



JUBILACIONES Y PENSIONES: Inconstitucionalidad del Impuesto a las ganancias sobre el haber previsional.

1.- *Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art.79 inc c) de la Ley 20.628 (Dec.649/97) y del art. 115 de la Ley 24.241 ya 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.*

2.- *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 diversas garantías constitucionales al afectar la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad como consecuencia de una doble imposición y el carácter confiscatorio de la reducción.*

3.- *Resulta a todas luces contradictorio reconocer que los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, que consagra la Ley Suprema y a la vez tipificarlos como una renta, enriquecimiento, rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado que es el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis).*

4.- *Es un contrasentido y una flagrante injusticia que el jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado, cuando se halla en total estado de pasividad, sin desarrollar ninguna actividad lucrativa de carácter laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador y sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase, derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad lucrativa, como sucede en los distintos supuestos que individualiza la ley 20.628.*

CFed. Seguridad Social, sala II, junio 12-2017.- Calderon Carlos H. c. ANSeS s. Reajustes Varios

En la ciudad de Buenos Aires, a los reunida la Sala Segunda de la Excelentísima Cámara Federal de la Seguridad Social para dictar sentencia en estos autos: "CALDERON CARLOS HECTOR C/ ANSES S/ REAJUSTES VARIOS" Expte N°7473/2010; se procede a votar en el siguiente orden:

LA DOCTORA NORMA CARMEN DORADO DIJO:

Llegan las presentes actuaciones a conocimiento de esta Sala en virtud del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la resolución de fs. 189/190 y su réplica de fs.200/207.

Se agravia la demandada por la liquidación que aprueba la juez de grado en cuanto declara la inconstitucionalidad de los arts. 9 y 25 de la Ley 24241 y art. 9 inc. 2) y 3) de la Ley 24463. Pide la aplicación del precedente "Villanustre" y cuestiona que no se resolvió la procedencia del impuesto a las ganancias sobre las sumas retroactivas adeudadas al actor. Se agravia de la imposición de las costas y la regulación de honorarios.

La actora, a su turno, solicita al tribunal que declare inconstitucional el art. 79 inc. "c" de la ley 20.628 de impuesto a las ganancias, reiterando su impugnación contra esta norma que introdujo en el escrito de inicio de ejecución de sentencia (v. fs. 162 vta), y reiteró a fs. 185 vta/187 y 204 vta/206.

Con respecto a la inconstitucionalidad del art. 9 de la ley 24241 declarada por la señora jueza de la instancia anterior a los fines de liberar el tope dispuesto en el art. 25 de la ley 24241, corresponde confirmar la decisión que así la declara, toda vez que ha quedado demostrada en autos la confiscatoriedad de la quita practicada sobre las remuneraciones actualizadas que superan la base imponible máxima, en un porcentaje superior al previsto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Actis Caporale, Loredano Luis Adolfo c/ INP S – Caja Nacional de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles s/ reajustes por movilidad" (Fallos 323: 4216). El Alto Tribunal de la Nación se pronunció en idéntico sentido en el precedente "Lohle, María Teresa Inés c/ ANSeS s/ reajustes varios" (Fallos 338: 1017).

De conformidad con esta declaración, la señora jueza inferior autorizó a la ANSeS a retener los aportes que hubiere correspondido efectuar al actor de haberse computado la totalidad de las remuneraciones, a fin de compensar las cotizaciones que se hubiesen omitido por aplicación del art. 9 de la ley 24241 (base Imponible máxima).

Como bien señaló el Tribunal Cintero en fecha reciente, si se permitiera que el trabajador que cotizó solo por una parte de su salario de actividad en virtud del límite contenido en el art. 9° de la ley 24.241, obtuviera una prestación que incluyera las sumas por las que NO contribuyó al sistema, ello constituiría un verdadero subsidio contrario a la protección del esfuerzo contributivo realizado por el conjunto de los afiliados (CSJN, "Gualtieri, Alberto c/ANSeS s/Reajustes Varios", sentencia del 11 de abril de 2017).



Por lo demás, considero que la compensación de aportes omitidos por el actor dispuesta por la a-quo en la etapa de liquidación de sentencia, constituye una decisión prudente y equitativa frente a la conducta deliberada del Poder Ejecutivo Nacional de no actualizar la base imponible máxima prevista en el art. 9 de la ley 24.241 durante once años en los que la inflación ya comenzaba a insinuarse como consecuencia del abandono de la convertibilidad a mediados del 2001 (durante el primer trimestre de 2002, la inflación ascendió al 10%), desidia que no puede generar responsabilidad alguna sobre los trabajadores –verdaderas víctimas de este irregular proceder estatal-cuya prestación jubilatoria se vería notoriamente afectada en el futuro, como quedó demostrado en la citada causa “Gualtieri”.

