

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 49

Objetivo del Informe:

Analizar la “Jurisprudencia Judicial y Administrativa” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*García, María Isabel c/ AFIP s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad (29/03/2019)*”.

- **Fiscalidad de las Jubilaciones en el Impuesto a las Ganancias. Nuevos Antecedentes (7/05/2019).**

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*García, María Isabel c/ AFIP s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad (29/03/2019)*”. Fiscalidad de las Jubilaciones en el Impuesto a las Ganancias. Nuevos Antecedentes (7/05/2019).

I. Introducción

Cuando me encomendaron la audaz tarea de comentar el famoso fallo de marras, pensando, *a priori*, que esta vez la aventura transcurría en el mundo del “Impuesto a las Ganancias (LIG)”, antes de sentarme a escribir fui colectando mis libros de cabecera: “Impuesto a las Ganancias (Enrique Jorge Reig; Jorge Gebhardt; Rubén Malvitano)”, “Curso Superior de Derecho Tributario (Dino Jarach)”, “Economía del Sector Público (Jorge Macón)” y “Derecho Constitucional Tributario (Rodolfo Spisso)”.

Además, consulte a queridos colegas sobre el tema, quienes amablemente me enviaron abundante material de distintos cursos y jornadas, en los cuales ya se había tratado la temática de la fiscalidad de las jubilaciones.

Una vez que me hago del extenso fallo, a medida que voy avanzando en la lectura del mismo, me doy cuenta que el material elegido no era del todo pertinente. El voto mayoritario de los Ministros de la “Corte Suprema de Justicia de la Nación¹”, en nada se relacionaba con lo resuelto en las instancias de grado, en las cuales se planteó, lisa y llanamente, la inexistencia de ganancia gravada en el caso de los haberes jubilatorios. Es más, la argumentación mencionada se soslaya al momento de fundamentar la sentencia, más allá de alguna consideración de carácter descriptivo.

Sólo en el voto en disidencia del Dr. Rosenkrantz, se analiza lo resuelto por la Cámara, razonando, en forma detallada, sobre su improcedencia (por eso recomiendo la lectura del mismo más allá que en el presente sólo realizo una síntesis).

¹ Dres. Elena I. Highton de Nolasco, Juan Carlos Maqueda, Ricardo Luis Lorenzetti y Horacio Rosatti.

Es decir, nuestro “Máximo Tribunal” pivoteando en entre los principios constitucionales de “igualdad” y “razonabilidad”, buscando sustento en los incisos 22 y 23, del artículo 75, de nuestra “Carta Magna” (cuestiones que tangencialmente se habían invocado en las instancia anteriores y con otro objetivo), llega a una resolución de carácter político², absolutamente casuística, que en nada afecta la potencialidad de las pasividades como manifestación de capacidad contributiva en el “Impuesto a las Ganancias”, como equivocadamente se expuso en muchos medios de comunicación.

Es decir, tal cual podremos apreciar, con el fallo de la “C.S.J.N.” se morigeran los efectos de la sentencia de la “Cámara”, estableciendo una especie de diagonal entre lo dispuesto por el legislador y el reclamo de la “Sra. María Isabel García”, más allá que la sentencia igualmente resulta favorable a los intereses de la accionante.

Hecha las aclaraciones previas, los invito a que nos adentremos en un fallo que encierra una gran cantidad de particularidades. Cabe destacar que los comentarios y conclusiones se van desgranando a medida que se analiza cada punto del fallo.

Por último, en el apartado VII, se mencionan a los once beneficiarios de la sentencia del 7/05/2019 que nuestro “Tribunal Címero” ha resuelto en el mismo sentido y con el mismo alcance que el fallo objeto de estudio.

II. Los hechos

La Sra. María Isabel García entabla una “acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” contra la “Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)”, en relación a la fiscalidad de su haber jubilatorio referida al “Impuesto a las Ganancias”.

En su vida activa se desempeñó como “diputada” y “docente” y obtuvo su jubilación de la “Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos”.

III. La Sentencia de la Cámara

Oportunamente la “**Cámara Federal de Paraná**” confirmó la sentencia del “**Juzgado Federal de Concepción del Uruguay N° 2**”, que hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del artículo 79, inciso c)³, de la “Ley de Impuesto a las Ganancias”. En mérito a ello, ordenó a la demandada (AFIP) que procediera a reintegrar a la actora, desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se le hubieren retenido por aplicación de la normativa descalificada. Asimismo, dispuso que cesara para el futuro la aplicación del tributo con relación a sus haberes previsionales.

