocar y recaudar impuestos sobre los ingresos, derivados de cualesquiera fuentes, sin dividirlos proporcionalmente entre los diferentes estados, y sin consideración a un censo o enumeración.

Pero aunque el poder del Congreso para gravar los ingresos se ve fortalecido por la enmienda XVI aplicada a la norma de la distribución proporcional, todavía está sujeto a la Cláusula del Debido Proceso de la Enmienda V, que prohíbe una clasificación evidentemente arbitraria con este propósito

#### -IX-

La denominación de impuesto a las ganancias en nuestro país responde a la circunstancia que la Ley 20.628, en un principio comprendía a las normas del anterior impuesto a los réditos, y las del impuesto a los réditos, y para hacer comprensivo de ambos tipos de ingresos susceptibles de imposición en una sola norma abarcadora de ambos, se decidió la denominación de impuesto a las ganancias, y aunque en 1976, la Ley 21.286, excluyó de su ámbito a las ganancias eventuales o formas de ganancias de capital, igual se mantuvo el nombre de impuesto a



## Ministerio Público de la Nación

las ganancias, lo que en realidad es un impuesto a la renta (Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo, "El impuesto a las ganancias", Ed., Depalma, Bs., As., año 2000).

Vale recordar que, a efectos de esclarecer la inteligencia de este tipo de disposiciones, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del a quo ni de las partes, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre los puntos disputados (Fallos: 311:2553; 323:1491, etc.); a lo que se añade que, siendo invocadas causales de arbitrariedad del decisorio que se encuentran estrechamente vinculadas a los temas federales en discusión, corresponde darles tratamiento en forma conjunta (Fallos: 321:703; 323:2519; 324:4307, entre otros.).

En las causas en que se impugnan actos cumplidos por otros poderes en el ámbito de las facultades que les son privativas, la función jurisdiccional no alcanza al modo del ejercicio de tales atribuciones, en cuanto de otra manera se haría manifiesta la invasión del ámbito de las facultades propias de las otras autoridades de la Nación (Fallos: T. 321, P. 1252).

Decidir si un asunto ha sido, en alguna medida, conferido a otro poder del Estado, o si la acción de ese poder excede las facultades que le han sido otorgadas, es en sí mismo un delicado ejercicio de interpretación constitucional y una responsabilidad de la Corte Suprema como último intérprete de la Constitución (Fallos: T. 321, P. 1252).

La misión más delicada que compete al Poder Judicial es la de saber mantenerse dentro de la órbita de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes o jurisdicciones, toda vez que es el judicial el llamado por la ley para sostener la observancia de la Constitución Nacional, y de ahí que un avance de este poder en desmedro de las facultades de los demás revestiría la mayor gravedad para la armonía constitucional y el orden público (Fallos: T. 321, P. 1252).

Los tributos sólo pueden ser creados por ley (principio de legalidad o de reserva de ley), derivados del *poder tributario* que significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción (Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, T. II, p. 260), cuyos elementos esenciales son los siguientes: *abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable*.

Pero el poder tributario no es ilimitado. En la Argentina no hay derechos o poderes de tal condición, pues de una u otra manera todos son limitados; y el poder tributario no escapa a ello.

Los poderes del gobierno federal se han ampliado por exigencias de la complejidad del mundo moderno, apelándose con anterioridad a la reforma de 1994 a las denominadas "facultades implícitas", aparte de modalidades surgidas de las leyes-contrato sobre unificación de impuestos que condujeron, en la práctica, a dilatar el poder tributario nacional, y también por la regulación del comercio internacional e interprovincial; aspectos todos que han llevado a un gobierno federal de amplios poderes. Evidentemente, la realidad ha desvirtuado el cuadro originario y la reforma constitucional de 1994 colaboró con tal proceso al constitucionalizar el régimen de coparticipación.

Así, el poder tributario no reconoce otros límites que los inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado; en el ámbito del derecho positivo, las únicas

restrictiones admisibles serán las resultantes de normas constitucionales o de la conciencia social en un momento determinado.

La Corte Suprema determinó también, que la exención no se trata de una facultad absoluta, sino que debe restringirse a la necesidad de bien público que la justifique y que debe provenir de una manifestación expresa de voluntad, y no de meras inferencias (CSJN, 13/3/57, "Vesta FInpresa de Construcciones c. Provincia de Santiago del Estero", en Fallos, 237:239 (La Ley, 87-592); 22/12/60, "Copica S.R.L.", en Fallos, 248:736; 9/9/63, "Provincia de Buenos Aires c. Gobierno nacional", en Fallos, 256-496 (La Ley, 112-1; JA. 1963-V1-338).

