



Escuela de Graduados
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de Córdoba

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN
TRABAJO FINAL DE POSGRADO

*“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias.
Análisis, conflictos y propuestas”.*

Autor: GARMENDIA, María Laura

Tutor: CRESPI, German Alberto

Córdoba, Noviembre de 2017



Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias.
Análisis, conflictos y propuestas by Garmendia, Maria Laura is
licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-
NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

*“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis,
controversias y propuestas “*

Agradezco puntualmente:

*Al Cr. Germán Crespi, por su vocación en materia tributaria, que con su ejemplo nos ha
motivado hacia este camino de la especialización.*

Al Cr. Ángel Tapia, por su predisposición a lo largo de la carrera,

*Al Cr. Alberto Gorosito y Eduardo M. Gorosito, por la solidaridad en los conocimientos
trasmitidos,*

Al Cr. Alberto Guerrero, por el apoyo y la confianza en nuestras capacidades.

*Y personalmente: A mi familia, en especial a mi madre, y mis colegas, por compartir esta
profesión.*

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.	5
<u>CAPÍTULO I:</u>	
“EL HECHO IMPONIBLE”.	7
1. Conceptos básicos de Derecho Tributario.	7
2. Introducción a la Ley de Impuesto a las Ganancias.	9
3. Análisis de la naturaleza Jurídica.	12
<u>CAPÍTULO II:</u>	
“CONTROVERSIA DOCTRINARIA Y JURISPRUDENCIAL”.	15
1. Principios Constitucionales de Tributación.	15
2. Análisis Jurisprudencial.	18
a) Dejeanne, Oscar Alfredo y otro.	18
b) Cuesta, Jorge Antonio.	23
c) Fornari, Silvia Cristina y Lopez Silvia Liliana.	24
d) Calderale, Leonardo Gualberto.	44
<u>CAPÍTULO III:</u>	
“LA EXTINCIÓN DE LA RELACION LABORAL Y SUS EFECTOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS”.	48
<u>CAPÍTULO IV:</u>	
“EXENCIONES DE LAS REMUNERACIONES DE LOS MAGISTRADOS	50
Remuneración de los magistrados en el ámbito provincial.	51
Remuneración del Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires.	52
Tribunal de Cuentas Provincial	53

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

Remuneraciones del Fiscal de Estado	53
Jurisprudencia Judicial	53

CAPÍTULO V:

“ANTECEDENTES DE PROYECTO LEGISLATIVO”.	58
--	----

CAPÍTULO VI:

“CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE REFORMA”.	60
--	----

ANEXO I.

65

BIBLIOGRAFÍA

76

INTRODUCCIÓN

El siguiente es un trabajo de investigación sobre el alcance del Impuesto a las Ganancias de ciertos conceptos incluidos en rentas de cuarta categoría, principalmente las Jubilaciones y Pensiones.

¿Cuál es la verdadera naturaleza de la imposición?, pregunta que nos haremos a lo largo del presente trabajo, y que más allá de su inclusión en dicha norma, cabría dilucidar si el mencionado impuesto recae sobre la percepción de esos conceptos por el mismo hecho de su cobro con independencia de que no sean ganancias en los términos del mismo precepto legal.

La Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que serán ganancias de cuarta categoría las provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas.

Complementariamente, la mencionada ley niega la exención del impuesto a las mismas disponiendo que: (...) “no están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado”.

Por otra parte, es dable resaltar que nuestra Constitución Nacional fija en materia tributaria principios, que son las características que deben cumplir los tributos para salvaguardar las garantías que ellos tutelan. Nos interesaría por ende examinar la implicancia

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

del Impuesto a las Ganancias en orden a los principios de legalidad, capacidad contributiva, equidad y razonabilidad.

Entonces, de acuerdo a la doctrina y jurisprudencia, sería legítimo formular el interrogante -y, desde luego, debatir una respuesta-: un impuesto que grava la percepción de una jubilación o pensión, ¿es legal, razonable, equitativo y no confiscatorio?.

El objetivo del presente trabajo es, en primer lugar, analizar las disposiciones mencionadas detalladamente para establecer si la gravabilidad del Impuesto a las Ganancias en las Jubilaciones y Pensiones satisface los requisitos que la Ley de dicho impuesto exige para que sea configurado el hecho imponible, y en segundo, si dicha inclusión respeta las garantías tuteladas por los Principios Constitucionales de la tributación.

Por otra parte resultaría interesante realizar ciertas comparaciones con otras remuneraciones de cuarta categoría y evaluar el tratamiento que los preceptos legales fijan para dichos conceptos.

La investigación profundizará el estudio de la legislación vigente, de los antecedentes parlamentarios, de la doctrina destacada y de la jurisprudencia, tanto de la Corte Suprema de Justicia Nacional como de los tribunales inferiores. Se aplicaran también los conocimientos adquiridos en los años de estudio en la especialización en Tributación, y por último, se expondrá propuestas, alternativas y conclusiones al presente trabajo de estudio.

CAPÍTULO I: “EL HECHO IMPONIBLE”

1. Conceptos básicos de Derecho Tributario.

En el siguiente apartado se expondrán conceptos teóricos de la tributación, a los fines de definir cuestiones básicas para el desarrollo de la investigación.

El **hecho imponible** constituye: “...la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y desgravaciones o beneficios tributarios)”

Asimismo, Villegas considera que el hecho imponible debe indefectiblemente contar con:

1. una descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material);
2. la individualización de la persona encuadrable en esa descripción (aspecto personal);
3. el momento en el que se debe producir el “hecho imponible” (aspecto temporal), y
4. el lugar en el que acaece el “hecho imponible” (aspecto espacial).¹

Se puede concluir que para se configure el hecho imponible en realidad deben verificarse estos cuatro aspectos; si falta uno, no nace la obligación tributaria.

En esta inteligencia, podría afirmarse que cuando una persona, en un determinado momento y lugar (elementos que pueden estar explicitados en la norma tributaria o surgir implícitos), realiza el acto -situación o conducta- incluido en la definición del hecho imponible, como principio general nace la obligación de pagar el tributo conforme a la base

¹ García Vizcaíno, Catalina: “Tratado de derecho tributario” - 6a. ed. ampliada y actualizada - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - T. I - (Parte General) - pág. 557

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

imponible y alícuotas establecidas por ley, salvo que el legislador haya creado exenciones o diferimientos, entre otros.

Por el contrario, podríamos afirmar que en aquellos casos en los que no se verifica uno o más de los cuatro aspectos antes mencionados no se verifica el “hecho imponible” de un tributo y, por lo tanto, no nace la obligación tributaria. Es lo que se conoce como “**exclusión de objeto**”, o “**supuesto no alcanzado**”. En este sentido, se ha sostenido que “el derecho a la no sujeción no nace de la norma que establece los hechos o personas no sujetos, sino, aunque parezca paradójico, de la norma que declara los hechos o personas sujetos. Algo o alguien no está sujeto lisa y llanamente porque la norma tributaria que configura el hecho imponible, o define los criterios de vinculación de las personas a esos hechos, lo hace con invocación de criterios y de elementos delimitadores que forzosamente dejan fuera de su ámbito a una gama infinita de situaciones y personas.

En otras palabras, de la definición del hecho imponible podemos deducir qué situaciones se encuentran dentro del objeto de un tributo y qué situaciones se encuentran excluidas, sin que resulte necesario que el legislador enumere la enorme cantidad de situaciones que no encuadran en esa descripción. Sin perjuicio de ello, no existen obstáculos para que el legislador, a título aclaratorio y declarativo, consagre expresamente una “exclusión de objeto” cuando la definición del hecho imponible luce imprecisa y/o el encuadramiento de una situación determinada dentro de la definición resulte dudoso.

El último concepto es el de “**exención tributaria**”. Se sostiene que las exenciones:

“...consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque este se halle configurado no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas

ciertas facilidades para su pago. En la exención se produce el hecho generador, pero como se configura tal hipótesis neutralizante, no nace deuda tributaria alguna”.²

En función de los conceptos analizados, podemos arribar a las siguientes conclusiones:

1. Si una situación encuadra dentro de la definición del hecho imponible, en principio nace la obligación tributaria y debe oblar el tributo.

2. Si una situación encuadra dentro de la definición del hecho imponible, pero existe una exención, no nace la obligación tributaria y no se obla el tributo. Se trata de un supuesto exento.

3. Si una situación no encuadra dentro de la definición del hecho imponible, no nace la obligación tributaria ni se obla el tributo. Se trata de un supuesto no alcanzado, de “no sujeción” o de “exclusión de objeto”.

4. Si se concluye que un supuesto , es irrelevante indagar si se encuentra exento. Solo si nos encontramos ante una situación que puede encuadrarse en la definición del hecho imponible resulta relevante indagar si existe alguna exención que impida el nacimiento de la obligación tributaria, o un beneficio que permita solo su nacimiento parcial.

2. Introducción a la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Es importante abordar características del Impuesto a las Ganancias que servirán de apoyo a las conclusiones arribadas.

² García Vizcaíno, Catalina: “Tratado de derecho tributario” - 6a. ed. ampliada y actualizada - Editorial Abeledo-Perrot - (Parte General) - pág. 567 y ss.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

Un orden lógico impone examinar, en primer término, si las sumas percibidas en concepto de jubilaciones y pensiones, se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

Al respecto, el artículo 2 de la Ley 20.628 establece: “A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.

Es decir, que la Ley de Impuesto a las Ganancias estableció para las personas humanas y sucesiones indivisas la denominada teoría de la fuente, o del rédito producto, en virtud del cual los 3 conceptos que se deben verificar para que exista ganancia imponible son los siguientes:

- **Periodicidad de la fuente:** “respecto del concepto de periodicidad, ha dicho García Belsunce en su obra clásica sobre el tema: ‘Desde el momento en que se trata de un producto derivado de una fuente productiva que debe subsistir al acto de producción, esa sola exigencia supone la periodicidad real o potencial del producto’, agregando luego que ‘constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia relativa de ese ingreso’”.³

- **Permanencia de la fuente:** “Por su parte, Rabinovich dice que la permanencia de la fuente constituye evidentemente la causa de la periodicidad del rédito, pues, como es natural, no puede este renovarse periódicamente si la fuente no tiene existencia relativamente durable, agotándose con la primera producción del rédito. Se ve aquí entonces la íntima relación que existe entre periodicidad y permanencia de la fuente, siempre teniendo en cuenta que la

³ Fernández, Luis O.: - ERREPAR - Consultor Tributario - N° 107 - enero/2016 - Cita digital

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

primera es solo un indicio de la existencia de la segunda y no un elemento constitutivo de la renta”.

- **Habilitación de la fuente:** en general, consiste en la preparación o el acondicionamiento de los elementos productivos aptos para generar una ganancia.

A su vez, tenemos que existen 4 categorías de ganancias: primera (renta del suelo), segunda (renta de capital), tercera (rentas empresariales) y cuarta (renta del trabajo personal).

¿Son las Jubilaciones y Pensiones rentas del trabajo personal?

Justamente, por no provenir del trabajo personal no encuadran técnicamente en el tributo. No hay, en la etapa pasiva, una fuente habilitada voluntariamente, con producción de frutos periódicos y que no se extingue con esa producción. Por el contrario, la fuente productora desaparece en el mismo momento en que la relación laboral se extingue para incorporarse el trabajador en la pasividad o, en su caso, cuando el trabajador autónomo concluye su actividad para incorporarse al sistema como jubilado.

No obstante ello, se encuentran expresamente tipificadas por el legislador.

Al efecto, la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 dispone en su artículo 79° que: “Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: (...) inc. c) **De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas**”.

Por su lado, el artículo 20° inc. i) niega la exención del impuesto a las mismas disponiendo que están exentos del gravamen: “Los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales. Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

un contrato de seguro. **No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios**, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado”.

Como podemos advertir, si se obtiene una ganancia que no cumple con los requisitos de la teoría de la fuente y está tipificada en alguna de las 4 categorías, igualmente dicha ganancia se encontrará sujeta a impuesto.

3. Análisis de la Naturaleza Jurídica.

En el presente apartado se intentara dilucidar si las Jubilaciones y Pensiones constituyen una verdadera ganancia.

En materia de Seguridad Social, y coincidente con la jurisprudencia⁴ que abordaremos en apartados posteriores, se tiene dicho respecto de la naturaleza jurídica de las jubilaciones que “el aporte del trabajador en su época activa no es sino una entrega a la sociedad para que esta sustente el pago de la prestación previsional al sector pasivo de la población, constituyéndose en una deuda de aquella. Al llegar el trabajador aportante a la condición de pasividad, es la sociedad la que va cancelando la deuda contraída por medio del beneficio previsional”.

Bajo este análisis no hay -no puede haber- ganancia en modo alguno y, mucho menos, ganancia “imponible”, simplemente porque lo que existe jurídicamente es la cancelación de un préstamo realizado.

