



JUBILACIONES Y PENSIONES: Inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias sobre el haber previsional. Deber del Estado de velar por los principios de la Seguridad Social.

1.- *Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc.c de la ley 20.628 (Decreto 649/97) si una vez aplicadas al haber del actor las pautas de reajustes que ordena la sentencia, éste superara el mínimo no imponible que lo tornaría pasible de tributar el impuesto a las ganancias cuya constitucionalidad se cuestiona.*

2.- *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*

3.- *Si el haber previsional del beneficiario se ve disminuido por varios topes, descuentos y en especial, por el impuesto a las ganancias al que tacha de inconstitucional, ello afectaría los principios de proporcionalidad y sustitutividad que resguardan la integridad de su haber previsional por mandato constitucional.*

4.- *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 de impuesto a las ganancias tipifica con lujo de detalles en su articulado.*

5.- *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 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,"*

6.- *Es un contrasentido y una flagrante injusticia que el jubilado este 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.*

7.- *No corresponde 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).*

8.- *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).*

CFed. Seguridad Social, sala II, mayo 16-2017.- Calderale Leonardo G. c. ANSES s. Reajustes Varios,

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los, reunida la Sala Segunda de la Excelentísima Cámara Federal de la Seguridad Social para dictar sentencia en estos autos **CALDERALE LEONARDO GUALBERTO c/ ANSES s/REAJUSTES VARIOS**, se procede a votar en el siguiente orden:

EL DOCTOR LUIS RENE HERRERO DIJO:



Las presentes actuaciones llegan a conocimiento de esta Sala en virtud de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la sentencia de grado.

El organismo administrativo cuestiona el mecanismo de determinación del haber, el sistema de movilidad implementado, la declaración de la inconstitucionalidad del art. 7 inc. 2 y 9 de la ley 24463; arts. 24, 25 y 26 de la ley 24241 y la actualización de la Prestación Básica Universal ordenada en la sentencia.

Por su parte, la actora objeta la aplicación de las pautas de movilidad establecidas en la ley 26.417, solicita la inconstitucionalidad del art. 6 de la Resolución SSS 6/2009 y de la fórmula que surge del Anexo I de la norma mencionada. A su vez, pretende que se declare la inconstitucionalidad del tercer párrafo del inc. i) del art. 20 y el art. 79 inc. c) de la ley 20.628, cuestión introducida en la demanda y que no fue resuelta por el juez de grado. Sostiene que toda ganancia requiere de alguna acción o actividad y la jubilación no tiene nada que ver con ello. Manifiesta que la citada prestación es uno de los principales beneficios de la seguridad social llamado a cubrir el riesgo de ancianidad o subsistencia. Por lo tanto, solicita que se la exima de este impuesto tanto con respecto a su haber mensual como al retroactivo que se derive del reajuste planteado. Finalmente, se agravia por la manera como fueron impuestas las costas.

Agravios de la parte demandada:

En orden al primer cuestionamiento requerido en torno a la determinación del haber inicial y a la actualización de las remuneraciones consideradas a tal fin, cabe señalar que el titular obtuvo su beneficio el 6 de diciembre de 2010, fecha posterior a la entrada en vigencia de la Ley 26.417, que en su art.2º (...) establece que a fin de practicar la actualización de las remuneraciones a que se refiere el art.24 inc a) de la Ley 24.241 a las que se devenguen a partir de marzo de 2009, deberá aplicarse el índice combinado previsto en el art. 32.

En consecuencia, las remuneraciones consideradas a los fines del cálculo del haber inicial deberán actualizarse en el marco de lo resuelto por la CSJN en autos "Elliff Alberto c/ ANSeS s/ Reajustes Varios" (Fallos 332: 1914), hasta la entrada en vigencia de la Ley 26.417, fecha a partir de la cual será aplicable el mecanismo de actualización previsto en el art. 2 de esta ley hasta la fecha de adquisición del derecho.