El Alto Tribunal de la Nación, en un leading case de antigua data, ha señalado al respecto lo siguiente: “Decidir en contra de los intereses de la clase pasiva cuando la falta de percepción de sus créditos responde a la conducta negligente de la administración, llevaría al desconocimiento de la norma constitucional que impone otorgar y asegurar los beneficios de la seguridad social, con carácter integral e irrenunciable”. (v. “Mac Kay Zernik, Sergio Luis Carlos s/ jubilación”, sentencia del 03/11/1988 Fallos: 311:2242).

La disolución intempestiva del sistema de capitalización dispuesta por el propio Estado (ley 26.425) y la estatización de las cuentas de capitalización individual que esta normativa dispuso, tampoco permite responsabilizar a los trabajadores por no haber optado para mejorar su haber previsional futuro -en vista del “achatamiento del mínimo no imponible” previsto en el art. 9 de la ley 24.241- por las “imposiciones voluntarias” y los “depósitos convenidos”

Ello así, pues como también lo ha puntualizado la Corte Suprema en otro trascendente fallo: “Al sancionar la ley 26.425 -destino de los fondos ingresados al régimen de capitalización- el legislador no previó que los aportes efectuados en forma voluntaria por el afiliado pasarían a integrar los fondos que administra la ANSeS, sin surtir ningún efecto respecto del beneficio que debía percibir el aportante al jubilarse, sino que, por el contrario, asignó al Poder Ejecutivo la tarea específica de reglamentar la forma en que los fondos voluntarios iban a mejorar el haber previsional de los aportantes o, alternativamente, ser transferidos a una AFJP reconvertida, por lo que en el marco de tal mandato era razonablemente imposible concluir que las sumas aportadas quedarían en forma definitiva en poder del Estado”

Para así concluir, el Alto Tribunal había señalado en el considerando anterior lo siguiente: “El Estado Nacional se ha enriquecido con esos fondos a costas del actor sin causa legal que lo justifique, y por esa vía ha violado el mandato constitucional del artículo 9 según el cual ningún habitante de la Nación puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley.” (ambas citas corresponden a la sentencia “Villarreal Mario Jesús c/ PEN-PLN y Máxima AFJP s/amparo”, Fallos: 337:1564).

La decisión apelada con respecto a este agravio, en consecuencia, se ajusta a la siguiente y reiterada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que expresa lo siguiente: “... cuando se trata de créditos de naturaleza previsional, su contenido alimentario exige una consideración particularmente cuidadosa, a fin de que, en los hechos, no se afecten sus caracteres de integrales e irrenunciables, ya que el objetivo de aquéllos es la cobertura de los riesgos de subsistencia y ancianidad, que se hacen manifiestos en los momentos de la vida en que la ayuda es más necesaria, lo que no se compadece con la posibilidad de que las sentencias dilaten sin término la decisión de las cuestiones sometidas a los jueces (v. “Barry, María Elena c/ ANSES. s/ reajustes por movilidad”, Fallos: 319:215).

Con relación a los agravios vertidos en torno a la aplicación del art. 9 inc. 3) de la ley 24463, surgiendo de autos que el haber recalculado supera el tope previsto en esta norma en más del 15 % (“Actis Caporale, Loredano Luis Adolfo c/ INP S – Caja Nacional de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles s/ reajustes por movilidad” (Fallos 323: 4216), corresponde confirmar lo decidido en la sentencia.

Sobre los agravios referidos al tope previsto en el art. 9 inc. 2) de la ley 24.463, toda vez que su aplicación está destinada para aquellos haberes previsionales mensuales correspondientes a las prestaciones otorgadas en virtud de leyes anteriores a la ley 24.241, y en el caso de autos el actor goza de un beneficio otorgado en el marco de esta última, corresponde confirmar lo decidido en este supuesto.

Respecto al agravio referido a la aplicación de la doctrina “Villanustre”, el mismo deviene abstracto toda vez que es una limitación dispuesta en la sentencia definitiva pasada en autoridad de cosa juzgada.

En torno al agravio vertido a la imposición de costas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación modificó el criterio sentado en los autos “Arisa Ángel Humberto C/ANSeS”, (sentencia del 3 de Abril del 2001), al establecer en la causa “Rueda, Orlanda c/ANSeS s/ejecución previsional” (sentencia del 15 de abril de 2004), que si bien el art. 21 de la Ley 24.463 establece que las costas en los procesos previsionales serán impuestas por su orden en todos los casos, la citada directiva no resulta aplicable en los procesos de ejecución de sentencia, por cuanto dicha norma constituye una excepción al régimen general del código del rito y se encuentra inserta en el marco de reformas al procedimiento de impugnación judicial de los actos de la Administración Nacional de Seguridad Social, ámbito ajeno las actuaciones



tendientes al cumplimiento de una decisión pasada en autoridad de cosa juzgada que el referido organismo no acató espontáneamente.