⁴ Cuesta Jorge Antonio c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)” s/ Acción de Inconstitucionalidad. Cámara Federal de Paraná.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

Según la doctrina⁵, este criterio de base esencialmente humanista se enfrenta con la posición económica de renta derivada del trabajo personal, como si se tratara de una retribución a un factor más de la producción o, dicho en otras palabras, un factor regido por las reglas del mercado, como si fuera una “mercadería” más.

Es la mismísima Corte Suprema de Justicia de la Nación la que ha sostenido: “El hombre no debe ser objeto de mercado alguno, sino señor de todos estos, los cuales solo encuentran sentido y validez si tributan a la realización de los derechos de aquel y del bien común. De ahí que no debe ser el mercado el que someta a sus reglas y pretensiones las medidas del hombre ni los contenidos y alcances de los derechos humanos. Por el contrario, es el mercado el que debe adaptarse a los moldes fundamentales que representan la Constitución Nacional y el derecho internacional de los derechos humanos de jerarquía constitucional, bajo pena de caer en la ilegalidad”.⁶

Por otra parte, el Alto Tribunal destacó que la naturaleza alimentaria de los créditos previsionales: “(...) exige una consideración particularmente cuidadosa a fin de que, en los hechos, no se afecte el carácter integral e irrenunciable que revisten los derechos en que se fundan, ya que el objetivo de estos derechos es la cobertura de los riesgos de subsistencia y ancianidad, momentos en la vida en los que la ayuda es más necesaria. Sus titulares -insiste el Alto Tribunal- son ciudadanos y habitantes que al concluir su vida laboral supeditan su sustento, en principio absolutamente, a la efectiva percepción de esas prestaciones que por mandato constitucional les corresponde”.⁷

⁵ Simesen de Bielke, Sergio. Gravabilidad de las jubilaciones acerca de criterios encontrados doctrina tributaria. Errepar (DTE). Agosto de 2017.

⁶ Fornari, Silvia Cristina - López, Silvia Liliana c/- AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”. Cámara Federal de Apelación de General Roca. 24/2/2017.

⁷ “Rolón Zappa, Víctor Francisco s/queja” - CSJN - 25/8/1988 - Cons. 4”.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

En la misma línea argumental, en la causa “Calderale”⁸ que se analizará con mayor detalle más adelante, el doctor Herrero manifestó que: (...) “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 esos principios constitucionales”.

También se destaca la posición de la doctora Dorado en la misma causa: “ (...) el beneficio jubilatorio no es ganancia en los términos de la ley tributaria, sino un débito social que se cumple reintegrando aportes efectuados al sistema previsional.”

A mayor abundamiento, en la posición doctrinaria de considerar que las jubilaciones no constituyen ganancias, se puede citar al doctor Daniel G. Pérez, quien manifiesta: “es conocida nuestra posición respecto de considerar a los haberes de jubilación y pensión como un seguro social en los términos del artículo 14 bis de la Constitución Nacional, generado por la decisión de la Carta Magna de cubrir las contingencias como bien público; en este especial caso, las contingencias de vejez, invalidez y muerte, y no como un ingreso alcanzado por ganancias, por entender que las jubilaciones y pensiones tienen su origen en ‘el trabajo personal’; nada más desacertado”.

⁸ “Calderale, Leonardo Gualberto c/ANSeS s/reajustes varios”. Cámara Federal de la Seguridad Social. Sala II. 16/5/2017.

CAPÍTULO II: “CONTROVERSIA DOCTRINARIA Y JURISPRUDENCIAL”.

1. Principios constitucionales de Tributación.

Es de previo y especial pronunciamiento, traer a colación los principios emanados de la Constitución Nacional, para luego determinar su aplicación en los distintos casos que se analizará posteriormente.

Los principios en la Constitución Nacional.

En sus orígenes los tributos significaron violencia del Estado frente al particular, y aún siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los “consejos del reino” e incluso a las “asambleas populares”. No podía hablarse de “garantías” de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica.

Un cambio fundamental se produce cuando aparece el principio de legalidad como límite formal, es decir que es el límite formal respecto al sistema de producción de normas.

Esta garantía formal se completa cuando aparecen las garantías materiales que constituyen límites en cuanto al contenido de la norma tributaria: la igualdad, la proporcionalidad y la equidad, la no confiscatoriedad, la razonabilidad y la irretroactividad de la ley.

La constitucionalidad de las pretensiones fiscales exigirá el respeto a los principios fundamentales que rigen la tributación, los que se tratan a continuación.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

a) Principio de legalidad. Es un principio fundamental el cual establece: “no hay tributo sin ley que lo establezca”, es decir que todo tributo debe ser sancionado por una ley emanada del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa.

Tiene su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, ya que los tributos importan restricciones al mismo y deriva del artículo 17 de la Constitución, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que se expresan en el artículo 4°. Así mismo el artículo 19 establece a modo general, que ningún habitante de la Nación está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Por otra parte, las exenciones en materia fiscal son de interpretación restrictiva, y según la doctrina clásica deben surgir del texto legal de fondo, previniendo los principios de igualdad ante la ley y de equidad fiscal.

b) Principio de generalidad. Consagrado en el artículo 16 de la Constitución, habla de una

“igualdad genérica”: todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

La igualdad fiscal está basada en la capacidad contributiva, ello lleva a que sean fiscalmente iguales aquellos que para el legislador tengan similar aptitud de pago público. Como consecuencia de ello, habrá tratamiento diferencial para quienes tengan una disímil capacidad de tributar.

c) Principio de proporcionalidad y equidad. El principio de proporcionalidad afirma que la fijación de contribuciones debe hacerse “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva. En este sentido, la Corte Suprema ha entendido que se trata de una proporcionalidad graduada (no rígida) para lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes (exigir más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menos).

Por ello, se entiende que la proporcionalidad no se refiere a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes.

d) Principio de razonabilidad. La mera legalidad es insuficiente si el contenido de la actividad estatal, (legislativa, ejecutiva o judicial) choca contra la razonabilidad. Todo acto para que sea constitucionalmente válido, debe ser razonable, y lo contrario, implica una violación a la Constitución.

Se entiende por razonabilidad en sentido estricto, como el fundamento de verdad o justicia.

En este sentido, hay equivalencia entre equidad y razonabilidad. Como garantía innominada independiente, la razonabilidad del tributo no es otra cosa que la exigencia de que el tributo sea formalmente legal e intrínsecamente justo. Justicia entre los medios y los fines.

e) Principio de irretroactividad de la ley. Significa que ésta no debe tener efectos hacia atrás en el tiempo, sino que sus efectos solo operan después de la fecha de su promulgación.

La base de este principio, es la necesidad de dar estabilidad y seguridad al ordenamiento Jurídico.

2. Análisis Jurisprudencial.

En la actualidad, a nivel judicial, existe una serie de criterios encontrados acerca de la gravabilidad de las jubilaciones frente al impuesto a las ganancias. En este apartado se recogen dichos antecedentes en orden cronológico.

Dejeanne Oscar Alfredo y otro c/ AFIP s/ amparo. CSJN - 10/12/13

En el fallo citado, la Corte no llegó a tratar el fondo de la cuestión, la inconstitucionalidad del art. 79, inciso c, de la ley 20.628, planteada en una acción de amparo, remitiéndose al dictamen de la Procuradora Fiscal de la Corte, Laura M. Monti.

La Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes, al revocar lo resuelto por el juez de primera instancia, hizo lugar a la presente acción de amparo, declaró la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c), de la ley 20.628 (t.o. en 1997 y sus modificatorias) en cuanto alcanza con el impuesto a las ganancias los haberes jubilatorios de los actores. Consideró que la vía propuesta por los amparistas resultaba practicable, debido a que la cuestión planteada es de puro derecho, que no requiere de mayor debate y prueba, y porque surgen con claridad lesiones a los derechos reconocidos por los arts. 16, 17 y 18 de la Constitución Nacional.

Con relación a las retenciones en concepto del impuesto a las ganancias sobre los haberes cobrados por los jubilados, con cita de jurisprudencia, indicó que éstos 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.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

Afirmó que el arto 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.

El Fisco Nacional presentó recurso extraordinario, impugnando la sentencia referida. En primer término, sostuvo que lo resuelto por la cámara le agravia, puesto que la vía procesal del amparo fue tenida por válida siendo que no resulta procedente ni idónea para tratar una cuestión como la que le fue sometida a ese tribunal, y que -contrariamente a lo sostenido por éste- no se trata de una cuestión de hecho y prueba, ya que los actores alegaron que el tributo resultaba confiscatorio de sus haberes, circunstancia que amerita cierta amplitud de debate y prueba.

Con relación al fondo del asunto debatido, expresó que el impuesto sobre las jubilaciones es una opción política del legislador, que no puede ser revisada por el Poder Judicial, sin que se hubiera aportado prueba concreta alguna que permitiera tener por acreditadas las lesiones constitucionales invocadas.

El primer agravio de la recurrente finca en cuestionar la decisión de la cámara en cuanto declaró procedente la vía utilizada para tratar la cuestión debatida en el sub lite, referida -en síntesis- a la gravabilidad de los haberes jubilatorios de los aquí actores, y que le llevó a considerar inconstitucional el arto 79, inc. c), de la ley 20.628.

Al respecto, cabe recordar que la Corte ha declarado⁹, reiteradamente, 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 o conducta que se impugna requiere amplitud de debate y de prueba.

⁹ “Dejeanne Oscar Alfredo y otro c/Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ amparo”. CSJN, Fallos, D.248, XLVII., 10/12/13.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

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, 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.

En este mismo orden de ideas, el Tribunal ha señalado, al delimitar la acción prevista: en la ley 16.986, que si bien ella no es excluyente de las cuestiones que requieren trámites probatorios, descarta aquellas que son complejas o de difícil acreditación y que, por lo tanto, exigen un aporte mayor de elementos de juicio que no pueden producirse en el breve trámite previsto en la reglamentación legal.

Es dable mencionar que la doctrina sobre el alcance y el carácter de esta vía excepcional no ha sido alterada por la reforma constitucional de 1994, al incluirla en el art. 43, pues cuando éste dispone que “toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro remedio judicial más idóneo”, mantiene el criterio de excluir dicha vía en los casos que por sus circunstancias requieran mayor debate y prueba y, por tanto, sin que se configure la “arbitrariedad o ilegalidad manifiesta” en la afectación los derechos y garantías constitucionales, requisitos cuya demostración, como se dijo, es imprescindible para la procedencia de esa acción.

En esta causa la vía utilizada por los actores para cuestionar, en suma, que el impuesto a las ganancias grave sus respectivos haberes previsionales y que en el caso importe un despojo confiscatorio de ellos es claramente improcedente porque no demostraron que el actuar estatal adolezca de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta ni cuál es el perjuicio concreto que les

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

produce en su esfera de derechos, máxime cuando la propia ley del Impuesto a las Ganancias las incluye.

Por ello, los montos cobrados por los actores en virtud de sus respectivas jubilaciones son susceptibles de ser encuadrados 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.

En ese orden de ideas, tal como lo recordó el Tribunal, 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 toman confiscatorio. Sin embargo, la acreditación de este aserto está rodeada de rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento, extremos que no condicen con que pueda ser admitido, como ocurrió en la sentencia recurrida, que trató la cuestión como de puro derecho y *sin que los actores hayan aportado en su momento prueba alguna que permita tener por configurada, siquiera indirectamente, la manifiesta ilegalidad o arbitrariedad endilgada al accionar del Estado.*

Por ende, en la causa mencionada no se accedió a lo peticionado por los actores, máxime cuando no se demostró la existencia de los efectos confiscatorios denunciados.

En tales condiciones, consideró que corresponde revocar la sentencia apelada y rechazar el amparo.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

Lamentablemente esta decisión no tuvo en cuenta la doctrina consolidada, que se ha citado, sobre la exclusión del impuesto a las ganancias de las sumas recibidas por el cese de la relación laboral que no tienen las condiciones del hecho imponible del art. 2° de la ley 25.628.

En los aspectos procesales se rechaza el recurso de amparo, ante la argumentación de los jubilados de que el impuesto a las ganancias es un despojo confiscatorio, porque el actuar estatal no adolece de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta ni se aportaron prueba alguna que permita estudiar los efectos confiscatorios.

La improcedencia de la vía de amparo que la Corte considera ineficaz en la cuestión tributaria tiene el comentario de Luis Marcelo Salas que dice que la acción declarativa de certeza es la más aceptada por ese Tribunal. Concluye en que la cuestión de fondo permanece irresoluta por lo que deberá transitarse las vías judiciales existentes para el cuestionamiento de normas tributarias o explorar otras alternativas distintas al amparo. Por ello, sin duda, es sumamente oportuno transcribir a la conclusión de la señora Procuradora Fiscal que dijo: "A modo de colofón de lo hasta aquí expresado, creo necesario destacar, que tales consideraciones no importan abrir juicio definitivo sobre la legitimidad de la pretensión sustancial de los amparistas en orden al derecho que entienden les asiste la cual podrá ser disentida y atendida por la vía pertinente".

