

**“Impuesto a las Ganancias vs. Haberes Previsionales. A propósito del Fallo
"García, María Isabel" de la Excma. C.S.J.N.”**

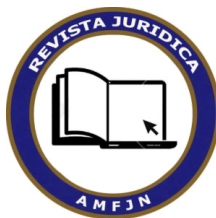
Por Martín Gonzalo AMALLO , *Secretario, Juzgado Federal de Necochea.*

I.- Introduccion.

Con gran expectativa se esperaba el anticipado advenimiento respecto del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resuelto en el 26/3/2019, en la causa "*GARCÍA, María Isabel c. Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad*", en tanto su antecedente directo fallado por el Alto Tribunal, había acontecido varios años atrás -más de cinco-, en tanto su decisión conlleva la trascendencia social del tema por involucrar a innumerables ciudadanos en situaciones análogas -pertenecientes a una clase históricamente castigada-, lo cual es conteste con la gran cantidad de casos similares pendientes de resolución que se van acumulando con respecto a la misma temática. Sin embargo, más allá de las razonables dudas respecto de la oportunidad y del mensaje político que envía el tribunal a los otros poderes del Estado e incluso al interior del propio Poder Judicial, como se verá, lejos está de ser un reconocimiento valioso, aunque sigamos tratando de esforzarnos para empatizar con quienes quieren pensar que se trata, en definitiva, de un primer avance, en el reconocimiento hacia un sector históricamente castigado de la sociedad argentina.¹

En la presente labor, el objetivo al que se aspira es tratar de identificar tanto los problemas procesales y de fondo que trae aparejado el fallo, dar un mínimo orden para su exposición, con alguna que otra sugerencia a su respecto más sin ánimo de tener y dar siempre respuestas, dado que la casuística suele ser inmensa e inabarcable. Ergo, la sola exposición de la problemática y el señalamiento acerca de cómo combatirlo, importa una aproximación a cada problema y un acercamiento a su solución.

¹ GOLDFARB Mauricio, "*Impuesto a las ganancias sobre los haberes previsionales. Reflexiones sobre el fallo "García"*", *El Derecho*, 282, 26/04/2019, N°14.617.



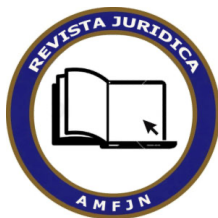
Dentro de esa tesitura, bien puede plantearse inconvenientes que se aprecian a partir de la práctica cotidiana, y, por qué no, sumar algún aporte más o -tan solo-señalar los principios rectores a partir de los cuales el operador pueda hallar luego las soluciones. Siempre pensando en la posibilidad de discutir problemas nuevos, visualizarlos y despertar la inquietud para su debate, teniendo como norte la manda preambular relativa al afianzamiento de la justicia procurando que -finalmente- se procure dar a cada uno lo suyo.

A continuación y para una mejor exposición, comenzaremos por repasar en una breve síntesis lo antes fallado en segunda instancia, así como lo resuelto por la Corte Suprema sintetizando el voto mayoritario y la minoría disidente; luego veremos el contraste entre los fallos “*García*” (26/3/2019) y “*Dejeanne*” (10/12/2013) y la omisión en el tratamiento de la Habilitación de la Fuente, para luego ver si “*García*” adolece de incongruencia manifiesta, preguntarnos acerca de cuáles son las consecuencias e implicancias que este fallo conlleva, y así profundizar aun más en el análisis del *thema decidendum*, preguntándonos si el *art. 79 inc. “c” LIG* resulta o no conteste con la protección Constitucional y Convencionalmente acordada a los beneficiarios de la Seguridad Social. Finalmente, arribaremos a las respectivas conclusiones.

II.- Cámara Federal Apelaciones de Paraná: “García” (18/5/2017)². Breve Síntesis.

En su decisión, se **confirma** la sentencia del Juzgado Federal de Concepción del Uruguay N°2, y, en tal sentido: **1°)** Declara la inconstitucionalidad del *art. 79, inc. c), Ley 20.628*; por afectar los *arts. 14 bis, 16, 17, 31, 75 -inc. 22-*, y *concordantes de la CN*; *26 de la Convención Americana*; *XVI de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre*; *22 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos*; *9° del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales* y demás tratados internacionales aplicables. **2°)** Ordena cesar en la aplicación del IG sobre el beneficio previsional de la actora. **3°)** Manda abonar y reintegrar a la

² CFAParána, 18/5/2017; entiende que los agravios expresados encuentran adecuada respuesta en su pronunciamiento de autos “*CUESTA, Jorge Antonio c/ AFIP s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (Sumarísimo)*” (*Expte. N° FPA 21005389/2013, pronunciamiento del 29/4/2015*), a cuyos fundamentos se remite.



actora –una jubilada de por entonces 79 años de edad, que había trabajado como diputada y docente–, las sumas retroactivas correspondientes desde la fecha de promoción de la presente con más sus intereses y hasta su efectivo pago (aplicándose la tasa pasiva), respecto de los montos que se le habían retenido por aplicación de la normativa descalificada.

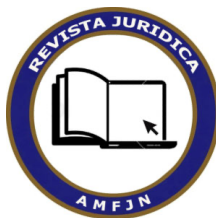
Sus fundamentos: **A)** Resulta contrario al **principio** constitucional de **integralidad** del haber previsional su reducción por vías impositivas. **B)** Al abonar el impuesto a las ganancias durante la actividad laboral, existía una **doble imposición** si se grava –con ese mismo tributo– el posterior haber previsional. **C)** La **naturaleza integral** del beneficio fue reconocida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso "*Cinco Pensionistas vs. Perú*" (28/2/2003), midiéndose en el desarrollo progresivo y creciente de la cobertura de la Seguridad Social. **D)** La interpretación y aplicación de las leyes previsionales debe hacerse de forma tal que no conduzcan a negar los fines superiores que ellas persiguen, armonizándose con el conjunto del ordenamiento jurídico. **E)** La **jubilación no es una ganancia**, sino un débito que tiene la sociedad con el jubilado, que le permite gozar de un beneficio previsional cuando su capacidad laborativa disminuye o desaparece.

