

“La Corte Federal y el Poder Impositivo. Un nuevo caso: “Los ingresos por jubilación ¿son renta gravada?” ¿quién lo dice? ¿cuáles son los límites?”

por Marcelo Adrián Nieto

I.- Introducción:

El tema de la sentencia recientemente emitida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹, gira en torno al planteo que ilustra el título del presente comentario, dónde una vez más se pone en discusión a las rentas que gravan ingresos derivados del trabajo personal y otras similares.

En efecto, es notoria la resistencia generalizada en la sociedad –tal vez por falta de ejemplos altruistas, de difusión, de rendición de cuentas, de ponderación de valores y en definitiva de falta de educación que conformen una cultura tributaria- al pago de los tributos. En tal punto de agitación social y mediática², es indudablemente mayor esa resistencia en las llamadas rentas derivadas de la fuente laboral generada por las personas humanas de forma individualizada.

Así pues, entre dichos conceptos la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, ha establecido a partir del Capítulo IV del Título II, a las Ganancias de la Cuarta Categoría, denominadas “Ingresos del Trabajo Personal en Relación de Dependencia y Otras Rentas”, entre las cuales se incluye a las provenientes “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 sujetos al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas”.

¹ www.csjn.gov.ar/sj/novedades autos: “García, María Isabel c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 26/03/2019. FPA 7789/2015/CS1-CA1; FPA7789/2015/1/RH1

² “www. Infobae.com” nota del periodista L. Novaresio, del 27/03/2019, “Un Juez que no paga Ganancias ordena que una jubilada lo haga”, más allá de sus apreciaciones periodísticas que pueden o no compartirse, ni tampoco se propicia aquí rebatir sus afirmaciones jurídicas que pueden cometer algún error técnico –caso doble imposición-, pero si debe dejarse a salvo que, lo que no puede, ni debe seguirse aceptando, es que un fallo -sea del tribunal que sea, pero por supuesto con mayor incidencia es el de Corte Suprema de Justicia de la Nación- sea considerado como dictado a favor o en contra de un determinado gobierno, corriente política o de un presidente en particular.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

En el título se indicó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación como máximo órgano jurisdiccional de la Nación conformando junto a los tribunales inferiores, uno de los poderes –no políticos- que sostienen a una República, y que junto a los otros dos –políticos-, conforman un Estado de Derecho, mediante un sistema de pesos y contrapesos. Simplemente, recordamos que nuestro país ha adoptado para su gobierno la forma republicana federal, y que las autoridades de la Nación son los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Ahora bien, cabe tener presente que el fundamento jurídico de la tributación reposa en la sujeción al Poder de imperio del Estado, que es el titular de la potestad tributaria; en este sentido la doctrina ha dicho que “La expresión *poder tributario* significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Este concepto tan genéricamente consignado, ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de *supremacía tributaria* (Berliri), de *potestad impositiva* (Micheli), de *potestad tributaria* (Cocivera, Alessi-Stammati), *poder fiscal* (Bielsa), *poder de imposición* (Ingrosso, Blumenstein), poder tributario concebido como poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la *imposición* (Hensel), pero son variantes de la idea expuesta...”³. En este aspecto, se ha dicho que “El poder fiscal... es una manifestación de fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo...”⁴.

En este orden de ideas, es dable recordar que tiene dicho el Tribunal cimero que “...la interpretación del instrumento político que nos rige no debe hacerse poniendo frente a frente las facultades enumeradas por él, para que se destruyan recíprocamente, sino armonizándolas dentro del espíritu que dio vida...” , y que “la interpretación de las normas constitucionales no

³ Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos María “Derecho Financiero” Volumen I, Ediciones Depalma, Bs. As., 1973, pág. 279.

⁴ cfr. JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Editorial Liceo Profesional Cima, Bs. As., 1969, págs. 23 y sigtes.-.

debe hacerse de modo que unas anulen o dejen sin valor a otras, ya que el texto debe ser analizado como un conjunto armónico, dentro del cual cada una de las disposiciones ha de interpretarse de acuerdo con el contenido de las demás y no en forma aislada e inconexa...” –cfr. Fallos 307:326-.

II.- El caso y su recorrido judicial:

A sólo efecto de ubicación del presente comentario, cabe señalar que la Sra. María Isabel García de Cano, ex - diputada y docente, y jubilada, solicitó se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1º, 2º, y 79, inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias y de la Resolución General N° 2437, por considerar que la gravabilidad que recae sobre sus haberes jubilatorios violaría los artículos 14 bis, 16, 17, 31, 33, 75, inc. 22 de la CN; también solicitó que se oficie a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a la Administración Nacional de Seguridad Social –ANSeS- y a la Caja de Jubilaciones de la Provincia de Entre Ríos, para que no se apliquen más retenciones del gravamen en sus haberes jubilatorios.

Así pues, el Juzgado Federal N° 2 de Concepción del Uruguay, Provincia de Entre Ríos, hizo lugar a la demanda y declaró la inconstitucionalidad del artículo 79, inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con fecha 8 de abril de 2016. Luego, la Cámara Federal de Paraná confirmó la sentencia con fecha 18/05/2017, y reposó su decisión en la remisión al precedente "Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/acción de inconstitucionalidad", en el que se entendió que la gravabilidad del haber previsional resulta contrario al principio constitucional de integralidad, también en la existencia de una doble imposición al haberse abonado el impuesto durante la actividad laboral. También en que la jubilación no es una ganancia sino un débito que tiene la sociedad con el jubilado.