Sobre la declaración de inconstitucionalidad del art. 7 ap. 2 de la ley 24.463 y la movilidad de la prestación, dada la fecha de adquisición del beneficio (6/12/2010), el magistrado actuante no aplicó lo resuelto por el Alto Tribunal de la Nación en la causa "Badaro" (fallos: 329:3089 y 330: 4866), sino las previsiones de la ley 26.417, por lo que se desestima este agravio.

En cuanto al cómputo de años de servicios con aportes anteriores al 15 de julio de 1994 para el cálculo de la Prestación Compensatoria que prevé el art.24 de la Ley 24.241, toda vez que de la documental obrante en autos (fs.5) surge que el actor acredita 23 años 4 meses y 2 días de servicios con aportes y no excede el límite impuesto por la norma, resulta abstracto expedirse al respecto.

Con respecto a la impugnación del artículo 9 inc. 3º de la ley 24.463, en orden a lo resuelto por la C.S.J.N. en autos "Tudor Enrique José c/ANSeS", (sent. del 19 de agosto de 2004), "Actis Caporale, Loredeano Luis Adolfo" (sent. del 19/8/99), entre otros, corresponde declarar su inconstitucionalidad, en la medida que de la liquidación ordenada en la sentencia surja una diferencia que supere el 15% entre el haber percibido y el haber reajustado.

Similar criterio corresponde aplicar con relación al art. 26 de la ley 24241.

Con relación al planteo referido a la actualización de la Prestación Básica Universal (PBU), el Alto Tribunal de la Nación en la sentencia pronunciada en la causa "Quiroga, Carlos Alberto c/ANSeS s/Reajustes Varios (Fallos 337: 1277), puso particular énfasis en el carácter integral de los beneficios de la seguridad social (C.N. art. 14 bis): "aspecto del que es parte esencial –aclaró- la correcta fijación del monto inicial de los haberes, pues de otro modo no podría *mantenerse una relación justa con la situación de los activos*" (Considerando N° 9).

Bajo el influjo de tal exégesis constitucional, el Tribunal Címero consideró que a los fines de alcanzar una solución razonable al dilema que plantea el recurrente, y también consubstancial con aquellas premisas, debía considerarse de manera concreta, "qué incidencia tenía la ausencia de incremento de uno de los componentes de la jubilación [en el caso, la P.B.U.] sobre el 'total del haber inicial' –pues éste es el que goza de protección [enfatiza el Superior]- y en caso de haberse producido una merma, constatar si el nivel de quita [con relación a la "situación de los activos"] resultaba confiscatorio." (Considerando N° 10).



Es oportuno señalar en este lugar que la Corte Suprema no ha desatendido jamás la razonable proporción que debe existir entre el beneficio jubilatorio y los salarios de los trabajadores activos. En la causa “Elliff, Alberto José” (citada en el considerando N° 12 de “Quiroga, Carlos A.”), entre muchas otras, ha puntualizado que “el indicador salarial en materia previsional no tiene como finalidad compensar el deterioro inflacionario, sino mantener una razonable proporción entre los ingresos activos y pasivos, que se vería afectada si en el cálculo del haber jubilatorio no se reflejaran las variaciones que se produjeron en las remuneraciones (causas “Sánchez” y “Monzó”, en Fallos 328: 1602, 2833 y 329: 3211) (v. considerando N° 6).

Y en el considerando N° 11 reiteró su inveterada doctrina en torno a la garantía constitucional de movilidad que consagra el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, con estas palabras: “La prestación previsional viene a sustituir el ingreso que tenía el peticionario como consecuencia de su labor (Fallos 289:430; 292: 447; 293: 26; 294: 83 entre otros), de modo que el nivel de vida asegurado por la jubilación debe guardar una relación justa y razonable con el que le proporcionaban al trabajador y a su núcleo familiar las remuneraciones que venía recibiendo y que definían la cuantía de sus aportes. Ello ha llevado a privilegiar como principio –concluye con énfasis- el de la necesaria proporcionalidad entre los haberes de pasividad y de actividad (Fallos: 279: 389; 300: 84; 305: 21; 26; 328: 1602)

