



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE GRADUADOS
ESPECIALIZACION EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL

ANÁLISIS DE LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD

DEL ART. 82 INC. C) -ex art. 79 inc. c)- DE LA LEY 20.628 (t.o. por Decreto N° 824/19)

Autor: Cra. FALCHINI, Greta Desireé

Tutor: Cr. VILLOIS, Juan Carlos

Córdoba, 23 de octubre de 2020



ANÁLISIS DE LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 82 INC. C) -ex art. 79 inc. c)- DE LA LEY 20.628 (t.o. por Decreto N° 824/19) by FALCHINI, Greta Desireé is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

AGRADECIMIENTOS

El conocimiento implica esfuerzo, voluntad, tiempo. No ocupa espacios. Abre puertas y permite vislumbrar un horizonte donde plasmar una realidad diferente, un futuro más justo.

Quiero agradecer:

A mi familia por todo el apoyo recibido.

Al Cr. Marcos Antonio Damilano por su inducción a perfeccionarnos en la materia y mantenernos actualizados.

Al Cr. Juan Carlos Villos por brindarnos sus conocimientos, experiencia y ser mi tutor.

Al Cr. Ángel del Valle Tapia por su incondicional incentivo y seguimiento brindado a sus alumnos/colegas para que presentemos el presente trabajo.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.....	5
2.1. CONCEPTO DE GANANCIAS	6
2.2. DEFINICIÓN LEGAL DEL CONCEPTO DE GANANCIAS	7
3. ESTADO DE LA CUESTIÓN	8
4. OBJETIVO GENERAL	10
5. OBJETIVO ESPECÍFICO	11
6. METODOLOGÍA	11
7. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN.....	11
7.1 ANÁLISIS DE DIFERENTES FALLOS	12
7.1.1. <i>DEJEANNE, OSCAR ALFREDO Y OTRO C/ AFIP S/AMPARO (10/12/2013)</i>	12
7.1.2. <i>CUESTAS, JORGE ANTONIO C/AFIP S/ ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD (25/04/2015)</i>	13
7.1.3. <i>FORNARI, SILVIA CRISTINA – LOPEZ, SILVIA LILIANA C/ ESTADO NACIONAL – ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS S/ ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD (24/02/2017)</i>	15
7.1.4. <i>CALDERALE, LEONARDO GUALBERTO C/ANSeS S/ REAJUSTES VARIOS (16/05/2017)</i>	16
7.1.5. <i>GARCIA, MARIA ISABEL C/ AFIP S/ ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD (26/03/2019)</i>	18
7.1.6. <i>GODOY, RAMON ESTEBAN C/ AFIP SEGÚN ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD (07/05/2019)</i>	20
7.2. ¿SON GANANCIAS LAS JUBILACIONES?	21
7.3. ¿DOBLE TRIBUTACIÓN?	23
7.4. ¿AFECTACIÓN DE PRINCIPIOS CONTITUCIONALES?	25
7.4.1. <i>LEGALIDAD</i>	25
7.4.2. <i>CAPACIDAD CONTRIBUTIVA</i>	25
7.4.3. <i>CONFISCATORIEDAD</i>	26
7.4.4. <i>EQUIDAD</i>	27
7.4.5. <i>INTEGRALIDAD</i>	27
8. CONCLUSIONES	29
9. PROPUESTAS	31
10. BIBLIOGRAFIA	32
11. JURISPRUDENCIA	33

1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario argentino está integrado, entre otros, por la Ley 20.628 (t.o. por Decreto N° 824/19) de Impuesto a las Ganancias (IG) la cual considera en su art. 82 inc. c) - ex art. 79 inc. c)- que: “Constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes (...) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas”.

El tema bajo estudio radica justamente en analizar la posible inconstitucionalidad de dicho apartado legal.

2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El IG es un impuesto directo ya que es asumido por el sujeto obligado por ley, sin que éste lo traslade a otras personas. Es un impuesto personal o subjetivo debido a que considera aspectos particulares de los contribuyentes y/o responsables. Además es progresivo, al aplicar alícuotas que se incrementan a medida que el monto sujeto a imposición, crece.¹ Según lo establece el artículo 1° de la ley: “Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzadas por el impuesto de emergencia previsto en esta norma”. Aclarando posteriormente: “los sujetos (...) residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior. Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina”

Es decir, para los residentes del país que tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país y en el exterior se considera el criterio de la Renta Mundial.

Para los no residentes en el país que tributan sobre la totalidad de las ganancias obtenidas en el país, se utiliza el criterio de la Fuente.

¹ Manassero, Carlos José, “Impuesto a las Ganancias – Legislación y Técnica Fiscal I”, 7° Edición, pág.6, Asoc. Coop. de la Facultad de Cs. Económicas de la UNC, año 2015.

La implementación del impuesto a las ganancias corresponde a las Provincias salvo situaciones de emergencia, pero en la realidad no sucede así ya que por las previsiones del artículo 75, punto 12 de nuestra Carta Magna, se autoriza a la Nación a “imponer contribuciones directas, por tiempo determinado (...) siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”. Considerando esto, el artículo 1° de la ley de impuesto a las ganancias, conceptualiza a este tributo como un “impuesto de emergencia”, y el artículo 115 de dicha norma considera para sus disposiciones una vigencia acotada, cumpliendo así los requisitos para su tratamiento a nivel nacional.

Con el correr del tiempo se han dictado continuas normas que prorrogan la vigencia del gravamen de manera perpetuada e incesante por muchos años. La última ley en esta materia es la N° 27.432 – BO: 29/12/2017: que en su art. 2, prorroga la vigencia de la ley de IG hasta el 31/12/2022.

2.1. CONCEPTO DE GANANCIAS

Existen diversos criterios que la definen según la teoría que la contempla:

1) Teoría de la Fuente o de la Renta-Producto

Considera renta a los beneficios con ciertas condiciones que permiten su repetición periódica, manteniendo el capital del cual emanan. Dichas condiciones son:

- La existencia de una fuente permanente que la genere y que siga perdurando.
- Una periodicidad real o potencial en la obtención de la renta que surja de dicha fuente permanente.
- Habilitación o explotación de la fuente, es decir la actividad humana que origina el beneficio.

2) Teoría del Balance o del Incremento Patrimonial

Se entiende por renta a todo beneficio o ingreso que represente un acrecentamiento de capital o aumento de riqueza disponible para gastos de consumo. Incluye ganancias periódicas y eventuales. Permite la medición directa de la renta obtenida en un período dado (por medio

de la suma de todos los ingresos ganados en él) así como su cálculo indirecto (por diferencia patrimonial a la que se suman los consumos del período).

Para Reig, Enrique² la teoría del Balance considera el crecimiento del potencial económico del titular entre dos momentos distintos, el cual se determina mediante la suma algebraica de los consumos efectuados y el cambio en el valor del patrimonio poseído entre el comienzo y el final del período de que se trate.

3) Teoría de Irving Fisher

Aunque esta teoría es de menor relevancia y trascendencia que las anteriores, tiene en cuenta las llamadas “rentas presuntas o psíquicas”.