Finalmente la Corte hace suyo el dictamen de la Procuradora solo sobre la cuestión del amparo pero no los razonamientos sobre los dichos de que los montos cobrados por los actores por sus jubilaciones caen dentro de los cánones de la ley 20.628.

“Cuesta Jorge Antonio c/AFIP sobre Acción de Inconstitucionalidad” – Cámara Federal Paraná – 29/04/2015.

Esta causa caratulada fue promovida por el propio Acosta, de profesión abogado, se trata del primer fallo en el país que declara inconstitucional el pago de Ganancias sobre haberes jubilatorios.

El pronunciamiento de la Justicia Federal, de fines de abril, fue tomado como referencia por la Asociación Gremial del Magisterio de Entre Ríos (Agmer) que representará legalmente a los docentes jubilados que estén alcanzados por el Impuesto a las Ganancias. Como antecedente, año atrás, el juez federal Leandro Ríos había hecho lugar a la demanda de Cuesta, que planteó la afectación constitucional y el derecho de propiedad “por no ser ganancia el beneficio jubilatorio en tanto no tiene origen en trabajo personal de actor, sino que se trata del reintegro o pago del débito que el sistema jubilatorio tiene con el aportante al momento de alcanzar el beneficio”.

El abogado planteó en la Justicia Federal de Paraná la doble imposición que esa situación creaba por cuanto “cuando corresponde se gravan Ganancias en la vida activa y al reintegrar los aportes del trabajador se vuelven a gravar con Ganancias el beneficio”, lo que derivaría en una “clara aplicación del impuesto dos veces sobre el mismo importe que resulta confiscatorio y en consecuencia fulminadas de inconstitucional las normas señaladas.

La AFIP apeló ese fallo, pero la Cámara Federal de Paraná confirmó la sentencia de primera instancia dictada en mayo de 2014 que ordenó al organismo recaudador que al demandante, jubilado de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos, no se le descuente el impuesto a las ganancias de sus haberes previsionales y se le reintegren las

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

sumas retenidas a partir de la iniciación de la causa con más los intereses correspondientes desde que cada suma fue descontada.

La decisión del tribunal de segunda instancia ratificó en todos sus términos el fallo del juez Ríos, recurrido por la AFIP y planteó, con abundante fundamentación, que el beneficio jubilatorio no es ganancia en los términos de la ley tributaria, sino un débito social que se cumple reintegrando aportes efectuados al sistema previsional.

En consecuencia, al considerar la jubilación como un reintegro o débito 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 garantías constitucionales afectando la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad por doble imposición, con el carácter confiscatorio.

La Cámara Federal entendió que “resulta contrario a los principios constitucionales de integralidad del haber previsional su reducción por vías impositivas; ciertamente, toda vez que ya se abonara dicho impuesto al encontrarse en actividad, existe una evidente doble imposición”.

Los jueces señalaron que “la jubilación no es una ganancia” y que por ello “no puede ser pasible de ningún a imposición tributaria, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando el sentido de la misma”.

“Fornari, Silvia Cristina - López, Silvia Liliana c/- AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”. Camara Federal de Apelacion de General Roca. 24/2/2017.

En su escrito inicial los actores plantearon, con frondosa argumentación, dos cuestiones a las que la sentencia prestó la correspondiente atención.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

Son ellas la referida a una que podría llamarse principal, cual es la pretensión de invalidar la norma en virtud de su llana inconstitucionalidad por gravar un concepto que no puede denominarse “ganancia”, así como una sucedánea, o mejor dicho subsidiaria, afincada en la procedencia de la tacha por importar una detracción cuya entidad viene a contrariar principios del derecho previsional asentados en base constitucional.

En relación con la primera la sentenciadora acudió -para repelerla- al fallo “Candy”¹⁰ de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En este fallo el alto tribunal reseñó anteriores precedentes para sentar los alcances del control judicial de constitucionalidad en materia tributaria. Con precisa cita de un tramo del sexto considerando de “Candy”, la sentencia aquí examinada concluyó en que quedaba vedado al poder judicial analizar si era acertada la inclusión de las jubilaciones y pensiones dentro de las ganancias gravables “en la medida que la decisión legislativa no afecte los derechos constitucionales del contribuyente”.

De modo que, en los límites fijados a esa facultad de revisión jurisdiccional, examinó si se afectaban o no esos derechos de los actores. Razonó en este sentido que la norma impugnada no aparecía, en abstracto, en contradicción con la carta constitucional en tanto se limitaba a declarar que las jubilaciones y pensiones son ganancias gravadas.

Con esto dio por cumplida la faena en torno al primero de los asuntos planteados por la parte actora y pasó a examinar el segundo, referido a si la amplitud de la afectación de ese ingreso de los jubilados actores era o no confiscatoria y, en este aspecto del diferendo, con un análisis más detallado que insumió una mayor extensión de consideraciones, llegó a la conclusión de que el tributo, en su cuantía, no alcanzaba el umbral de confiscatoriedad.

La actora planteó en primer lugar su queja señalando que la jueza no había profundizado en la cuestión principal, consistente en la alegación formulada por su parte sobre naturaleza

¹⁰ “Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”. CSJN. 03/07/2009.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

jurídica misma del haber jubilatorio, de la que se dijo que era un ingreso que no constituía una ganancia y por ello no podía quedar incluido en las de la cuarta categoría que define la ley del Impuesto a las Ganancias.

Apuntó también que la sentenciadora omitió analizar otro argumento primordial, referido a la doble imposición que significaba el hecho de haber cobrado una primera vez el impuesto cuando estaban en actividad, con retenciones sobre sus salarios, y ahora en una segunda oportunidad al percibir sus jubilaciones.

Volvió seguidamente sobre lo que consideró una omisión del fallo de la instancia anterior por no haber desentrañado la naturaleza de la imposición, con lo cual tampoco se expidió sobre la existencia -alegada en la demanda- de un menoscabo al derecho de propiedad, por tratarse de un impuesto que grava un ingreso alimentario y de subsistencia, en donde los jubilados carecen de capacidad contributiva para tributar ganancias ya que sus haberes no están destinados a ser reinvertidos en el circuito comercial, productivo o financiero.

Insistió en que el haber era una devolución de los aportes efectuados durante su vida laboral activa y que el impuesto a la renta debía afectar excedentes y no salarios pues de lo contrario se convertía en un despojo.

Prosiguió luego abonando los argumentos precedentemente reseñados detallando una serie de principios constitucionales vulnerados (el de capacidad contributiva, el de igualdad, el de no confiscatoriedad, el de razonabilidad).

Como quedó dicho antes, para rechazar la alegada inconstitucionalidad se valió de los criterios expuestos por la Corte Suprema en “Candy”. Son éstos muy asentados dogmas según los cuales:

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

A) no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en ese caso concreto, el derecho de propiedad;

B) no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si éstas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país;

C) escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales. De allí extrae la Corte, a modo de corolario, que:

D) no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro; por último,

E) tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los "principios de la ciencia económica".

De la observancia de estas limitaciones resulta que, según palabras del alto tribunal, en relación con la aplicación de un gravamen al magistrado “sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Conforme con esta regla, el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imposables, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales”.

En otras palabras, corresponde precisar que -conforme a los términos del recurso deducido y la sentencia apelada- la cuestión que debe resolverse se limita a determinar si existe conformidad entre la inclusión de los haberes previsionales en el gravamen creado por la ley 20.628 y los preceptos constitucionales invocados, toda vez que se ha alegado que los

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

bienes sobre los que recae no configuran en verdad la categoría jurídica a la que el tributo se propone gravar.

El precepto define como “ganancia”, entre otros conceptos, a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal. Frente a esta fórmula legal emerge el nítido planteo de los actores según el cual el haber jubilatorio no es una ganancia y por ende no puede ser gravado.

Ahora bien, el voto del Dr. Barreiro advirtió que hay dos posibilidades a la hora de interpretar qué es “ganancia”.

La primera predica que se trata de un concepto ajeno al derecho fiscal, que éste toma y lo utiliza para definir una categoría tributaria.

La segunda consiste en afirmar que el poder fiscal denomina “ganancia” a lo que cree, según su arbitrio, que debe ser gravado con el impuesto, con independencia de que sea, o no, “ganancia” en términos del idioma no tributario.

Se analizó en la causa mencionada ambas opciones puesto que la ley del Impuesto a las Ganancias asume como “ganancias” ingresos de muy distinta índole, tal como se desprende de la lectura íntegra del art.79.

Si escogemos afirmar la primera -como señalan los actores- es evidente que un impuesto que grava ganancias no puede ser aplicado sobre aquello que no constituye tal cosa.

Ganancia es, según el DRAE (Edición del Tricentenario), la utilidad que resulta del trato, del comercio o de otra acción.

A su vez, utilidad es el provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de algo. De la conjunción de las definiciones que son propias de nuestro idioma castellano, en términos económicos la “ganancia” es el provecho, interés o fruto que se obtiene de las relaciones con terceros, sean comerciales o no. La inclusión de los términos “provecho”, “fruto” e “interés”

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

remiten, con claridad que exime de otras explicaciones, a acciones orientadas al rinde, es decir, a la obtención de una renta.

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.

Volviendo al examen del asunto, si la ley que establece el impuesto a las “ganancias” atrapa en uno de sus renglones un ingreso económico que no ostenta esa cualidad, padece una inconsistencia legal en sus términos, pues incluye hechos que no son los que la propia ley contempla como aquellos que deben ser gravados, definiendo además como sujetos pasivos del tributo a quienes no podrían serlo.

Esta anomalía vulnera el principio constitucional de capacidad contributiva y, como consecuencia de ello, afecta el derecho de propiedad.

Para explicar lo dicho conviene recordar que la capacidad contributiva -que como principio que rige la imposición de las cargas públicas surge implícitamente de los arts. 4, 16, 17, 28, 33 de la CN- 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. De modo que el hecho imponible no se configura cuando se percibe el haber jubilatorio pues éste no es

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

una manifestación de un capital o de una renta gravada, de lo que se sigue que no hay capacidad contributiva por la circunstancia de percibir ese ingreso.

En orden a la capacidad contributiva Villegas señala que el tributo que se hace pesar sobre el contribuyente jamás puede exceder su capacidad contributiva, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente¹¹. En este caso la situación es más extrema aún, ya que no se trata de un supuesto de exceso en la carga tributaria que afecta la capacidad sino, lisa y llanamente, que se aplica el impuesto sobre una manifestación dineraria que no es indicativo de ninguna capacidad contributiva.

En este mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho, que su constante jurisprudencia “ha definido la tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ella no se limita a una garantía formal sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho. En este orden de ideas ha señalado que, para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente”.

Podemos decir, frente a este postulado, que si un impuesto, so capa de gravar utilidades o rentas provenientes de relaciones con terceros -comerciales o de otro tipo- atrapa, además, ingresos que no provienen de esas fuentes, la violación al derecho de propiedad surge per se porque es la propia ley la que excede el marco definido por la naturaleza del impuesto, encerrando allí una categoría ajena a la que ella misma define.

No hay aquí, entonces, confiscatoriedad por el grado de afectación sino que ésta se produce por la afectación misma. Por ello resulta anodino fijar cuál es el porcentaje de esa incidencia porque el haber previsional no puede ser afectado en medida alguna.

¹¹ Villegas Hector. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” (Depalma, Bs. As., 9na.ed, 2005),

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

La Corte dice también, en ese mismo precedente, que es indispensable requisito de validez de todo gravamen la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva. En el caso del Impuesto a las Ganancias, esa manifestación de riqueza no es cualquier ingreso dinerario, sino -y únicamente- los que son ganancias, es decir los que representan un provecho, conveniencia, interés o fruto resultantes del trato, del comercio o de otra acción, de acuerdo al concepto antes definido con arreglo a la lengua castellana.

En tales condiciones no cabe sino concluir que la afectación del derecho de propiedad resulta evidente cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de un ingreso que no constituye una ganancia.

Es conclusión necesaria de lo expuesto en este capítulo que si se adopta un significado de “ganancia” en el sentido común que a ese vocablo corresponde en nuestro idioma, el gravamen sobre un haber previsional resulta contrario a las garantías constitucionales que protegen la propiedad y aseguran la igualdad de las cargas públicas en base a la capacidad contributiva.

Ahora bien, podría entenderse erróneo al análisis precedente por el hecho de haberse efectuado en base a la acepción común del concepto “ganancia” como vocablo ajeno al derecho tributario.

Por ello es que, ya agotado el examen constitucional desde ese primer lugar, toca el turno de practicar similar test desde la perspectiva del derecho de las finanzas, o sea desde el segundo de esos puntos de vista, esto es, que el término “ganancia” no debe verse en su significado corriente o lego sino que debe asignársele uno propio de la materia impositiva.