Por lo tanto, corresponde imponer las costas a la vencida, confirmándose lo decidido por la sentenciante de grado.

Con respecto a los agravios referidos a los honorarios regulados a la parte actora (fs. 191), considera el tribunal que en orden la complejidad de la cuestión a resolver, naturaleza del trámite y a la importancia y eficacia de la labor desarrollada, resulta acertada la regulación de la instancia de grado, por ello se confirma. (Ley 21839 arts. 6°, 7°, 8° y ccds.).

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad que introduce la actora respecto del art. 79 inc. "c" y normas concordantes, de la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias, el mismo se introdujo inicialmente en el escrito en el que inicia la etapa de ejecución de sentencia y contestado por la ANSeS al momento en que opuso excepciones. La juez de grado omite su tratamiento al resolver, y la accionante vuelve a reiterar su solicitud en la contestación de agravios ante esta Alzada. Por ello, en el marco del art.278 CPCCN, voy a considerar su tratamiento bajo el análisis de la integralidad de los haberes previsionales, -principio que se encuentra protegido en el art.14 bis de nuestra Constitución Nacional-, como cuestión fundamental de resguardo jurídico.

La accionante sostiene que la jubilación no es una ganancia, sino el débito que tiene la sociedad hacia el jubilado que fue protagonista del progreso económico y social en su ámbito y en su época y cita jurisprudencia respaldatoria de sus dichos.

Recientemente me expedí sobre un planteo similar en los autos N° 17.477/2012, caratulados "Calderale, Leonardo Gualberto C/ ANSES S/ Reajustes Varios" (Sentencia de fecha 16 de mayo de 2017), declarando la inconstitucionalidad del artículo 79 inc.. "C" de la ley 20.628. Allí sostuve que es el Juez quien debe velar por el cumplimiento del mandato constitucional, protegiendo la cuantía de los haberes previsionales de cualquier quita o disminución que resulte confiscatoria. Cuando exista una norma que se contraponga con tal claro principio debe ser revisada y desestimada.

La Supremacía Constitucional –según Bidart Campos (Ed. Ediar, Bs As. 1988, T.1, pag.67 sgtes)- apunta a la noción de que la Constitución formal y revestida de superlegalidad, obliga a que las normas y los actos estatales y privados se ajusten a ella. Ello envuelve una formulación de deber ser: todo el orden jurídico-político del estado debe ser congruente o compatible con la Constitución formal.

La doctrina de la supremacía establece el control de constitucionalidad como mecanismo que confronta normas y actos con la constitución. En caso de que el acto o la norma sean contrario los declara inconstitucionales, enervando su eficacia por falta de validez.

Ello así, siguiendo su conocida clasificación, para llevar adelante el control de constitucionalidad sobre una norma impugnada, es necesario que: a) Exista una causa justiciable. Es decir, que el control se ejerza en el marco de un proceso judicial, y se exprese a través del pronunciamiento de los jueces, que es la sentencia, conforme lo exige el art. 116 de la CN, de manera de evitar que el decisorio judicial revista el carácter de la evacuación de una consulta, o que se convierta en una declaración teórica o abstracta y b) La Ley o acto presuntamente inconstitucional deben causar gravamen actual o inminente de un derecho, es decir, alegando un interés personal y directo comprometido por el daño al derecho subjetivo.

En este orden de ideas, y teniendo presente la gravedad institucional que conlleva la declaración de inconstitucionalidad de una norma, corresponde dejar sentado que de las constancias de la causa y de la liquidación aprobada se desprende que el haber del actor por su cuantía resulta pasible de la aplicación del impuesto a las ganancias.

La posible afectación de diversos principios constitucionales como consecuencia de una quita confiscatoria o muy significativa sobre el haber de una persona en situación de pasividad (en el caso, en concepto de impuesto a las ganancias), le impone al Juez de la Seguridad Social el deber constitucional y legal de velar por su intangibilidad (C.N. art. 14 bis: "El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter integral e irrenunciable."), en el marco de su competencia por razón de la materia que le asigna expresamente la ley (v. CPCCN, art. 5, primer párrafo, citado).

Si los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, resulta contradictorio que sean gravados por el propio Estado con un impuesto y/o quita, ya que es el mismo Estado quien resulta responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis). La naturaleza jurídica de las prestaciones previsionales como contraprestación por el sufrimiento de una contingencia, no se asemeja ni puede equipararse con una renta o rendimiento derivada de una actividad con fines de lucro.



En consonancia con lo expuesto, la Cámara Federal de Paraná en autos "Cuesta Jorge Antonio c/ AFIP s/ Acción de Inconstitucionalidad", puntualizó en idéntico sentido, lo siguiente: "... 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 diversas garantías constitucionales al afectar la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad como consecuencia de una doble imposición y el carácter confiscatorio de la reducción" (...) "Resulta contrario a los principios constitucionales de integralidad del haber previsional –insiste el tribunal federal- su reducción por vías impositivas..."