Según Dino Jarach³ esta teoría indica que “el ingreso o renta se define como el flujo de los servicios que los bienes propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Se trata pues de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero obtenido en remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros”.

La aplicación de esta teoría se basa en una apreciación conflictiva, es decir en una renta que no existe en términos económicos, lo cual puede transformarse en una inequidad frente a una estimación desmesurada del valor de las mismas.⁴

2.2. DEFINICIÓN LEGAL DEL CONCEPTO DE GANANCIAS

La ley de IG en su artículo 2º expresa puntualmente: “son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indique en ellas:

1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que indique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

² “Impuesto a las Ganancias”, 10ª Edición, pág. 62, Ed. Macchi

³ “Finanzas públicas y derecho tributario”, 2ª Edición, Ed. Abeledo Perrot

⁴ Manassero, Carlos José, “Impuesto a las Ganancias – Legislación y Técnica Fiscal I”, 7ª Edición, pág. 17, Asoc. Coop. de la Facultad de Cs. Económicas de la UNC, año 2015.

2) Los rendimientos, rentas beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3) Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.”

Este último inciso fue sustituido por el artículo 1 de la Ley N° 26.893 (BO: 23/09/2013).⁵

Según la naturaleza económica de la renta de los bienes o actividad de la que provienen y del beneficiario de las mismas, la ley clasifica a las ganancias en categorías. Desglosando así en ganancias de la Primera, Segunda, Tercera y Cuarta Categoría.

Para el tema en cuestión consideraremos sólo las ganancias de la Cuarta Categoría, ya que comprende aquellos ingresos que tengan su origen en el trabajo personal.

3. ESTADO DE LA CUESTIÓN

La ley de IG establece que deberán abonar este impuesto, aquellos sujetos que queden comprendidos en el tributo.

A partir del período fiscal 2017, para las rentas provenientes de jubilaciones, las deducciones por ganancias no imponibles y deducción especial, fueron reemplazadas por una deducción específica equivalente a seis haberes mínimos vigentes para cada mes, los que se actualizan de acuerdo a la ley de movilidad. Esta disposición rige para los jubilados y pensionados que no tengan otros ingresos (de distinta naturaleza) y no tributen el impuesto sobre los bienes personales (siempre y cuando esta obligación no surja exclusivamente de la

⁵ Manassero, Carlos José, “Impuesto a las Ganancias – Legislación y Técnica Fiscal I”, 7ª Edición, pag.19, Asoc. Coop. de la Facultad de Cs. Económicas de la UNC, año 2015.

tenencia de un inmueble para vivienda única). Si no cumple con esos requisitos, rige el mínimo no imponible general según la composición familiar.

Hasta diciembre de 2018 el mínimo no imponible de seis haberes mínimos se aplicaba por recibo. Para estar alcanzado, un mayor tenía que recibir más de \$ 55.854 mensuales de jubilación y/o de pensión, contabilizado por separado.

En la Circular 1/19 -ANSeS(DP) de fecha 02 de enero de 2019, se determinó un nuevo esquema de cálculo de la retención del IG que se aplicará a partir de la liquidación mensual enero/2019. Para el procedimiento de cálculo se sumaran los haberes correspondientes a todos los beneficios que posea un titular que se encuentren alcanzados por el impuesto. Se aplicaran las deducciones correspondientes que se encuentren por recibo de haberes (Obra Social, Seguro de Vida, Cuota Sindical, Ley de Solidaridad Previsional) y cargas de familia declaradas en el formulario 572 ingresado por el SIRADIG. Obtenida la retención, el monto total se proporcionalizará en cada uno de los beneficios tratados, teniendo en cuenta el monto del haber, menos el descuento de Ley de Solidaridad Previsional.

Es decir, el mínimo se cuenta por beneficiario y se deben sumar los montos de los dos recibos para saber si está alcanzado.

Quienes deben tributar actualmente son aquellos que tengan ingresos netos mensuales superiores a \$101.184,30.

No están alcanzados por el IG los haberes mensuales inferiores a los montos indicados a continuación:

Año	Mes	Monto
2018	Enero / Febrero	\$ 43.479,84
	Marzo / Abril / Mayo	\$ 45.962,52
	Junio / Julio / Agosto	\$ 48.577,80
	Septiembre / Octubre / Noviembre	\$ 51.822,78
	Diciembre	\$ 55.854,60
2019	Enero / Febrero	\$ 55.854,60
	Marzo / Abril / Mayo	\$ 62.462,22
	Junio / Julio / Agosto	\$ 69.170,64

	Septiembre / Octubre / Noviembre	\$ 77.623,32
	Diciembre	\$ 84.407,58
2020	Enero / Febrero	\$ 84.407,58
	Marzo	\$ 95.348,94
	Junio / Julio / Agosto	\$ 101.184,30

Los análisis realizados han puesto de manifiesto que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de gravar puntualmente a los haberes jubilatorios con el IG, está en debate en la Justicia desde hace varios años.

Fallos de diferentes Cámaras y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) dictados hasta ahora, se han pronunciado declarando la inconstitucionalidad de la norma en cuestión.

No obstante, pudimos advertir que cuando una causa llegó a la Corte, ésta avaló la potestad de la AFIP de gravar con el impuesto a las ganancias los haberes jubilatorios y reitera en varias oportunidades que los jueces no pueden expedirse respecto a la configuración del gravamen decidida por el legislador, pues es ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal.

Asimismo consideró que la acción de amparo constituye un remedio de excepción y es inadmisibles cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, así como cuando la determinación de la eventual invalidez del acto que se impugna requiere amplitud de debate y prueba.

De todos modos en los últimos fallos (como García, Calderale y Godoy)⁶, la propia Corte sostuvo la inconstitucionalidad de dicha retención.

4. OBJETIVO GENERAL

Evidenciar la posible inconstitucionalidad del art. 82 inc. c) - ex art. 79 inc. c) - de la ley de IG referido específicamente a las jubilaciones.

⁶ Fallos que se analizarán en el apartado 7.1

5. OBJETIVO ESPECÍFICO

Constatar la existencia de jurisprudencia pertinente.

Analizar fallos de la CSJN, como así también de diferentes Cámaras y Tribunales.

Identificar las distintas posturas que se evidencian en las sentencias que habitualmente son mencionadas como referencias.

6. METODOLOGÍA

El desarrollo del presente trabajo se realizó mediante un estudio descriptivo, a través del análisis, interpretación y comparación de diferentes posturas en fallos referidos a la aplicación del impuesto a las ganancias sobre los haberes jubilatorios.

7. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

En la actualidad es común ver como cuestiones con trascendencia económica terminan siendo más importantes que los propios seres humanos.

La reforma constitucional de 1994 concibió el deber del legislador de dar respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables -entre ellos los jubilados-, que les asegure gozar plena y efectivamente de todos sus derechos. Por lo que el Estado debería tener una mirada humanista al momento de definir su política fiscal. Así, el Tribunal remarcó que el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar aisladamente, como tampoco ser autosuficiente.