Con relación al concepto de capacidad contributiva, hoy en boga, no se trata de algo determinado o determinable, pues la noción de capacidad contributiva individual es "difícilmente utilizable" y sólo es apta la de capacidad contributiva nacional (Iairé, *Traité de politique fiscale* (Presses Universitaires, Paris, 1956. p. 182; Dalton, *Principles of public finance* (Routledge and Sons, 9<sup>a</sup> ed.. London. 1936, p. 171).

Y al decir, del maestro Giuliani Fonrouge, "Aparte de las dificultades para precisar el concepto de que tratamos, no debe olvidarse que la tributación con fines extrafiscales, cuya creciente importancia es imposible desconocer, no siempre tiene en mira la capacidad contributiva del sujeto, como ha ocurrido con una parte importante de la legislación de nuestro país, según ha reconocido la Corte Suprema de la Nación. Los propósitos esenciales del impuesto —ha expresado— no siempre revisten carácter económico o fiscal, ya que pueden tener en cuenta razones de conveniencia social y de bien común ajenos a la capacidad contributiva (CSIN, Fallos, 210:284 (La Ley, 50-546); 210:500 (La Ley, 50-658, y IA, 1948-11-145); 210:855 (La Ley, 51-27, y JA, 1948-111-367), como asimismo propósitos de justicia social (CSJN, Fallos, 190:231 (La Ley, 23-272, y JA, 75-400); 210:172 (La Ley, 50-897, y JA, 1948-11-108); 210:284 (La Ley, 30-546). Por lo demás, aun en los supuestos de tributación basada en la riqueza, es erróneo sostener, según la Corte, que el sistema financiero argentino finque en la riqueza individual, pues en el caso de los impuestos inmobiliarios considera los bienes aisladamente (CSIN, Fallos, 223:233 (La Ley, 68-508); 226:22 (La Ley, 71-151), y aun cuando ello, naturalmente, puede constituir un índice de capacidad contributiva, difiere fundamentalmente del anterior supuesto y no responde al concepto de personalización del impuesto y las consiguientes facultades económicas del sujeto."

Es indudable que el sistema de las exenciones implica limitaciones a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación, por lo cual es acertada la interpretación de la Corte Suprema según la cual la facultad de otorgar exenciones tributarias no es omnímoda, pues debe asentarse en razones ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse con la debida competencia (CSJN, 22/4/64, "Frigorífico Swift c. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez", en Fallos, 258:208).

Existen limitaciones al poder tributario: Existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario: uno de carácter general, que corresponde a los *principios jurídicos de la tributación* y que en nuestro país han sido incorporados al texto de la Constitución Nacional, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general; otro derivado de la organización política de los Estados (también de naturaleza constitucional) y de su coexistencia en



## Ministerio Público de la Nación

el orden internacional, que se vincula con el problema de la *doble imposición*, el cual, en consecuencia, puede asumir carácter intranacional o internacional.

Se puede establecer que dentro de la constitucionalidad tenemos los principios que deben respetarse, de 1) el de *legalidad* de la tributación, también conocido por *reserva de ley*, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público; 2) el de *igualdad* ante el impuesto y las cargas públicas, del cual deriva la exigencia de *generalidad* de la tributación; 3) el de respeto a la propiedad privada, enunciado como de *no confiscación*.

En la Argentina, aparte de que el art. 19 de la Constitución dispone que "ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley...", el art. 52 confiere a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones, y el art. 75, inc. 2º, atribuye al Congreso la facultad de imponer contribuciones directas. Por otra parte, la Corte Suprema ha reconocido que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la *más esencial*, la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno (CSJN, Fallos, 182:411).

El principio de *igualdad o de isonomía* se halla consignado en el art. 16 del texto constitucional, en su doble forma de *igualdad ante la ley* y de la *igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas*, conceptos que no son equivalentes pero que evidentemente tienen vinculación entre sí.

El primero, más amplio, en cuanto se aplique al impuesto, se refiere al igual tratamiento que debe asegurar la *ley tributaria*; el segundo tiene atinencia con el *impuesto en sí mismo*, es decir, como instituto financiero.

*Esto es, justicia* en la tributación, que ya había sido enunciado anteriormente por Adam Smith (en 1767), en sus conocidas máximas sobre la imposición, al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado "en proporción a sus respectivas capacidades".

Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con *generalidad*, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas.

El impuesto no debe ser confiscatorio, en este sentido ha expresado la Corte Suprema que la uniformidad y generalidad de los impuestos son condiciones esenciales para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de la otra.

Desde el momento que la Constitución nacional asegura la *inviolabilidad* de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación (arts. 14 y 17), es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusiones tales garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas *no deben ser confiscatorias*. La Corte Suprema de Justicia la ha desarrollado ampliamente, sentando el principio de que los tributos no pueden absorber *una parte sustancial de la propiedad o de la renta* (CSJN, Fallos, 157:359 (JA, 33-391); 162:240; 1611:305 (JA, 42-953); 175:102 (JA, 54-

324); 178:80; 178:231 (JA, 76-133); 184:50 (La Ley, 15-1); 188:403 (JA, 72-665), 190:227 (La Ley, 24-515, y JA. 190-277).

-X-

Dado que en el sub lite se controvierte la constitucionalidad de un acto emanado del Poder Legislativo Nacional y promulgado por el Poder Ejecutivo Nacional, en ejercicio de funciones que le son propias, resulta prioritario examinar si se configura en autos una "causa judicial" que habilite el ejercicio de la jurisdicción. La comprobación de que existe un "caso", constituye un recaudo básico e ineludible, de neta raigambre constitucional, que reconoce su origen en la división de poderes. Se ha dicho al respecto que: "Ningún principio es más fundamental para el cumplimiento del adecuado rol de la judicatura en nuestro sistema de gobierno que la limitación constitucional de la jurisdicción de los tribunales federales a concretos casos o controversias" (*Simon v. Eastern Ky, Welfare Rights Organization*", 426 U.S. 26. 37, 96, S.Ct. 1917, 1924, 48 L. Ed. 2d 450; 1976; cit, en Fallos: 321:1252).

Es deber de considerar la *discreción* o *razonabilidad* de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con exigencias de tiempo y lugar y conforme a las finalidades económico-sociales de cada tributo.

Y además, el ejercicio de la función jurisdiccional requiere que los litigantes demuestren la existencia de un perjuicio - la afectación de un interés jurídicamente protegido -, de orden personal, particularizado, concreto y, además, susceptible de tratamiento judicial, recaudos que han de ser examinados con particular rigor cuando se pretende debatir la constitucionalidad de un acto celebrado por alguno de los otros dos poderes del Estado (CSJN., autos P 475 XXXIII; caratulados "PRODELCO c/ PEN s/ amparo", 07/05/1998, Fallos: 321: 1252).

Esclarecer si un poder del Estado tiene determinadas atribuciones exige interpretar la Constitución, lo que permite definir en qué medida - si es que existe alguna - el ejercicio de ese poder puede ser sometido a revisión judicial, facultad esta última que sólo puede ser ejercida cuando haya mediado alguna violación normativa que ubique los actos de los otros poderes fuera de las atribuciones que la Constitución les confiere o del modo en que ésta autoriza a ponerlas en práctica (Fallos: 321:1252).

-XI-

El recurrente plantea la inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias a su haber de jubilación, y pide la inconstitucionalidad de los art. 20, ap. i) y 78, ap., c) de la Ley nº 20.628 (Impuesto a las Ganancias), al considerar la existencia de doble imposición y confiscatoriedad.

En términos generales puede decirse, que en su sentido más simple, la doble imposición consiste en "gravar dos veces la misma persona o la misma cosa"

Existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario.



## Ministerio Público de la Nación

Así, ocurre una *doble* (o múltiple) *imposición* internacional cuando varios titulares independientes del poder tributario (sujetos de la imposición), en especial varios listados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie.

En el caso sub examine se observa que no se dan los presupuestos necesarios para la existencia de doble imposición.