III.- Corte Suprema de Justicia de la Nación: "García" (26/3/2019). Breve síntesis.

A.- En su voto, la *mayoría* afirma que cuestión federal planteada radica en determinar la validez constitucional de las disposiciones de la *Ley 20.628* que gravan con el impuesto a las ganancias a las rentas provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal (*art. 79, inc. c*). (cfr. Consid. 5).

Sentado ello, refiere que la cuestión litigiosa involucra una puja entre, por un lado, la **legítima atribución estatal de crear tributos** -y sus límites constitucionales (principios de igualdad y razonabilidad)-, y, por el otro, el **goce de derechos de la seguridad social**, en condiciones de igualdad entre los beneficiarios contribuyentes.

También hace alusión a los **derechos de la ancianidad** recepcionados por la Constitución Nacional y examinados por la jurisprudencia del Tribunal. Explica que el *art. 14bis de la Constitución Nacional*, cuando establece que "...el Estado **otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter integral e irrenunciable...**", lo es



a efectos que los trabajadores puedan satisfacer las distintas contingencias **-enfermedad, vejez-**, la disminución de capacidad de ganancia y el estado de vulnerabilidad que ello conlleva, en el que necesita contar con mayores recursos para no ver comprometida su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales.

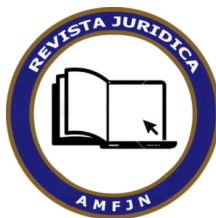
Enfatiza la **naturaleza social** del reclamo y le reconoce mayor tutela que al trabajador activo.³ En ese contexto, puede apreciarse que se sostiene que, conforme al mandato de nuestra Constitución Nacional, los jubilados deben tener un trato diferenciado y preferencial en todos los ámbitos; que la modificación a la LIG -por Ley 27.346- la ha mejorado -mas no en grado suficiente aun-, al diferenciar los ingresos de pasividad - jubilaciones y pensiones- respecto de los activos.

Destaca un **universo de contribuyentes** que, de acuerdo con una realidad que la Constitución obliga a considerar, se presenta **heterogéneo**; e indica que: "*A partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos*". Es con esta base, que alude a "*...la omisión de disponer un tratamiento diferenciado para aquellos en situación de mayor vulnerabilidad que se encuentren afectados por el tributo agravia la C.N en los términos citados*".

Señala que el envejecimiento y la discapacidad (ancianidad, enfermedad, discapacidad) son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a requerir de mayores recursos para no ver comprometida su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de derechos fundamentales.

Enfatiza que, si no se pondera la **vulnerabilidad** del colectivo concernido, la **sola capacidad contributiva** como parámetro para el establecimiento del tributo a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados resulta **insuficiente**, y que una valoración cuantitativa de **confiscatoriedad** tampoco resulta una **pauta válida**.

³ El Máximo Tribunal destaca el cambio legislativo que implicó la sanción de la Ley 27.346, que contempla una escala de deducciones diferente al trabajador activo de aquel ya jubilado, lo que a juicio del tribunal implica una decisión legislativa de "reconocimiento de la distinta naturaleza de la renta sujeta a tributo, esto es el salario y la prestación previsional, otorgando mayor tutela a esta última" (consid. 7º in fine).



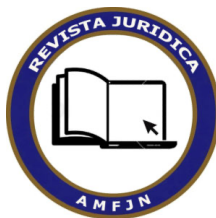
A modo de *Obiter dictum*, la Corte indica cual sería **causa probable de esta falta de subcategorizaciones** y cómo el Estado puede salvarla con los medios informáticos que tiene hoy a su alcance (cruce de datos).⁴

Y concluye en que, analizado el estándar genérico del legislador al caso concreto, la actora contaba en el 2015 con 79 años de edad y padecía problemas de salud -no controvertidos-, por lo que tales circunstancias convierten a la tipología originaria del legislador (carente de matices), en una manifestación estatal incoherente e irrazonable violatoria de la Constitución Nacional, por lo que corresponde declarar la incompatibilidad de la norma con la Carta Magna.

En concreto, hace lugar a la queja incoada, declara procedente el REX, y resuelve: **Declarar** en el presente caso, y con el alcance indicado, la **inconstitucionalidad** de los arts. 23, inc. c); 79, inc. c); 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430; y confirmar la sentencia apelada en cuanto ordena reintegrar a la actora desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas; sin embargo, determina que “*hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá descontarse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias de la prestación previsional*”.⁵

⁴ En tal sentido, refiere “Es probable que la falta de percepción fina respecto de la subcategorización de los jubilados, incorporando los elementos relevantes de la vulnerabilidad a la capacidad económica inicial, se explique por la reiteración de un estándar patrimonial escogido varias décadas atrás en las que era tecnológicamente imposible distinguir –dentro del universo rotulado como “jubilados”– entre quienes son vulnerables en mayor o menor medida. Hoy esta diferenciación puede extraerse –cuanto menos en sus trazos más notorios, que es lo que busca el legislador– a partir de la propia información registral en poder del Estado. Bastaría con cruzar los datos de los departamentos previsionales y asistenciales estatales competentes para generar subclasificaciones que conformaran estándares impregnados de justicia y simplificaran la tarea revisora de los tribunales” (consid. 19).

⁵ Nótese: que si bien se confirma la inconstitucionalidad del art. 79 -inc. C- Ley 20.628, se alude a una incompatibilidad provisoria, con una limitación temporal e incierta en tanto está sujeta al cumplimiento –o no- de condición; que se declara de oficio la inconstitucionalidad de los arts. 81 (deducciones) y 90 (alícuotas); que no trata la inconstitucionalidad de los arts. 1 y 2 (pedido en demanda); que se omite tratar el art. 20 -inc. i- Ley 20.628 (no exentas jubilaciones) y el art. 115 Ley 24.241 (gravamen sobre jubilaciones); y que, este plexo normativo se vio reforzado recientemente con el art. 8 Ley 27.260 - Reparación Histórica-.