III.- Dictamen de la Procuración General de la Nación: Laura Monti, del 15/11/2017

Al respecto, debe indicarse que el dictamen en cuestión, resulta claro y demostrativo de un estudio profundo del tema, el cual no cabe dejar pasar a la ligera, ya que en muchas ocasiones –aunque no sea

precisamente esta- el mismo resulta tan relevante para los propios ministros que en ciertos casos los mismos se remiten a su pronunciamiento.

Así pues, cabe destacar del mismo –y en lo sustantivo- lo siguiente:

a) Considera que primero se debe dilucidar si la prestación jubilatoria puede constituir un hecho imponible, en los términos de la ley de impuesto a las ganancias, para luego verificar su validez constitucional.

b) En este sentido, y luego de traer precedentes del Tribunal cimero acerca de los rasgos distintivos objetivos que configuran una renta, considera que contrariamente a lo sostenido por la Cámara, los importes cobrados por el actor de su jubilación encuadran sin dificultad dentro de los cánones del art. 79 inc. c) de la ley de Impuesto a las Ganancias.

c) Luego, en cuanto a si el haber jubilatorio puede o no ser pasible de imposición tributaria, disiente de las afirmaciones de la Cámara. Al respecto, destaca que el cumplimiento de las funciones del Estado origina gastos y sobre cuya provisión trata el art. 4° de la CN, y en concordancia con el sistema republicano, el Congreso tiene las facultades para crear las rentas necesarias a la vida de la Nación. Por ello, entiende que de un análisis constitucional nada conduce a marginar el haber previsional de todo tributo que, sobre esa renta, el Estado razonablemente requiera para el sostenimiento de sus actividades, en simetría con los demás rendimientos o beneficios que son objeto del impuesto a las ganancias.

d) En el caso señala que aún cuando no fue alegado por el actor, ni mucho menos demostrado, que el pago del impuesto a las ganancias durante los períodos de este juicio le ha impedido cubrir de manera íntegra sus necesidades, ya que sólo se limitó a negar que el beneficio jubilatorio represente una ganancia gravada y a la doble imposición; por lo que le resulta evidente que la sentencia recurrida no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación razonada del derecho vigente, con adecuada referencia a los hechos de la causa, por lo que cabe atender a los agravios de la apelante en cuanto a la arbitrariedad de lo resuelto en Cámara.

e) Por otra parte, indica que no compete a los jueces considerar la bondad de un sistema fiscal, ni tienen por función clasificar los sistemas económicos y rentísticos según su conveniencia, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales.

f) En cuanto el argumento de la doble imposición destaca que si bien la misma no importa por sí misma un agravio constitucional, y con ello resultaría suficiente para desestimarla, igualmente la situación en trato se encuentra fuera de la hipótesis de doble imposición, pero además indica que en la sentencia apelada nada se dijo en su razonamiento que “los aportes y descuentos que periódicamente se efectúan con destino al fondo de jubilaciones debieron ser deducidos de la base imponible y por ende no quedaron sujetos al impuesto, y finalmente que no existe norma alguna en nuestro ordenamiento que una renta gravada en un ejercicio no deba ser sometida nuevamente a imposición en los ejercicios subsiguientes”.

IV.- El fallo en cuestión:

El 26 de marzo de 2019, en los autos “García, María Isabel c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, el Máximo Tribunal de Justicia de la Nación se pronunció en forma dividida, declarando la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias sobre el haber jubilatorio de la demandante.

En primer lugar, cabe efectuar una breve reseña de los hechos, que surgen de la sentencia en estudio:

1) La demandante se desempeñó en su vida activa como diputada y docente, y obtuvo su jubilación de la Caja de jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos.

2) La Sra. García, María Isabel inició demanda con fecha 16/6/2015, teniendo a esa fecha la edad de 79 años.

3) Entre las cuestiones que se ventilaron en la Justicia se destaca que dicha persona padecía de problemas de salud.

4) La actora había acompañado tres comprobantes de pago previsional, en lo que indicaba que la reducción salarial por la aplicación del

impuesto a las ganancias era del orden del 29% al 31%, percibiendo en el mes de mayo de 2015 un monto jubilatorio de \$ 81.503,42.

5) Tanto en primera como en segunda instancia se le hizo lugar a su pedido.

6) No cabe soslayar, que uno de los fundamentos de la Cámara Federal ha sido el de señalar que –remitiendo al precedente “Cuesta, Jorge A.”- “existía una evidente doble imposición si se gravaba –con ese mismo tributo- el posterior haber previsional...”, y también que “la jubilación no es una ganancia, sino un débito que tiene la sociedad con el jubilado que le permite gozar de un beneficio cuando la capacidad laborativa disminuye o desaparece...”, concluyendo que “al ser el haber previsional una suma de dinero que se ajusta al parámetro de integralidad, no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria” –cfr. 2do. Considerando del voto de la mayoría-.