El *a quo* remitió a los fundamentos expresados en un precedente de ese mismo tribunal, fallado el 29 de abril de 2015⁴. En esa oportunidad, la “Cámara” señaló que resultaba contrario al principio constitucional de integralidad del haber previsional su reducción por vías impositivas y que, al abonar el “Impuesto a las Ganancias” durante la actividad laboral, existía una evidente doble imposición si se gravaba (con ese mismo tributo) el posterior haber previsional.

Añadió que la naturaleza integral del beneficio fue reconocida por la “Corte Interamericana de Derechos Humanos”, en el caso “*Cinco Pensionistas vs. Perú (28/02/2003)*”, en la que se expuso que “*los derechos económicos, sociales y culturales tienen una dimensión tanto individual como colectiva. Su desarrollo progresivo, sobre el cual ya se ha pronunciado el Comité de Derechos*”

² Lo cual no constituye un demérito de la sentencia.

³ Art. 79 - Constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes:..... c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujetos al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas.

⁴ “*Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/ acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)*”.

Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, se debe medir, en el criterio de este Tribunal, en función de la creciente cobertura de los derechos económicos, sociales, y culturales en general, y del derecho a la seguridad social y a la pensión en particular, sobre el conjunto de la población, teniendo presentes los imperativos de la equidad social...”.

Afirmó que la interpretación y aplicación de las leyes previsionales debe hacerse de forma tal que no conduzcan a negar los fines superiores que ellas persiguen, armonizándose con el conjunto del ordenamiento jurídico.

En consecuencia, entendió que el artículo 79, inciso c), de la Ley 20.628 (LIG) resultaba inconstitucional pues afectaba los artículos: 14 bis, 16, 17, 31 y 75 inciso 22 y concordantes de la “Constitución Nacional”, el artículo 26 de la “Convención Americana”, “XVI de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre” y el artículo 9 del “Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales”.

Finalmente, sostuvo que la jubilación no es una ganancia, sino un débito que tiene la sociedad con el jubilado que le permite gozar de un beneficio cuando la capacidad laborativa disminuye o desaparece. A partir de ello concluyó que: “al ser el haber previsional una suma de dinero que se ajusta al parámetro de integralidad, no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria”.

IV. La Apelación del Fisco

Ante lo resuelto por la “Cámara”, la “AFIP” interpuso recurso extraordinario que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal. Ante ello, el Fisco dedujo un recurso de queja respecto de la mencionada denegación.

V. La Corte Suprema de Justicia de la Nación. El Voto de la Mayoría

En primer lugar nuestro “Máximo Tribunal” interpreta que el recurso extraordinario es formalmente procedente. En cuanto a los agravios contenidos en el mismo, de hechos relativos a la arbitrariedad de la sentencia apelada, dispone que deben ser tratados conjuntamente, por estar indisolublemente ligados a los puntos de derecho federal *stricto sensu* controvertidos en el recurso extraordinario concedido.

Luego, cita textualmente los artículos 1⁵, 2⁶, 79, inciso c)⁷ y concordantes de la “Ley de Impuesto a las Ganancias”, pertinentes en el caso objeto de la sentencia.

A continuación, se analiza la división de poderes reinante en nuestro sistema republicano, en donde es el “Congreso Nacional” quien tiene la potestad de elegir los “objetos imposables”, pero hasta el límite de la “razonabilidad⁸”.

A partir de esta exégesis, en el propio “*considerando 6º*” de la sentencia, se expresa que la cuestión litigiosa involucra:

- a) por un lado, la legítima atribución estatal de crear tributos y, por el otro,

⁵ “Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma”.

⁶ “.....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”.

⁷ Ver *up supra* 3.

⁸ Cuyo análisis sí es potestad de los “Jueces”.

b) el goce de derechos de la seguridad social en condiciones de “igualdad” entre los beneficiarios contribuyentes⁹.

Una vez realizado el planteo, nuestro “Tribunal Címero” expresa que en el caso de los **“beneficiarios de prestaciones de la seguridad social”** (*comprendido de los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados de cualquier especie siempre que su status se origine en el trabajo personal*), el legislador ha asumido que se trata de un **“colectivo uniforme”**, al que diferencia de otra categoría, la de los trabajadores activos.