Dicha reforma garantizó la igualdad real de oportunidades y de trato. El envejecimiento y la invalidez originan vulnerabilidad a los jubilados, los que precisan disponer de mayores recursos para garantizar, de alguna manera, garantizar su existencia y calidad de vida.⁷

Dentro de las necesidades que atraviesan los jubilados están el sustento económico y los gastos de salud propios de su edad, los que podrían verse afectados por la retención del

⁷ CJJN, 26/03/2019, “García, María Isabel c/ AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

impuesto a las ganancias aplicado sobre sus haberes previsionales que es justamente el análisis que abordamos en el presente trabajo.

El juez Ricardo Barreiro expresó en referencia a los jubilados: “no son un número. No son una estadística más a la hora de cerrar los números de la macroeconomía. No son una variable que se conjuga con otras herramientas económicas para decidir políticas. Son objeto de la elemental protección con la que el sistema les retribuye el hecho de haber sido, durante la etapa fructífera de sus vidas, los artífices de su sostenimiento”.⁸

7.1 ANÁLISIS DE DIFERENTES FALLOS

7.1.1. DEJEANNE, OSCAR ALFREDO Y OTRO C/ AFIP S/AMPARO (10/12/2013)

Los actores iniciaron una acción de amparo contra la AFIP por considerar que el impuesto a las ganancias retenido sobre sus haberes jubilatorios resultó ser confiscatorio por lo que solicitaron se declare la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c) de la ley 20.628.

En primera instancia el Juez Federal de Corrientes rechazó el amparo, pero la Cámara Federal de Apelaciones revocó la sentencia y admitió la acción, declarando la inconstitucionalidad de la ley impositiva respecto de las jubilaciones de los amparistas.

La Cámara interpretó que el amparo es la vía idónea ya que se trataba de una cuestión de puro derecho que no necesitaba mayor debate y prueba, y porque se observó con nitidez las lesiones a los derechos reconocidos en la Constitución Nacional en los art. 16, 17 y 18.

Consideró que los haberes jubilatorios:

“no son una ganancia, sino una prestación de otra naturaleza, que constituye el pago de un débito que la sociedad tiene con el jubilado y que, como tal, no puede ser pasible de tributo alguno debido a su carácter alimentario.

Afirmó que el art. 79 de la ley del impuesto, al gravar las rentas del trabajo personal, pretende alcanzar el producto económico de la actividad humana, sea en dinero o en especie, circunstancia que no acaece en el sector pasivo de la sociedad”.⁹

⁸ CFed-General Roca, 24/02/2017, “Fornari, Silvia Cristina – López, Silvia Liliana c/estado nacional – AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

⁹ CSJN, 10/12/2013, “Dejeanne, Oscar Alfredo y otro c/ AFIP s/ amparo”

La AFIP presentó un recurso extraordinario que impugnó la sentencia referida el cual le fue otorgado. Ahí consideró que el amparo era improcedente y que gravar las jubilaciones es una decisión del legislador, que no puede ser examinada por el Poder Judicial, salvo que se presenten pruebas concretas que manifiesten la inconstitucionalidad tratada.

La Procuradora General de la Nación emitió un dictamen donde trataba la vía del amparo utilizada. Sus fundamentos fueron compartidos por el Tribunal.

“Al respecto, cabe recordar que la Corte ha declarado, reiteradamente, que la acción de amparo constituye un remedio de excepción y es inadmisibile cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, así como cuando la determinación de la eventual invalidez del acto o conducta que se impugna requiere amplitud de debate y de prueba (...) Por eso, la existencia de una vía legal adecuada para la protección de los derechos que se dicen lesionados excluye, en principio, la admisibilidad del amparo, pues este medio no altera el juego de las instituciones vigentes (Fallos: 303:419 y 422), regla que ha sustentado la Corte cuando las circunstancias comprobadas en la causa evidencian que no aparece nítida una lesión cierta o ineludible causada con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, o el asunto versa sobre una materia opinable que exige una mayor amplitud de debate o de prueba para la determinación de la eventual invalidez del acto (doctrina de Fallos: 303:422).”¹⁰

Para el Alto Tribunal, la AFIP tenía razón pues el amparo no es la acción idónea para cuestionar el impuesto a las ganancias sobre los haberes previsionales y agregó que, en este caso concreto, los actores no demostraron ilegalidad o arbitrariedad manifiesta, ni el perjuicio concreto que les produjo el tributo aplicado; dado que los importes cobrados por los actores encuadran en la normativa cuestionada. Asimismo consideró que la configuración del gravamen decidida por el legislador es ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no corresponde considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público.

Por lo tanto la Corte declaró procedente el recurso extraordinario y revocó la sentencia apelada.

7.1.2. CUESTAS, JORGE ANTONIO C/AFIP S/ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

(25/04/2015)

¹⁰ *Ibíd.*

En este fallo la actora solicitó se declare la inconstitucionalidad de los arts. 1, 2, 79 – inc. c) y cctes. de la ley 20628 y de la Resolución 2347/2000 de la AFIP con motivo de las sumas que le fueron retenidas de sus haberes previsionales en concepto de impuesto a las ganancias.

El a quo hizo lugar a su petición declarando para el caso concreto la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del régimen de impuesto a las ganancias de los apartados y normas cuestionadas, motivo por el cual por el cual la AFIP interpone el recurso de apelación.

En esa instancia el Tribunal destacó la naturaleza integral del beneficio determinado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Anticipó que la disminución del haber previsional por la aplicación del impuesto las ganancias ataca el principio de integralidad, máxime cuando estando en actividad tributó tal impuesto, por lo que consideró que al gravar la actividad realizada y posteriormente el beneficio, constituye sin duda una doble imposición.

En tal sentido consideró que:

“La interpretación y aplicación de las leyes previsionales debe hacerse de tal forma que no conduzca a negar los fines superiores que se persiguen y debe armonizarse en preceptos específicos con el conjunto de normas en un ensamble que concuerde con las garantías constitucionales.”¹¹

Comparte en lo pertinente, el criterio adoptado por la Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social en cuanto a que:

“al ser una prestación de naturaleza previsional, queda claro que la jubilación no es una ganancia, sino el cumplimiento del débito que tiene la sociedad hacia el jubilado que fue protagonista del progreso social en su ámbito y en su época; que consiste en hacer gozar de un jubileo, luego de haber transcurrido la vida activa y en momentos en que la capacidad laborativa disminuye o desaparece. La jubilación es una suma de dinero que se ajusta a los parámetros constitucionales de integridad, porque la sociedad lo instituyó para subvenir a la totalidad de las necesidades que pueda tener la persona en ese período de vida. Por ello, la prestación no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando el sentido de la misma.”¹²

Por lo tanto se rechaza el recurso interpuesto y se confirma la resolución apelada.

¹¹ CFed-Paraná, 25/04/2015, “Cuestas, Jorge Antonio c/ AFIP s/ acción de inconstitucionalidad”

¹² *Ibíd.*

7.1.3. FORNARI, SILVIA CRISTINA – LOPEZ, SILVIA LILIANA C/ ESTADO NACIONAL – ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS S/ ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD (24/02/2017)

La demanda de los actores, que aspiraban la declaración de inconstitucionalidad del art. 79, inc. c) de la ley 20.628 que gravó con el impuesto a las ganancias sus haberes jubilatorios, fue rechazada por la sentencia definitiva. Motivo por el cual dicha decisión fue apelada.