En lugar de tomarse el término “ganancia” en la acepción común y llevarlo al ámbito del derecho tributario para verificar si lo gravado era, o no, una ganancia -de lo que me ocupé en el capítulo anterior-, podía esgrimirse, como una segunda posibilidad, que es factible

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

gravar con este impuesto “algo” -el hecho imponible- que la ley rotule como tal y sin que ese “algo” responda al concepto de “ganancia” en los términos antes definidos según el significado corriente de la locución..

Vale decir, que la ubicación sistemática del impuesto a la percepción de jubilaciones y pensiones dentro de la ley del Impuesto a las Ganancias no predica, por sí misma e indefectiblemente, que esa sea la verdadera naturaleza de la imposición y que, más allá de su inclusión en dicha norma, configura un impuesto a la percepción de esos conceptos por el hecho mismo de su cobro, con independencia de que no sean ganancias -en los términos corrientes de nuestra lengua- o de su rotulación como tal por parte del texto legal.

Se encontraría lesionado severamente el principio de equidad que debe regir la imposición de las cargas tributarias.

Si bien se repite, a modo de muletilla, que el poder judicial carece de atribuciones para revisar “la conveniencia o equidad” de los impuestos que crea el Congreso, sólo se sostiene esa imposibilidad en relación con la primera mas no con la segunda, pues para ejercer la facultad que la propia Corte Suprema respaldó en el ya citado “Candy”, según la cual es una de sus funciones declarar si el gravamen “repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional”, la equidad en materia tributaria es una garantía constitucional de rango superior. Seguiré las enseñanzas del autor antes citado para no ponerlo en palabras propias para demostrar que la equidad no es asunto menor sino, antes bien, ostenta alta trascendencia en la materia y jamás podría ser entendido como un factor excluido del examen jurisdiccional.

Dice Villegas acerca de la equidad -a la que define como uno de los principios que rigen la imposición-: “Representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

contribuciones”. Como señala García Belsunce¹², es un concepto superior que, lejos de importar un principio concreto de orden económico o jurídico, propio de la legislación positiva, constituye un criterio de valoración de ese mismo ordenamiento positivo. La equidad se confunde con la idea de justicia y en tal carácter pasa a ser el fin del derecho. Consiste en una armonía conforme a la cual debe ordenarse la materia jurídica, y en virtud de la cual el derecho positivo se orienta hacia esa idea de justicia. A su vez, la equidad (...) significa que la imposición debe ser regida por un fin justo, siendo en tal sentido base de todo el derecho positivo, desde su primera manifestación en la carta constitucional hasta sus últimas expresiones en las reglamentaciones administrativas. No basta, por tanto, que la norma se someta al principio de legalidad, sino que además ella debe ser justa para ser constitucional. En este sentido la equidad se convierte en equivalente de la razonabilidad, puesto que todo tributo irrazonable es injusto y, por lo tanto, inconstitucional. Como conclusión de lo expuesto y considerada la equidad como garantía constitucional que opera en beneficio del contribuyente, podría ser invocada por éste si se ve sometido a una contribución cuya falta de razonabilidad y equilibrio la transforma en una exacción irrisoramente injusta”.

Ante el interrogante un impuesto que grava la percepción de una jubilación o pensión, ¿es equitativo?

La respuesta exige, prioritariamente, recordar que cuando se predica la inconstitucionalidad de un tributo ello no es sino establecer un límite a la potestad tributaria estatal que la Corte Suprema ha validado en incontables ocasiones, asignándole una preponderancia notable. En esta dirección es significativo que en un fallo relativamente reciente (“Candy”, ya citado), en donde resolvió en forma contraria a las aspiraciones

¹² García Belsunce. “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, p.78.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

recaudatorias de la agencia estatal, igualmente dejó muy claramente enunciado, a modo de buen recordatorio, la amplitud de esos poderes.

Pero por amplia que se reconozca esa atribución, también encuentra un límite. Si bien ese confín puede parecer algo lejano según la doctrina judicial reseñada en dicho precedente, es exacto señalar que no puede ser arbitrariamente ejercida por el poder político. En caso de así suceder, esa actividad extralimitada burlaría el fin último del estado que no es otro que promover el bien común ciñéndose a los principios establecidos en la carta constitucional.

Esta subordinación de la potestad tributaria a aquellos principios y garantías -que son anteriores a ella y le dan origen y sostén- obliga a establecer las cargas tributarias de manera justa y equitativa y repartir con igual criterio su rendimiento (arts.4 y 75/2° de la CN). Esta regla, fijada en el texto constitucional, brinda adecuado sostén para afirmar que la potestad tributaria no puede conducir a la imposición de tributos desproporcionados o injustos, siendo la equidad la regla que debe emplearse para mensurar ello.

Estas reglas de la equidad deben ser aplicadas, además, en el marco hermenéutico que la Corte Suprema viene definiendo inveteradamente en la materia, según el cual la interpretación y aplicación de las leyes previsionales debe hacerse de modo tal que no conduzca a negar los fines superiores que persiguen, dado que por el carácter alimentario y protector de los riesgos de subsistencia y ancianidad que poseen dichos beneficios sólo pueden denegarse con extrema cautela. Del mismo modo, la seguridad social tiene como cometido propio la cobertura integral de las consecuencias negativas producidas por las contingencias sociales, razón por la cual un apego excesivo al texto de las normas, efectuado sin apreciar las circunstancias particulares de cada caso, no se aviene con la prudencia con que los jueces deben juzgar las peticiones vinculadas con la materia previsional. Tampoco corresponde, en esta rama del

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

derecho, extremar el rigor de los razonamientos ante la necesidad de que no se desnaturalicen los fines asistenciales de las leyes.

A estas reglas, que se reiteran en incontables precedentes con análoga formulación, cuando el superior tribunal consignó que el carácter alimentario de todo beneficio previsional, que tiende a cubrir las necesidades primarias de los beneficiarios y su reconocida naturaleza de subsistencia, obliga a sostener el “principio de favorabilidad” y a rechazar toda fundamentación restrictiva. En definitiva, la materia previsional se vincula con personas que, por lo general, han concluido su vida laboral y, en la mayoría de los casos, han supeditado su sustento a la efectiva percepción de los haberes que les corresponden por mandato constitucional, razones que justifican una especial tutela. Asimismo, la Constitución Nacional establece, en su artículo 14 bis, una protección operativa a las jubilaciones y pensiones, lo que significa asegurar a los beneficiarios un nivel de vida similar -dentro de una proporcionalidad justa y razonable- según las remuneraciones percibidas en actividad. Se trata, por consiguiente, de un mecanismo constitucional que garantiza la adecuada relación del haber de pasividad con el nivel de ingresos laborales percibidos”.

Esta contundente doctrina obliga a preservar principios que aseguran los beneficios de la seguridad social, que tienen carácter de integralidad y son irrenunciables (art.14 bis, CN), en un marco de razonamiento prudente y cauto.

Hasta ahora se ha dejado explicado cuál ha de ser el marco de análisis sobre la equidad del impuesto sobre las jubilaciones y pensiones a la luz de las reglas de razonamiento fijadas en la Constitución Nacional y reflejadas en la constante jurisprudencia de la Corte Suprema.

Se encuentra en pugna valores o intereses opuestos: de un lado, el afán recaudatorio de los dineros que el estado requiere para su funcionamiento; del otro, la preservación del haber

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

previsional para que permanezca íntegro en la extensión en la que fue acordado por el propio Estado.

En esta dirección cabe reflexionar que, es el propio poder público quien determina la correspondencia del haber y su cuantía, atribuyéndolo a quien se hace acreedor al beneficio. En esta determinación el impuesto no juega ningún rol, de modo que la suma que el estado fijó en favor del jubilado o pensionado es la cantidad de dinero que en ese caso corresponde, de manera que cuesta entender cómo es que, con posterioridad a ello, el propio estado vuelve sobre sus pasos y exige, de aquella cantidad que originariamente era la medida cuantitativa de ese reconocimiento, que el jubilado o pensionado se despoje de una parte de ese todo. Dicho de otro modo: si la autoridad tiene la facultad de cuantificar el ingreso cuando concede el beneficio, ha de aceptarse fatalmente que es esa 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.

Ese carácter sustitutivo exige, como recaudo sine qua non, que el haber jubilatorio guarde una proporción adecuada con el salario percibido en actividad. Esa proporción se altera, fatalmente, cuando la propia autoridad estatal se apropia de una porción de ese ingreso para destinarlo a la bolsa de la recaudación fiscal. Según el principio de sustitutividad cuya raigambre se ubica, sin dudas, en los derechos constitucionalmente consagrados en art.14 bis, desmedro que no debe apreciarse en base a una mayor o menor incidencia del impuesto - según la cuantía de la alícuota aplicada- sino en una cuestión conceptual, o de principios: un haber jubilatorio menguado por un impuesto altera su significación económica y entonces la proporción de éste con el haber que sustituye dejó de ser aquella que el propio Estado fijó para alcanzar el estándar de sustitutividad.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

Ello va en sintonía con lo dicho por la Corte Suprema en la causa “Barrios, Idilio Anelio c/ Anses”, cuando expuso: “Que esta Corte ha reconocido invariablemente las facultades del legislador para organizar, dentro de límites razonables, el sistema previsional, es decir, de modo que no afecten de manera sustancial los derechos garantizados por la Constitución Nacional, y ha ratificado los principios básicos de interpretación sentados acerca de la naturaleza sustitutiva que tienen las prestaciones previsionales, rechazando toda inteligencia restrictiva de la obligación que impone al Estado de otorgar "jubilaciones y pensiones móviles", según el art. 14 bis de la Constitución Nacional y los fines tuitivos que persiguen las leyes reglamentarias en esta materia”.

Agrega seguidamente el Alto Tribunal: “Que, por su parte, los tratados internacionales vigentes, lejos de limitar o condicionar dichos principios, obligan a adoptar todas las medidas necesarias para asegurar el progreso y plena efectividad de los derechos humanos, compromiso que debe ser inscripto, además, dentro de las amplias facultades legislativas otorgadas por el art. 75, inc. 23, de la Ley Fundamental, con el fin de promover mediante acciones positivas el ejercicio y goce de los derechos constitucionales reconocidos, en particular, a los ancianos.

Estos considerandos del fallo establecen, nada menos, la imposibilidad de aceptar como válida toda interpretación que conduzca a consagrar una restricción a la obligación estatal de otorgar jubilaciones y pensiones que, mediante la movilidad, no pierdan el carácter sustitutivo, resultado al que se llega si se acepta que esos haberes puedan ser mermados con la detracción que significa el impuesto a las ganancias. Y, además, que la franja etaria que es beneficiaria de jubilaciones y pensiones resulta amparada de un modo especial por el derecho a la progresividad en el goce de sus derechos básicos. Esto significa que las prestaciones que reciben nunca pueden evolucionar a la baja porque el estándar de vida a que arribaron en el

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

momento de acceder al beneficio no puede, so pena de vulnerar el derecho a la progresividad, reducirse por debajo de la medida que el propio Estado estableció como punto para la sustitutividad: desde allí, jamás hacia atrás.

Repárese en un dato importante que se conjuga con lo anterior, consistente en que el universo a que están destinadas estas prestaciones está constituido por personas que han arribado a la ancianidad y por ello la sociedad, mediante prestaciones dinerarias, toma a su cargo proveer sus ingresos. Es una etapa de la vida del ser humano en la que, luego de haber entregado su fuerza física y espiritual al trabajo y haber contribuido al sostenimiento del régimen previsional con sus aportes -financiando esas prestaciones a quienes los precedieron en ese estado-, le llega el tiempo de gozar de una vida libre de compromisos laborales, con la oportunidad de dedicar los últimos años de su vida a actividades libremente escogidas que permitan la realización, acaso tardía, de deseos postergados por las obligaciones propias de la vida activa.

La referencia que antecede es de toda pertinencia puesto que es por completo evidente que la progresividad en el goce de los derechos humanos básicos, común a todas las personas, adquiere un mayor significación para quienes, además de su condición de tales, se encuentran en el tramo final de su existencia y entonces las expectativas sobre los años por venir, dicho ello sin subjetividad plañidera, son objetivamente menores o acotadas por esa finitud natural de la vida. Entonces, con mayor razón, la aplicación de las normas que regulan los aspectos vinculados a la ancianidad exige, sin el menor margen para la duda, observar una hermenéutica que, tal el derrotero indicado por la Corte Suprema, no restrinja en goce de los derechos sino, antes bien, los proteja y amplíe.

Lo dicho hasta aquí perfila la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias aplicado sobre jubilaciones y pensiones por transgredir las garantías que aseguran la imposición de las

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

cargas públicas en base a la capacidad contributiva, por vulnerar el principio de substitutividad que anida en el art.14 bis de la CN y por atentar contra el derecho inalienable a la progresividad en el goce de los derechos humanos básicos que aseguran los tratados internacionales vigentes en nuestro país.