En consecuencia, este análisis sobre la suma final a la que ascendería la P.B.U, deberá efectuarse –tal como lo dispuso el Alto Tribunal de la Nación en el precedente “Quiroga, Carlos Alberto”- al tiempo de practicarse la liquidación de la sentencia, ocasión en la cual recién se podrá determinar si la insuficiente actualización de la Prestación Básica Universal produce una disminución confiscatoria del “total del haber inicial” del actor, con relación a la “situación de los trabajadores activos” (v. considerando N° 10), en cuyo caso el juez deberá escoger el mecanismo adecuado para repararla, en procura de alcanzar la justa proporción a la que se refiere la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el considerando N° 9 de este fallo, por lo que corresponde revocar lo resuelto por el a quo en este aspecto.

Por último, con respecto a los restantes agravios esgrimidos por la apelante, se advierte que no guardan relación con lo decidido en la sentencia de grado, por lo que resulta abstracto cualquier pronunciamiento sobre los mismos.

Agravios de la parte actora:

En lo referente al planteo de inconstitucionalidad del art. 6 de la ley 26.417 y de la Resolución SSS 6/2009, como la aplicación de las pautas de movilidad para los períodos posteriores al referido en la causa “Badaro”, el Alto Tribunal de la Nación ratificó la doctrina del citado fallo, acotando aquella hasta el 31/12/2006 (in re “Beron Angel Natal c/ ANSeS s/ reajustes varios”, sentencia del 3 de mayo de 2011). En consecuencia, dejando a salvo mi opinión al respecto, resultaría dilatorio insistir en un ajuste a contrario de la doctrina judicial señalada.

En virtud de lo dispuesto por el art. 278 del C.P.C.C.N., corresponde desentrañar los agravios del actor con respecto a la inconstitucionalidad que plantea contra el tercer párrafo del inc. i) del art. 20 y el art. 79 inc. c) de la Ley de Impuestos a las Ganancias N° 20.628 (B.O. 31/12/73), planteada en la demanda y omitida por el sentenciante.

Ahora bien, es razonable inferir conforme a las reglas de la experiencia que el haber que percibiera el jubilado al promover un juicio por reajuste de haberes no superaría el mínimo no imponible previsto por la autoridad de aplicación de la ley 20.628 modif. por la ley 27.346, pero con el mismo énfasis debe afirmarse que –de acuerdo a reiterada y pacífica doctrina del Alto Tribunal de la Nación- las sentencias de los jueces deben atenerse a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque sean sobrevinientes a la interposición de demanda (Fallos: 330: 4030; 339:891, entre muchos otros), como también que “si lo demandado carece de objeto actual, la decisión de la Corte es inoficiosa, puesto que la desaparición de los requisitos jurisdiccionales que habilitan su actuación importa la de poder juzgar, circunstancia comprobable aún de oficio” (Fallos 330:5064, del dictamen del Procurador General de la Nación al que remitió la Corte Suprema; idem: Fallos: 330:3069, entre muchos otros).

En función de tales directivas supremas, el tribunal dictó una medida para mejor proveer en la cual se ordenó lo siguiente: “... remitir las actuaciones al perito contador adscripto a este Tribunal a los fines de que practique una liquidación ilustrativa actualizando las remuneraciones conforme los precedentes y pautas establecidos en la sentencia de grado, en orden a determinar si el actor estaría alcanzado por la ley 20.628 (Ley de impuesto a las ganancias), con carácter de preferente despacho, atento a la avanzada edad del actor y su estado de salud acreditados en autos.” (v. fs. 115).



El experto consultado emitió su dictamen en tiempo y en forma (v. fs. 117/124), y con fundamento en “el reajuste dispuesto en la sentencia de autos” –como se ordenó en la medida para mejor proveer de fs. 115- y en las circunstancias personales en las que se hallaba el actor a los fines determinados por la autoridad de aplicación, informó al tribunal lo siguiente: “De lo expuesto se advierte que por el período 2011 la ganancia sujeta a impuesto asciende a \$1.539,59 y el impuesto determinado a \$138,56; para el período fiscal 2012, la ganancia sujeta a impuesto asciende a \$28.295,89 y el impuesto a pagar a \$3.876,22; y para el período 2016, la ganancia sujeta a impuesto asciende a \$62.294,65 y el impuesto determinado a \$11.719,55.”

En resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio (CPCCN, artículo 36 inc. 4°), el tribunal corrió vista a las partes del dictamen de fs. 117/124, y vencido el plazo legal correspondiente sin que ninguna de ellas lo haya impugnado, se presume que el mismo fue consentido, por lo que su valor probatorio deviene inobjetable a los fines de determinar la existencia de un “caso”, “causa” o “controversia” que legitime la actuación de la justicia (Ley 27, artículo 2°; Fallos: 338:1347; 333:1212; 332:1433; 331:2287, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, ha señalado con acierto el maestro Lino E. Palacio que “cuando el peritaje [o el dictamen pericial] aparece fundado en principios técnicos inobjetables y no existe otra prueba que lo desvirtúe, la sana crítica aconseja, frente a la imposibilidad de oponer argumentos científicos de mayor valor, aceptar las conclusiones de aquel” (v. Palacio, Lino E. “Derecho Procesal Civil”, Ed. Abeledo Perrot, T. IV, pág. 720 y abundante jurisprudencia que cita en la nota n° 120. Doctrina citada en la sentencia “González, Herminia del Carmen v. ANSeS”, de fecha 20 de noviembre de 1998, publicada en Jurisprudencia Argentina del 31 de marzo y 7 de abril de 1999).

Concluida esta cuestión preliminar, es oportuno señalar 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 hierla 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 (...).”



EL DERECHO

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 Cintero- 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, Victor Francisco s/ Queja”, sentencia del 25/08/88, Considerando 4°).

En el supuesto de autos, el haber previsional del actor podría verse disminuido por varios topes, descuentos y en especial, 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 exepción, 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;



EL DERECHO

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)

Infiérese 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 los 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 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, “Campodónico 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 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).

Por lo hasta aquí expuesto, corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c de la ley 20.628 (Decreto 649/97) si una vez aplicadas al haber del actor las pautas de reajustes que ordena la sentencia, éste superara el mínimo no imponible que lo tornaría pasible de tributar el impuesto a las ganancias cuya constitucionalidad se cuestiona en los presentes autos (v. Fallos: 331: 1620; 330: 2241; 329: 3211, entre muchos otros).

Por idénticos fundamentos también corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 115 de la Ley 24.241.

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).

Con respecto a la cuantía del haber jubilatorio que resulte de la liquidación de la sentencia definitiva, la Corte Suprema de Justicia de la Nación destacó en el conocido precedente “Villanustre, Raúl Félix”, que: “Las diferencias a abonarse en favor del interesado no podrán exceder en ningún caso los porcentajes establecidos por las leyes de fondo” (v. 30/1988-V-22-RHE 17/12/1991)

En este pronunciamiento, el Tribunal Címero también se remitió al fallo “Seta, Sara s/ Jubilación” (S.269-XXII; RHE-19/11/91), en el cual había rechazado en forma terminante la aplicación de índices de movilidad jubilatoria que no se utilizan para actualizar las remuneraciones de los trabajadores activos.

La Corte Suprema, por lo tanto, siempre tuvo en cuenta como rasero o límite de los haberes jubilatorios a los salarios de los trabajadores en actividad (o el promedio de los mismos).

En el precedente “Badaro Adolfo Valentín”, entre muchos otros, señaló al respecto lo siguiente: “La finalidad de la garantía constitucional en juego [esto es, la garantía de “movilidad”] es acompañar a las prestaciones en el transcurso del tiempo para reforzarlos a medida que decaiga su valor con relación a los salarios de actividad” (Fallos: 307:2366).