Por lo expuesto, corresponde declarar la inconstitucionalidad del art.79 inc c) de la Ley 20.628 (Dec.649/97) y del art.115 de la Ley 24.241 para el caso de autos.

Respecto de la retención sobre las sumas retroactivas ya me he expedido en innumerables votos declarándolas exentas de tributar impuesto a las ganancias.

Por las razones expuestas, propongo lo siguiente: 1) Confirmar parcialmente la sentencia recurrida; 2) Declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la ley 20.628 (Decreto 649/97) y del art.115 de la Ley 24.241; 3) Declarar exentas del impuesto a las ganancias las sumas retroactivas que se reconocieren en favor del titular; 4) Confirmar la sentencia en lo demás que decide y es materia de agravios; 5) Costas de alzada a la vencida (art. 68 CPCCN) 6) Regular los honorarios de la representación letrada de la parte actora por las tareas desarrolladas en esta instancia en el 25 % de la cantidad que le corresponda por su actuación en primera instancia (conf. art. 14 de la ley 21.839); 7) Devolver las presentes actuaciones al juzgado de origen a sus efectos.

EL DOCTOR LUIS RENE HERRERO DIJO:

Se agravia la recurrente a tenor de los escritos obrantes a fs. 191 y 192/198. Sostiene que no corresponde aprobar la liquidación presentada por la parte actora, cuestiona la declaración de inconstitucionalidad de los art. 9 de la ley 24241, arts. 9 inc. 2 y 3 de la Ley 24463 y art. 25 de la Ley 24.241; solicita la aplicación del precedente "Villanustre"; objeta que la sentenciante de grado no haya deducido de las diferencias de haberes adeudados el impuesto a las ganancias; por último, se queja de la imposición de las costas a su parte y los honorarios regulados a la actora

La actora, a su turno, solicita al tribunal que declare inconstitucional el art. 79 inc. "c" de la ley 20.628 de impuesto a las ganancias, reiterando su impugnación contra esta norma al promover la demanda de ejecución (v. fs. 162 vta), la cual fue mantenida a fs. 181 y 204.

Respecto los agravios introducidos por la parte demandada adhiero a lo decidido "*in totum*" por mi colega preopinante.

En cuanto al cuestionamiento constitucional al art. 79 inc. "c" y normas concordantes, de la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias, introducido inicialmente en la demanda de ejecución de sentencia (v. fs. 162 vta.) por la actora a fs. 204 vta, la parte demandada se opone (ver fs. 176/178), sin formular una crítica concreta y razonada de los argumentos centrales en los cuales la actora sustenta su impugnación constitucional. En efecto, se limita a citar y a transcribir las normas específicas de la ley 20.628 que graban las jubilaciones y pensiones con esta gabela –sin fundamentar su constitucionalidad, reitero, cuestionada por la actora- y con particular esmero a subrayar que las retroactividades por diferencias de haberes mal liquidados también están incluidas en la base imponible para el cálculo de este tributo.

La actora mantiene ante esta alzada su postura inicial consistente en que "...los haberes que percibe su mandante no le generan ganancias, sino que simplemente provienen del reconocimiento por sus aportes efectuados durante su etapa de actividad y la contribución estatal correspondiente."

Aclara que "al ser una prestación de naturaleza previsional, la jubilación no es una ganancia, sino el débito que tiene la sociedad hacia el jubilado que fue protagonista del progreso económico y social en su ámbito y en su época (...) Su jubilación –continúa- es una suma de dinero que se ajuste 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."

Cita precedentes de la Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social, en los cuales se estableció que la jubilación no es una ganancia, sino un retorno social que indudablemente fue precedido –durante la etapa activa del jubilado- por sistemas impositivos que gravaron rentas o ganancias de cuarta categoría en las que no corresponde incluir a las jubilaciones y pensiones (por ej. antigua ley de "ganancias eventuales" de 1946, "impuesto a los réditos", etc.).



Insiste en que la categoría “Rentas del trabajo personal” (art. 79 en adelante), contempla el impuesto a las ganancias de las jubilaciones y pensiones, pero aclara que su poderdante “no desarrolla ninguna actividad ni trabajo de ninguna naturaleza para percibir su haber previsional”.

Como surge de la copia de la constancia de pagos de haberes expedida por la ANSeS a fs. 174 vta., a la actora se le retiene el impuesto a las ganancias en forma mensual, por lo que se halla legitimada procesalmente para someter al escrutinio de constitucionalidad del Tribunal la norma que impugna como violatoria de la Ley Suprema (v. Fallos 338: 1347; 339: 1223; 338: 1492, entre muchos otros).