IV.1- Voto de la mayoría: (Ministros: Elena Highton de Nolasco; Ricardo Lorenzetti; Juan C. Maqueda y Horacio Rosatti)

A través del voto de la mayoría, la Corte declaró la inconstitucionalidad del cobro del impuesto a las ganancias en el caso de la jubilación en particular.

Los principales argumentos de fondo sobre los que los Ministros se basaron para arribar a tal decisión, pueden sintetizarse así:

a) Deja inicialmente aclarado que “el acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que al Poder Judicial le quepa pronunciarse...”, salvo cuando trascienden lo irrazonable o se verifican arbitrariedades. Al respecto, pone de relieve que la cuestión litigiosa involucra por un lado la atribución legítima del Estado de crear tributos y por el otro el goce de derecho de la seguridad social en condiciones de igualdad –Considerando 6º-.

b) Luego, comienza afirmando que el legislador ha asumido que los beneficiarios de haberes previsionales derivados del trabajo personal constituyen un colectivo uniforme diferenciado del trabajador activo.

c) En tal distinción resulta pertinente examinar los principios de igualdad y de razonabilidad.

d) Ha sido reiterada la jurisprudencia en cuanto al principio de igualdad que las categorías tributarias deben ser razonables tanto en la creación como en las consecuencias.

e) En el caso, señala, que no quedan dudas de la “naturaleza eminentemente social del reclamo”, encontrando reflejo en el reconocimiento de los derechos de la ancianidad receptados por la Constitución Nacional; incluso pone de relieve que la Argentina otorgó jerarquía constitucional a los derechos sociales, tanto en la reforma de 1949 como en la de 1957, en este último caso mediante el artículo 14 bis. También, que la última reforma constitucional -1994- ha otorgado un nuevo impulso al sector previsional con distintas medidas de acción positiva tales como discriminaciones inversas y la asignación de cuotas benignas.

f) En este sentido, desarrolla su análisis indicando que las causas más comunes por las que se accede al *status* de jubilado, son causas determinantes de vulnerabilidad, y que ello exige mayores recursos para no comprometer seriamente la existencia y/o calidad de vida. Esto se ve reflejado y contenido en diferentes instrumentos internacionales.

g) En materia tributaria, el Estado no debe actuar de forma insensible al momento de definir la política fiscal. Expresando que... en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimiento estanco...” – Considerando 15-.

h) Pone énfasis en que el control judicial debe diferenciar el impuesto constitucional del inconstitucional.

i) Así pues, y en lo que hace al caso de las jubilaciones entiende que es insuficiente tomar como parámetro la capacidad contributiva para establecer tributos a sus haberes, ya que se debe ponderar “la vulnerabilidad vital del colectivo concernido”. – cfr. Considerando 17-.

j) La estructura tipificada por el legislador como hecho imponible, deducciones, base imponible y alícuota, utiliza un criterio estrictamente patrimonial y lo aplica a un universo de contribuyentes que se presenta como heterogéneo, en un contexto histórico diferente y con un marco constitucional previo a la reforma de 1994, por lo que ha devenido insuficiente y contraria al mandato constitucional.

k) Indica que quiere dejar claro que “no se pretende desde el Poder Judicial establecer, a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, cuál debe ser la capacidad de cada jubilado concreto, pues ello equivaldría –desde el punto de vista jurídico- a consagrar la insensatez de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema... y asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes. Lo que se pretende... es analizar... si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación vulnera derechos fundamentales. Ante esa situación debe declarar en el caso concreto la inconstitucionalidad y comunicar al Congreso, “para que este identifique situaciones, revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia” –cfr. Considerando 20-.

l) Luego, manifiesta que su decisión se enrola en otros precedentes en materia de seguridad social, expresadas con sensibilidad a las cuestiones que resguardan los créditos de la clase pasiva, al que califica como “grupo vulnerable e históricamente postergado” –cfr. Considerando 21-.

m) En esa línea de análisis expresa que en mérito a “la relación de colaboración que debe existir entre los departamentos de Estado”, cabe hacer saber que las correcciones que omitan un tratamiento diferenciado en el tributo, por encontrarse en situación de mayor vulnerabilidad (los más ancianos, enfermos y discapacitados), agravia a la Constitución Nacional –cfr. Considerando 23-.

n) Pone de relieve que la misión más delicada del Poder Judicial es mantenerse dentro de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que

incumben a los otros poderes ni suplir las decisiones que debe adoptar para solucionar el problema, por lo tanto entiende que corresponde ordenar que hasta tanto no se legisle sobre el punto, no podrá retenerse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias a la prestación previsional de la demandante. Y confirma la sentencia apelada. –cfr. Considerando 24-.

o) *Resuelve*: I. Declarar en el caso y con su alcance, la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c) 79, inc. c), 81 y 90 de la ley del tributo; II. Poner en conocimiento del Congreso Nacional la necesidad de diferenciar tutelando a los jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad, para que ello conjugue con la capacidad contributiva potencial, III. Confirma la sentencia apelada en cuanto ordena reintegrar a la actora desde la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos retenidos por el impuesto a las ganancias. Y que hasta tanto no se vuelva a legislar sobre el punto, no podrá descontarse suma por el concepto impositivo en trato, de las sumas previsionales. Costas por su orden.