En el considerando siguiente de este *leading case*, reiteró en idéntico sentido que: “... la prestación jubilatoria, para la cual es menester que su cuantía, que puede ser establecida de modo diferente según las épocas, mantenga una proporción razonable con los ingresos de los trabajadores (“ibídem”: Fallos: Fallo 336:277; 329: 3211; 293:551; 295:674; 297:146; 300:616; 304:180; 305:611; 770, 953; 308:1848 y 310:2212, etc.)”.

Por último, con relación a la imposición de las costas por el orden causado, cualquiera fuese el resultado del pleito, prescripta en el artículo 21 de la ley 24.463, este Tribunal lo declaró inconstitucional en los autos, “Arena Alfredo c/ANSeS s/ Reajustes por Movilidad” (sentencia del 7 de octubre de 1999).

El Alto Tribunal de la Nación, mediante sentencia de fecha 9 de agosto de 2001, revocó este pronunciamiento de la Sala II y respaldó la constitucionalidad de la norma impugnada; criterio que reiteró en otros precedentes (v. “Sayús, Enrique Roque c/ ANSeS s/ reajustes varios”, sentencia del 16 de noviembre de 2004, entre otros). Empero, en un nuevo examen de la cuestión, la Corte Suprema de Justicia en la causa “Flagello, Vicente c/ANSeS s/ prescripción” (Fallos 331: 1873), avaló el escrutinio de constitucionalidad del artículo 21 de la ley 24.463 por la mínima diferencia de un voto, pero por una cuestión meramente fáctica, esto es, porque: “En el presente caso ninguna de las dos partes, en especial la actora que obtuvo una sentencia parcialmente favorable, ha demostrado que la otra haya actuado de manera infundada o carente de todo apoyo fáctico o normativo, de modo tal que haya ocasionado irrazonablemente la necesidad y prolongación del juicio y los gastos consiguientes”, v. Considerando N° 6 del voto definitorio de la señora ministra Carmen M. Argibay).

Por todo ello, se rechaza este agravio.

Por las razones expuestas, propongo lo siguiente: 1) Revocar parcialmente la sentencia recurrida; 2) Diferir el tratamiento del planteo de inconstitucionalidad referente a los artículos 9 inc. 3 de la ley 24.463 y 26 de la ley 24.241 para el momento de ejecución de la sentencia; 3) Diferir a la etapa de liquidación la determinación de la PBU, con el alcance señalado precedentemente; 4) 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 en la medida que al practicarse la liquidación del haber, conforme pautas ordenadas en la sentencia, éste supere el mínimo no imponible tornándose pasible de tributar el impuesto a las ganancias (ley 27.346); 5) Declarar exentas del impuesto a las ganancias las sumas retroactivas que se reconocieren en favor del titular; 6) Confirmar la sentencia en lo demás que decide y es materia de agravios; 7) Imponer las costas de Alzada por su orden; y 8) Devolver las presentes actuaciones al juzgado de origen sus efectos.

LA DOCTORA NORA C. DORADO DIJO:

Vienen los presentes autos a esta Sala para resolver el recurso de apelación interpuesto por ambas partes contra la sentencia de fs. 77/78.

La actora cuestiona la movilidad allí establecida, la aplicación del impuesto a las ganancias sobre el haber mensual y sobre el retroactivo que presuntamente le correspondiere percibir como también la imposición de costas.



EL DERECHO

La demandada versa sus agravios en torno a las pautas establecidas para la actualización de la PC, PAP, PBU, la movilidad y lo resuelto respecto a los topes (art.9, 25 y 26 Ley 24241).

En primer término, respecto de los cuestionamientos referidos a la actualización y movilidad del haber corresponde tener en consideración que el actor obtuvo su beneficio previsional el 6/12/10 como trabajador en relación de dependencia. En ese marco de situación, conforme lo establecido por el precedente de la CSJN "Elliff, Alberto" las remuneraciones que deben considerarse para el recalcu del haber inicial deberán actualizarse aplicando el Índice de los Salarios Básicos de la Industria y Construcción – personal no calificado- (Res.63/94 y 918/94) sin la limitación temporal de la Resolución 140/95 y hasta la entrada en vigencia de la Ley 26.417 que dispone la actualización por el índice previsto en el art.32 (art.2 Ley 26.417). Respecto de la movilidad, resulta acertada la solución del a quo que rechaza la aplicación del precedente "Badaro Adolfo Valentín" dada la fecha de adquisición del beneficio, por lo tanto en ambas situaciones corresponde desestimar el agravio y confirmar lo resuelto en la instancia de grado.