Como principio, el agravio de confiscación no puede prosperar en caso de no demostrarse que el gravamen excede de la capacidad económica o financiera del contribuyente, la Corte Suprema, mantiene el tope de 33 % como límite de validez constitucional de los tributos (CSIN, Fallos, 196:122 (La Ley, 31-341); 196:511; 200:128; 201:165 (La Ley, 38-402); 202:242; La Ley, 40-626, y JA, 1946-11-69; 204:376 (La Ley. 42-356); 205:364; 206:247; 207:238 (JA, 1947-1-663); 209:114 (La Ley, 48-824); 209:200 (JA, 1947-IV-807); 210:33 (La Ley, 49-786); 216:172 (La Ley, 58-897, y JA, 1948-11-108); 210:310 (La Ley, 50-150, y JA, 1948-1-532); 210:1208 (La Ley, 51-78, y IA, 1948-11-575); 211:1781; 220:322 (La Ley, 64-6); 220:926; 220:1082 (la Ley, 64-216, y JA, 1951-IV-338); 220:1229 (La Ley, 64-614); 220:1300; 220:1535 (La Ley, 65-1020; 222:308 (La Ley, 67-230); 236:22; 239:157; CSJN, 21/8/73; Acuña", ED, 50-318; entre otros), y de las constancias probatorias obrantes en autos (Fotocopia del Recibo de cobro de haberes, acompañado a fs. 9), no se acreditaron tales circunstancias, pues el haber mensual del recurrente correspondiente al mes de octubre de 2009, fue de \$22.026,31.- y la retención por el impuesto a las ganancias fue de \$3510,29.-, resultando un porcentaje inferior al 16%.

Así, el planteo realizado por el recurrente gira en relación con la procedencia o no de la sujeción de los beneficios previsionales de jubilaciones y pensiones al pago del impuesto a las ganancias.

Cabe advertirse, que la doctrina resulta conteste en señalar que desde el punto de vista jurídico-tributario es preciso atenerse a la definición que cada ley formula como inherente a su objeto imponible. Así, en el caso del ordenamiento argentino ha de ser considerado como ganancia todo cuanto en la ley impositiva correspondiente es definido en calidad de tal con fines tributarios, coincida ello o no con proposiciones teóricas, sean ellas de índole económica, financiera o contable.

En razón de lo expuesto, fundar la no gravabilidad de las prestaciones previsionales en que no constituyen estrictamente ganancias, porque no están asociadas a réditos o enriquecimientos es demasiado simplista, se aparta del espíritu que la guía y de la voluntad expresa del legislador, único poder el Legislativo constitucionalmente habilitado para crear impuestos.

Y amén de otras razones, tratar de dilucidar si un determinado ingreso configura o no un hecho imponible a la luz de la ley tributaria, solo es procedente cuando el supuesto no está previsto expresamente en la ley. En el caso contrario, no hay nada que analizar o cotejar, puesto que en materia impositiva la causa eficiente de las obligaciones fiscales resulta sola y únicamente de la ley. En todo caso, la discusión podrá versar sobre su racionalidad o legitimidad, pero no sobre su legalidad (Alexandra Biassuti, Gravamen fiscal de las jubilaciones y pensiones a la

luz de la reciente jurisprudencia, Derecho Laboral y Seguridad Social, nº12, Junio de 2013, p. 1267, Ed., Abeledo Perrot).

En cuanto al agravio del recurrente, que dice verse privado de percibir la movilidad del 85% que le corresponde con relación al sueldo de actividad, ello no fue demostrado en autos, considerando que el activo percibe su salario con retención del impuesto a las ganancias, y en caso de resultar probada esa afirmación, deberá proceder por la vía idónea para restablecer el supuesto incumplimiento de su movilidad, esto es mediante un juicio de reajuste por movilidad.

Y en la demanda de fs. 12/20vta., bajo la apariencia de plantear la constitucionalidad de la norma cuestionada, persigue en realidad que el Poder Judicial emita una decisión sobre el acierto o desacierto del régimen impositivo aplicado, tarea indudablemente ajena a la facultad que le confiere la Constitución Nacional, de resolver "causas", definidas como aquéllas en las que se persigue en concreto la determinación del derecho debatido entre partes adversas (doctrina de Fallos: 156:318).

Las razones de oportunidad, mérito o conveniencia tenidas en cuenta por los otros poderes del Estado para adoptar decisiones que les son propias no están sujetas al control judicial (C.S.J.N., causa P 475 XXXIII; caratulada "PRODELCO c/ PEN s/ amparo, sentencia fechada 07/05/1998; Fallos: T. 321, P. 1252).

Por lo expresado, opino que, debería rechazarse el recurso de apelación interpuesto y confirmar la Sentencia Definitiva nº 32.098, de fs. 52/53, impugnada.

En los términos que anteceden dejó contestada la vista conferida.

**Gabriel de Vedia  
Fiscal General Subrogante**

**FISCALIA GENERAL N° 2  
DIICTAMEN N°  
G.E.S**