En tal sentido, formula una *exhortación* al Congreso de la Nación, pues entiende y considera que tal inconstitucionalidad –sobreviniente- por omisión no es susceptible de integración jurisprudencial, siendo exclusivo resorte legislativo, pues el Poder Legislativo es el que tiene la facultad de decidir en materia de impuestos.⁶ Por ello es que, en el punto II del fallo, se dispone “*Poner en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad, que conjugue este factor relevante con el de la capacidad contributiva potencial*”.

B.- En cuanto al voto disidente del Dr. Rosenkrantz (*minoría*), hemos de hacer también una breve síntesis. En primer lugar, se destaca como un voto más plausible –pese a su sentido contrario- mas no menos grandilocuente, en el que sí se produce un tenue e incompleto abordaje –pero abordaje al fin- respecto del *thema decidendum*, aspecto que –llamativamente- brilla por su ausencia en el voto de la mayoría.

En concreto, sostiene: que los ingresos de pasividad son **renta** en los términos literales de la LIG; que la "**integralidad**" de los beneficios de la seguridad social que la Constitución garantiza no implica que dichos beneficios no puedan ser gravados; que existe la posibilidad de que en un caso pueda ser declarada inconstitucionalidad si se acreditara debidamente que se trata de una afectación desproporcionada (confiscatoriedad), lo que entiende no se da en el este caso⁷; y, que no comparte estándar

⁶ En tal sentido, señala el deber del legislador de hacer una ley que "identifique situaciones y revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario" que rige para la imposición" (Consid. 21), y de establecer las modificaciones legislativas "que brinden un tratamiento diferenciado para aquellos beneficiarios en situación de mayor vulnerabilidad que se encuentran afectados por el tributo, en especial los más ancianos, enfermos y discapacitados" (Consid. 23).

⁷ En su voto, el Ministro disidente nos ilustra acerca de que "*la actora acompañó tres **comprobantes de pago previsional** de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos que demuestran que la reducción en concepto de impuesto a las ganancias fue, en los tres meses de los comprobantes, del orden del 29 al 31% y que, en el mes de mayo de 2015, la actora percibió un monto total en concepto de haberes jubilatorios de \$ 81.503,42*". En este punto también habría de preguntarse si acaso ello no es afectación desproporcionada. Por otro lado, también afirma que "*en virtud de lo dispuesto por la Ley 27.346, los jubilados y, pensionados que solo tienen ingresos jubilatorios tributan únicamente cuando perciben haberes superiores a \$ 62.462,22. De acuerdo con las estadísticas oficiales, esta cifra es, además, más de*



de vulnerabilidad como causal de eximición del impuesto, puesto que el hecho de que una persona reúna tal condición no la exime de tributar.

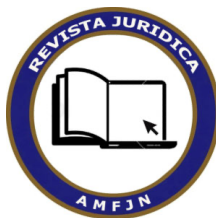
Asimismo, refiere -con acierto- acerca de la **inexistencia de doble imposición**, lo cual califica como afirmación técnicamente errónea; al respecto, afirma que gravar los beneficios jubilatorios no implica gravar un ingreso que ya fue gravado con anterioridad; señala que se trata de **hechos imposables distintos** (fuente) que gravan distintas manifestaciones de riqueza, al gravarse ingresos que son fruto del trabajo (remuneración en actividad), y, beneficios que el jubilado obtiene del sistema nacional de seguridad social (haber de pasividad), y que, en un sistema de reparto asistido, no se conforman solo con los aportes realizados.⁸

Mas aún, además de lo apuntado en cuanto al abordaje o no del *thema decidendum*, de su lectura y cotejo se desprenden distintas inconsistencias –por ejemplo, en cuanto a los hechos- respecto de sus colegas que integran la mayoría, resultando -al menos- intrigante que haya que leer la disidencia para enterarse de algo que debería haber tenido preponderancia en el voto de la mayoría, si lo que se pretendía era ponderar la vulnerabilidad de la actora en particular, a saber: nótese que la mayoría dice: "...problemas de salud no controvertidos..." y la disidencia dice: "...no aportó prueba alguna de cuáles serían los **gastos** normales asociados a los problemas de **salud** ni indicó qué problema de salud específico la afectaría. De hecho, entendió que no hacía falta hacerlo pues ella misma consideró que la cuestión era de puro derecho...". En efecto, en el voto mayoritario, por su parte, no se hace alusión a la cobertura de salud de la persona (no se consigna si, en todo caso, los gastos de un tratamiento están cubiertos y, por tanto, no dependen del ingreso mensual).⁹

4 veces superior al haber medio jubilatorio del país y sólo es percibida por menos del 10% de los jubilados y pensionados del Sistema Integrado Previsional Argentino".

⁸ Además, afirma que los **aportes** previsionales realizados por quien luego obtiene un beneficio no son gravados por el impuesto a las ganancias que tributa quien se encuentra en actividad, dado que dichos aportes son **deducibles** de los ingresos gravados con dicho impuesto (cfr. Arts. 87 –inc. d- LIG y 112 Ley 24.241; a lo que cabe adunar el art. 86 Dto. 2.284/91 -ratificado por Ley 24.30-, que instituye la CUSS – Contribución Unificada de la Seguridad Social–).

⁹ En el punto 19, explica que la declaran porque reúne tres condiciones, en este momento tiene 83 años, tiene problemas de salud y la retención de ganancias en el caso de ella está alrededor del 30%.

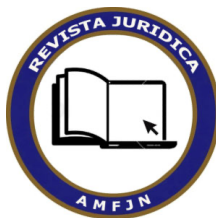


IV.- Contraste entre los fallos “García” (26/3/2019) y “Dejeanne” (10/12/2013). Omisión en el tratamiento de la Habilitación de la Fuente.

En la causa “*DEJEANNE, Oscar Alfredo y otro c/AFIP s/ Amparo*” (10/12/2013), en donde la Corte por mayoría, se remite al Dictamen de la Procuradora Laura M. MONTI de fecha 17/10/2011 (S.C. D.248, L.XLVII) y revoca el fallo de la Cámara Federal de Corrientes que había hecho lugar al reclamo de los jubilados a favor de no pagar el impuesto.