El tema a analizar se basa en corroborar si corresponde gravar los haberes previsionales y verificar si se cumplen los preceptos constitucionales invocados.

El Dr. Ricardo Guido Barreiro, manifestó:

“Como el haber jubilatorio no es una contraprestación, ya que justamente, y por definición, quien la percibe no trabaja, se esfuma por completo, y sin el menor margen para la duda, la idea de que un ingreso jubilatorio es una `ganancia`. No hay manera de así definirlo porque para hacerlo debería tergiversarse el sentido mismo de las palabras según su recta acepción castellana. El haber previsional no es un provecho o fruto de tratos con otros, mucho menos de índole mercantil, sino que es un ingreso que se tiene cuya causa o título no es una contraprestación del jubilado sino un hecho anterior, ya finiquitado, que fue la realización de una cantidad determinada de aportes durante su vida económicamente activa y el haber llegado a la edad estipulada.”¹³

Consideró que se vulneraron los principios constitucionales de capacidad contributiva afectando el derecho de propiedad.

Entendió que se estaba frente a una objetiva manifestación de prepotencia tributaria que no toma en cuenta los principios básicos que rigen y legitiman los tributos.

Llegó a la conclusión que analizar la cuantía del haber previsional no puede servir como demostración justificante para gravar ese ingreso.

También encontró duramente lesionado el principio de equidad que debe existir en todo gravamen.

Interpretó que si se concede el beneficio con carácter integral e irrenunciable, es contradictorio posteriormente detraerle una parte sin considerar que esto lleve a vulnerar tal integralidad.

¹³ CFed-General Roca, 24/02/2017, “Fornari, Silvia Cristina – López, Silvia Liliana c/estado nacional – AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

Justificó la apropiación del fisco, de aquellas jubilaciones que sobrepasen cierto nivel, siempre que se encuentren en condiciones de sobrellevar la disminución que la gravabilidad les provocó.

También concibió que aquella persona que se capacitó laboral y/o profesionalmente y que mediante el esfuerzo durante su etapa activa obtuviera mejores ingresos y por ende contribuyó en mayor cuantía al sostenimiento del sistema previsional, no debería ser castigado imponiéndole una disminución en sus ingresos, lo cual afecta la proporcionalidad sobre la que se basa el principio de sustitutividad.

En definitiva el Tribunal resolvió hacer lugar al recurso y revocar la sentencia apelada, declarando la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c), de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97), en cuanto tiene por hecho imponible para la percepción del impuesto a las ganancias a las jubilaciones de los reclamantes.

7.1.4. CALDERALE, LEONARDO GUALBERTO C/ANSeS S/ REAJUSTES VARIOS (16/05/2017)

La parte actora objetó varias cuestiones en esta causa referidas a la aplicación de pautas de movilidad establecidas en la Ley 26.417, el art. 6° de la Res. SSS 6/09 y de la fórmula que surge del Anexo I de la citada norma. También pretendía la declaración de inconstitucionalidad del 3er. Párrafo del inc. i) del art. 20 y del art. 79 inc. c) de la Ley 20.628; -siendo esta última norma justamente a la que hacemos énfasis en el presente trabajo.

Asimismo solicitó se exima su haber mensual y retroactivo correspondiente, del pago del IG.

Frente al desacuerdo con la sentencia de grado, las partes interpusieron recursos de apelación.

Según el Dr. Luis René Herrero se estaría violando el principio de legalidad en materia tributaria, pues la norma cuestionada no individualiza el hecho imponible sobre el cual los jubilados deberían tributar. Asimismo considera que:

“sería a todas luces un contrasentido y una flagrante injusticia que el jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado, cuando se halla en total estado de pasividad, sin desarrollar ninguna actividad lucrativa de carácter laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de

un empleador y sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase, derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad lucrativa, como sucede en los distintos supuestos que individualiza la ley 20.628”.¹⁴

Por lo expuesto estamos de acuerdo en considerar que el jubilado no realiza ningún tipo de actividad que pudiera gravarse, faltando indudablemente el hecho imponible generador del tributo. Pero nos preguntamos hasta qué punto es posible sostener el argumento de que si no pagó en actividad, tributa estando pasivo; puesto que la norma cuestionada señala que estarán gravadas en la medida que hayan estado sujetas al pago del impuesto. Por lo que entendemos que si no tributó estando en actividad, tampoco lo hará estando jubilado.

Para la Dra. Dorado, Nora C.:

“La posible afectación de diversos principios constitucionales como consecuencia de una quita confiscatoria o muy significativa sobre el haber de una persona en situación de pasividad (en el caso, en concepto de impuesto a las ganancias), le impone al Juez de la Seguridad Social el deber constitucional y legal de velar por su intangibilidad (...) Si los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y substitutividad, resulta contradictorio que sean gravados por el propio Estado con un impuesto y/o quita, ya que es el mismo Estado quien resulta responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis). La naturaleza jurídica de las prestaciones previsionales como contraprestación por el sufrimiento de una contingencia, no se asemeja ni puede equipararse con una renta o rendimiento derivada de una actividad con fines de lucro”.¹⁵

En este fallo la Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II resolvió entre otras cuestiones, declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la Ley 20.628 en la medida que al practicarse la liquidación del haber, conforme pautas ordenadas en la sentencia, éste supere el mínimo no imponible tornándose pasible de tributar el impuesto a las ganancias.

Con fecha 1º de octubre de 2019, la Corte no se pronunció sobre el tema, sólo ratificó y dejó firme el fallo de la Sala II de la Cámara de la Seguridad Social, que sostuvo directamente la inconstitucionalidad de la retención del impuesto, con independencia de la situación de vulnerabilidad (o no) del jubilado.

Utilizó el mecanismo conocido como “artículo 280”.

¹⁴ CFedSS Sala II, 16/05/2017, “Calderale, Leonardo Guadalberto c/ ANSES s/ reajustes varios”.

¹⁵ *Ibíd.*

7.1.5. GARCIA, MARIA ISABEL C/ AFIP S/ ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD (26/03/2019)

María Isabel García, es jubilada de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos. En el año 2015, teniendo 79 años de edad, inició contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) una acción con la finalidad de que se declare la inconstitucionalidad de la deducción del impuesto a las ganancias sobre su haber previsional. Aseveró que padecía problemas de salud y que los descuentos en su haber rondaban entre el 29 % y el 31%.

El Juzgado Federal de concepción del Uruguay N° 2 hizo lugar a la demanda y declaró la inconstitucionalidad de la Ley de Impuesto a las Ganancias y dispuso que la AFIP cesara en la aplicación del impuesto sobre la jubilación de la señora García y le abonase las sumas que le hubiesen retenido desde la promoción de la acción. El fisco interpuso un recurso extraordinario y otro de queja. La sentencia fue confirmada por la Cámara Federal de Paraná.