IV.2. Voto de la minoría: (Ministro Carlos Fernando Rosenkrantz)

Mediante este voto se toma una posición diametralmente opuesta al de la mayoría, y siendo un voto extenso en sus fundamentos, se tratará de efectuar una breve síntesis sin obviar cuestiones relevantes, y que fueran destacadas por el Presidente de la Corte Suprema.

a) Sostiene que el Congreso Nacional es el órgano donde encuentran su representación natural las diversas opiniones, valores, convicciones y preferencias sostenidas por el pueblo de la Nación; y que en esa función le da contenido a las garantías del artículo 14 bis de la C. N.

b) Que el deber de garantizar los beneficios de la seguridad social del modo indicado por la Constitución nacional no puede satisfacerse en el aislamiento, sino guiado por la justicia distributiva o justicia social.

c) Esta Corte debe ser especialmente prudente al analizar la concreción de mandas constitucionales por parte del órgano deliberativo diseñado para consensuar el modo en que los diversos componentes de una solución distributivamente justa se articula.

d) La Corte al pronunciarse debe analizar la normativa vigente y dictada durante el curso del proceso, e identificar el modo concreto en que el Congreso ha diseñado el esquema tributario aplicable a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie. En ese recorrido interpretativo destaca los artículos 2º y 79 inc. c) de la ley de impuesto a las ganancias, para luego señalar que en el año 2016 a los fines de morigerar la sensible situación de los jubilados el Congreso sancionó la Ley N° 27.346, introduciendo modificaciones al impuesto en trato, permitiendo una deducción especial, e incluso estableciendo que las jubilaciones o pensiones son gravadas a partir de una suma igual a seis veces el monto de los haberes mínimos garantizados definidos en el art. 125 de la Ley N° 24.241, siempre que esta suma resulte superior a las deducciones contempladas en los incisos a) y c) del art. 23 de la ley impositiva sustantiva.

En ese contexto, indica que los ingresos previsionales únicamente tributan cuando perciben haberes superiores a \$ 62.462,22, y que según estadísticas oficiales dicha suma solo es percibida por menos del 10% de los jubilados y pensionados. En consecuencia, afirma que solo los jubilados con haberes más elevados tributan impuesto a las ganancias. Por ello, sostiene que la Ley N° 27.346 tuvo como propósito generar un beneficio especial para los jubilados y pensionados de menores ingresos y gravar únicamente las jubilaciones más elevadas, y cita un antecedente del debate parlamentario y a su vez la amplia mayoría de votos afirmativos que obtuvo la ley para su sanción -cfr. Considerando 8vo.-.

e) Sobre la base argumentada, considera que el Estado ha prestado especial atención desde el punto de vista impositivo a la situación de sus jubilados y pensionados más desaventajados.

f) Luego, aborda el análisis de los argumentos expuestos por la Cámara Federal para arribar a su decisión de inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias, y que giraron en tres consideraciones: 1) que la jubilación no es renta, 2) que el cobro del impuesto implica un supuesto de doble imposición por considerar que el jubilado tributó el impuesto durante su vida laboral activa y 3) que el impuesto afecta la integralidad del haber previsional garantizada por el art. 14 bis de la C.N. y en tratados internacionales.

En cuanto al primer punto, señala que claramente la ley impositiva expresamente prevé que las jubilaciones son renta de conformidad a lo establecido en los arts. 2º y 79 inciso c), y destaca que, por su parte la propia Ley N° 24.241 establece en su artículo 115 que *las jubilaciones*, pensiones por fallecimiento y demás prestaciones otorgadas *estarán sujetas en cuanto corresponda al impuesto a las ganancias*. Sobre el particular, recuerda que esa Corte ha interpretado que el legislador goza de amplia discreción para determinar los hechos imponibles, y que pondera los diversos intereses en juego, el nivel de ingresos a partir del cual es justo exigir que los beneficiarios del sistema contribuyan a su mantenimiento y determina qué es lo que gravará.

Asimismo, y conformidad con lo ya decidido por esa Corte, el haber previsional es análogo a toda otra remuneración que haya recibido el beneficiario, y constituye la prolongación de esta después del cese regular y definitivo de la actividad laboral del individuo, como débito de la comunidad por el servicio que el beneficiario del haber previsional ha prestado durante la vida activa. En este orden afirma que es técnicamente erróneo señalar que el cobro del impuesto a las ganancias a los jubilados configure un supuesto de doble imposición. Por ello, los aportes previsionales realizados por quien luego obtiene un beneficio previsional no son gravados por el impuesto a las ganancias que tributa quien se encuentra en actividad dado que dichos aportes son deducibles de los ingresos gravados con dicho impuesto. En este sentido, el art. 81 inc. d) de la ley del tributo dispone que se podrán deducir las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones... De manera concordante también así lo prevé el art. 112 de la Ley N° 24.241.