Para así decidir, en su previo dictamen: 1º) Se interpretó que la **vía** (acción de amparo) utilizada por los actores para cuestionar que el impuesto a las ganancias grave sus respectivos haberes previsionales -y que en el caso importe un despojo confiscatorio de ellos-, es claramente **improcedente** porque no demostraron que el actuar estatal adolezca de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta ni cuál es el perjuicio concreto que les produce en su esfera de derechos.¹⁰ 2º) Se destacó que la postura procesal adoptada **no importaba resolver sobre el conflicto de fondo discutido**, la cual podría ser analizada en un juicio ordinario posterior. 3º) Se señaló que los montos cobrados por los actores en virtud de sus respectivas jubilaciones son susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la Ley N° 20.628 que reseña (**teoría de la fuente: periodicidad, permanencia y habilitación**); y 4º) que la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la **bondad** de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más **conveniente** que otro, sino que **sólo le corresponde**

¹⁰ La Excm. Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia, 5/12/2013, *in re* “*FERRO, Guillermo Miguel c/AFIP y otro s/Amparo*” (Expte.N°81000591/2011, Juzgado Federal de Río Gallegos), ha considerado -en sentido contrario- acerca de “*la viabilidad del proceso de amparo para el debate de esta cuestión, pues el objetivo de esta institución procesal es –al decir de Morello (“Las garantías del proceso justo y el amparo, en relación a la efectividad de la tutela judicial”, LL 1996-A-1476)- establecer una garantía para los derechos fundamentales a partir de bases sintéticas, pero suficientemente interiorizadas en el cuerpo social, de modo que realmente pueda operar, en el momento oportuno, como tutela efectiva de esos derechos*” (del voto -en minoría- del Dr. Javier Leal de Ibarra).



declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (arg. *Fallos*: 223:233; 318:676, entre otros).¹¹

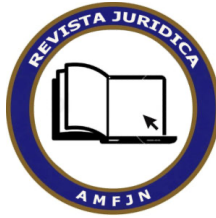
He aquí una nueva inconsistencia, en tanto, si bien los ministros intervinientes en ambos casos (Dres. Highton y Maqueda) no cuestionaron la constitucionalidad en el primero (*Dejeanne*) -y sí en el segundo (*García*)-, no se incluyen referencias a la eventual modificación de criterio respecto del fallo de 2013 en la sentencia de 2019.

Luego de muchos años sin tratar esta problemática, elegido entre muchos otros casos -añejos- pendientes de resolución, en el fallo "*García*" (26/3/2019) se avanza -con su desarrollo- un paso más que en "*Dejeanne*" (10/12/2013) pues en éste sólo se remite al dictamen Procuradora Laura M. MONTI del 17/10/2011, mas paradójicamente, en "*García*" no hubo dictamen fiscal genuino previo, sino que la Corte omite otorgar esa vista al Ministerio Público Fiscal, privándose de conocer e integrar sus aportes -que pudieron haber sido novedosos-, e inexplicablemente se remite al dictamen anteriormente suscitado en el caso "*Cuesta*"¹² -causa no resuelta de modo normal de terminación del proceso-, lo cual suma una nueva inconsistencia.

Sin embargo, es en el dictamen de "*Dejeanne*", donde se da un puntapié inicial al tratamiento técnico adecuado desde el punto de vista tributario -el único que aborda pues omite tratar el tema desde el punto de vista de la Seguridad Social-, pero, como se verá, no se profundiza en los aspectos sustancialmente esenciales, aun cuando

¹¹ Al punto, viene al caso recordar que "...la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, o de alguna de sus partes, constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un Tribunal de Justicia y configura un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerada "última ratio" del orden jurídico, ya que las leyes debidamente sancionadas y promulgadas, esto es, dictadas con los mecanismos previstos en la ley fundamental, gozan de una presunción de legitimidad que obliga a ejercer dicha atribución con sobriedad y prudencia resultando procedente únicamente cuando la repugnancia de la norma con la Constitución sea manifiesta, clara e indudable" (cfr. CSJN, 4/5/1991, *in re "PUPELIS, María Cristina y otros"*; 5/12/1992, *in re "Bruno Hnos. SC. y otro"*; CFSS, Sala I, *in re "FRANCALANCIA, Ernesto c/ ANSeS"*, sentencia interlocutoria 45.475, 29/12/97).

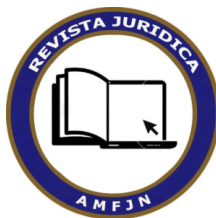
¹² Así lo expresa la mayoría, luego del considerando 24, "...Por todo lo expuesto, y oída la señora Procuradora Fiscal en la causa EPA 21005389/2013/CAI-CS1, "*CUESTA, Jorge Antonio c/AFIP s/ Acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)*...".



nos enfoquemos limitándonos tan solo al sesgo tributario. Se aclara que ello tampoco ha sido abordado por la Corte en el caso “García”.

En tal sentido, volviendo a retomar el Dictamen del caso “Dejeanne”, debemos de mencionar lo reseñado por la Procuradora Laura M. MONTI (17/10/2011, S.C. D.248, L.XLVII), cuando refiere: “...*En efecto, cabe recordar que el art. 2° de la Ley N° 20.628 establece: ‘A los efectos de esta ley son **ganancias**, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una: **periodicidad** que implique la **permanencia** de la fuente que los **produce** y su **habilitación**’ (texto según Ley N° 25.414, vigente al momento de la retención del impuesto... Al interpretar una disposición similar contenida en el art. 1° de la Ley N° 11.682, el Tribunal señaló que, si bien los réditos o rentas no presentan en sí mismos rasgos distintivos, existen signos o caracteres objetivos tales como la **periodicidad**, la **permanencia** de la fuente que los produce y su **habilitación** que permiten reconocerlos con relativa seguridad. La idea de **periodicidad** está claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que **persiste o es susceptible de persistir**. Así el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital (Fallos: 182:417). Esa periodicidad del rédito precisó aún más V.E., induce la existencia de una **f fuente** relativamente **permanente** que **subsiste después de producirlo**, la cual se debe también “mantener y conservar”, pues sólo haciéndolo así se podrán “mantener y conservar” los réditos como lo requiere la definición de la ley (criterio reiterado en Fallos: 209:347). Ello es así porque, para configurar el gravamen sobre las personas físicas, nuestro legislador hizo suya la denominada “**teoría de la fuente**”, “teoría clásica de la renta” o “renta-producto”, que la ley adopta durante el período de la litis para las personas físicas y sucesiones indivisas (conf. art. 2° de la Ley N° 20.628, ya transcripto), tal como lo recordó V.E. hace poco en la causa D.I.148, L.XLII, “De Lorenzo, Amelia Beatriz (T.F. 21.504-I) c/DGI”, sentenciada el 17 de junio de 2009...”.*