Finalmente llegó esta causa a la Corte Suprema, quien recordó los alcances de los principios de igualdad y de razonabilidad que rigen en materia tributaria. Destacó que el presente caso debe resolverse en base a la naturaleza puramente social del reclamo realizado por la jubilada.

Manifestó que la sola utilización de la capacidad contributiva como parámetro para fijar impuestos a los jubilados y pensionados es insuficiente porque no toma en cuenta la vulnerabilidad que poseen. La no consideración por las autoridades de esta circunstancia coloca a los jubilados en una situación de evidente e injusto detrimento.

Por esos motivos, la Corte Suprema dispuso que el texto actual de la ley, redactado en un contexto histórico diferente, resulta insuficiente y contrario al nuevo mandato constitucional.

Resolvió que no puede retenerse sobre la jubilación de la demandante suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias hasta tanto el Congreso Nacional legisle sobre este punto, debiendo reintegrarle los montos retenidos desde que interpuso el reclamo.

En definitiva, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, declaró la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias sobre las jubilaciones y pensiones (artículos 23, inciso c; 79, inciso c; 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430).

En disidencia, el Doctor Carlos Rosenkrantz, manifestó que las normas que establecen que las jubilaciones y pensiones se encuentran alcanzadas por el IG son, en principio, constitucionales y que no se demostró la inconstitucionalidad ni irrazonabilidad del pago del impuesto en el caso de la actora. Remarcó que en el año 2016 -a los efectos de alivianar la frágil situación de los jubilados y pensionados - el Congreso sancionó la ley 27.346 que incorporó modificaciones a la ley de IG . Allí se estableció una deducción especial en razón de la cual las jubilaciones o pensiones de beneficiarios del régimen general, son gravadas recién a partir de una suma que representa seis veces los haberes mínimos garantizados y que a la fecha del fallo ascendía a \$62.462,22.

También consideró que cobrar el impuesto a las ganancias a los jubilados no constituye un supuesto de doble imposición porque estando en actividad, los aportes previsionales son deducibles del impuesto y porque además gravan distintas manifestaciones de riqueza.

Según su opinión, el IG no viola el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, según el cual, los beneficios de la seguridad social deben tener carácter integral e irrenunciable. La “integralidad” de la seguridad social que la Constitución avala no implica que los beneficios de la seguridad social no puedan estar gravados sino que manifiesta la certeza del legislativo de que la seguridad social debe abarcar numerosos beneficios diferentes a la jubilación, dando cobertura a contingencias heterogéneas.

Del mismo modo manifestó que la eventualidad de gravar las jubilaciones y pensiones está efectivamente considerada en doctrinas emanadas de la propia Corte y sostenidas hasta el presente. Pues en muchas oportunidades resolvió que las disminuciones de las jubilaciones se consideran constitucionales si surgen de una ley, respondan al interés público, no fueran confiscatorias ni arbitrariamente desproporcionales. En el caso, el IG responde a motivos de interés general y a las exigencias de la justicia distributiva ya que los recursos que mediante este impuesto se obtienen son destinados, por imperativo constitucional, a la promoción del bienestar general.

Reconoció que cobrar dicho impuesto a las jubilaciones más altas se halla justificado por motivos de justicia distributiva y beneficio general.

Consideró que la actora no ofreció prueba concluyente requerida por la Corte a los fines de demostrar la confiscatoriedad o irrazonabilidad del tributo. Y que al entender que se traba de una cuestión de puro derecho tampoco justificó gastos de salud, ni aclaró la enfermedad que padecía.

Arribó a la conclusión de que tampoco existe ninguna restricción, ni prohibición constitucional de gravar las jubilaciones y pensiones en los tratados de derechos humanos -que han sido ratificados por Argentina-, ni en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Para Rosenkrantz, el hecho de considerar personas en situación de vulnerabilidad, no las exime de cumplir con las obligaciones tributarias con las que se afrontan los gastos del Estado.

Por último, sostuvo que:

“el mero hecho de que consideremos que el Estado no ha hecho por los jubilados lo que cada uno de nosotros desearía no puede convertirse en un argumento para fulminar con la inconstitucionalidad un régimen que necesariamente depende de valoraciones, hechos, estrategias y criterios de oportunidad cuya articulación corresponde primariamente al Congreso de la Nación (...) El Poder Judicial no tiene facultades para invalidar los gravámenes en razón de su injusticia o inconveniencia, del exceso de su monto o de las formas de percepción, mientras de ellos no resulte una violación de las disposiciones constitucionales”¹⁶

7.1.6. *GODOY, RAMON ESTEBAN C/ AFIP SEGÚN ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD (07/05/2019)*

En este fallo, donde también se incluyen otros tantos actores con la misma carátula, no se efectuó ningún tipo de análisis adicional ni particular para cada caso planteado.

Se dio por reproducidos los fundamentos y conclusiones, en lo pertinente, brindados por la Corte en el fallo *García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*.

También se remitió a dicho fallo la disidencia del juez Rosenkrantz.

¹⁶ CSJN, 26/03/2019, “*García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*”

Por mayoría se declaró la inconstitucionalidad de los art. 23, inc. c; 79, inc. c; 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430, con el alcance indicado en la antes mencionada sentencia .

7.2. ¿SON GANANCIAS LAS JUBILACIONES?

El art. 14 bis de la Constitución Nacional reza lo siguiente: “El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna.”

Del mismo surge que las jubilaciones son un beneficio de la seguridad social, que el Estado debe otorgar en forma integral. Tienen carácter alimentario y de orden público.

Son contraprestaciones mensuales que un jubilado recibe con motivo de haber aportado durante su etapa activa; con la cual debería poder satisfacer necesidades básicas e indispensables como ser alimentación, vivienda y salud.

En la causa Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP “cabe traer lo resuelto por la Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social en la causa ‘Castañeira, Darma Emilia c/ ANSES s/ ejecución previsional’ de fecha 11 de octubre de 2007 y sus similares ‘Galliano, Gregorio c/ ANSeS’ de fecha 4 de abril de 2008 y causas ‘Pagani, Pedro José c/ ANSES s/ dependientes: otras prestaciones’ (punto IV – d) de fecha 22 de diciembre de 2008 donde tales criterios son compartidos en lo pertinente en tanto afirman que al ser una prestación de naturaleza previsional, queda claro que la jubilación no es una ganancia, sino el cumplimiento del débito que tiene la sociedad hacia el jubilado que fue protagonista del progreso social en su ámbito y en su época; que consiste en hacer gozar de un jubileo, luego de haber transcurrido la vida activa y en momentos en que la capacidad laborativa disminuye o desaparece. La jubilación es una suma de dinero que se ajusta a los parámetros constitucionales de integridad, porque la sociedad lo instituyó para subvenir a la totalidad de las necesidades que pueda tener la persona

en ese período de vida. Por ello, la prestación no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando el sentido de la misma”.