En cuanto a los topes, entiendo que resulta correcto lo decidido respecto del art. 24 Ley 24.241 toda vez que el actor no computa una suma de años que lo supere y merezca el cuestionamiento efectuado. Y en relación a los restantes (art.26 Ley 24.241; art. 9 inc.3 Ley 24.463) deberá estarse a la doctrina de la CSJN "Actis Caporale, Loredano Luis Adolfo" y Tudor Enrique José c/ ANSeS".

En relación al agravio que gira en torno a la actualización de la PBU deberá estarse a lo dispuesto en el Fallo "Quiroga Carlos Alberto", motivo por el cual propongo revocar en este aspecto lo decidido por el a quo.

Ahora bien, en cuanto a la cuestión introducida por la actora, referida a la solicitud de inconstitucionalidad del tercer párrafo del inc.i) del art.20 y el art.79 inc.c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, sin perjuicio de la falta de resolución por el juez de primera instancia, 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.

En este orden de ideas, entiendo 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 sea 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, a fs. 115 se ordenó una medida para mejor proveer en la que se le requirió a los expertos contables una liquidación ilustrativa a los fines de determinar si el actor podría sufrir o no un menoscabo patrimonial de ser aplicable la normativa que ataca. Efectuadas las cuentas se ordenó el correspondiente traslado a las partes, que hicieron silencio, desprendiéndose de las mismas la posibilidad cierta de que el haber del actor se viera disminuido en su cuantía por aplicación del impuesto a las ganancias en los mensuales cuyo monto supere el mínimo imponible vigente.

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



EL DERECHO

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 todo ello, si al momento de practicarse liquidación conforme las pautas de esta sentencia, el haber del actor superara el mínimo imponible dispuesto en la Ley 27.346, comparto la solución de mi colega preopinante en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del art.79 inc c) de la Ley 20.628 (Dec.649/97) y art.115 de la Ley 24.241. Respecto de la retención sobre las sumas retroactivas ya me he expedido en innumerables votos declarándolas exentas de tributar impuesto a las ganancias. En cuanto a las restantes cuestiones propongo confirmar la sentencia en lo demás que decide, excepto respecto de la actualización de la Prestación Básica Universal.

A mérito de lo que resulta del precedente acuerdo, **el Tribunal RESUELVE:** 1) Revocar parcialmente la sentencia recurrida; 2) Diferir el tratamiento del planteo de inconstitucionalidad referente a los artículos 9 inc. 3 de la ley 24.463 y 26 de la ley 24.241 para el momento de ejecución de la sentencia; 3) Diferir a la etapa de liquidación la determinación de la PBU, con el alcance señalado precedentemente; 4) 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 en la medida que al practicarse la liquidación del haber, conforme pautas ordenadas en la sentencia, éste supere el mínimo no imponible tornándose pasible de tributar el impuesto a las ganancias (ley 27.346); 5) Declarar exentas del impuesto a las ganancias las sumas retroactivas que se reconocieren en favor del titular; 6) Confirmar la sentencia en lo demás que decide y es materia de agravios; 7) Imponer las costas de Alzada por su orden; y 8) Devolver las presentes actuaciones al juzgado de origen sus efectos.

Regístrese, protocolícese, notifíquese a las partes y a la Administración Federal de Ingresos Públicos (C.N. art. 18) y oportunamente devuélvase. – *Nora Carmen Dorado* Juez De Cámara – *Luis René Herrero* Juez De Cámara.– Ante Mí: *Amanda Lucia Pawlowski* Secretaria De Cámara