Como se puede apreciar, si bien la dictaminante postula técnicamente la aplicación de la teoría de la fuente, solo analiza la presencia de dos (periodicidad y permanencia de la fuente) de sus tres elementos (se omite el análisis de la habilitación de la fuente), para culminar afirmando apresuradamente que “...*A mi modo de ver, los montos cobrados por los actores en virtud de sus respectivas jubilaciones son*



susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la Ley N° 20.628 reseñados...”.

Así, tanto la dictaminante como la Corte en su remisión, incurren en incongruencia pues -pese a ser materia del recurso- omiten considerar lo resuelto por Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes en este mismo caso -si bien se relata en su dictamen-, en tanto afirmó que el art. 79 de la LIG, al gravar las rentas del trabajo personal, pretende alcanzar el producto económico de la actividad humana, sea en dinero o en especie, circunstancia que no acaece en el sector pasivo de la sociedad. Justamente, con ello no se refiere a otra cosa que a la ausencia de actividad habilitante o, dicho de otro modo, al recaudo de habilitación de la fuente que, en el caso de los jubilados, no se encuentra presente. El sentido de la decisión de la Alzada en “*DEJEANNE*” -que se ratificó en los casos “*BARBIS*”¹³ y “*CARBONE*”¹⁴, “*GORBEÑA*”¹⁵, “*ESQUIVEL*”¹⁶, “*CARBALLO*”¹⁷, “*AMEZAGA*”¹⁸, “*DABAT*”¹⁹, entre muchos otros-, pone de resalto la

¹³ CFACorrientes, 6/10/2010, *in re* “*BARBIS, Abel Iván y otros c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) s/ Amparo*”, La Ley Online; Cita Online: AR/JUR/70321/2010.

¹⁴ CFACorrientes, 6/10/2010, *in re* “*CARBONE, Antonio c. Adm. Fed. de Ingresos Públicos (AFIP) –suc. Ctes*”, Periódico Económico Tributario 2010 (noviembre-455), 11 IMP 2010-13 IMP 2010-13, 283. Cita Online: AR/JUR/65856/2010.

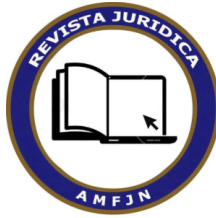
¹⁵ CFACorrientes, 7/2/2011, *in re* “*GORBEÑA, José Luis c/ Adm. Fed. de Ingresos Públicos (AFIP) s/ Amparo*”.

¹⁶ CFACorrientes, 21/2/2011, *in re* “*ESQUIVEL Felipe Oscar c/ Adm. Fed. de Ingresos Públicos (AFIP) s/ Amparo*”.

¹⁷ CFACorrientes, 11/3/2011, *in re* “*CARBALLO Ramona María Elena c/ Adm. Fed. de Ingresos Públicos (AFIP) s/ Amparo*”.

¹⁸ CFACorrientes, 14/8/2013, *in re* “*AMEZAGA, Nilda Eleonora c. A.F.I.P. - D.G.I. s/Amparo*”, LLLitoral 2013 (noviembre), 1127. Cita Online: AR/JUR/50629/2013.

¹⁹ CFACorrientes, 30/10/2013, *in re* “*DABAT, Gladis Telma c. A.F.I.P. s/ Amparo*”, LA LEY 17/2/2014, 17/2/2014, 9-DJ26/03/2014, 97. Cita Online: AR/JUR/72536/2013.



doctrina expuesta por la Sala I de la Excma. Cámara Federal de la Seguridad Social en los casos "CASTAÑEIRA"²⁰, "GALLIANO"²¹ y "PAGANI"²², entre muchos otros.²³

De acuerdo con esa doctrina se entiende que el haber jubilatorio no es una ganancia forjada por la actividad productiva, sino que su origen reside en el cumplimiento de una obligación, de una deuda social, que tiene la comunidad hacia el jubilado.²⁴

A su turno, es la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Salta, en la causa "CORRALES", quien retoma el análisis incompleto del caso "Dejeanne" y en su voto disidente se resalta que "...en el caso de los haberes previsionales, no concurre ninguna hipótesis de "facilitación de una actividad lucrativa" por parte del Estado, por lo que no es posible estructurar sobre tal base fundamentativa una razón justificante de la imposición de un gravamen como el que representa el impuesto a las ganancias...".²⁵

Dos meses después, la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, ha seguido esa línea de pensamiento, en la causa "CALDERALE", y, para así decidir, en sus argumentaciones ha razonado: "...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 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" ...".²⁶

²⁰ CFSS, Sala I, 11/10/2007, in re "CASTAÑEIRA, Darma Emilia c/ANSeS s/ Ejecución previsional".

²¹ CFSS, Sala I, 4/4/2008, in re "GALLIANO, Gregorio José c/ ANSeS".

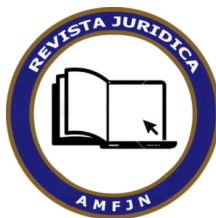
²² CFSS, Sala I, 22/12/2008, in re "PAGANI, Pedro José c/ ANSeS".

²³ En igual sentido, CFSS, Sala I, in re "RAMIREZ" (11/10/2007) e in re "FAGIOLI" (22/2/2011), entre muchos otros.