Quien más trabajó y que, seguramente en virtud de una capacitación laboral y/o profesional alcanzada por su propio esfuerzo a lo largo de la vida laboral activa, logró obtener mejores ingresos y, desde luego, contribuyó en una mayor medida para el sostenimiento del sistema previsional, no puede ser castigado forzándolo a que acepte la imposición que produce una merma en sus ingresos y, con ello, afecta la regla de proporcionalidad en la que descansa el respeto al principio de substitutividad. Mermar ingresos mayores y justificarlo en esa mera razón cuantitativa es inadmisibles, según pienso, porque como dijo la Excelentísima Corte, “una interpretación armónica de las cláusulas constitucionales, acorde con los objetivos de justicia social del artículo 14 bis y con la finalidad perseguida por el espíritu de la ley, impide que se convalide una disposición cuya aplicación traduce, en definitiva, una suerte de castigo para aquellos sujetos de preferente protección constitucional que más trabajaron y aportaron en forma efectiva al sistema de la seguridad social...”¹³. Así se expresó el Superior al declarar, en ese mismo fallo, que el art.14 bis de la carta constitucional consagra también “el derecho del trabajador de ver reflejado en su haber jubilatorio el mayor esfuerzo contributivo realizado”.

Esta caracterización de los jubilados y pensionados argentinos proviene de la máxima instancia del poder político nacional, y va en consonancia con la circunstancia de que los ancianos, en cualquier sociedad civilizada, 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

¹³ “Barrios, Idilio Anelio c/ Anses”. CSJN. 21/08/2013

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

artífices de su sostenimiento. Se los protege además, y acaso sobre todo, por ser un eslabón débil de la cadena social, tal como otros colectivos los son y merecen, igualmente, esa atención tuitiva (por ejemplo los niños, o las personas con alguna discapacidad).

Afortunadamente, pareciera ser que desde las oficinas gubernamentales que diseñan las políticas en la materia y también el poder legislativo -que las analiza y da espaldarazo con las modificaciones que la impronta del poder popular que su ámbito expresa considera necesarias- se pone el acento en la necesidad de proteger a nuestros jubilados y pensionados adoptando medidas directamente encaminadas a solucionar la crisis por la que atraviesa el financiamiento de sus haberes, razón por la cual resulta contradictorio, en tal contexto, que el propio estado empeore la situación de jubilados y pensionados extrayendo parte de sus ingresos tributarios de los haberes que, según expresa, desea mejorar con este nuevo programa de reparación histórica.

Este mismo examen integral de aquello que vincula la satisfacción de necesidades alimentarias de un grupo vulnerable con los recursos presupuestarios que son precisos para ello, me permite agregar, complementariamente, una razón más para sostener este voto, y es la que se asienta en una realidad incontrastable: es notable que existe una diferencia enorme entre, a) disponer nuevas partidas dinerarias de rentas generales para asistir a los colectivos débiles de una sociedad para darles lo que no pueden obtener por sí mismos y, b) quitarles una parte de lo que ya han generado por sí y para sí -como es el caso de jubilados y pensionados- para engrosar los recursos de rentas generales. En otras palabras: una cosa es que el estado tenga que disponer de dineros públicos para asistir al débil que lo necesita y otra, bien pero bien distinta, es la que se presenta cuando ese débil peticiona ante esta judicatura no para que el estado le sume sino, simplemente, para que no le reste.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

Como acápite final, el voto mayoritario se refirió a los rechazos que la Excelentísima Corte ha dispensado a un sinnúmero de demandas impetradas con el mismo propósito, todos ellos con remisión a lo que decidió el 10/12/13 en “Dejeanne”.

Es inevitable que así lo haga porque existe una diferencia entre este litigio y los anteriores que registra el catálogo de decisiones del alto tribunal.

En efecto, en el precedente arriba individualizado el dictamen de la PGN -al que se remitió la Excelentísima Corte íntegramente- sopesó, para proponer el rechazo, que se trataba de una vía, la del amparo, que era inidónea para la demostración del carácter confiscatorio del gravamen.

Esta demanda no tramitó por la abreviada vía de la ley 16.986 ni esta decisión -que postulo al acuerdo- se basa en un análisis de hecho sobre si las sumas detraídas a los accionantes tienen, o no, ese carácter.

El recordatorio de estos precedentes resulta necesario porque la Corte se pronunció en “Dejeanne” sin abordar la cuestión sustancial sobre la inconstitucionalidad del gravamen sobre los haberes de jubilaciones y pensiones y ello, correlativamente, deja abierta la posibilidad de una declaración sobre el punto que atienda a las cuestiones de fondo expuestas en esta causa.

En disidencia el doctor Mariano Roberto Lozano dijo: “no creo que la solución del caso pase por dilucidar si el ingreso de un jubilado es o no “ganancia”, ni en sentido técnico ni en sentido vulgar. Es que cuál es la naturaleza del hecho descrito en la ley para atar a su verificación el nacimiento de una obligación fiscal es un asunto que puede concitar, en todo caso, un interés académico, o ser atrayente para la ciencia de la tributación, pero que no puede hacer perder de vista que lo que aquí se analiza, y se quiere someter a un escrutinio constitucional, es un hecho económico -el ingreso de dinero al patrimonio de una persona-

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

que ha sido delineado y considerado por el legislador como fenómeno relevante para imponer al titular de ese patrimonio el deber de contribuir a las arcas fiscales con parte de ese ingreso. En suma, no veo que sea relevante establecer -y no se juega en ello la validez constitucional del tributo- si el ingreso del jubilado es o no ganancia, y tampoco si por no serlo debió formar parte de una ley que reglamentó un impuesto al que rotuló con ese nombre.

Para esclarecer si el impuesto que grava las jubilaciones supera el test de constitucionalidad es analizar si, al disponerlo así, el Estado ha respetado los límites que para el ejercicio de esa prerrogativa ha fijado la Carta Magna. Y más concretamente, si la ley que estableció un impuesto sobre los haberes de los jubilados ha transgredido los postulados constitucionales a los que debe ceñirse toda decisión estatal que delinea los hechos imposables a los que aneja un deber concreto de contribuir al erario público.

En esa faena, y dado que la legalidad del impuesto que aquí se ataca es algo que no está en tela de juicio, comienzo por preguntarme si con la creación del impuesto sub-examen se ha respetado la garantía de igualdad -que según el art.16 de la CN es “la base del impuesto y de las cargas públicas”- y, más concretamente, si en su marco es posible predicar que el fenómeno descrito por el legislador como hecho imponible es revelador de una capacidad contributiva que justifique la imposición.

En la búsqueda de la respuesta, vale aclarar, no debería perderse de vista que la “capacidad contributiva” ha sido concebida como “la valoración política de una realidad económica”¹⁴ y que esa valoración compete al Congreso Nacional, quien puede ejercerla con cierta discrecionalidad, de modo que solo con los recaudos del caso -expresados por la CSJN en “Candy” y que han sido reseñados en el voto que lideró el Acuerdo- puede ser objeto de revisión judicial.

¹⁴ Dino Jarach, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, pág.300.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

La respuesta a este interrogante es sencilla pues en la medida en que lo que ha sido gravado con el impuesto es el ingreso de un valor económico a un patrimonio, el cual lógicamente como consecuencia de esa incorporación se ha visto incrementado, no parece irrazonable, creo, ver en ese fenómeno una manifestación concreta de capacidad contributiva.

Pues bien, salvada como está con lo dicho en el voto inicial la aparente contradicción entre sostener por un lado que “escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos” (CSJN en Candy) y al mismo tiempo por otro, que “la equidad como garantía constitucional que opera en beneficio del contribuyente, podría ser invocada por éste si se ve sometido a una contribución cuya razonabilidad y equilibrio la transforma en una exacción irriantemente injusta”¹⁵ y puesto entonces a responder si es o no equitativo, en términos de validez constitucional- el gravar con un impuesto la percepción de una jubilación o pensión, que no es posible predicar, al menos de modo general, su inconstitucionalidad.

Y continuó, si se deja a salvo del gravamen todo cuanto el jubilado -o pensionado- necesita razonablemente para vivir dignamente, y la porción de su haber que sea suficiente para respetar la garantía de integralidad de las prestaciones -la que encuentra sustento en el art. 14 bis de la CN- de modo de dejar cubiertos los riesgos de la ancianidad, y se afecta solo la parte del ingreso excedente o, para decirlo gráficamente, “ahorrable”, no existe agravio constitucional que lleve a invalidar el tributo. Podrá sí coincidirse en que una norma tributaria de ese tenor es antipática, o incluso irritante, más no que es inconstitucional.

Por otro lado tampoco consideró que con el gravamen sobre la renta jubilatoria se 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

¹⁵ Villegas, Hector. (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8ª edición actualizada y ampliada. Buenos Aires: Astrea.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

neta -sobre ella se calcula el Impuesto a las Ganancias- 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 conformó con aquellos aportes por los que no tributó, lo coloca frente a aquel impuesto en situación novedosa y no de doble imposición.

En idéntico sentido puedo decir que no noto que con el pago del Impuesto a las Ganancias se afecten los estándares de movilidad que deben respetar las prestaciones jubilatorias (entendidas, de acuerdo a la interpretación que ha hecho de ellas la CSJN, como la razonable proporción que debe existir entre los haberes del pasivo con lo que percibió como activo), pues las leyes previsionales que para dar operatividad a esas garantías determinan cómo es que se calcula el haber inicial y se incrementan las jubilaciones ya otorgadas tienen en cuenta, para comparar uno y otro ingreso, los valores brutos; es decir los montos históricos antes de las deducciones de ley y del pago de impuestos.

Con el tercer voto en adhesión al primer argumento, finalmente se hizo lugar al recurso y se declaró la inconstitucionalidad del art.79, inciso 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.

“Calderale, Leonardo Gualberto c/ANSeS s/reajustes varios”. Cámara Federal de la Seguridad Social. Sala II. 16/5/2017.

En dicha causa, el máximo tribunal declaró la inconstitucionalidad del artículo 79, inciso c), de la ley 20628 y del artículo 115 de la ley 24.241, en la medida en que, al practicarse la liquidación del haber mensual, este supere el mínimo no imponible, tornándose pasible de tributar el impuesto a las ganancias (L. 27346).

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

Se reitera, de este modo, lo sostenido -entre otros pronunciamientos- por la Cámara Federal de Apelaciones de General Roca, en autos “Fornari, Silvia Cristina - López, Silvia Liliana c/EN - AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, y por la Cámara Federal de Corrientes, en autos “Dejeanne, Oscar Alfredo y otro”, anteriormente comentados sosteniéndose que los haberes jubilatorios no constituyen 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”.

También en “Cuesta, Jorge Antonio c/AFIP s/acción de inconstitucionalidad (sumarísimo) la Cámara Federal de Paraná, con fecha 29/4/2015, afirmó 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 argumentación del Tribunal en la causa “Calderale” encontramos el voto del doctor Herrero y destacamos su afirmación sobre la contradicción evidente en la pretensión de gravabilidad del beneficio previsional: (...) 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

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

una renta, enriquecimiento, rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado que es el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de esos principios constitucionales

También destacamos la posición de la doctora Dorado en la misma causa:

“...el beneficio jubilatorio no es ganancia en los términos de la ley tributaria, sino un débito social que se cumple reintegrando aportes efectuados al sistema previsional”.

En la posición doctrinaria de considerar que las jubilaciones no constituyen ganancias, agregamos al doctor G. Pérez, quien manifiesta: “Es conocida nuestra posición respecto de considerar a los haberes de jubilación y pensión como un seguro social en los términos del artículo 14 bis de la Constitución Nacional, generado por la decisión de la Carta Magna de cubrir las contingencias como bien público; en este especial caso, las contingencias de vejez, invalidez y muerte, y no como un ingreso alcanzado por ganancias, por entender que las jubilaciones y pensiones tienen su origen en ‘el trabajo personal’; nada más desacertado. Justamente, por no provenir del trabajo personal (en todo caso, y también discutible para la gravabilidad, provendrían de dicho trabajo los salarios corrientes en la etapa de actividad), no encuadran técnicamente en el tributo. No hay, en la etapa pasiva, una fuente habilitada voluntariamente, con producción de frutos periódicos y que no se extingue con esa producción. Por el contrario, la fuente productora desaparece en el mismo momento en que la relación laboral se extingue para incorporarse el trabajador en la pasividad o, en su caso, cuando el trabajador autónomo concluye su actividad para incorporarse al sistema como jubilado.

Nos subyuga la interpretación bajo el concepto de la deuda, una suerte de préstamo gratuito que realiza el futuro jubilado mientras trabaja soportando la deducción de sus aportes al “Sistema”, ¿el sistema no es, acaso, la sociedad, es decir, nosotros mismos como ciudadanos actuando bajo el principio esencial de la solidaridad intergeneracional?. Es la

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

sociedad la que debe cancelar la deuda que va contrayendo y es la sociedad la que debe agradecer el préstamo sin intereses que formula el trabajador. Pedirle que en su etapa pasiva deba hacer otro sacrificio de su renta aparece claramente excesivo.