Tal proceder conlleva un reconocimiento de la distinta naturaleza de la renta sujeta a tributo, esto es:

- a) **“El Salario”.**
- b) **“La Prestación Previsional”.** Sobre esta última, se aclara en el *considerando 7*), el Estado otorga una mayor tutela, en especial a partir de la sanción de la Ley 27.346¹⁰.

Ahora bien, más allá de la “primera desagregación” antes mencionada, los “Ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación” se preguntan:

- *¿Todo el colectivo de los beneficiarios de prestaciones de la seguridad social se encuentran en las mismas circunstancias como para recibir un tratamiento fiscal igualitario, o existen “condiciones especiales”, basadas en un “estado de mayor vulnerabilidad”, producto de la “avanzada edad” u otras situaciones particulares como la “discapacidad”, que permitirían distinguir algunos jubilados, pensionados, retirados o subsidiados de otros?*

Como podremos ver a continuación, la búsqueda de la respuesta a este interrogante (tema ajeno a los planteos realizados en las instancias de grado) constituye la piedra angular de la presente sentencia. En ningún momento se controvertirá si una pasividad es ganancia o no a los fines del “Impuestos a las Ganancias”, como sí sucedió en las instancias inferiores. Sólo se analiza si en el caso particular hay capacidad contributiva, definiendo a la según los parámetros que la propia “Corte” delinearé.

En consecuencia, será fundamental realizar una profunda inmersión en los alcances de los principios de “igualdad” y “razonabilidad” (ambos entrelazados) en materia tributaria, los cuales son un límite constitucional al ejercicio de las potestades de imposición del Estado.

Es decir, a partir de la pregunta antes expuesta (que conlleva una respuesta implícita), es que se plantea la necesidad de que exista una “segunda desagregación”, pero esta vez dentro del propio colectivo¹¹ de beneficiarios de prestaciones sociales, basada en el estado de “vulnerabilidad” de los mismos, a los fines de lograr una fiscalidad, para esta clase de contribuyentes, que sea armónica con los principios constitucionales antes mencionados.

Esto incentiva a la “Corte”, como veremos, en términos muy diplomáticos, a inmiscuirse en potestades propias del “Poder Legislativo”.

- **Principio de Igualdad¹²:** *“en materia impositiva, el principio de igualdad no solo exige la creación de categorías tributarias razonables.....sino que también prohíbe*

⁹ El análisis del **“principio constitucional de igualdad”**, sobrevolará toda la sentencia.

¹⁰ **Ejemplo:** en la misma se establece una deducción especial incrementada para los beneficiarios de haberes previsionales, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.

¹¹ Palabra de moda en estas épocas.

¹² *Considerando 10)* del fallo.

*la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas. En efecto, desde el punto de vista constitucional, hacer prevalecer el principio de igualdad supone reconocer que **es tan injusto gravar en distinta forma a quienes tienen iguales medios como imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación.....la cláusula constitucional del artículo 16** deriva a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguir y clasificar los objetos de la legislación; no obstante, **el establecimiento de categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento....., sino también (y es lo esencial) que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es que corresponda “razonablemente” a distinciones reales (ej. causas “Bayer S.A.” y “Harriet y Donnelly S.A. c/ Provincia del Chaco”)**”.*

A partir del “considerando 11)”, y siempre en búsqueda de una acertada definición para el caso del principio de igualdad, el fallo hace foco en el análisis de los derechos de la ancianidad. Se expresa que no pueden haber dudas acerca de la naturaleza eminentemente social del reclamo efectuado por la actora, afirmación que encuentra amplísimo justificativo en el reconocimiento de los derechos de la ancianidad receptados por la “Constitución Nacional” y examinados por la jurisprudencia de esta Corte Suprema.

Se nos recuerda que nuestro país otorgó jerarquía constitucional a los derechos sociales al reformar la “Constitución Federal” en el año 1949. A su vez, en la “Constitución” reformada en el año 1957 se hizo eco de estas conquistas sociales al acuñar las normas que en el **artículo 14 bis**¹³ establecen los derechos de la seguridad social en nuestro país. La idea fundamental que emerge de este texto es la de procurar a los trabajadores los medios para atender a sus necesidades cuando en razón de su “avanzada edad” evidencien una “disminución de su capacidad de ganancia”.