²⁴ BADENI Gregorio, "Impuesto a las ganancias y haber jubilatorio", Periódico Económico Tributario 2014 (marzo-535), 31/3/2014, 1. Cita Online: AR/DOC/772/2014.

²⁵ CFASalta, 6/3/2017, in re "CORRALES, María del Carmen c/ ANSeS s/ Reajustes varios", voto -en disidencia, pero brillante- del Dr. Alejandro Augusto Castellanos, consid. 3.

²⁶ CFSS, Sala II -Dres. Dorado y Herrero-, 16/5/2017, in re "CALDERALE Leonardo Gualberto c/ ANSeS s/Reajustes Varios".



Más recientemente, la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, *in re* “ZALLOCCO”²⁷, ha sido categórica al decir que “*la jubilación y/o pensión no es ganancia ni renta, resultando inconstitucional la norma que así lo establezca*”.²⁸

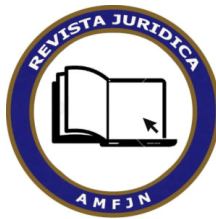
Cabe puntualizar que, en sus comienzos²⁹, la Ley 11.682 se asentó, para la definición del objeto del impuesto, en la *teoría de la fuente o del rédito-producto*, y posteriormente se fue incluyendo beneficios que no respondían al concepto de renta periódica emanada de una fuente productora permanente, acercándose a la noción de rédito-ingreso. Así, el profesor Horacio A. GARCÍA BELSUNCE³⁰ sostuvo que la ampliación del hecho imponible a otros supuestos que escapan a esa teoría tradicional ha

²⁷ CFAMendoza, Sala A, 31/5/2019, *in re* “ZALLOCCO viuda de CHIFANI, Mónica Susana c/ ENA y ANSES y otro s/ Amparo” -Expte. 22033737/2011-, (consid.9).

²⁸ CFAMendoza, Sala A, 31/5/2019, *in re* “ZALLOCCO viuda de CHIFANI, Mónica Susana c/ ENA y ANSES y otro s/ Amparo” -Expte. 22033737/2011-, (consid.9). Así pues, encausa la cuestión en su justo eje pues es el primero que, tratando el tema de la gravabilidad de los haberes de pensión de la viuda de un juez jubilado, incorpora el argumento central que siempre debió imperar al respecto. Además, es el primer paso para que -a futuro- quienes integramos el poder judicial dejemos de ser estigmatizados por no encontrarnos alcanzados por impuesto a las ganancias, toda vez que el magistrado, funcionario o empleado que se jubila es un integrante más en la clase pasiva que no debe ser alcanzada por ese tributo. No ha de ignorarse que, desde hace un tiempo ya prolongado, se oye en el seno de nuestra sociedad -a modo de queja- que se objeta el hecho de que los judiciales no son alcanzados por el impuesto a las ganancias, piénsese justamente, en que el modo de no seguir siendo estigmatizados es propiciando que los magistrados en estos casos se esmeren en dar a cada uno lo suyo. A saber, ningún haber previsional (así como ningún salario - esta mención como adelanto de un nuevo trabajo-) importa una renta en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

²⁹ Al denominado “impuesto a las ganancias” (IG), se lo ha definido y descripto como que es un impuesto nacional, *directo* y de tipo *cedular* (divide en categorías a su objeto) que grava las rentas de personas físicas y empresas, teniendo diferentes características en cada caso. Fue creado de *emergencia* en 1973 (año de crisis económica) pero recién sustituyó al Impuesto a los Réditos en 1974. El IG ensanchó la base imponible, redujo la alícuota e incorporó las ganancias eventuales, entre otros cambios. Su hecho imponible (aspecto objetivo): la obtención de renta.

³⁰ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1966, pág. 260 y sgtes.



importado crear excepciones al sistema, que no obstante su magnitud e importancia, no pueden tener el efecto de derogar los principios rectores.

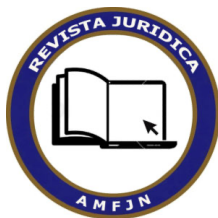
La “Habilitación” (de la fuente) es un término raro incluido en esta ley tributaria (como acontece con otras tantas cosas que la misma contiene) y hace alusión a la “acción de habilitar”, con ello se refiere a que esté en condiciones de realizar la actividad habilitante. Consiste en la preparación o en el acondicionamiento de los elementos productivos aptos para generar una ganancia. El contribuyente debe haber ejercido alguna acción o grado de esfuerzo -activamente- para generar los ingresos gravados. Esto significa tener la fuente habilitada y que dicha fuente sea lo suficientemente inalterable –permanente– como para que nuevas rentas –periódicas– puedan seguir produciéndose sin agotarla. Esos aspectos son los que tipifican el hecho imponible de acuerdo a la *Ley 20.628*.

Mas este último recaudo -habilitación- es el que no aparece en el caso de los ingresos percibidos en concepto de haberes previsionales. Porque exige la actividad productora que habilite o explote la fuente, la actividad humana que haga fluir el beneficio. Asimismo, en el art. 29 LIG se enumeran tales actividades sin mencionar justamente a estos ingresos previsionales.³¹

El jubilado es una clase pasiva, está inactivo. su sector no genera “ningún tipo de rentas ni enriquecimiento porque no es un factor productivo. Su beneficio previsional no es renta ni es ganancia; no reviste la permanencia y periodicidad de una fuente productiva en actividad (habilitada), sino que corresponden al acaecimiento de una contingencia prevista (que es su fuente) y que atraviesa la persona manteniéndose pasiva. Por ende, su fuente no es la “persona” ni el “trabajo personal”, sino la contingencia prevista cuya verificación dio lugar al otorgamiento del beneficio previsional. En tal sentido, no resiste el *test tributarista*, pues el haber jubilatorio no es una ganancia forjada por la actividad productiva, sino que es un haber de pasividad.

La Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Gral. Roca, en autos “FORNARI”, dijo que: “*Si la ley que establece el impuesto a las "ganancias" atrapa en uno de sus renglones un ingreso económico que no ostenta esa cualidad, padece una*

³¹ Ley 20.628. art. 29º: “Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de: a) ACTIVIDADES personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria)”.