Por otra parte, con relación al título mismo de esta colaboración, ante los pronunciamientos reiterados de los tribunales inferiores (en términos de los arts. 110 y 116, CN) cabe recordar el alcance de las decisiones del Máximo Tribunal de Justicia, por lo que es de esperar que sigan dictándose sentencias que no coincidan con el criterio expresado en “Dejeanne”.

Sin embargo, aquel apartamiento no puede ser arbitrario o infundado, ya que los jueces inferiores tienen el deber moral e institucional de conformar sus decisiones a aquellas decisiones anteriores.

Es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que sus decisiones no obligan sino en el caso en que fueron dictadas y los tribunales inferiores pueden apartarse de la doctrina establecida aun para solo debe tener lugar cuando se produzcan nuevos argumentos no considerados por la decisión del Más Alto Tribunal.

CAPÍTULO III: “LA EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL Y SUS EFECTOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS”.

El recordatorio de estos precedentes resulta necesario, con el fin de efectuar una comparación entre las consecuencias de la extinción de la relación laboral y el tratamiento de las Jubilaciones y Pensiones, como hechos imposables incluidos dentro del artículo 79, las llamadas rentas del trabajo personal.

Resulta claro que el salario y sus accesorios son ganancia en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias al quedar incluidas en la norma, en cambio, los conceptos generados con motivo de la extinción laboral como la indemnización por antigüedad se generan cuando ya se ha extinguido el vínculo y, por ende, ha perdido la periodicidad, y es un pago final, porque, entre otras cosas, fenece la permanencia de la fuente que lo produce.

Cuando se extingue la relación laboral desaparece la fuente productora de rentas gravadas, consecuencia que valoró la Corte Suprema Nacional en el fallo "Negri Fernando Horacio c/ AFIP/DGI" del 15-7-2014, respecto de la gratificación por cese laboral en oportunidad del retiro voluntario.

Dicho fallo sigue los antecedentes del caso "De Lorenzo Amalia Beatriz", del 17-6-2009 en la indemnización agravada por maternidad, y en el fallo "Cuevas Luis Miguel", en la gratificación por cese, todos resueltos con idénticos fundamentos. La gratificación por cese carece de periodicidad y de la permanencia de la fuente, condiciones que son necesarias para que las sumas abonadas estén sujetas al impuesto. Más aún se llegó a concluir que se encontraban fuera del objeto del tributo.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

Especial situación plantea la indemnización por despido que está exenta según el art. 20 inciso i) de la ley de ganancias y carece del carácter de remuneración, según el art. 7° de la ley 24.241 (Ley Nacional Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones), por lo que no está afectada a aportes a la seguridad social.

Como bien lo señala la doctrina la imposición que pretendía la AFIP está vinculada con la parte que excedía a los límites de la indemnización calculada bajo el régimen legal del art. 245 de la ley de contrato de trabajo, cálculo legal que puede ser superado por la declaración de la Corte Suprema Nacional en la causa "Vizzotti, Carlos Alberto c. AMSA S.A." del 14-09-2004.

Aquí es de sumo interés la caracterización del origen de la gratificación, por cese laboral, que la Corte hace en el fallo "De Lorenzo Amelia c/DGI", citado, "...no puede afirmarse aquí que la propia relación laboral sea la causa jurídica del cobro de tal indemnización y que, por ende, ella también posea los caracteres de habitualidad y permanencia de la fuente. Es prístino que un orden lógico impone reconocer que primero ocurre el cese de la relación laboral y, luego como consecuencia suya nace el derecho al resarcimiento".

Tanto la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso administrativa (Sala II y IV), como también la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo han reiterado la doctrina de la exclusión del impuesto a los ceses laborales.

Como colorario en este acápite, si por las expresiones jurisprudenciales, las indemnizaciones derivadas de la ruptura del vínculo laboral se encuentran excluidas del impuesto no parecería ilógico extender el mismo tratamiento a las jubilaciones y pensiones, toda vez que ellas se generan una vez cumplida las condiciones de la Ley Previsional que pone fin al trabajo personal.

CAPÍTULO IV: “EXENCIONES DE LAS REMUNERACIONES DE LOS MAGISTRADOS”.

Resulta interesante traer a colación el tratamiento de las remuneraciones de los magistrados en el Impuesto a las Ganancias, a la luz del principio de igualdad receptado por la Constitución Nacional.

Los incisos p) y r) del artículo 20 -t.o. 1986- vigentes hasta el período fiscal 1995 establecían la exención para:

1. Los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los Tribunales provinciales, vocales de las cámaras de apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de cuentas y tribunales fiscales de la Nación y las provincias. Asimismo, quedan comprendidos los funcionarios judiciales nacionales y provinciales que, dentro de los respectivos presupuestos, tengan asignados sueldos iguales o superiores a los de los jueces de Primera Instancia.

2. Los haberes jubilatorios y las pensiones que correspondan por las funciones cuyas remuneraciones están exentas, de acuerdo con lo dispuesto en el punto anterior.

Posteriormente través de la acordada N° 20/1996 del 11/4/1996, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inaplicabilidad de la derogación de las exenciones contempladas en los incisos p) y r) para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación.

No obstante lo hasta aquí expuesto, adviértase que la ley 27.346, entre otras reformas que efectuó en el texto de la ley de impuesto a las ganancias, cambió la redacción del inciso a) de su artículo 79 -que enumera las rentas de la cuarta categoría-, señalando que en el caso de los Magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación y de las Provincias y del Ministerio Público de la Nación, se considerará que sus remuneraciones quedan gravadas por el tributo cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.

En resumen, estas rentas ya están alcanzadas por el impuesto desde el año 1996 (cuando perdieron la exención), pero que no tributan porque continúa vigente una Acordada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (la 20/1996) que no lo permite; sin embargo, y como para aumentar la desprolijidad que ronda esta cuestión, el legislador la incorpora taxativamente como renta gravada a partir de los nombramientos de 2017, como si ello fuera algo que no preveía hasta ese momento el texto legal.

Según la doctrina, el fundamento de esta exención tenía su fundamento en la norma constitucional que asegura la intangibilidad de los sueldos de los magistrados, como garantía de su independencia del poder político. El fundamento citado no amparaba la exención del resto de los funcionarios judiciales que carecen de función jurisdiccional y gozaban directamente de un privilegio.

En adelante se analizara diversas situaciones en torno a este tema:

Remuneración de los magistrados en el ámbito provincial.

Según la jurisprudencia judicial el principio de intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados tiene plena vigencia en el ámbito provincial. En concordancia con ello, la ley

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

del impuesto a las ganancias eximía de tal tributo tanto a los magistrados nacionales como provinciales -así como los haberes jubilatorios y pensiones correspondientes a dichas funciones- colocando a unos y otros jueces en un pie de igualdad. Del mismo modo, cuando la ley 24.631 derogó tales normas exentivas, lo hizo sin distinguir entre la judicatura nacional y provincial. Establecida por la jurisprudencia la invalidez de dicha derogación, por resultar incompatible con el principio del artículo 110 de la Constitución Nacional y como tal principio no puede ser desconocido en los ámbitos provinciales, debe afirmarse que esa derogación inaplicable a los integrantes del Poder Judicial de la Nación, también lo es con relación a los Poderes Judiciales Provinciales. Los jueces locales son, como los nacionales, jueces de la Constitución, motivo por el cual cumplen como los demás idéntico ministerio y, por lo tanto, se encuentran sujetos a parejas responsabilidades y deberes, y han de contar, a tal efecto, con similares garantías.¹⁶

Remuneraciones del Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires.

La posición sostenida por el actor a lo largo del pleito se funda en la relevancia institucional de la magistratura que ejerce y en las garantías de independencia y estabilidad de que goza en sus funciones, lo que permitiría equipararlo, en su concepto, a un funcionario judicial en cuanto a la intangibilidad de sus remuneraciones, lo que impediría que se las grave con el impuesto a las ganancias pues concurrirían a su respecto las mismas razones de raigambre constitucional que obstan a que se aplique dicho tributo sobre las retribuciones que perciben los jueces.¹⁷

¹⁶ "Gutiérrez, Oscar Eduardo" - CSJN - 11/4/2006.

¹⁷ "Szelagowski, Ricardo" - CSJN - 28/9/2010.

Tribunal de Cuentas Provincial.

En virtud del rol institucional que la Constitución de la Provincia del Chaco le otorga a los miembros del Tribunal de Cuentas, la que establece que estos gozarán de las inmunidades que los legisladores y su retribución será establecida por ley y no podrá ser disminuida con descuentos que no sean los que dispusieren con fines previsionales, tributarios o de carácter general, el mencionado Tribunal no puede actuar como agente de retención de estos en el impuesto a las ganancias.

Remuneraciones del Fiscal de Estado:

La acordada N° 20/1996 dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con el fin de preservar la independencia del Poder Judicial y la Supremacía de la Constitución Nacional declara inaplicable el artículo 1 de la ley 24.631 para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación. Ni la acordada mencionada, ni la de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires -Ac. 2701- le confiere beneficio alguno al Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires en relación con el impuesto a las ganancias, toda vez que el mismo no pertenece al Poder Judicial.¹⁸

Jurisprudencia Judicial.

En la causa Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ANSeS, del año 2006, el máximo tribunal sostuvo que la amplia reforma constitucional que tuvo lugar en el año 1994 mantuvo sin ninguna modificación el texto primigenio de la cláusula del artículo 96 -hoy art. 110- sin que, naturalmente, pueda suponerse que haya pasado inadvertido a los constituyentes el sentido

¹⁸ Dict. (DAL) 55/2000 - Bol. AFIP 46 - pág. 763

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

que esta Corte había asignado a aquélla. Es decir, la reforma de 1994 no sólo mantuvo la garantía de la intangibilidad de la remuneración de los jueces en los términos en que fue concebida en 1853, sino que, además, reafirmó el propósito de asegurar su independencia, objetivo este al que está orientada esa garantía. En tales condiciones, una interpretación armónica del texto constitucional tras la mencionada reforma conduce, sin dudas y con mayor fuerza aún, a sostener y ratificar el criterio que, en forma pacífica, adoptó esta Corte desde el año 1936.

La intangibilidad de la remuneración de los magistrados es garantía de la independencia del Poder Judicial, la que resulta requisito indispensable del régimen republicano (voto de los Dres. Poclava Lafuente y Ferro).

No corresponde hacer prevalecer el principio de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, establecido en el artículo 16 de la Constitución Nacional, sobre la garantía de intangibilidad de las remuneraciones, establecida en su artículo 110. En efecto, centrar los fundamentos en una exégesis casi literal del artículo 16 de la Constitución Nacional ofrece la dificultad que obvia la misma estructura de la ley del gravamen. El principio general sentado en la primera parte de su artículo 1 sufre numerosas y extensas exenciones, detalladas en diversos incisos de su artículo 20 que benefician a los habitantes del país que realizan ciertas actividades o poseen bienes o inversiones de los tipos allí previstos. Incluso el artículo 2 de la ley 24631, cuya constitucionalidad se encuentra en debate, mantiene sin observaciones muchas de tales exenciones, si bien faculta al ejecutivo a derogar o suspender algunas de ellas. De este modo, no cabe sino admitir la doctrina de la Corte que otorga sentido y alcances más amplios al artículo 16 citado, según la cual no se viola tal precepto cuando el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, en tanto la distinción no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

personas, sino que obedezca a una causa objetiva que dé fundamento al diferente tratamiento (voto del Dr. García Lema).

En disidencia, el doctor Rosatti opinó que la cuestión consiste en dilucidar si el artículo 16 de la Constitución Nacional prevalece por sobre el artículo 110 o si por el contrario debe entenderse que es el 110 el que prevalece por resultar una norma especial. El artículo 16 expresa un principio aplicable a un universo complejo y completo de situaciones que opera como una directriz permanente para los poderes constituidos; en tanto el 110 constituye una garantía, revestida del carácter instrumental propia de las de su clase, que se valida si permite realizar adecuadamente la finalidad para la que fue concebida. La preservación de la intangibilidad de las remuneraciones como garantía del sistema judicial no debe encontrarse hoy eludiendo el pago del impuesto a las ganancias sino: a) asegurando una participación presupuestaria adecuada al Poder Judicial en el presupuesto general; b) defendiendo la autarquía judicial; c) garantizando mecanismos que permitan dar sustentabilidad en el tiempo al poder adquisitivo de las remuneraciones de los magistrados a partir de criterios objetivos, ajenos a la injerencia de otros poderes, y d) permitiendo que llegado el caso, por la vía judicial se corrijan aquellas situaciones que generen un "ostensible deterioro temporalmente dilatado" en las remuneraciones de los magistrados. El artículo 110 no puede ser interpretado como una norma especial o de excepción con relación al principio del artículo 16, estando los jueces obligados a pagar todos aquellos impuestos que, por su carácter general, no expresen un ánimo hostil o persecutorio contra su noble actividad. Hacer prevalecer el principio del artículo 16 no supone desconocer la garantía del artículo 110 sino evitar que ésta se trivialice, circunscribiéndola a una hipótesis que coloca injustamente a la judicatura argentina a la defensiva, con la inmerecida carga de explicar a la sociedad una situación de excepción que la

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

tiene como protagonista. Hacer prevalecer el principio de igualdad supone reconocer que es tan injusto imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación como gravar en distinta forma a quienes tienen iguales medios. Es posible, necesario e imprescindible que los jueces estén bien retribuidos, que sus remuneraciones mantengan su poder adquisitivo y que, simultáneamente, paguen el impuesto a las ganancias, haciendo clara la diferencia entre sufrir un detrimento discriminatorio y pagar un tributo general.