En la causa Calderale, Leonardo G. c/ AFIP, el Dr. Luis René Herrero dijo: “Resultaría a todas luces contradictorio reconocer que los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, que consagra la Ley Suprema y a la vez tipificarlos como una renta, enriquecimiento, rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado que es el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis). Por lo mismo, deviene irrazonable y carente de toda lógica jurídica, asimilar o equiparar las prestaciones de la seguridad social a rendimientos, rentas, enriquecimientos, etc. obtenidas como derivación de alguna actividad con fines de lucro de carácter empresarial, mercantil o de negocios productores de renta, que la ley tipifica con lujo de detalles en su articulado”. También señaló: “En el supuesto de las jubilaciones, pensiones o retiros, por el contrario, no se configura este requisito insustituible del concepto legal de ‘ganancia’, pues ningún miembro del sector ‘pasivo’ presta servicios, u obtiene rentas, enriquecimientos o rendimientos merced a una actividad ‘realizada’ por él ‘intuitu personae’ ”.

En el Fallo Fornari, Silvia Cristina - López Silvia Liliana c/Estado Nacional - AFIP, el juez Barreiro dijo al respecto que “en términos económicos la “ganancia” es el provecho, interés o fruto que se obtiene de las relaciones con terceros, sean comerciales o no. Como el haber jubilatorio no es una contraprestación, ya que justamente, y por definición, quien la percibe no trabaja, se esfuma por completo, y sin el menor margen para la duda, la idea de que un ingreso jubilatorio es una “ganancia”.

Añadió en el mismo sentido que “el haber previsional no es un provecho o fruto de tratos con otros, mucho menos de índole mercantil, sino que es un ingreso que se tiene cuya causa o título no es una contraprestación del jubilado sino un hecho anterior, ya finiquitado, que fue la realización de una cantidad determinada de aportes durante su vida económicamente activa y el haber llegado a la edad estipulada”.

7.3. ¿DOBLE TRIBUTACIÓN?

En la causa “Calderale, Leonardo Gualberto c/ ANSES s/ Reajustes Varios” señala que al considerar a la jubilación como un reintegro o debito social, aplicar el impuesto sobre los aportes efectuados en vida activa y repetir la tributación sobre los mismos aportes al devolverlos en forma de beneficio previsional, produce agravio a diversas garantías constitucionales al afectar la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad como consecuencia de una doble imposición.

En el punto V- del Considerando de la causa Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/ acción de inconstitucionalidad (sumarísimo) de fecha 29 de abril de 2015, expresa “que resulta contrario a los principios constitucionales de integralidad del haber previsional su reducción por vía impositiva; ciertamente, toda vez que ya se abonara dicho impuesto al encontrarse en actividad, existe una evidente doble imposición a la actividad desarrollada, gravar -con el mismo- el beneficio posterior.

Según la interpretación de Iván Sasovsky¹⁷: "es un error cuando se dice que las jubilaciones ya tributaron con sus salarios. Lo que se cobra por impuesto a las Ganancias de los jubilados se calcula sobre la base de la jubilación; en cambio los empleados en relación de dependencia tributan sobre el ingreso deducido los aportes al sistema jubilatorio. Desde el punto de vista de la lógica, está cobrando en función de sus aportes realizados en su momento activo".

El Dr. Mariano Roberto Lozano (con voto disidente en la causa Fornari, Silvia Cristina) manifiesta que “tampoco considero que el gravamen sobre la renta jubilatoria esté violando el principio que inhibe la doble imposición, pues si una persona pagó el impuesto de la cuarta categoría sobre las rentas derivadas de su trabajo personal lo hizo sobre su ganancia neta -sobre ella se calcula el IG- de modo que la porción de su salario que destinó a financiar el sistema de seguridad social estuvo exenta. Luego el que tribute por su renta jubilatoria, costeadada con un fondo que se formó con aquellos aportes que no tributó, lo coloca frente a aquel impuesto en situación novedosa y no de doble imposición.

¹⁷ Tributarista y fundador del Estudio Sasovsky & Asociados.

En el Punto 11) de la disidencia del Señor Presidente Doctor Don Carlos Fernando Rosenkrantz en los autos “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”; consideró que: “La afirmación que realiza el tribunal a quo en el sentido de que el cobro del impuesto a las ganancias a los jubilados configuraría un supuesto de doble imposición es técnicamente errónea. Ello es así por dos razones, En primer lugar desconoce que 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 efecto, el art. 81, inc. d, de la Ley de Impuesto a las Ganancias textualmente dispone que se podrán deducir las “contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales”. De manera concordante y a modo ilustrativo, el art. 112 de la ley 24.241 dispone que la porción de la remuneración y renta destinada al pago de los aportes previsionales es deducible de la base imponible sobre la que se tributa el impuesto a las ganancias. Por lo tanto gravar los beneficios jubilatorios no implica gravar un ingreso que ya fue gravado con anterioridad. En segundo lugar, la afirmación que realiza el tribunal a quo en el sentido de que el cobro del impuesto a las ganancias a los jubilados configuraría un supuesto de doble imposición desconoce que el impuesto a las ganancias que se paga en actividad y el que se paga por recibir beneficios jubilatorios responden a hechos imposables distintos que gravan distintas manifestaciones de riqueza. Así, el impuesto a las ganancias que se paga sobre la remuneración obtenida en actividad grava los ingresos que son fruto del trabajo. En cambio, el impuesto a las ganancias que se paga sobre los beneficios jubilatorios grava los beneficios que el jubilado obtiene del sistema nacional de seguridad social, beneficios que, en un sistema de reparto asistido, no se conforman solo con los aportes realizados por el jubilado cuando se encontraba en actividad.

Según el Dr. Spisso, Rodolfo Roque¹⁸: “la doble imposición per se no es causal de inconstitucionalidad, salvo que la carga global devenga confiscatoria, de acuerdo con la doctrina de la Corte Suprema”.¹⁹

¹⁸ Doctor (UBA). Profesor titular consulto de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA. Profesor de posgrado en Derecho Tributario en universidades nacionales

7.4. ¿AFECTACIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES?

Como parte del análisis de la posible inconstitucionalidad de aplicar el IG sobre los haberes jubilatorios, surge también la necesidad de evaluar lo considerado en varios fallos en lo referido a la posible afectación de algunos principios constitucionales como consecuencia de dicha aplicación:

7.4.1. LEGALIDAD

En el Fallo Calderale, Leonardo G. c/ AFIP , el Dr. Luis René Herrero hace mención a lo destacado por el Dr. Germán J. Bidart Campos en cuanto a que: “el principio de legalidad en materia tributaria exige que se establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, el órgano competente para recibir el pago, etc.”.

Y continúa diciendo que para el caso de los jubilados y pensionados alcanzados por la norma impugnada, “no individualiza ni determina con precisión el hecho imponible sobre el cual estos contribuyentes deberían tributar, con lo cual se violaría de manera flagrante el referido principio de legalidad en materia tributaria”.

7.4.2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

En el Fallo Fornari, Silvia C.- López, Silvia L. c/ Estado Nacional, el Dr. Ricardo Guido Barreiro menciona que dicho principio surge implícitamente de los art.4, 16, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional y que consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado y se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital.