*inconsistencia legal en sus términos, pues incluye hechos que no son los que la propia ley contempla como aquellos que deben ser gravados, definiendo además como sujetos pasivos del tributo a quienes no podrían serlo”.*³²

Asimismo, como es sabido, la *naturaleza jurídica* de una institución debe ser definida, fundamentalmente, por los elementos que la constituyen, con independencia del nombre que el legislador, o los particulares, le atribuyan (doctrina de "*Inta Industria Textil Argentina S.A. s/apelación*", Fallos: 303:1812 y su cita), sobre todo cuando cualquier limitación constitucional que se pretendiese ignorar bajo el ropaje del *nomen juris* sería inconstitucional (Fallos: 329:3680).

V.- ¿Por qué el fallo “García” adolece también de incongruencia manifiesta?

La respuesta a semejante intríngulis recae en que, en virtud de lo antes expuesto, la mayoría de la Corte –no así la disidencia (aunque sin profundizar)-nuevamente **evade** abordar en el caso su *thema decidendum*, el tema que fuera materia de recurso, aquello que fuera objetado respecto de la resolución de segunda instancia; y,

³² CFAGral.Roca, 24/2/2017, *in re* “FORNARI, Silvia C. - López, Silvia L. c. EN-AFIP s/ Acción mere declarativa de inconstitucionalidad”. “...La “ganancia” es el provecho, interés o fruto que se obtiene de las relaciones con terceros, sean comerciales o no. La inclusión de los términos “provecho”, “fruto” e “interés” remiten a acciones orientadas al rinde, es decir, a la obtención de una renta... Como el haber jubilatorio no es una contraprestación, ya que, por definición, quien la percibe no trabaja, se esfuma por completo, y sin el menor margen para la duda, la idea de que un ingreso jubilatorio es una “ganancia” ... El haber previsional no es un provecho o fruto de tratos con otros, mucho menos de índole mercantil, sino que es un ingreso que se tiene cuya causa o título no es una contraprestación del jubilado sino un hecho anterior, ya finiquitado, que fue la realización de una cantidad determinada de aportes durante su vida económicamente activa y el haber llegado a la edad estipulada...”. “...La capacidad contributiva —que como principio que rige la imposición de las cargas públicas surge implícitamente de los arts. 4, 16, 17, 28, 33 de la CN— consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado y se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital. De modo que el hecho imponible no se configura cuando se percibe el haber jubilatorio pues éste no es una manifestación de un capital o de una renta gravados, de lo que se sigue que no hay capacidad contributiva por la circunstancia de percibir ese ingreso. ...Si un impuesto, so capa de gravar utilidades o rentas provenientes de relaciones con terceros —comerciales o de otro tipo— atrapa, además, ingresos que no provienen de esas fuentes, la violación al derecho de propiedad surge per se porque es la propia ley la que excede el marco definido por la naturaleza del impuesto, encerrando allí una categoría ajena a la que ella misma define...”.



el objeto del recurso, es justamente tratar el tema de si la **jubilación** es -o no- **ganancia (o renta según LIG)** -verificando si resiste un acabado test tributario-, y, analizar la **inconstitucionalidad del gravamen, determinar si repugna o no a la manda constitucional**³³, luego de efectuar (aun de oficio) un necesario e imprescindible test de constitucionalidad y de convencionalidad³⁴.

La mayoría (en su Consid. 4) recuerda que cuando se encuentra en discusión la inteligencia que cabe asignar a normas de naturaleza federal, la Corte no se halla limitada por los argumentos del *a quo* o las posiciones de las partes, sino que le incumbe formular una declaración sobre el punto disputado según la interpretación que rectamente le otorgue.

Pero, justamente, el organismo enrolado para ser el “máximo intérprete de las leyes”, contrariando lo que afirma y postula, no analiza el tenor literal del texto de la

³³ Así pues, en sentido amplio, conforme a lo demandado y recurrido, su *thema decidendum* involucraba el análisis de si ¿si los haberes previsionales son -o no- una renta en los términos del art. 2 LIG? (no para la CFA Paraná: si para Rosenkrantz); y, en tal sentido ¿se ajusta -o no- a los cánones de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente? (tal lo insinuado en su Dictamen por la Procuradora Monti del caso “*Dejeanne*”, 2013); entonces ¿es -o no- correcta su mención como hecho imponible por la LIG? No obstante, ¿Su gravamen repugna -o no- a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional? (“*Dejeanne*”, 2013); y ¿en su caso, hay doble imposición? (no para Rosenkrantz; si para la CFA Paraná), o, ¿en su caso, hay confiscatoriedad? (para Rosenkrantz, no hay en el caso afectación desproporcionada).

³⁴ SAGÜÉS Néstor P., “*El "control de convencionalidad", en particular sobre las constituciones nacionales*”, LA LEY 19/2/2009. En cuanto al *material normativo controlado*, cabe recordar dos sentencias clave de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, “*Almonacid Arellano y otros vs Chile*” -sentencia del 26/9/2006- y “*Trabajadores cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú*” -sentencia del 25/11/2006-, en cuya virtud no solo se someten al control de convencionalidad *ex officio* a las *leyes* incompatibles con el *Pacto de San José de Costa Rica*, sino que también refieren que su control -de constitucionalidad y convencionalidad- *ex officio* alcanza a las *normas jurídicas internas*, o simplemente a las *normas internas*, que se encuentren en igual situación de confrontación; por ello, en definitiva, cualquier regla jurídica doméstica (ley, decreto, reglamento, ordenanza, resolución, etc.), está sometida al control de convencionalidad. Asimismo, en Estados donde la doctrina jurisprudencial establecida por la Corte Suprema o el Tribunal Constitucional es obligatoria para los tribunales inferiores, ella también reviste materialmente condición de *norma* y, por ende, está captada por dicho control. (Consultado en http://joseperezcorti.com.ar/Archivos/DC/Articulos/Sagues_Control_de_Convencionalidad_LL_2009.pdf).