La señora jueza a-quo omitió pronunciarse en su resolución de fs. 189/190 sobre esta pretensión que sin ninguna dudas reviste significativa trascendencia institucional, por lo que corresponde al tribunal suplir esta omisión “citra petita” meramente formal –como cualquiera otra de similar naturaleza, frente a una petición de inconstitucionalidad que puede ser declarada aún de oficio-en ejercicio de la facultad que le confiere el art. 278 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (Fallos 327: 5723; 327: 3117; 324: 3219, entre muchos otros).

El tribunal se expidió sobre el planteo formulado por la parte actora en los autos N° 17.477/2012, caratulado “Calderale, Leonardo Gualberto C/ ANSES S/ Reajustes Varios” (Sentencia de fecha 16 de mayo de 2017), declarando la inconstitucionalidad del artículo 79 inc.. “C” de la ley 20.628. En dicha ocasión, puntualice lo siguiente:

Que la fuente más encumbrada del derecho positivo –La Constitución Nacional- en su artículo 14 bis prescribe en forma expresa que el Estado otorgará los beneficios de la Seguridad Social con carácter de integrales e irrenunciables.

Directivas supremas categóricas que obligan a los jueces de la seguridad social a velar por la inmutabilidad e integridad de tales derechos, fulminando toda norma o acto del Estado o de los particulares que en forma actual o inminente los lesione, restrinja, altere o amenace con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta (CN, art. 43).

Coherentes con estas prescripciones, el Tribunal Címero ha destacado lo siguiente: “Esta Corte ha sostenido, desde sus orígenes, que las jubilaciones y pensiones no constituyen una gracia o un favor concedido por el Estado, sino que son consecuencia de la remuneración que sus titulares percibían como contraprestación laboral y con referencia a la cual efectuaron sus aportes y como débito de la comunidad por dichos servicios, por lo que una vez acordadas configuran derechos incorporados al patrimonio y ninguna ley posterior podría abrogarlos más allá de lo razonable, pues encuentran como valla infranqueable expresas garantías de orden constitucional (Fallos: 289:430; 292:447; 293:26, 94; 294:83; 310:991; 311:530; causa M.709.XXII “Martiré, Eduardo F. c/ Poder Judicial de la Nación s/ ordinario” del 4 de marzo de 1993 y causa H.57.XXV “Hernández, Raúl Oscar c/ Provincia de Buenos Aires - Instituto de Previsión Social” del 22 de septiembre de 1994; C. 278. XXVIII 49 “Chocobar, Sixto Celestino c/ Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Públicos s/ reajustes por movilidad”, disidencia de los señores ministros doctores don Augusto Cesar Belluscio, don Enrique Santiago Petracchi y don Gustavo A. Bossert).

El ministro Carlos S. Fayt ratificó de modo enfático esta doctrina en su recordada disidencia del fallo “Chocobar, Sixto Celestino”, ocasión en la que señaló lo siguiente: “Esta Corte ha sostenido, desde sus orígenes, que la jubilación otorgada configura un derecho adquirido y ha rechazado enfáticamente las disposiciones que pudieran alterarla, modificarla o herirla sustancialmente, pero ha admitido en forma paralela la validez de disposiciones legales que introducían para el futuro quitas en los haberes por razones de interés general, siempre que dichas normas no fueran confiscatorias o arbitrariamente desproporcionadas.”(Fallos: 158:127; 179:394; 234:717; 258:14; 300:616; 303:1155).

El aludido carácter integral que le atribuye la Constitución Nacional a las prestaciones de la seguridad social, indica que la protección que otorga a sus titulares debe ser acorde con sus necesidades económicas, sociales y asistenciales. Tal es el propósito que procura el art. 25 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, cuando prescribe lo siguiente: “Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial, la alimentación, vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios (...).”

En torno a esta cualidad primaria que distingue a las prestaciones de la seguridad social, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, también ha puntualizado en la causa “Sánchez, María del Carmen c/ANSeS s/reajustes varios”, lo siguiente: “Que la necesidad de mantener una proporción justa y razonable entre el haber de pasividad y la situación de los activos, es consecuencia del carácter integral que reconoce la Ley Suprema a todos los beneficios de la seguridad social y de la íntima vinculación que guardan las prestaciones aseguradas al trabajador, con aquellas de naturaleza previsional, que son financiadas primordialmente con los aportes efectuados durante el servicio. Los derechos a una retribución justa y a un salario mínimo vital y móvil dirigidos a garantizar alimentación y vivienda, educación, asistencia sanitaria y, en definitiva, una vida digna, encuentran su correlato en las jubilaciones y pensiones móviles que deben ser garantizadas a los trabajadores cuando entran en pasividad. Cualquier situación que impidiera el goce efectivo de los beneficios de la seguridad social, tal como han sido creados por el legislador siguiendo el mandato constitucional, ya



sea disminuyéndolos o aniquilándolos, tornaría irrisoria la cláusula constitucional y vacíos de contenidos los principio que ella consagra.” (Sentencia del 17 de mayo de 2005, Considerando N° 5)