En el mismo sentido, el doctor Méndez expresó que el principio de intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados judiciales no obsta a la aplicación de impuestos generales y no discriminatorios, sobre la renta producida por su empleo, en tanto la garantía constitucional de igualdad rige necesaria e imperativamente para todos los ciudadanos, sin distinción de clases ni fueros personales, constituyendo la base de los impuestos y de las cargas públicas. Ello así, toda vez que un tributo no discriminatorio establecido con generalidad sobre la renta de un juez no constituye una disminución de su sueldo. La independencia del Poder Judicial, inserta en las entrañas del sistema republicano de gobierno, requiere su respeto en tres momentos trascendentes: en la designación de los magistrados; en su desempeño y funcionamiento y en su remoción, no se encuentra perjudicada, toda vez que con el pago de sus impuestos, al igual que el resto de la población no se afecta institucional ni individualmente a los jueces. Por el contrario, abonando sus gravámenes al igual que todos los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones y circunstancias, sin privilegios ni tratamiento diferenciales en su favor, los jueces verán reforzadas su independencia, la que seguramente podría verse comprometida de mantenerse la ilegítima exención, en tanto ella podría ser retirada o quitada en cualquier momento por el poder político o utilizada como argumento para influir en sus decisiones aquejando esa necesaria independencia.

No es prudente asignar a la garantía que consagra la intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados una extensión tal que desconozca las facultades que los artículos 4, 17 y 75, inciso 2), de la Constitución Nacional confieren al Congreso para hacer imponer con carácter general y no discriminatorio contribuciones equitativas y proporcionales a la población.

Dentro de las posturas arribadas adherimos al voto del Dr. Mendez, en el sentido que el principio de intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados judiciales no obsta a la aplicación de impuestos generales y no discriminatorios, sobre la renta producida por su empleo, en tanto la garantía constitucional de igualdad rige necesaria e imperativamente para todos los ciudadanos, sin distinción de clases ni fueros personales, constituyendo la base de los impuestos y de las cargas públicas.

CAPÍTULO V: “ANTECEDENTES DE PROYECTO LEGISLATIVO”.

Los diputados nacionales por la Coalición Cívica ARI-Cambiamos, Elisa Carrió y Fernando Sánchez, presentaron en mayo de 2017 un proyecto para exceptuar por ley a los jubilados y pensionados del pago del Impuesto a las Ganancias y derogar el privilegio del que gozan los miembros del Poder Judicial, de cuyos salarios no se descuenta este tributo.

El proyecto propone derogar "todo tipo de excepción" al pago del Impuesto a las Ganancias para todos los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público de la Nación, de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Según diarios especializados, tras anticipar su respaldo al fallo de la Cámara Federal de la Seguridad Social que exceptúa a los jubilados de ese tributo, la diputada Carrió precisó que la iniciativa que impulsa exceptúa además del pago de este impuesto a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie.

El proyecto dispone que "se elimina toda retención en concepto de ganancias, respecto de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal, toda vez que resulta injusto y excesivamente gravoso, que quiénes han tributado ganancias durante su vida laboral, lo deban hacer durante su retiro".

Según los diputados, desde que se sancionó la ley N° 20.628, primera Ley de Impuesto a las Ganancias, en el año 1973, los magistrados y empleados del Poder Judicial y del Ministerio Público han omitido el pago de ganancias, a diferencia del resto de los funcionarios y empleados públicos y de los particulares.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

Sin embargo, ante la evidente desigualdad que planteaba la misma, se decidió modificar esa situación, y en el año 1996, mediante la ley 24.631, se derogaron los incisos de la Ley N° 20.628 que excluían del gravamen a funcionarios y magistrados del Poder Judicial.

La Acordada 20/96 de la Corte Suprema declaró la inaplicabilidad de esta ley, ya que sostiene que afecta "la independencia del Poder Judicial" y, según el proyecto, "tras esta acordada de la Corte, la ley dictada por este Parlamento, también quedó virtualmente derogada por una disposición reglamentaria de los miembros del Máximo Tribunal".

Con la nueva modificación que se propone, a fin de hacer efectiva la garantía del artículo 16 de la Constitución Nacional, se establecería la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas. De acuerdo al texto, y en el caso de los magistrados, sólo quedarán exceptuados, "los que al momento de la sanción de la ley ejerzan funciones jurisdiccionales en forma efectiva; no así los que sean nombrados en sus cargos luego de la vigencia de la ley, quiénes estarán sujetos al tributo sin perjuicio de que hubieran estado en el ejercicio de cualquier otro cargo o función dentro del Poder Judicial".

Según los fundamentos del proyecto, cuando la Corte dijo en su comunicado de diciembre pasado que solo los funcionarios y empleados del Poder Judicial que ingresaron en 2017 pagarán ganancias, hace una interpretación errónea de la Constitución y se está arrogando facultades que son exclusivas del Poder Legislativo.

CAPÍTULO VI: “CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE REFORMA”.

En la actualidad, a nivel judicial, existe una serie de criterios encontrados acerca de la gravabilidad de las jubilaciones frente al impuesto a las ganancias. En esta colaboración, se recogieron dichos antecedentes, para luego concluir lo siguiente sobre el tema, sin contar con la definición final de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia.

De ello se extrae como colación que:

La vía del AMPARO no es una vía idónea a los fines de plantear la inconstitucionalidad del art.79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Así lo tuvo dicho el Máximo Tribunal en la Causa Dejeanne Oscar, y en otras numerosas causas no conocidas públicamente.

La vía adecuada parecería ser una ACCION DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD. En las causas Calderale, Fornari y Cuesta ha prosperado de esta manera.

Los argumentos en la mayoría de los casos fue la de plantear que el haber jubilatorio no es una ganancia en los términos de la ley del impuesto, no es una contraprestación, ya que justamente, y por definición, quien la percibe no trabaja, y sin el menor margen para la duda, la idea de que un ingreso jubilatorio es una “ganancia”. 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.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

Por otra parte, la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias aplicado sobre jubilaciones y pensiones se ha fundamentado en la transgresión de las garantías que aseguran la imposición de las cargas públicas. En tales condiciones no cabe sino concluir que la afectación del derecho de propiedad resulta evidente cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de un ingreso que no constituye una ganancia.

En primer lugar el principio de legalidad quedaría así relegado a la mera constatación formal de si el tributo -concebido del modo arriba señalado- está o no previsto en la ley y dar por salvada la exigencia con esa sola y superficial mirada, menguando la importancia del mandato legislativo que no puede ser afincado en la arbitraria inclusión de una iniquidad dentro de un texto normativo, pretendiendo que quede purgada en base, justamente, a esa inclusión.

En segundo lugar la implicancia del Impuesto a las Ganancias sobre las jubilaciones en orden al principio de capacidad contributiva, la cual no predica, per se, sobre la correspondencia de ningún tributo si el principio de legalidad es vulnerado al disponerse la imposición. Más aún, potenciales titulares de una gran capacidad contributiva (infinitamente mayor que la que poseen los jubilados) pueden ser eximidos del pago de impuestos -tal como acontece, por dar solamente un ejemplo, con los réditos financieros, o sobre la exportación de ciertos granos o, más recientemente, con el impuesto a los bienes personales, verdadera manifestación de riqueza- lo cual bien puede ser fundado en necesidades macroeconómicas.

Concluimos así que el examen de la cuantía del haber previsional no puede utilizarse como argumento justificante de una imposición sobre ese ingreso.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

En tercer lugar, la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias aplicado sobre jubilaciones y pensiones por transgredir las garantías que aseguran la imposición de las cargas públicas en base a la capacidad contributiva, por vulnerar el principio de sustitutividad que anida en el art.14 bis de la CN y por atentar contra el derecho inalienable a la progresividad en el goce de los derechos humanos básicos que aseguran los tratados internacionales vigentes en nuestro país.

Finalmente, se encuentra severamente lesionado el principio de equidad que debe regir la imposición de las cargas tributarias. Si bien se repite que el poder judicial carece de atribuciones para revisar “la conveniencia o equidad” de los impuestos que crea el Congreso, sólo se sostiene esa imposibilidad en relación con la primera mas no con la segunda, pues para ejercer la facultad que la propia Corte Suprema respaldó, según la cual es una de sus funciones declarar si el gravamen “repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional”, la equidad en materia tributaria es una garantía constitucional de rango superior. Bajo este análisis no hay -no puede haber- ganancia en modo alguno y, mucho menos, ganancia “imponible”, simplemente porque lo que existe jurídicamente es la cancelación de un préstamo realizado. Se enfrenta este criterio –de base esencialmente humanista si se quiere- con la posición “economicista” de renta derivada del trabajo personal, como si se tratara de una retribución a un factor más de la producción o, dicho en otras palabras, un factor regido por las reglas del mercado, como si fuera una “mercadería” más. Por el contrario, es el mercado el que debe adaptarse a los moldes fundamentales que representan la Constitución Nacional y el derecho internacional de los derechos humanos de jerarquía constitucional, bajo pena de caer en la ilegalidad.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

Por otra parte, arribamos a la conclusión de la misma línea argumental del máximo tribunal en las causas donde se ha tratado las indemnizaciones derivadas de la desvinculación laboral, las jubilaciones y pensiones no son otra cosa que sumas percibidas luego de la ruptura del vínculo laboral, y por ende, sería razonable excluirlas dentro de la génesis del art. 79, rentas de cuarta categoría.

Finalmente, adherimos al proyecto de ley mencionado con el propósito de lograr una mayor equidad al esquema impositivo del país, tanto en la exención de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie y de derogar "todo tipo de excepción" al pago del Impuesto a las Ganancias para todos los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público de la Nación, de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya que coincido con la doctrina que la garantía de intangibilidad de la remuneración, condición necesaria para una adecuada independencia de los jueces respecto del poder político, no se puede ver afectada por el hecho de que contribuyan a solventar los gastos públicos como cualquier ciudadano que, en la realidad, también lo son. (Anexo I)

Y por último, resultaría razonable, en caso de no lograr una aprobación legislativa de la exención total de las jubilaciones y pensiones, establecer un gravamen a los “altos ingresos” que alcanzaría a las jubilaciones que denoten una capacidad contributiva superior a lo que debería estudiarse como un “ingreso medio” no imponible. Si el tributo encuentra su sentido pleno cuando reposa en la capacidad de pago manifestada por el ingreso, he aquí una propuesta saludable: pagará aquel –y solamente aquel- que ha superado el estándar de ingresos de un trabajador medio.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

Mientras no prospere alguna de las reformas legislativas mencionadas, la vía judicial más idónea es una acción declarativa de inconstitucionalidad del art. 79, entablada en cada caso concreto, por los argumentos expuestos en la presente colaboración.

ANEXO I

PROYECTO DE REFORMA LEGISLATIVA

Art. 1: Sustitúyese el artículo 79° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por el siguiente:

“Art. 79 - Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:

a) Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos, ***incluidos los Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación.***

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

c) De los consejeros de las sociedades cooperativas. (Inciso sustituido por art. 1° pto. 5 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive). ***(Se elimina la inclusión de las jubilaciones y pensiones).***

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

e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del artículo 45, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos.

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

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso j) del artículo 87, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

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

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo. (Párrafo sustituido por art. 1° pto. 6 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive).

No obstante, será de aplicación la deducción prevista en el artículo 82 inciso e) de esta ley, en el importe que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, sobre la base de, entre otros parámetros, la actividad desarrollada, la zona geográfica y las modalidades de la prestación de los servicios, el que no podrá superar el equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley. (Párrafo incorporado en virtud de la sustitución dispuesta por art. 1° pto. 6 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive).

Respecto de las actividades de transporte de larga distancia la deducción indicada en el párrafo anterior no podrá superar el importe de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley. (Párrafo incorporado en virtud de la sustitución

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

dispuesta por art. 1° pto. 6 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive).

También se considerarán ganancias de esta categoría las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico que excedan al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley. (Párrafo incorporado en virtud de la sustitución dispuesta por art. 1° pto. 6 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive).