Por otra parte, la afirmación sobre la doble imposición que se examina, implica desconocer que el impuesto a las ganancias que se paga en actividad y el que se paga por recibir beneficios jubilatorios responden a hechos imponibles distintos, ya que el primero grava los ingresos que son fruto del trabajo, en el otro caso, el impuesto grava los beneficios que el jubilado obtiene del sistema de seguridad social, y subrayando que –en un sistema de reparto asistido- dichos beneficios no se conforman sólo con los aportes realizados.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

En cuanto a la afectación del principio de integralidad del haber previsional, manifiesta que dicha afirmación evidencia un desconocimiento del contenido y alcance de la garantía del art. 14 bis de la C.N., y en este sentido sostiene que “...la *‘integralidad’* de los beneficios de la seguridad social que la Constitución garantiza en modo alguno implica que dichos beneficios no puedan ser gravados...”, por el contrario, dice que la integralidad abarca muchos otros beneficios diferentes a la jubilación, amparando a los habitantes de la Nación de contingencias diversas. –cfr. Considerando 12-. Por ello, el carácter integral de la seguridad social es demostrativo de que protege vicisitudes de la vida distintas de la vejez.

g) Destaca la posibilidad constitucional de gravar las jubilaciones, en doctrinas desarrolladas por dicha Corte, y que el propio art. 14 bis de la CN no impide que en ciertas circunstancias los haberes previsionales sean reducidos, cuando fueran establecidas por ley, cuando respondan al interés público y cuando no fueran confiscatorias ni padecieran de una arbitraria desproporcionalidad. Tampoco la integralidad de la seguridad social impide que los beneficios jubilatorios sean reducidos como consecuencia de impuestos.

h) En cuanto a la justicia distributiva señala que la gravabilidad de las jubilaciones no responde a un política socialmente regresiva y que una política social progresiva no impide que se graven las jubilaciones más elevadas. En su exposición indica cómo se financia el sistema previsional, y que la Corte ha dicho que “debe protegerse el esfuerzo contributivo realizado por el conjunto de los afiliados para financiar ese sistema, sobre la base de principios de solidaridad intra-generacional, concluyendo en este punto que el cobro del impuesto a las ganancias a las jubilaciones más elevadas se encuentra justificado por motivos de justicia distributiva e interés general.

i) Llegado este punto, examina lo anterior respecto de la situación de la actora, y manifiesta que cuando inició su demanda en el año 2015, tenía 79 años de edad, que la misma acompañó tres comprobantes de pago previsional que demuestran una reducción de los mismos del orden del 29 al 31% en concepto de impuesto a las ganancias, y que en mayo de 2015 percibió un total de \$ 81.503,42. Ahora bien, destaca que de manera invariable la Corte ha dicho que “para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital, que debe ser acreditada de manera concluyente por quien la alega”, y que ello en el caso no sólo no ha sido acreditado, sino que además la causa ha sido declarada de puro derecho -cfr. Considerando 15.

j) Agrega que la reforma constitucional no altera en modo alguno las consideraciones precedentes, y tampoco los tratados internacionales de jerarquía constitucional contienen norma alguna que impida gravar impositivamente a las jubilaciones. Incluso la Corte Interamericana de Derechos Humanos reconoce a los Estados la posibilidad de reducir los montos de las pensiones por razones de utilidad pública o interés social, que son las mismas que justifican los impuestos.

k) Por otro lado, el derecho a la seguridad social no permite fundar una prohibición de gravar las jubilaciones y pensiones. Y en cuanto a la manda prevista en el art. 75 inciso 23) de la CN referida al dictado de medidas que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato no exime de la obligación de pagar los tributos que el Congreso establezca para afrontar los gastos del Estado. Por ello, respecto de la actora -aún cuando deba incluirla en la categoría de “persona anciana”-, ello no implica que tenga derecho a no tributar; conclusión que lleva a revocar la declaración de inconstitucionalidad realizada por el *a quo*.

l) Destaca que el Estado argentino ha adoptado diversas medidas orientadas a maximizar el pleno goce y ejercicio de los derechos constitucionales de los jubilados, y en este sentido pone de manifiesto la existencia de deducciones impositivas especiales para los jubilados, tarifas diferenciadas en el transporte, en los servicios de gas natural, electricidad, agua y otras, lo que conforma un sistema multidimensional, donde solo los jubilados y pensionados con haberes elevados, contribuyen al mantenimiento del Estado y del propio sistema jubilatorio.

m) Así pues, reitera que “la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino

que sólo le corresponde declarar si repugna o no los principios y garantías contenidos en la Constitución nacional (arg. Fallos: 223:233; 318:676; 332:1571, entre otros)...”. Tampoco, corresponde pronunciarse “sobre su injusticia o inconveniencia, el exceso de su monto o de las formas de percepción, mientras de ellos no resulte una violación a las disposiciones constitucionales (Fallos: 181:264; 188:464; ente otros)...”, y recalca que no corresponde al Poder Judicial establecer categorías tributarias, ni distinciones no previstas en las leyes sometidas a su consideración”. –cfr. Considerando 20-.

n) Por todo lo expuesto, señala que nada obsta a que en un caso concreto y mediando pruebas adecuadas se demuestre la inconstitucionalidad de la aplicación del tributo, pero que en autos corresponde hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario interpuesto, y revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda.