El ejercicio de la jurisdicción protectora que le compete al Fuero de la Seguridad Social exige -como lo ha destacado el Alto Tribunal de la Nación-: “...una consideración particularmente cuidadosa a fin de que, en los hechos no se afecten los caracteres de “integrales” e “irrenunciables” de los beneficios de la seguridad social, ya que el objeto de éstos es la cobertura de los riesgos de “subsistencia” y “ancianidad”, momentos en la vida en los que la ayuda se hace más necesaria. Sus titulares –concluye el Tribunal Címero- son ciudadanos y habitantes que al concluir su vida laboral supeditan su sustento, en principio absolutamente, a la efectiva percepción de las prestaciones que por mandato constitucional le corresponde” (CSJN, “Rolón Zappa, Víctor Francisco s/ Queja”, sentencia del 25/08/88, Considerando 4°).

En el supuesto de autos, el haber previsional del actor se ve disminuido por varios topes y descuentos por el impuesto a las ganancias que tacha de inconstitucional, los cuales afectarían los aludidos principios de proporcionalidad y sustitutividad que resguardan la integridad de su haber previsional por mandato constitucional.

El art. 2 de la Ley 20.628, prescribe lo siguiente: “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.

2- Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3- Los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuere el sujeto que los obtenga.

A su vez, el art. 79 de la ley 20.628 (Decreto 649/97), establece que “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 Ejecutivo y Legislativo.

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 cuando su nombramiento hubiere ocurrido a partir del año 2017 inclusive (conf. Cap. IV art. 5 ley 27.346).

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia;

c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas (conf. Cap. IV art. 5 ley 27.346);

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 inc. e) del art. 45 que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquellos;

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

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

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

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.



Resultaría a todas luces contradictorio reconocer que los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, que consagra la Ley Suprema y a la vez tipificarlos como una renta, enriquecimiento, rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado que es el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis).

Por lo mismo, deviene irrazonable y carente de toda lógica jurídica, asimilar o equiparar las prestaciones de la seguridad social a rendimientos, rentas, enriquecimientos, etc. obtenidas como derivación de alguna actividad con fines de lucro de carácter empresarial, mercantil o de negocios productores de renta, que la ley tipifica con lujo de detalles en su articulado.

La persona con status de jubilado, en el supuesto que durante su desempeño como trabajador activo su salario hubiere superado el mínimo no imponible que contempla la ley vigente, debió haber sufragado este impuesto en la categoría prevista en el art. 79 de la ley 20.628, que tipifica como ganancia: "el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia."

De ello podría inferirse que el aporte en concepto de impuesto a las ganancias que grava a los jubilados, sería percibido por el Estado en dos oportunidades con respecto a la misma persona, lo cual podría configurar una doble imposición y a la vez un enriquecimiento ilícito para éste, si se repara en el hecho que, como derivación del principio de solidaridad que rige en esta materia: "... las jubilaciones y pensiones [como se señaló más arriba] no constituyen una gracia o un favor concedido por el Estado, sino que son consecuencia de la remuneración que percibían como contraprestación laboral y con referencia a la cual efectuaron sus aportes [y el tributo establecido en la ley 20.628] y como débito de la comunidad por dichos servicios," (Fallos: 293:26; 294:83 entre muchos otros)

Infiérase de lo anterior que sería a todas luces un contrasentido y una flagrante injusticia que el jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado, cuando se halla en total estado de pasividad, sin desarrollar ninguna actividad lucrativa de carácter laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador y sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase, derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad lucrativa, como sucede en los distintos supuestos que individualiza la ley 20.628.

El Dr. Fernando Castellanos (H) en su artículo de doctrina que tituló "Reforma Tributaria 1974", explica lo siguiente: "La ley 20.628 de impuesto a las ganancias no sólo reemplaza al impuesto a los réditos, sino también al impuesto a las ganancias eventuales que regía desde 1946 y el impuesto a la compra y transferencia de valores mobiliarios. Las manifestaciones de capacidad contributivas gravadas por los impuestos derogados quedan englobados en la nueva ley de impuesto a las ganancias." (V. Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo II Apéndice, Ed. Driskill S.A. pág. 616).

El doctor Germán J. Bidart Campos destaca que el "principio de legalidad" en materia tributaria exige que se establezca claramente el "hecho imponible", los "sujetos obligados al pago", el "sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, el órgano competente para recibir el pago, etc." (v. Manual de la Constitución Reformada, T. II Ed. EDIAR, pág. 160).