Considera que si el impuesto a las ganancias contempla un ingreso económico que no es tal, adolece de una inconsistencia legal en sus términos ya que contiene hechos que no son los que

¹⁹ Spisso, Rodolfo Roque (2019). Inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias sobre prestaciones jubilatorias. Control abstracto de constitucionalidad de la LIG. La Ley, 17/04/2019,013 – IMP – Práctica Profesional2019-L, 79.

la propia ley grava y precisa sujetos pasivos del tributo que no podrían serlo. Por tales motivos considera que “esta anomalía vulnera el principio de capacidad contributiva y, como consecuencia de ello, afecta el derecho de propiedad”.

Además concluye en que el “el examen de la cuantía del haber previsional no puede utilizarse como argumento justificante de una imposición sobre ese ingreso”.

En el Fallo García, María Isabel c/AFIP en el punto 17) se menciona que considerar solamente a la capacidad contributiva como parámetro para establecer tributos a jubilados, pensionados, retirados, o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera vulnerabilidad vital del colectivo concernido. No considerar esta circunstancia, “supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, (...) colocándolos en una notoria e injusta desventaja”.

7.4.3. CONFISCATORIEDAD

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, se debe demostrar que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente.

En el Fallo Dejeanne, Oscar A. y otro c/ AFIP los actores alegan que el tributo resultaba confiscatorio de sus haberes. Pero tal lo expresado por el fisco nacional, esta circunstancia amerita cierta amplitud de debate y prueba. Pero los demandantes no aportaron en su momento prueba alguna que permita tener por configurada la manifiesta ilegalidad o arbitrariedad endilgada al accionar del estado. Tampoco indicaron el “monto del impuesto” que debían abonar para dar inicio al estudio del posible efecto confiscatorio que denunciaran.

En el Fallo García, María Isabel c/ AFIP la actora manifestó afectación al derecho de propiedad que le produciría la aplicación del impuesto a las ganancias sobre sus haberes jubilatorios. El Tribunal ha señalado que: “para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una 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.”

Además es necesario aportar las pruebas suficientes y relevantes, requeridas por la Corte, para demostrar confiscatoriedad o irrazonabilidad del tributo.

7.4.4. EQUIDAD

En el Fallo Fornari, Silvia C. - López Silvia L. c/ Estado Nacional el Dr. Ricardo Guido Barreiro encuentra severamente lesionado el principio de equidad que debe regir la imposición de las cargas tributarias. Para García Belsunce “la equidad significa que la imposición debe ser regida por un fin justo (...) La equidad se convierte en equivalente de la razonabilidad”.

7.4.5. INTEGRALIDAD

El art.14 bis de la Constitución Nacional expresa entre otras cosas que “El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable”.

En el Fallo Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP, punto V del Considerando, adelantan que resulta contrario a los principios constitucionales de integralidad del haber previsional su reducción por vías impositivas.

“Que la naturaleza integral del beneficio ha sido determinada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso “Cinco pensionistas vs Perú”

En el Fallo Calderale, Leonardo G. c/ AFIP, el Dr. Luis René Herrero manifiesta que “El aludido carácter integral que le atribuye la Constitución Nacional a las prestaciones de la seguridad social, indica que la protección que otorga a sus titulares debe ser acorde con sus necesidades económicas, sociales y asistenciales”.

En la causa “Sánchez, María del Carmen c/ANSeS s/reajustes varios” la Corte Suprema ha puntualizado lo siguiente: “Que la necesidad de mantener una proporción justa y razonable entre el haber de pasividad y la situación de los activos, es consecuencia del carácter integral que reconoce la Ley Suprema a todos los beneficios de la seguridad social y de la íntima vinculación que guardan las prestaciones aseguradas al trabajador, con aquellas de naturaleza previsional, que son financiadas primordialmente con los aportes efectuados durante el servicio.(...) Cualquier situación que impidiera el goce efectivo de los beneficios de la seguridad social, tal como han sido creados por el legislador siguiendo el mandato

constitucional, ya sea disminuyéndolos o aniquilándolos, tornaría irrisoria la cláusula constitucional y vacíos de contenidos los principio que ella consagra.”

En el Fallo García, María Isabel c/ AFIP, “la Cámara Federal de Paraná fundó la inconstitucionalidad del impuesto en tres tipos de consideraciones: (i) que la jubilación no es renta; (ii) que el cobro del impuesto importa un supuesto de doble imposición ya que el jubilado tributó el impuesto a las ganancias durante su vida laboral activa; y (iii) que el impuesto a las ganancias afecta la integralidad del haber previsional garantizada por el art. 14 bis de la Constitución Nacional y de los tratados internacionales aplicables”.

En disidencia, el Dr. Don Carlos Fernando Rosenkrantz, no consideró que se vea afectado el principio de integralidad del haber previsional. Sostiene que afirmar eso implica desconocer el contenido y alcance del art. de la Constitución Nacional antes mencionado. Manifiesta que “la integralidad (...) en modo alguno implica que dichos beneficios no puedan ser gravados.” La integralidad es interpretada en el sentido que la seguridad social debe abarcar muchos otros beneficios diferentes a la jubilación amparando a los habitantes de la Nación de contingencias diversas.

8. CONCLUSIONES

De todo lo anteriormente analizado y expuesto podemos extraer las siguientes conclusiones:

Observamos que en varios fallos han definido de diversas formas el significado del término ganancia, y coincidimos en aseverar que dicha expresión no puede aplicarse al haber jubilatorio en el sentido que éste es considerado un ingreso alimentario y de subsistencia, donde los jubilados carecen de capacidad contributiva para estar alcanzados por el IG ya que sus haberes no están destinados a ser reinvertidos en el circuito comercial, productivo o financiero.

La jubilación no persigue ningún fin de lucro de carácter empresarial, mercantil o de negocios productores de renta que justamente la ley tipifica detalladamente.

En cuanto a la afectación de algunos principios constitucionales, podemos interpretar lo siguiente:

Al no determinar con precisión el hecho imponible sobre el cual los jubilados deben tributar advertimos que se ve afectado el principio de Legalidad.

Considerar solamente la Capacidad Contributiva para establecer la imposición no es suficiente, podría decirse que es injusto, pero no por ello es un principio quebrantado.

Para que un gravamen sea considerado Confiscatorio, debe exceder la capacidad económica o financiera del contribuyente; debe producirse una absorción por parte del Estado de una parte substancial de la renta o el capital y ser ello demostrado fehacientemente por quienes la alegan, cosa que no ha sucedido en los casos analizados.

Si entendemos a la Equidad como sinónimo de razonabilidad, del fin justo que debe regir toda imposición; nada podemos decir si es el propio Estado quien para cubrir su sostenimiento define la finalidad de su percepción.

Coincidimos con el Dr. Carlos Fernando Rosenkrantz quien interpreta que la Integralidad de ninguna manera significa que los beneficios previsionales no pueden ser gravados, sino que la seguridad social abarca muchos beneficios que ampara a la sociedad pasiva frente a diversas contingencias.

También queda demostrado que no existe doble imposición.

Por otro lado, la creación y aplicación de los impuestos está sujeta al control judicial de constitucionalidad.