V.- Consideraciones y algunas reflexiones:

En el título del presente comentario, se deslizó la idea a través de unos simples planteos, referidos a si puede o no considerarse a los ingresos obtenidos en los haberes de naturaleza previsional, como renta gravada. Luego, y en caso afirmativo, quién es el órgano constitucional encargado de dictar las normas, de fijar la política tributaria y rentística del país y cuáles son los límites que dicha imposición debe respetar; para que eventualmente, ante su violación, intervenga el órgano encargado de revisar y en definitiva, implantar justicia, en ese sistema de pesos y contrapesos de un Estado de Derecho.

En un sistema republicano como el adoptado por nuestro país, ello se encuentra suficientemente claro y fijado en nuestro texto Constitucional; al menos resultan claras las atribuciones de cada uno de los poderes.

El impuesto a la renta en nuestro país, encuentra sus orígenes normativos como un impuesto de emergencia a los réditos mediante un decreto dictado en acuerdo general de ministros el 19/01/1932 (B.O. 22/01/1932), luego dándole rango legal la Ley N° 11.586, posteriormente

sustituida por la Ley N° 11.682 denominándose Ley de “Impuesto sobre los Réditos”; pero el punto está en indicar que, en lo referente a “los sueldos, salarios, pensiones y jubilaciones” siempre estuvieron alcanzados por el tributo; si desde su inicio, o incluso en la etapa anterior a su génesis legal, tal como lo recuerda Adolfo Atchabahian al decir que “...debemos remontarnos a la época en que el gobierno nacional pensó en instituir un régimen orgánico de imposición sobre la renta. Esto requiere retrotraernos al tiempo de la presidencia de Hipólito Yrigoyen, quien propusiera –por mensaje y proyecto de ley enviado a la Cámara de Diputados, fechado el 31 de agosto de 1918- la aprobación de una ley sobre el impuesto a la renta: ella consideraba gravable, por su art. 10, ‘el conjunto de los ingresos en valores de toda especie que obtenga cada contribuyente con su capital o trabajo, o por ambos factores combinados’. Ningún precepto del proyecto contemplaba un tratamiento tributario especial para las jubilaciones, y por su art. 17, al disponer sobre las rentas exceptuadas totalmente del impuesto`, no incluía a las jubilaciones...”; y quien concluye, luego de un largo análisis normativo y jurisprudencial, que “...dentro del ordenamiento jurídico tributario vigente en el país, las jubilaciones son materia gravada por las normas de la ley de impuesto a las ganancias, habida cuenta que, hasta el presente, no han sido expuestos casos en los cuales el peso del tributo se haya traducido en carga alguna de índole confiscatoria.”⁵.

En este orden de ideas, no quedan dudas de la facultad legal del Congreso Nacional de establecer la materia gravada en lo que hace al impuesto a la renta, y que en el caso particular de los ingresos obtenidos en concepto de jubilaciones y pensiones ha sido concebido por el legislador nacional de forma histórica desde su propio origen.

Ahora bien, en el caso bajo comentario, resulta afirmado tanto por la mayoría como por el voto en minoría del Tribunal, que corresponde al Congreso de la Nación imponer las contribuciones, sin embargo la mayoría entendió que al grupo de contribuyentes antes indicado lo hizo de forma insuficiente, al no ponderar la “vulnerabilidad vital del colectivo concernido”, y

⁵ ATCHABAHIAN, ADOLFO “Nuevo pronunciamiento sobre las jubilaciones respecto al tratamiento tributario en el Impuesto a las Ganancias”, publicado en www.cronista.com/fiscal, de fecha 24 de julio de 2017.

con ello –en el caso concreto- lo convierte en inconstitucional, es decir no ponderó si el pago del tributo conculcaba el derecho de propiedad por resultar confiscatorio.

Sobre este punto, comienzo a plantearme qué hacemos con lo reiterado pacíficamente en el tiempo por el Tribunal cívico cuando ha expresado que “...las jubilaciones son susceptibles de ser encuadradas sin dificultad dentro de los cánones de la ley 20.628 reseñados, a lo que cabe agregar que la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino que sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional, (arg. Fallos: 223:233; 318:676, entre otros)...”. En ese orden de ideas, tal como lo recordó el Tribunal en los precedentes de Fallos: 328:2567 y 332:1571, para impugnar un tributo por los motivos esgrimidos en la demanda ha de demostrarse que, en el supuesto en concreto llevado ante la justicia -por las peculiaridades que éste pueda mostrar-, hay una violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio.

También resulta llamativo que el máximo Tribunal mediante el fallo en trato tomó una decisión que -mas allá de su aplicabilidad al caso concreto- avanza sobre la materia de gravabilidad de ciertos hechos imponibles a la renta, tanto en su faz objetiva como en su aspecto subjetivo, e incluso en lo relativo a la cuantificación del hecho imponible. Expone argumentos de qué le corresponde al poder político y qué le corresponde al Poder Judicial; sin embargo, el voto de la mayoría pareciera querer demostrar cómo debió el legislador establecer la imposición –tanto en su faz objetiva, subjetiva e incluso en su faz cuantitativa- sobre los ingresos de este sector de la población, ello bajo el argumento de la falta de sensibilidad de la actual ley.