También ha señalado con claridad que la creación y aplicación de tributos está sujeta, como todos los actos estatales, al control judicial de constitucionalidad, el cual puede comprender: a) la imposición de contribuciones por el congreso; b) la recaudación de las mismas por el Poder Ejecutivo. No abriga la menor duda en sostener que el Poder Judicial está siempre habilitado –según el derecho judicial de la Corte- para pronunciarse sobre la validez de los gravámenes cuando se los ataca por reputárselos incompatibles con la constitución, como también aclara con parejo énfasis que le está vedado a los jueces revisar el criterio, la oportunidad, la conveniencia o el acierto con que el legislador se ha manejado al establecer los gravámenes, como también sus efectos económicos, fiscales, sociales o políticos (ap. cit. pág. 169).

En el supuesto de autos, conforme surge de lo expresado precedentemente, la norma impugnada –en el caso de los jubilados o pensionados alcanzados por ella- no individualiza ni determina con precisión el hecho imponible sobre el cual estos contribuyentes deberían tributar, con lo cual se violaría de manera flagrante el referido principio de legalidad en materia tributaria.

El "hecho imponible" fue definido por Héctor Belisario Villegas: "como el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal" (v. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 9 a. ed. actualizada, Ed. ASTREA, 2005, pág. 348).

Pues bien, la ley 20.628 incluye en este impuesto a las jubilaciones y pensiones a partir del mínimo no imponible (base de cálculo del impuesto), que periódicamente es modificado por el Poder Ejecutivo Nacional, alterando las bandas sobre las cuales se empieza a tributar Ganancias y su metodología de cálculo (Recientemente ley 27346).



Para el tributarista Héctor Belisario Villegas, las “ganancias” (reitero, todo “rendimiento, renta, enriquecimiento, susceptible de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”: art. 2 de la ley 20.628), son aquellos beneficios que son efectivamente “realizados”, es decir que están excluidos en el concepto de “ganancias” los “incrementos de valor de los bienes” (op. cit. pág. 712).

El trabajador dependiente, podría percibir una remuneración que por su cuantía podría ser alcanzada por las escalas o bandas fijadas por el poder de policía tributario; dicha remuneración – que es la contraprestación que recibe el trabajador por la “actividad lícita que presta a favor de quien tiene la facultad de dirigirla” (LCT art. 4°)- sería el resultado o la “ganancia realizada” por él mismo, y obviamente el “hecho imponible” que tipificaría la hipótesis normativa, más allá de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma que así lo prescribe, cuestión sobre la que no emito opinión por ser ajena a esta causa.

En el supuesto de las jubilaciones, pensiones o retiros, por el contrario, no se configura este requisito insustituible del concepto legal de “ganancia”, pues ningún miembro del sector “pasivo” presta servicios, u obtiene rentas, enriquecimientos o rendimientos merced a una actividad “realizada” por él “intuitu personae”

No se advierte en el supuesto de autos –reitero- ningún “hecho imponible” de naturaleza legal en el que se sustente la obligación tributaria del actor, y como bien destaca Villegas: “El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.” (op. cit. pág. 348).

Este extremo no carecería de trascendencia jurídica, pues le faltaría al “hecho imponible” lo que la doctrina considera su “aspecto material”, esto es, “la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia que algunos confunden este aspecto con el propio hecho imponible.” (v. Villegas, Héctor Belisario, op. cit. pág.353).

Las falencias apuntadas se agravan sobremanera frente a las normas de orden público –o ius cogens- que tutelan con marcado énfasis la integridad de las prestaciones de la seguridad social (y los dos pilares fundamentales en los que se asienta: el principio de sustitutividad y el de proporcionalidad), en procura de resguardar las condiciones de vida digna de las personas vulnerables que las perciben.

No resultaría difícil adherir a este juicio de valor, si se reparara en la certera reflexión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que devela el centro de simetría de masa del orden jurídico en su conjunto, y especialmente de la jurisdicción protectora que ejerzo por mandato constitucional, a saber:

“El HOMBRE como eje y centro de todo el sistema jurídico y en tanto fin en sí mismo –más allá de su naturaleza trascendental- su persona es inviolable y constituye valor fundamental con respecto al cual los restantes valores tienen simple carácter instrumental.” CSJN, “Cam-podónico de Beviacqua, Ana Carina c/ Ministerio de Salud y Acción Social. Secretaría de Programas de Salud y Banco de Droga Neoplásicas”, Sentencia del 24 de octubre de 2000. Fallos 323: 3229).

En fecha reciente, la Cámara Federal de Paraná en autos “Cuesta Jorge Antonio c/ AFIP s / Acción de Inconstitucionalidad”, puntualizó en idéntico sentido, lo siguiente: “...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 diversas garantías constitucionales al afectar la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad como consecuencia de una doble imposición y el carácter confiscatorio de la reducción” (...) “Resulta contrario a los principios constitucionales de integralidad del haber previsional –insiste el Tribunal Federal- su reducción por vías impositivas, ciertamente, toda vez que al haberse abonado dicho impuesto al encontrarse en actividad, existe una evidente doble imposición”. Los magistrados firmantes del fallo, destacaron también que la jubilación no es una ganancia y por lo tanto no puede ser pasible de ninguna imposición tributaria, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando el sentido de la misma.