A tales fines la Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá las condiciones bajo las cuales se hará efectivo el cómputo de esta deducción. (Párrafo incorporado en virtud de la sustitución dispuesta por art. 1° pto. 6 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive).

Art. 2: Sustitúyese el artículo 20° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por el siguiente:

“Art. 20 - Están exentos del gravamen:

a) Las ganancias de los fiscos Nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016.

b) Las ganancias de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que éstas acuerdan comprenda el gravamen de esta ley y siempre que las ganancias deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

c) Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República; las ganancias derivadas de edificios de propiedad de países extranjeros destinados para oficina o casa habitación de su representante y los intereses provenientes de depósitos fiscales de los mismos, todo a condición de reciprocidad.

d) Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etc.), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios.

e) Las ganancias de las instituciones religiosas.

(Nota: Decreto N° 1.092/97 (B.O. 27/10/97) establece que los Institutos de Vida Consagrada y las Sociedades de Vida Apostólica pertenecientes a la Iglesia Católica Apostólica Romana serán beneficiarias del tratamiento dispensado por el presente inciso sin necesidad de tramitación adicional alguna, bastando la certificación que a tal efecto expida la Secretaría de Culto del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.)

f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales. (Párrafo sustituido por Ley N° 25.239, Título I, art.1°, inciso e).

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

- Vigencia: A partir del 31/12/99 y surtirá efecto para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.)

(Nota: Decreto N° 1.092/97 (B.O. 27/10/97) establece que los Institutos de Vida Consagrada y las Sociedades de Vida Apostólica pertenecientes a la Iglesia Católica Apostólica Romana serán beneficiarias del tratamiento dispensado por el presente inciso sin necesidad de tramitación adicional alguna, bastando la certificación que a tal efecto expida la Secretaría de Culto del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.)

g) Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados.

h) Los intereses originados por los siguientes depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras:

1. Caja de ahorro.
2. Cuentas especiales de ahorro.
3. A plazo fijo.

4. Los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público conforme lo determine el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA en virtud de lo que establece la legislación respectiva. Exclúyense del párrafo anterior los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste. Lo dispuesto precedentemente no obsta la plena vigencia de las leyes especiales que establecen exenciones de igual o mayor alcance. (Nota: El Decreto N° 1.472/97, art. 1° (B.O. 5/1/98) prorroga hasta el día 31 de diciembre de 1998 la vigencia de la exención establecida en este inciso.)

i) Los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales. Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro.

Están exentos las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios. No así las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado.

j) Hasta la suma de DIEZ MIL PESOS (\$ 10.000) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la DIRECCION NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior.

k) Las ganancias derivadas de títulos, acciones, cédulas, letras, obligaciones y demás valores emitidos o que se emitan en el futuro por entidades oficiales cuando exista una ley general o especial que así lo disponga o cuando lo resuelva el PODER EJECUTIVO. (Inciso sustituido por Ley N° 25.239, Título I, art.1°, inciso f). - Vigencia: A partir del 31/12/99 y surtirá efecto para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.)

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

(Nota: La Ley N° 23.871, artículo 16 (B.O. 30/10/90) dispuso: Estarán exentas de todo tributo la transferencia de títulos públicos originadas en conversiones obligatorias de activos financieros dispuestos por el Poder Ejecutivo, alcanzando a la primera enajenación que realicen voluntariamente quienes fueran tenedores por la causa antedicha y tendrán efecto desde el 28/12/89, inclusive.)

l) (Inciso derogado por art. 2° de la Ley N° 26.545 B.O. 2/12/2009 Vigencia: desde el día de su publicación en el Boletín Oficial, y surtirá efecto para ejercicios fiscales que cierren a partir del 1° de enero de 2010, inclusive.)

m) Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el PODER EJECUTIVO.

La exención establecida precedentemente se extenderá a las asociaciones del exterior, mediante reciprocidad.

n) La diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento, en los títulos o bonos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos, excepto en los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS.

o) El valor locativo de la casa habitación, cuando sea ocupada por sus propietarios.

p) Las primas de emisión de acciones y las sumas obtenidas por las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, en la parte correspondiente al capital comanditado, con motivo de la suscripción y/o integración de cuotas y/o participaciones sociales por importes superiores al valor nominal de las mismas.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

q) (Inciso eliminado por Ley N° 25.239, Título I, art.1°, inciso g). - Vigencia: A partir del 31/12/99 y surtirá efecto para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.)

r) Las ganancias de las instituciones internacionales sin fines de lucro, con personería jurídica, con sede central establecida en la República Argentina.

Asimismo se consideran comprendidas en este inciso las ganancias de las instituciones sin fines de lucro a que se refiere el párrafo anterior, que hayan sido declaradas de interés nacional, aun cuando no acrediten personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la República Argentina.

s) Los intereses de los préstamos de fomento otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras, con las limitaciones que determine la reglamentación.

t) Los intereses originados por créditos obtenidos en el exterior por los fiscos nacional, provinciales, municipales o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por el Banco Central de la República Argentina. (Inciso sustituido por Ley N° 25.063, Título, art.4°, inciso h). - Vigencia: A partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto para los ejercicios que cierren con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley o, en su caso, año fiscal en curso a dicha fecha.)

u) Las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la Ley de Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Concursos Deportivos. (Inciso sustituido por Ley N° 25.239, Título I, art.1°, inciso h). - Vigencia: A partir del 31/12/99 y surtirá efecto para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.)

v) Los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza. En el caso de actualizaciones correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, sólo procederá la exención

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación. A los fines precedentes, las diferencias de cambio se considerarán incluidas en este inciso.

Las actualizaciones a que se refiere este inciso -con exclusión de las diferencias de cambio y las actualizaciones fijadas por ley o judicialmente- deberán provenir de un acuerdo expreso entre las partes.

Las disposiciones de este inciso no serán de aplicación por los pagos que se efectúen en el supuesto previsto en el cuarto párrafo del artículo 14, ni alcanzarán a las actualizaciones cuya exención de este impuesto se hubiera dispuesto por leyes especiales o que constituyen ganancias de fuente extranjera.

(Nota: El Decreto N° 1.472/97, art. 1° (B.O. 5/1/98) prorroga hasta el día 31 de diciembre de 1998 la vigencia de la exención establecida en este inciso.)

w) Los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta, o disposición de acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, obtenidos por personas físicas residentes y sucesiones indivisas radicadas en el país, en tanto no resulten comprendidas en las previsiones del inciso c) del artículo 49, excluidos los originados en las citadas operaciones, que tengan por objeto acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, que no coticen en bolsas o mercados de valores y/o que no tengan autorización de oferta pública.

La exención a la que se refiere este inciso procederá también para las sociedades de inversión, fiduciarios y otros entes que posean el carácter de sujetos del gravamen y/o de la obligación tributaria, constituidos como producto de procesos de privatización, de conformidad con las previsiones del Capítulo II de la ley 23.696 y normas concordantes, en tanto se trate de operaciones con acciones originadas en programas de propiedad participada, implementadas en el marco del Capítulo III de la misma ley.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

(Inciso w) sustituido por art. 2° de la Ley N° 26.893 B.O. 23/09/2013. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y serán de aplicación a los hechos imposables que se perfeccionen a partir de la citada vigencia)

y) Las ganancias derivadas de la disposición de residuos, y en general todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente, -incluido el asesoramiento- obtenidas por las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la ley 22.016 a condición de su reinversión en dichas finalidades. (Inciso incorporado por Ley N° 25.063, Título, art.4°, inciso i). - Vigencia: A partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto para los ejercicios que cierren con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley o, en su caso, año fiscal en curso a dicha fecha. Nota: Inciso observado por el Poder Ejecutivo mediante Decreto N° 1.517/98. Insistencia de la sanción por parte de las Cámaras de Diputados y Senadores, PE – 242/99 (B.O. 2/8/99).

z) La diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias, que perciban los trabajadores en relación de dependencia por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana, calculadas conforme la legislación laboral correspondiente. (Inciso incorporado por art. 1° pto. 1 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive).

Cuando coexistan intereses activos contemplados en el inciso h) o actualizaciones activas a que se refiere el inciso v), con los intereses o actualizaciones mencionados en el artículo 81, inciso a), la exención estará limitada al saldo positivo que surja de la compensación de los mismos. (Párrafo sustituido por Ley N° 25.239, Título I, art.1°, inciso i). - Vigencia: A partir del 31/12/99 y surtirá efecto para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas “

La exención prevista en los incisos f), g) y m) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etc.), cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un CINCUENTA POR CIENTO (50 %) al promedio anual de las TRES (3) mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.

(Último párrafo del artículo 20 eliminado por Ley N° 25.063, Capítulo III, art.4°, inciso j). - Vigencia: A partir del 1/1/99.)

(Nota: Vigencia de las exenciones establecidas en los incisos h), q) y v) (incisos h), t) y z) del texto ordenado en 1986) prorrogadas hasta el 31/12/87, 31/12/88, 31/12/89, 31/12/90, 31/12/91, 31/12/92, 31/12/93, 31/12/94, 31/12/95, 31/12/96, 31/12/97 y 31/12/98 por Decretos Nos. 2.380/86, 2.073/87, 1.936/88, 1.620/89, 2.649/90, 2.743/91, 2.416/92, 182/94, 2.207/94, 11/96, 1.477/96 y 1.472/97; respectivamente.)

BIBLIOGRAFÍA

Constitución de la Nación Argentina.

Ley de Impuesto a las Ganancias.

Ley de Procedimiento Tributario.

Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Decreto 1344/98

Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario. Decreto 1397/79

REIG, ENRIQUE J. – GEBHARDT, JORGE – MALVITANO H. RUBÉN. (2006).

Impuesto a las Ganancias.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. – SUSANA C. NAVARRINE. (1996).

Impuesto a las Ganancias, Editorial Depalma.

VILLEGAS, HECTOR. (1995). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 5ª edición. Buenos Aires: Astrea.

VILLEGAS, HECTOR. (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8ª edición actualizada y ampliada. Buenos Aires: Astrea.

VILLEGAS, HECTOR. (2005). “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Depalma, Bs. As., 9na.edicion.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. Tratado de derecho tributario. 6a. ed. ampliada y actualizada. Editorial Abeledo-Perrot.

RAIMONDI, CARLOS A. – ATCHABAHIAN, ADOLFO. (1999). El impuesto a las Ganancias, Editorial Depalma.

BOLETÍN DE LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA. (1971). Memorando N° 517. Impuesto a los Réditos, haberes jubilatorios y pensiones del Poder Judicial.

CASÁS, JOSÉ OSVALDO. (2002). Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. Editorial Ad-Hoc.

SIMESSEN DE BIELKE, SERGIO A. (Agosto de 2017). Gravabilidad de las jubilaciones acerca de criterios encontrados doctrina tributaria. Errepar (DTE).

BRANDT, MARÍA I.; VERGARA, SERGIO D. (Junio de 2017). La doctrina de la Corte Suprema en el fallo “Negri” y su aplicación a casos no tratados por la Corte. Errepar (DTE).

ETMAN, GUSTAVO E. (Enero de 2015). La verdadera distorsión en el Impuesto a las Ganancias. Errepar (DTE).

JARACH, DINO: (1980). Curso Superior de Derecho Tributario” - Ed. Cima - Bs. As.

HERRERO, LUIS R. Un proceso desajustado a la naturaleza alimentaria de la pretensión previsional.

FERNÁNDEZ, LUIS O. (Enero de 2016). ERREPAR. Consultor Tributario. N° 107.- Cita digital EOLDC093292A.

DICT. (DAL) 55/2000. Bol. AFIP 46 - pág. 763

JURISPRUDENCIA CITADA

“Dejeanne Oscar Alfredo y otro c/Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ amparo”. CSJN, Fallos, D.248, XLVII., 10/12/13.

“Cuesta Jorge Antonio c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)” s/ Acción de Inconstitucionalidad. Cámara Federal de Paraná. 29/04/2015.

“Jubilaciones y Pensiones en el Impuesto a las Ganancias: Análisis, controversias y propuestas”

“Fornari, Silvia Cristina - López, Silvia Liliana c/- AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”. Cámara Federal de Apelación de General Roca. 24/2/2017.

“Calderale, Leonardo Gualberto c/ANSeS s/reajustes varios”. Cámara Federal de la Seguridad Social. Sala II. 16/5/2017.

“Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 03/07/2009.

“Barrios, Idilio Anelio c/ Anses”. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 21/08/2013

“Rolón Zappa, Víctor Francisco s/queja”. CSJN. 25/8/1988.

“Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ANSeS”. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 11/04/2006.

“Negri Fernando Horacio c/ AFIP/DGI”. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 15/7/2014.

“De Lorenzo Amalia Beatriz”. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 17/6/2009.

“Cuevas Luis Miguel”. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 30/11/2010.

“Szelagowski, Ricardo”. CSJN. 28/9/2010.