A esta altura, y si seguimos esta línea de criterio, ya deberá preguntarse ¿qué se entiende por “vulnerabilidad vital del colectivo concernido”?, ¿entrarán dentro de esta categoría de contribuyentes, ciertas clasificaciones de sujetos –como destinatarios legales de la imposición-, tales

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

como “menores de edad”, “mujeres”, “ancianos (¿tercera edad y cuarta edad?)”, “discapacitados”, “enfermos crónicos”...?., y eventualmente dentro de cada clasificación también habrá personas más o menos vulnerables.

En este sentido, si bien en muchos pasajes de sus argumentos, la mayoría deja en claro la división de poderes, y manifiesta que corresponde al Poder Legislativo, imponer las contribuciones que sostengan al Estado; sin embargo, entiende que la legislación imperante en materia de impuesto a la renta y las jubilaciones no se corresponde con el ordenamiento jurídico y considera que ese grupo de sujetos alcanzados por la imposición a la renta, se vislumbra como un compartimento estanco.

Por otra parte, si bien es reiterada la jurisprudencia de la Corte en la que se examina la constitucionalidad o no de una norma federal frente a la conculcación de derechos y garantías constitucionales, en este caso dice que debe apartarse porque sostiene que “el estándar de revisión judicial históricamente adoptado por esta Corte, según el cual los términos cuantitativos de la pretensión fiscal sólo deben ser invalidados en caso de confiscación, no permite dar una adecuada respuesta a la protección constitucional” del grupo de contribuyentes que incluye a jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, por ser un sector vulnerable.

En este caso, la Corte pareciera indicar que ya no resulta suficiente observar la capacidad económica y contributiva de un sujeto de la sociedad para contribuir a la cobertura de las necesidades públicas, sino que la misma debe ser vista y considerada a la luz de la situación socioeconómica del sector al que va dirigido el tributo, y que el actual derecho positivo no contempla *suficientemente* la situación de los jubilados. No obstante, la Corte, deja a salvo que la consideración de vulnerabilidad –que observa aplicable al caso- “...no supone “desterrar el criterio de la ‘no confiscatoriedad’ del tributo como pauta para evaluar la adecuación cuantitativa de un gravamen a la Constitución Nacional...”.

Otro argumento que sinceramente resulta dificultoso aceptar es que en un nivel tan alto de capacidad e idoneidad de magistratura, se pueda cometer el error técnico y jurídico de considerar –incluso al no emitir

opinión- en el caso la existencia de una doble imposición⁶, cuando más allá de que como bien deja en claro el Dictamen de la Procuradora, existe jurisprudencia pacífica y antigua de la Corte en el sentido de que la doble imposición en sí misma no es inconstitucional⁷, salvo –claro está- que se configure un caso de confiscatoriedad, y con ello sí se convierte en inconstitucional, pero también resultó expuesto que en el caso ni siquiera se intentó probar, ya que sólo fue alegada como una verdad absoluta o dogmática. Este tema viene de los tribunales inferiores, no tratado en el voto de la mayoría, y sí en el de la minoría.

En efecto, el punto ha sido considerado con mucha claridad en el precitado Dictamen, cuando profundiza en su análisis señalando que “los aportes y descuentos que periódicamente se efectúan con destino al fondo de jubilaciones debieron ser deducidos de la base imponible y por ende no quedaron sujetos al impuesto, y finalmente que no existe norma alguna en nuestro ordenamiento que una renta gravada en un ejercicio no deba ser sometida nuevamente a imposición en los ejercicios subsiguientes”. También, técnica y jurídicamente examinados de forma correcta en el voto de la minoría.

Otro aspecto, que resulta llamativo, es la omisión –en el voto de la mayoría- de lo dicho por la propia Corte no mucho tiempo atrás –e incluso integrada en esa oportunidad, también por la Dra. Elena Highton de Nolasco y Juan Carlos Maqueda, entre otros-, en la causa “Dejeanne”, en el que se pronunció la Procuraduría General de la Nación en dictamen de la Dra. Laura Monti, fecha 17/10/2011, en el que se declaró constitucional la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de los ingresos por jubilaciones, y en el que la Corte el 10 de diciembre de 2013 se expidió haciendo suyos y de

⁶ Para que exista doble imposición, es necesario que el mismo sujeto, por la misma materia imponible y en el mismo período fiscal, sea alcanzado por dos tributos. La doctrina ha dicho que “La doble imposición jurídica –imposición de la misma renta, por el mismo período en dos jurisdicciones distintas- ocurre en las siguientes situaciones: a) Cuando dos Estados gravan a la misma persona, por la misma renta...”, distinguiendo también la “doble imposición económica” que se da “cuando el mismo beneficio se grava en dos Estados a nombre de dos o más personas”. cfr. FERNANDEZ, Luis Omar “Imposición sobre la renta personal y societaria”, Editorial La Ley, Bs. As., 2002, pág. 121.

⁷ Cfr. Fallos 185:209; 188:464; 210:276; 210:500; 217:189; 220:119; 243:280; 249:657; 262:367; y otros

conformidad a los fundamentos de ese dictamen de la señora Procuradora Fiscal⁸.