En este orden de ideas, en sintonía con los conceptos que inspiran el “constitucionalismo social”, la “Corte Suprema” destaca, en el precedente “Berçaitz¹⁴”, en el cual se plantea que es **“de equidad y aún de justicia apartarse del rigor del derecho cuando resultan involucrados los sectores sociales más necesitados”**. Es decir, se busca exteriorizar que en la pugna por la aplicación de los distintos principios constitucionales, la preminencia la tiene la “cuestión social”, cuando de telón de fondos están los sectores de nuestra sociedad más “vulnerables”. Esto, a los ojos de nuestro “Máximo Tribunal”, debe aplicarse como una directriz insoslayable al momento de darle vida al principio constitucional de igualdad.

Desde esta perspectiva preferentemente social, no pueden haber dudas entonces que la incorporación de los derechos de la seguridad social al catálogo de los derechos del trabajador en la “Constitución Federal” apunta a dignificar la vida de los trabajadores para protegerlos en la “incapacidad” y en la “vejez”. Es por este motivo, que ambos conceptos, son determinantes del grado de “vulnerabilidad” de un sujeto.

Por su parte, con la “Reforma Constitucional” del año 1994, se acentuó este espíritu al establecer **“discriminaciones inversas”** y **“cuotas benignas”**, tales como la representación política de las

¹³ “.....El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna....”

¹⁴ Fallos: 289:430.

mujeres, la identidad cultural y el arraigo territorial de las comunidades originarias y, de modo especial, con los niños en situación de desamparo (desde el embarazo hasta la finalización del período de enseñanza elemental), las madres durante el embarazo y el tiempo de lactancia, los ancianos y las personas con discapacidad.

- **En consecuencia, el “envejecimiento” y la “discapacidad” (los motivos más comunes por las que se accede al status de jubilado)¹⁵ son causas predisponentes o determinantes de “vulnerabilidad”, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales.**

Por ello, las circunstancias y condicionantes de esta etapa del ciclo vital han sido motivo de regulación internacional, generando instrumentos jurídicos específicos de relevancia para la causa que se analiza.

A los fines de sustentar la discriminación que se pretende realizar dentro de este sector “vulnerable” de la sociedad (colectivo), en relación con la aplicación del “Impuesto a las Ganancias”, de forma tal de lograr una aplicación íntegra de los principios constitucionales de “igualdad” y “razonabilidad”, nuestra “Corte Suprema de Justicia de la Nación” cita¹⁶:

- **La Primera Asamblea Mundial sobre el Envejecimiento de 1982 (convocada por la Asamblea General de Naciones Unidas)**. En la misma se elaboró el “Plan de Acción Internacional de Viena sobre el Envejecimiento”. Expresamente se incluyó la seguridad de los ingresos.
- **La Segunda Asamblea Mundial sobre el Envejecimiento**, celebrada en Madrid, España, en 2002. Se adoptó la “Declaración Política y el Plan de Acción Internacional sobre el Envejecimiento”.

¹⁵ Factores que exteriorizan “vulnerabilidad”.

¹⁶ En este punto es relevante citar, más allá de ser aplicables o no al caso específico, el inciso 22 y 23, del artículo 75, de nuestra Constitución Nacional. En el primero de los mencionados se establece que: *“Corresponde al Congreso.....Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes. La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo Nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara”*. Por su parte, el inciso 23, del artículo 75, se legisla que: *“Corresponde al Congreso..... Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad.....Dictar un régimen de seguridad social especial e integral en protección del niño en situación de desamparo, desde el embarazo hasta la finalización del período de enseñanza elemental, y de la madre durante el embarazo y el tiempo de lactancia”*.

Dio lugar a la “Resolución del Parlamento Europeo sobre el Envejecimiento” que, en lo que orientativamente aquí interesa, consideró necesario un cambio de actitud a efectos de lograr una sociedad para todas las edades, **distinguiendo entre quienes pertenecen a la:**