La ley se ha esmerado en tutelar las prestaciones del régimen jubilatorio a través de normas como el art. 14 de la Ley 24.241, que preservan su intangibilidad frente a cualquier factor exógeno que las pudiera alterar. Lo mismo sucede con la jurisprudencia que ha velado en forma constante por su integridad, resguardándolas de todo acto, hecho o normas hostiles a su finalidad protectora a través de innumerables fallos que preservaron su inviolabilidad (v. Sentencia: “Sánchez María del Carmen”, “Badaro Adolfo Valentín”, entre muchos otros).

El recordado constitucionalista Germán Bidart Campos, al comentar un fallo del registro de esta Sala en la causa “Ciampagna, Rodolfo Nicolás c/ ANSeS s/ Reajustes Varios” (sentencia del 11 de abril de 1995), señaló, al respecto, lo siguiente: “Cuando las leyes se sublevan contra los principios cardinales del orden de valores constitucional, el último



EL DERECHO

baluarte se instala en el control judicial de constitucionalidad, para cuyo funcionamiento hace falta un Poder Judicial independiente, imparcial, objetivo, e idóneo en su composición humana” (v. “El orden socioeconómico en la Constitución”, Editorial EDIAR, Buenos Aires, año 1999, página 370).

Tampoco correspondería discriminar al jubilado que ha realizado mayores aportes durante su vida activa como consecuencia de haber percibido salarios más altos en comparación con el promedio vigente (y gozado, por tal motivo, de un estándar de vida acorde a dichos ingresos, el cual debería mantener en su condición de jubilado, por aplicación del principio de sustitutividad que procura esta equivalencia en el nivel de vida del trabajador que se jubila).

El Alto Tribunal de la Nación, en línea con esta exhortación, ha puntualizado –mutatis mutandi- lo siguiente: “La política de otorgar incrementos sólo a los haberes más bajos trae como consecuencia el achatamiento de la escala de prestaciones y provoca que quienes contribuyeron al sistema en forma proporcional a sus mayores ingresos se acerquen cada vez más al beneficio mínimo, poniendo en igualdad de condiciones a los que han efectuado aportes diferentes y quitándoles el derecho a cobrar de acuerdo con su esfuerzo contributivo.” (B. 675. XLI. R.O. “Badaro, Adolfo Valentín c/ ANSeS s/ reajustes varios”, sentencia del 8 de agosto de 2006).

En consonancia con la solución que postulo en este voto en cuanto al haber mensual jubilatorio del actor respecto de las diferencias no prescriptas acogidas en la sentencia corresponde también declarar exentas del impuesto a las ganancias por idénticas razones. (id. CSJN, “Negri, Fernando Horacio c/EN AFIP DGI s/dirección general impositiva” N.204.XLVIII. REX, sent del 15/07/2014, id. Fallos 333:2193 y “De Lorenzo, Amalia B.” del 17/06/2009)...“

Por lo hasta aquí expuesto y con los argumentos que anteceden, adhiero a la solución propuesta por la Dra. Dorado de declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c de la ley 20.628 (Decreto 649/97) y por idénticos fundamentos también se declara la inconstitucionalidad del art. 115 de la Ley 24.241. (v. Fallos: 331: 1620; 330: 2241; 329: 3211, entre muchos otros) .

A mérito de lo que resulta del precedente acuerdo, el TRIBUNAL RESUELVE: 1) Confirmar parcialmente la sentencia recurrida; 2) Declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la ley 20.628 (Decreto 649/97) y del art.115 de la Ley 24.241; 3) Declarar exentas del impuesto a las ganancias las sumas retroactivas que se reconocieren en favor del titular; 4) Confirmar la sentencia en lo demás que decide y es materia de agravios; 5) Costas dealzada a la vencida (art. 68 CPCCN) 6) Regular los honorarios de la representación letrada de la parte actora por las tareas desarrolladas en esta instancia en el 25 % de la cantidad que le corresponda por su actuación en primera instancia (conf. art. 14 de la ley 21.839); 7) Devolver las presentes actuaciones al juzgado de origen a sus efectos.

Regístrese, protocolícese, notifíquese a las partes, a la Administración Federal de Ingresos Públicos (art. 18 C.N.) y al Fiscal General de Cámara, y oportunamente devuélvase.

El Dr. Emilio Lisandro Fernández no vota por encontrarse en uso de licencia (art.109 RJN). – *Nora Carmen Dorado* Juez de Cámara – *Luis Rene Herrero* Juez de Cámara. – Ante mí: *Amanda Lucia Pawlowski* Secretaria de Cámara