En definitiva, se pueden seguir examinando distintos aspectos del fallo bajo comentario, pero no debe soslayarse que estamos en presencia de una sentencia del más Alto Tribunal, que -a mi entender- se expresó con una visión pragmática que excede lo técnico fijando en el caso concreto una solución pretendidamente justa.

Por ello, más allá del impacto económico o no que pueda producir la misma, entiendo que al fijarse el criterio de “vulnerabilidad”, ello implicará ir caso por caso, hay una subjetividad clara, y se deberá evaluar minuciosamente en cada situación planteada, si se da dicho extremo.

Finalmente, y atento las sugerencias que hace el fallo al Congreso, esto en cierta forma obliga al entorno político a reflexionar acerca del actual sistema impositivo y revisar si en este nuevo paradigma puedan gravarse adecuada y razonadamente los ingresos que demuestren una alta capacidad contributiva frente al impuesto a la renta⁹. En particular, considero que en los últimos años las distintas reformas en el impuesto en cuestión han ido en el camino de disminuir el monto a pagar en el sector de ingresos por jubilaciones, pero indudablemente hay muchos factores económicos –como,

⁸ En dicha oportunidad se rechazó la acción de amparo interpuesta con el objeto que se declare la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, en cuanto a que el mencionado tributo alcanza a los haberes previsionales, habida cuenta que los reclamantes no lograron demostrar que el actuar estatal adolezca de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta, ni cuál es el perjuicio concreto que les produce en su esfera de derechos, dado que los montos cobrados a los actores son susceptibles de ser sin dificultad dentro de los cánones de la mencionada normativa y la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público.

⁹ Tras el fallo, han surgido varias opiniones de juristas y de periodistas, pero me detengo en destacar la opinión vertida en www.lanacion.com.ar; por Silvia Stang, con fecha 28 de marzo de 2019, titulado “Ganancias y jubilados: un fallo con ruido, que deja el conflicto sin resolver”, al decir que “¿Corresponde o no corresponde, finalmente, que los jubilados paguen el impuesto a las ganancias? Del fallo de la Corte Suprema en la causa `García...` no surge como respuesta que no corresponda. El escrito judicial nunca dice que los pasivos deben ser liberados de esa carga...”. Y donde –dicha periodista- hace varios planteos referidos al criterio de “vulnerabilidad” en el que se apoya el voto de la mayoría, y a cuyas consideraciones me remito en honor a sus interesantes reflexiones.

También, en nota publicada en www.infobae.com de fecha 26/03/2019 en el que se destaca que no todos los especialistas coinciden en que el impuesto en el caso de las jubilaciones sea inconstitucional, así pues se pone de relieve la opinión de Litvin, César al expresar que: “No creo que el impuesto sea confiscatorio porque a los jubilados se les empieza a retener cuando supera los \$62.000 mientras que a un asalariado se le retiene cuando supera los \$ 38.000. Los jubilados ya tienen una protección adicional. No es justo que una jubilación especial de \$ 80.000 no pague y un asalariado sí”.

entre otros, el flagelo que produce la inflación- que conspiran contra la disponibilidad dineraria, y que principalmente, se ven erosionadas las rentas derivadas de la cuarta categoría del impuesto.

No obstante ello, en el contexto actual, estimo que los poderes políticos tienen el deber de generar una cultura tributaria, comenzando por tratar de modificar la conciencia social de que el pago de los impuestos no debe ser considerado una “carga” o un “peso”¹⁰, porque más allá de la semántica, y de pensar en un juego de palabras, indudablemente la resistencia al pago variará si se demuestra adecuadamente en qué se utilizan los recursos tributarios, ello implicará establecer un orden de prioridades, cuáles son las necesidades públicas que la sociedad estima prioritarias, y que además de la coyuntura, se piense, en miras de una construcción colectiva, solidaria y de futuro que mejore y consolide la calidad de vida de toda la población. Para ello, deberá tenerse en cuenta que la población no es homogénea, y tampoco tiene el mismo grado de conocimiento que permita aceptar o rechazar la importancia de contribuir tributariamente para lograr la satisfacción de las necesidades públicas.

El problema deberá abordarse nuevamente, someterse a una amplia discusión que logre su aceptación o no, determinando eventualmente de qué forma, y con qué alcance se acepte la gravabilidad de ciertos ingresos, pero ello implicará necesariamente la aceptación social y política -por parte de sus representantes-, caso contrario se generará nuevamente una rueda interminable que lo único que volverá a generar serán costos y más costos al Estado, y no solo a un gobierno de turno.

¹⁰ En este aspecto coincido plenamente con la opinión de Rapisarda, Mario, al decir, antes del dictado del fallo bajo comentario, que: “...mientras tanto hay que reconocer que pagar el impuesto a las ganancias debería dejar de percibirse como una carga, para empezar a pensar que es un deber de cierta parte de la población que tiene capacidad contributiva para poder vivir ordenadamente en un estado de derecho, pero es fundamental para ello que los umbrales de tributación sean percibidos como razonables por parte de la ciudadanía y debe existir la prueba palpable que el dinero que ingresa a las arcas públicas es bien administrado y retorna a la sociedad en mejores servicios. Sobre este punto hay mucho que trabajar.” – publicado en www.cronista.com/fiscal/ “Los jubilados y el impuesto a las ganancias”, de fecha 26/06/2017.