- ✓ **Tercera edad: llevan vidas saludables, activas e independientes y participan plenamente del ámbito en el que viven.**
 - ✓ **Cuarta edad: cuya independencia y salud son más delicadas y merecen atención y cuidados específicos con el fin de que puedan vivir dignamente.**
- **La Asamblea General de Naciones Unidas (21/12/2010).** La Argentina ha presidido el Grupo de Trabajo de composición abierta sobre Envejecimiento, establecido por la Resolución 65/182 con la misión de aumentar la protección de los derechos humanos de las personas adultas mayores, examinando el marco internacional en vigor en materia de derechos humanos de las personas de edad y determinando posibles deficiencias y la mejor forma de corregirlas. Idénticas iniciativas se verifican en el ámbito regional y del Mercosur.
 - **El Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales** (documento que específicamente goza de jerarquía constitucional conforme al artículo 75, inciso 22 de la C.N.). Se establece el derecho a la seguridad social, disponiendo que toda persona debe gozar de la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa. A tales efectos, el Protocolo dispone la obligación de los Estados Partes de adoptar todas las medidas necesarias, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el documento (artículo 1°).
 - **La Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores (CIPDHPM)**, adoptada por la Organización de Estados Americanos durante la 45ª Asamblea General de la OEA (15/06/2015), e incorporada a nuestro ordenamiento jurídico mediante Ley 27.360 (22/11/2017), consagra el compromiso de los Estados Partes para adoptar y fortalecer *“todas las medidas legislativas, administrativas, judiciales, presupuestarias y de cualquier otra índole, incluido un adecuado acceso a la justicia a fin de garantizar a la persona mayor un trato diferenciado y preferencial en todos los ámbitos”*, así como también las medidas necesarias a fin de lograr, progresivamente, la plena efectividad de los derechos económicos.

Como corolario de lo expuesto los “Ministros” firmantes del voto mayoritario concluyen que, a partir de la reforma constitucional del año 1994, el legislador está obligado a estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores “vulnerables”, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos, como los antes mencionados. Esto incluye todo el ordenamiento jurídico. En consecuencia, el sistema tributario no puede desentenderse del mismo y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente “a cualquier precio”, pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales.

Sólo con una legislación positiva que tenga en cuenta tratamientos diferenciales a los sectores vulnerables se cumple cabalmente con el principio de igualdad.

La “Corte” continua, en el *considerando 17*), planteando que la sola “capacidad contributiva” como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la “vulnerabilidad vital del colectivo concernido”. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son (conculcación del principio constitucional), desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja. Es decir, la capacidad contributiva se debe medir en función de grado de vulnerabilidad¹⁷.

A nuestro entender, el criterio adoptado por la “Corte”, que no deja de ser absolutamente casuístico, solo puede ser incluido en nuestro ordenamiento legal de forma muy limitada. Bajo ninguna circunstancia se podría esperar de la legislación positiva una aplicación exhaustiva del mismo. Es más, las mismas consideraciones (basadas en diferentes convenciones internacionales) podrían aplicarse a los sectores asalariados de la sociedad, donde también la “vulnerabilidad” es muy disímil y las respuestas que otorga la “Ley de Impuesto a las Ganancias” para consagrar un tratamiento igualitario a la fiscalidad de las rentas de los trabajadores son deficientes. Si bien, como dijimos, el fallo limita la amplitud de los resolutorios de las instancias de grado, no deja de ser una puerta por medio de la cual son muchos los sectores que podrían intentar ingresar.

Volviendo al análisis del fallo, en el *considerando 18*), la “Corte Suprema de Justicia de la Nación” expresa que: *“el análisis integral de la capacidad contributiva implica que la equiparación de un jubilado en condiciones de mayor vulnerabilidad con otro que no se encuentra en tal situación, pasa por alto el hecho evidente de que el mismo ingreso no impactará de igual manera en un caso que en otro, insumiendo más gastos en el primero que en el segundo”*.

- La misma “capacidad económica” (convertida sin más por el legislador en capacidad contributiva) está destinada a rendir en ambos casos de manera diferente, desiguando en la realidad lo que el legislador igualó (conculcación del principio de igualdad).

Es decir, se pretende incorporar la disquisición de la “vulnerabilidad” dentro de la manifestación de “capacidad contributiva”, para no limitarse a sub-categorizar a los contribuyentes mediante un criterio estrictamente patrimonial (mínimo no imponible).

Por lo tanto, advertimos que la “Corte” intenta establecer una regla¹⁸, por medio de la cual, dentro de la categoría de “beneficiarios de prestaciones de la seguridad social”, para cumplir en forma cabal con los principios constitucionales de “igualdad” y “razonabilidad”, se deberían establecer distinguos en virtud del grado de vulnerabilidad de los sujetos, a los fines de la aplicación del “Impuesto a las Ganancias”. Dicha “vulnerabilidad” será medida, en principio, en virtud de la edad y/o incapacidad¹⁹.

¹⁷ Claramente este criterio, que no deja de ser absolutamente casuístico (solo puede ser morigerado por la legislación positiva, pero no resultado.