El Poder Judicial está siempre habilitado para pronunciarse sobre la validez de los gravámenes cuando se los ataca por reputárselos incompatibles con la Constitución. No obstante, les está vedado a los jueces revisar el criterio, oportunidad, conveniencia o el acierto con que el legislador se ha manejado al establecer los gravámenes, como también sus efectos económicos, fiscales, sociales o políticos.

De la lectura de los fallos en cuestión, la Corte deja en claro que el acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse. Solo los casos que trascienden ese ámbito de apreciación para internarse en el campo de lo irrazonable, inicuo o arbitrario, habilitan la intervención de los jueces.

Es el Congreso quien tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que -en tal labor- no se infrinjan preceptos constitucionales.

Que la vía del amparo sólo debe utilizarse para casos de extrema urgencia. Pues es un remedio de excepción y es inadmisibles cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, así como cuando la eventual invalidez del acto o conducta que se impugna requiere amplitud de debate y prueba.

Coincidimos con el Dr. Ricardo Guido Barreiro quien expresa que:

“si la autoridad tiene la facultad de cuantificar el ingreso cuando concede el beneficio, ha de aceptarse fatalmente que es ésa la medida que satisface el estándar de integralidad e irrenunciabilidad que está obligado a observar y garantizar, de donde es contradictorio que, luego, detraiga una parte de ese todo sin que ello implique vulnerar la integralidad del beneficio”.²⁰

Concordamos con el Dr. Luis René Herrero al considerar que es contradictorio admitir que los beneficios previsionales están amparados por la garantía de integralidad, proporcionalidad y sustitutividad consagrados en la Ley Suprema para luego considerarlos como una renta, enriquecimiento, rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado, que es

²⁰ CFed-General Roca, 24/02/2017, “Fornari, Silvia Cristina – López, Silvia Liliana c/estado nacional – AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales. En ese sentido es inaceptable que el Estado les otorgue un derecho y posteriormente grave lo que consideraron básico para su subsistencia.

“La interpretación y aplicación de las leyes previsionales debe hacerse de forma tal que no conduzca a negar los fines superiores que se persiguen y debe armonizarse en preceptos específicos con el conjunto de normas en un ensamble que concuerde con las garantías constitucionales (...) al ser una prestación de naturaleza previsional, queda claro que la jubilación no es una ganancia, sino el cumplimiento del débito que tiene la sociedad hacia el jubilado que fue protagonista del progreso social en su ámbito y en su época; que consiste en hacer gozar de un jubileo, luego de haber transcurrido la vida activa y en momentos en que la capacidad laboral disminuye o desaparece. La jubilación es una suma de dinero que se ajusta a los parámetros constitucionales de integridad, porque la sociedad lo instituyó para subvenir a la totalidad de las necesidades que pueda tener la persona en ese período de vida. Por ello, la prestación no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando el sentido de la misma”.²¹

Por todo lo dicho hasta aquí, llegamos a la conclusión de que es inconstitucional e inaplicable el régimen del IG contemplado en el art. 82 inc. c) -ex art. 79 inc. c)- de la ley 20.628 (t.o. por Decreto N° 824/19) por considerar que las jubilaciones no son una ganancia.

9. PROPUESTAS

Ya contando con fallos de la CSJN tales como los casos García, Calderale y Godoy donde se declara la inconstitucionalidad de la norma en cuestión, propongo como primera opción eximir del pago de ganancias a las jubilaciones y pensiones, tal como lo ha propuesto la senadora nacional Norma Durango al Senado mediante una iniciativa de su autoría donde propicia suprimir del inciso c) del artículo 79 de la ley 20.628, modificada por las leyes 27.346 y 27.430, el segmento que establece que constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes de jubilaciones y pensiones. Considerando los mandatos específicos de la Convención Interamericana sobre la protección de los derechos humanos de las personas

²¹ CFed-Paraná, 25/04/2015, “Cuestas, Jorge Antonio c/ AFIP s/ acción de inconstitucionalidad”.

mayores (Ley 27360) cuando en su artículo 23 señala que: “Los Estados Parte se comprometen a adoptar medidas para eliminar toda práctica administrativa o financiera que discrimine a la persona mayor, principalmente a las mujeres mayores y a los grupos en situación de vulnerabilidad respecto del ejercicio de su derecho a la propiedad”.

Lo cierto es que la realidad demuestra falta de celeridad del Congreso en tomar la decisión de su exención, más allá del pedido de la Corte. Por lo que podría interpretarse que el legislador simplemente quiso gravarlas para lo cual las incluyó en su base imponible, erróneamente considerándolas ganancias.

Entendemos que perfilar un sistema tributario más equitativo que genere mínimas distorsiones económicas, no necesariamente radica en plasmar exenciones para quienes actualmente tributan.

Entonces avizorando mas allá de lo enumerado en la ley, si interpretáramos el verdadero sentido de las prestaciones jubilatorias, considerando la esperanza de vida, las enfermedades físicas y mentales que aquejan a los jubilados y la situación de vulnerabilidad que atraviesan, propongo como segunda opción elevar y posteriormente actualizar de manera periódica, idónea y comprometida con la sociedad, el mínimo no imponible como así también ampliar el valor de las deducciones admitidas relacionadas con cuotas y gastos médicos destinado a los jubilados, para así mermar de alguna manera el monto a retenerles o simplemente disminuir el universo de jubilados que tributan el IG.

10. BIBLIOGRAFIA

- Constitución de la Nación Argentina - Disponible en www.infoleg.gob.ar
- Ley de Impuesto a las Ganancias - Disponible en: www.afip.gov.ar
- Impuesto a las Ganancias (2015) - Legislación y Técnica Fiscal I - Facultad de Ciencias Económicas. 7ª Edición
- Spisso, Rodolfo Roque (2019). Inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias sobre prestaciones jubilatorias. Control abstracto de constitucionalidad de la LIG. La Ley, 17/04/2019,013 – IMP – Práctica Profesional2019-L, 79

11. JURISPRUDENCIA

- Dejeanne, Oscar Alfredo y Otro c/AFIP s/Amparo. Corte Suprema de Justicia de la Nación (10/12/2013) - Disponible en: www.saij.gob.ar
- Cuestas, Jorge Antonio c/AFIP s/Acción de Inconstitucionalidad. Cámara Federal de Paraná (25/04/2015) - Disponible en: www.saij.gob.ar
- Fornari, Silvia Cristina – López, Silvia Liliana c/Estado Nacional – AFIP s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad (24/02/2017). Cámara Federal de apelaciones de General Roca. Disponible en: www.saij.gob.ar
- Calderale, Leonardo Guadalberto c/ANSeS s/Reajustes Varios. Cámara Federal de la Seguridad Social. Sala II (16/05/2017) - Disponible en: www.saij.gob.ar
- García, María Isabel c/AFIPs s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad. Corte Suprema de Justicia de la Nación (26/03/2019) - Disponible en: www.saij.gob.ar
- Godoy, Ramón Esteban c/ AFIP s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad. Corte Suprema de Justicia de la Nación (07/05/2019) - Disponible en: www.saij.gob.ar