¹⁸ Hasta la actualidad difusa, casi conceptual, no parametrizada.

¹⁹ Ahora bien, nuestro “Máximo Tribunal” no establece ningún parámetro que permita aplicar en forma consistente en el futuro estos conceptos.

- **En resumen:**

**Fiscalidad en el I.G. de los “Beneficiarios de Prestaciones de la Seguridad Social” –
Aplicación Cabal de los Principios de “Igualdad” y “Razonabilidad”**

=

Capacidad Económica + Vulnerabilidad (edad avanzada y/o incapacidad)

Según nuestro “Tribunal Címero”, la opción legislativa elaborada originariamente en un contexto histórico diferente, con un marco constitucional previo a la última reforma de la Norma Fundamental, y reiterada casi automáticamente a través de los años ha devenido, es insuficiente y (en el caso específico bajo examen) contraria al mandato constitucional.

Al analizar el caso concreto, observa que la “Sra. María Isabel García”:

- a) Contaba en 2015, al deducir la demanda, con 79 años de edad (edad avanzada);
- b) Padecía problemas de salud que no fueron controvertidos (discapacidad);
- c) Los descuentos realizados en su beneficio jubilatorio oscilaron en el período marzo a mayo de 2015 entre el 29,33% y el 31,94%, y fueron reconocidos por la propia demandada²⁰.

En consecuencia, tales circunstancias, comprobadas en la causa, convierten a la tipología originaria del legislador, carente de matices, en una manifestación estatal incoherente e irrazonable. Por lo tanto: violatoria de la Constitución Nacional.

Con respecto a la aplicación en la vida real de estos nuevos distingos la “Corte Suprema de Justicia de la Nación” propone expresamente que:

- *“es probable que la falta de percepción fina respecto de la sub-categorización de los jubilados, incorporando los elementos relevantes de la vulnerabilidad a la capacidad económica inicial, se explique por la reiteración de un standard patrimonial escogido varias décadas atrás en las que era tecnológicamente imposible distinguir (dentro del universo rotulado como “jubilados”) entre quienes son vulnerables en mayor o menor medida. Hoy esta diferenciación puede extraerse (cuanto menos en sus trazos más notorios, que es lo que busca el legislador) a partir de la propia información registral en poder del Estado. Bastaría con cruzar los datos de los departamentos previsionales y asistenciales estatales competentes para generar sub-clasificaciones que conformaran estándares impregnados de justicia y simplificaran la tarea revisora de los tribunales”.*

Es decir, no se establecen parámetros concretos relacionados con la medición de la “vulnerabilidad”.

Por su parte, en el considerando 20), a nuestro entender, se limita la posibilidad de aplicación masiva de este antecedente, cuando es el propio “Tribunal” quien advierte que:

- *“debe quedar en claro que no se pretende desde el Poder Judicial establecer, a los efectos del pago del Impuesto a las Ganancias, cuál debe ser la capacidad contributiva de cada jubilado en concreto, pues ello equivaldría (desde el*

²⁰ Si bien se menciona la cuestión de la confiscatoriedad, en ningún momento este tema trasciende en la sentencia.

punto de vista lógico) a consagrar la insensatez de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema, y (desde el punto de vista jurídico) asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes. Lo que se pretende, ejerciendo competencias que son propias, es analizar (cuando un caso llega a la decisión del poder encargado de resolver) si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente con los principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación concreta vulnera derechos fundamentales. En tal hipótesis, lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución en el caso concreto, sin perjuicio de poner en conocimiento del Congreso la situación, para que este (ejerciendo sus competencias constitucionales) identifique situaciones y revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia”.

Es decir, de la lectura atenta y detenida de este último considerando surge que:

- a) Está plenamente vigente el inciso c), del artículo 79, de la Ley de “Impuesto a las Ganancias”.
- b) La “C.S.J.N.” en ningún momento impide o cuestiona la aplicación del “Impuesto a las Ganancias” a los “Beneficiarios de Prestaciones de la Seguridad Social”.
 - ✓ Tampoco podría hacerlo de forma genérica porque implicaría una intromisión en las potestades del “Poder Legislativo”.
- c) La “C.S.J.N.” no hace suyos los fundamentos de las instancias de grado, por lo tanto, no cuestiona que las jubilaciones (u otras pasividades) sean ganancia.
- d) Lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución sólo en el caso concreto. Esta aclaración es redundante, pero, dado el impacto fiscal potencial del fallo, es pertinente.
- e) Se sugiere al “Congreso de la Nación” que revise la fiscalidad de los beneficiarios de prestaciones de la seguridad social, a la luz de los criterios emanados del presente fallo.
 - ✓ Esto, a nuestro entender, ratifica la idea, a diferencia de lo sentenciado en las instancias de grado, que nuestro “Máximo Tribunal” no cuestiona la aplicación del “Impuesto a las Ganancias” a esta categoría de contribuyentes. Sí obliga a realizar nuevos distingos a los fines de definir la existencia o no de capacidad contributiva, en el sentido ampliado utilizado por la “Corte”, en el caso concreto,.
 - ✓ Por otra parte, dada la vaguedad de los parámetros de vulnerabilidad y la subjetividad con que la “C.S.J.N.” los aplica en la presente causa, es compleja la aplicación de esta lectura de los principios de “igualdad” y “razonabilidad”, sin caer en lo que nuestro propio “Tribunal Címero” advierte **“la insensatez de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema”**.

Luego, se expresa que, por lo demás, la decisión que se adopta en la presente causa se enrola dentro de la jurisprudencia de la “Corte Suprema” en materia de seguridad social, en las que el “Tribunal” se ha manifestado particularmente sensible a las cuestiones que atañen al resguardo de los créditos pertenecientes a la clase pasiva, grupo vulnerable e históricamente postergado,

procurando con sus decisiones hacer efectiva la protección que la “Constitución Nacional” garantiza a la ancianidad (artículo 75, inciso 23).

Finalmente concluye que: **“dado que la misión más delicada del Poder Judicial es la de saberse mantener dentro del ámbito de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes ni suplir las decisiones que deben adoptar para solucionar el problema, corresponde ordenar que, hasta que el Congreso Nacional legisle sobre el punto, no podrá retererse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias a la prestación previsional de la demandante. Asimismo, corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ordenó el reintegro de los importes abonados por la actora con sustento en las normas declaradas inconstitucionales”**.

Por todo lo expuesto, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, y se resuelve: **a)** declarar en el presente caso, y con el alcance indicado, la inconstitucionalidad de los artículo 23, inciso c); 79, inciso c); 81 y 90 de la Ley 20.628 (LIG), texto según leyes 27.346 y 27.430; **b)** poner en conocimiento del “Congreso de la Nación” la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad, que conjugue este factor relevante con el de la “capacidad contributiva potencial”; **c)** confirmar la sentencia apelada (aunque con argumento absolutamente diferentes) en cuanto ordena reintegrar a la actora desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas; **d)** hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá descontarse suma alguna en concepto de Impuesto a las Ganancias de la prestación previsional.

Reiteramos, podemos observar que en todo momento la “C.S.J.N.” se desentiende de los argumentos que motivaron las sentencias de las instancias de grado, recurriendo a sus propias consideraciones, las cuales tienen su esencia en los principios constitucionales de “igualdad” y “razonabilidad”, determinados ambos bajo el prisma de los tratados internacionales. Es decir, no se cuestiona que los beneficios de prestaciones de la seguridad social son ganancia, sino la forma en medir la capacidad contributiva potencial²¹ (en términos de nuestro “Máximo Tribunal”), a los fines de que nazca la obligación tributaria.

VI. La Corte Suprema de Justicia de la Nación. Voto en Disidencia. Dr. Carlos Fernando Rosenkrantz

En primer lugar el prestigioso jurista destaca que es claro que corresponde al Poder Legislativo la función primaria de dar contenido a las garantías del artículo 14 bis de la “Constitución Nacional”, tal como lo ha decidido constante la jurisprudencia de la Corte²², estando reservado al “Poder Judicial” el rol de evaluar, en los casos concretos sometidos a su juzgamiento, solo si aquella atribución ha sido ejercida sin desnaturalizar los derechos reconocidos en el texto constitucional (artículo 28, de la “Constitución Nacional”).

Si bien la “Constitución Nacional” impone al Estado el deber de garantizar los beneficios de la seguridad social con carácter integral e irrenunciable, esta tarea es interdependiente de otros cometidos igualmente exigidos por la norma constitucional que también requieren la imposición de cargas y la asignación de recursos a distintos individuos o sectores de la sociedad. Por ello, el deber de garantizar los beneficios de la seguridad social del modo indicado por la “Constitución” no puede satisfacerse en aislamiento.

²¹ Se establece un nuevo distingo: “capacidad contributiva” versus “capacidad contributiva potencial”.

²² Fallos: 329:3089; entre otros.

Por el contrario, solo puede llevarse adelante guiado por una concepción de la justicia distributiva o justicia social que articule dicho deber con la satisfacción de todos los cometidos que también son constitucionalmente exigidos. Efectivamente, como tiene dicho esta Corte, la justicia social es la que nos permite “[...] ordenar la actividad intersubjetiva de los miembros de la comunidad y los recursos con que ésta cuenta con vistas a lograr que todos y cada uno de sus miembros participen de los bienes materiales y espirituales de la civilización”.

Ahora bien, oportunamente el propósito de la Ley 27.346 fue generar un beneficio especial para los jubilados y pensionados de menores ingresos y gravar únicamente las jubilaciones más elevadas. Es decir, el Estado Argentino ha prestado especial atención a la situación de sus jubilados y pensionados más desaventajados.

Así lo expuso con claridad el senador “Abal Medina” cuando, en el transcurso del debate legislativo previo a la sanción de la Ley 27.346, afirmó que *“para los jubilados (este es otro gran avance) solo pagan las jubilaciones de privilegio los que superen seis veces el haber mínimo”*.

Posteriormente, el “Dr. Rosenkrantz”, desacredita las argumentaciones de las instancias de grado por medio de las cuales se resolvió que el haber jubilatorio no es renta. Es más, **plantea que la noción de “integralidad” expresa la convicción del constituyente de que la seguridad social debe abarcar muchos otros beneficios diferentes a la jubilación amparando a los habitantes de la Nación de contingencias diversas (no se refiere a la deducción o no del “Impuesto a las Ganancias).**

Acto seguido le dedica varios párrafos al análisis de la prueba documental acompañada por la actora y no cuestionada en ninguna instancia. Expresa que: *“en relación con la invocación de problemas de salud, la actora no aportó prueba alguna de cuáles serían los gastos normales asociados a los problemas de salud ni indicó qué problema de salud específico la afectaría. De hecho, entendió que no hacía falta hacerlo pues ella misma consideró que la cuestión era de puro derecho.....la prueba concluyente requerida por esta Corte a los fines de demostrar la confiscatoriedad o irrazonabilidad del tributo no permite admitir la pretensión de la actora, máxime cuando la causa fue declarada como de puro derecho, y la actora no aportó los elementos probatorios que permitan tener por configurada una afectación a su derecho de propiedad”*.

Luego, aclara que la reforma constitucional de 1994, al incorporar el artículo 75, inciso 22, no altera en modo alguno las consideraciones precedentes y tampoco puede brindar sustento a lo decidido por el tribunal *a quo*.

Por último expresa que *“aun cuando la edad de la actora al momento de iniciar la demanda (79 años) pueda determinar que, en la mejor interpretación del artículo 75, inciso 23, deba incluírsela en la categoría de “persona anciana” y que, por lo tanto, puedan tomarse medidas de acción positiva a su respecto, no implica que la actora tenga, por el hecho de pertenecer a esa categoría, un derecho a no tributar”*.

Finalmente, concluye el “Presidente”, nada de lo dicho hasta aquí implica cerrar la posibilidad de que se demuestre, en un caso concreto y mediando pruebas adecuadas, la inconstitucionalidad de la aplicación del tributo a un demandante en particular, de conformidad con la jurisprudencia y normas reseñadas a lo largo de este pronunciamiento. Por lo tanto, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal en la causa *“Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/ acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)”*, dictamen cuya copia deberá incorporarse a la presente causa, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario interpuesto, **se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda.**

VII. Nuevos Antecedentes. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Causa “Godoy, Ramón Esteban c/ AFIP s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad (7/05/2019)”.

En la fecha mencionada nuestro “Máximo Tribunal” sentenció en el mismo sentido y con el mismo alcance que en la causa “María Isabel García” en los casos de: “Godoy, Ramón Esteban”; “Paz, Blanca”; “Burne, Blanca Haydee”; “Nietzel, Ada Beatriz”; “Posada, Marcelino Néstor María”; “Dumon, Aparicio Guillermo”; “Pesce, Pedro Gerónimo”; “Landi, Pedro Mario”; “Carricarte, Tomas Raul”; “Maluje, María” y “Repetto, Beatriz Etelvina”.