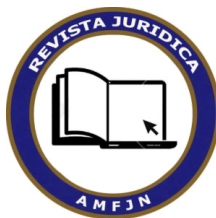
LIG (mucho menos nos da a conocer la interpretación que rectamente le otorgue), sino que -pecando de incongruencia- prefiere abordar solamente aquello que no dice (efectuando distinciones innecesarios). En tal sentido, desarrolla aquello que -bien o mal- se ha dado en llamar como el estándar de vulnerabilidad, pese a que el ordenamiento jurídico ya prevé, en materia de seguridad social, subsistemas previsionales y de salud, o quizás ignorándolos deliberadamente, como si no existieran, sin sentido alguno y refundando el derecho de la seguridad social, alegando además que la capacidad patrimonial es insuficiente y la confiscatoriedad ya no es pauta válida, para la evaluación de su constitucionalidad.

Pese a que pudo haber efectuado ambas cosas (mediante el uso adecuado de la herramienta del *Obiter dictum*), se esboza tan solo una introducción oficiosa y *extra petita*, que podrá ser brillante como desarrollo académico, pero que, en ausencia de un cabal abordaje del *thema decidendum*, termina siendo incompatible con el principio de congruencia (cfr. *art.163 CPCCN*); ello es así pues, más que aplicación del derecho fijando un criterio, parece proyectado desde la perspectiva de “artículo de doctrina”, en tanto definen y explican conceptos como en una obra literaria. Por otro lado, otro rasgo de incongruencia, resulta ser el hecho de que no hay prueba que permita concluir qué se resolvió en el caso concreto.

Al respecto señala Lino PALACIO³⁵ -al comentar el *art. 163 CPCCN*-, que la ley exige una estricta correspondencia entre el contenido de la sentencia y las cuestiones planteadas por las partes; y resalta que se trata de una aplicación del denominado **principio de congruencia**, que constituye una de las manifestaciones del principio dispositivo y que reconoce, incluso, fundamento constitucional, pues como lo tiene -reiteradamente- establecido la CSJN, comportan agravio a la garantía de defensa, tanto las sentencias que omitan el examen de las cuestiones propuestas oportunamente por las partes, que sean conducentes para la decisión del pleito, como aquellas que se pronuncian sobre pretensiones o defensas no articuladas en el proceso.

En cuanto a las sentencias viciadas de **incongruencia**, cabe recordar que, cuando el Poder Judicial no resuelve el *thema decidendum* se causa el mismo -o peor- daño que si se entrometiera en las esferas de decisión de los demás Poderes. Ello es así,

³⁵ PALACIO Lino Enrique, *Manual de Derecho Procesal Civil*, Ed. Abeledo Perrot, T. II, p. 12.



pues al no ejercer el deber de contralor jurisdiccional en torno a su constitucionalidad (aun de oficio), se convierte en cómplice de sus atropellos, pues ya no se cuenta con el freno del sistema de contrapesos republicano.

VI.- ¿Cuáles son las consecuencias e implicancias que este fallo conlleva?

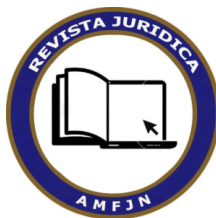
La Corte anteriormente había avalado que la eventual confiscatoriedad y no el diseño de la política tributaria (bondad sistema fiscal o conveniencia de un tributo) (algo que le está reservado al Congreso) es lo que se debe evaluar en la Justicia (si repugna o no a la Constitución Nacional; cfr. Dictamen *in re* “Dejeanne”, 2013).

Ahora -sin expedirse concreta y categóricamente a ese respecto- agrega un elemento (vulnerabilidad), no solo hay que analizar si tributa (o si es confiscatorio), sino si además es un sujeto vulnerable y, entonces, darle trato diferenciado. Con esta formulación la cuestión se torna como de hecho y prueba, a la luz de la vulnerabilidad que, encima, es un término muy amplio y subjetivo.

Sin embargo, no hay estándares para evaluar la categoría "vulnerable", a excepción de una muy vaga enumeración en ese considerando 19 (Ancianidad, enfermedad y discapacidad). A ello podemos agregar que, en principio, el grupo de adultos mayores –que integran el colectivo heterogéneo concernido (ya protegidos por el Sistema de la Seguridad Social)-, es en sí mismo vulnerable mas no se puede ligeramente establecer una gradación objetiva y a su respecto sin incurrir en notorias inequidades.

Ergo, en principio, podrían quedar liberados jubilados que cobren ingresos más elevados, y seguir gravados otros que perciben menor cuantía. Todo ello, debido a la edad y/o el estado de salud de las personas (como si no existieren ni tuvieran vigencia los subsistemas previsionales y de la salud). Pensemos también en que, por su edad, todos los actores, puede que tengan algún problema de salud acreditable. Las enfermedades no siempre tienen cobertura al 100%, puede que demandan altos gastos para los jubilados.

Por otro lado, la condición de vulnerabilidad puede ir **mutando** durante el transcurso de las distintas etapas del juicio. Por eso cabe preguntarse: ¿Si se tiene en cuenta el estado de vulnerabilidad basado la salud del jubilado, si mejorara debería volver a tributar? ¿cuál enfermedad lo acredita y cual no? ¿qué parámetros utilizamos para saberlo, el sentido común? ¿en qué medida eximiría, total o parcial? ¿hasta un monto determinado?



Asimismo, también hemos de preguntarnos: ¿Con que rigor se ha de valorar y ponderar cada certificado médico que se presente para pronto despacho? Y si se duda o sospecha de su fidelidad y/o gravedad ¿abrimos a prueba? ¿Podemos avizorar el pedido de una pericia médica para saber si una enfermedad es grave o no, o cuál es su costo, con o sin cobertura de salud?

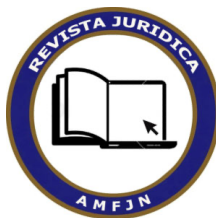
En otro orden de ideas, ¿cómo se resolverán los planteos recurrentes en demandas de reajuste de haberes? Imaginemos por instante que el jubilado se enferma en etapa de ejecución ¿Ahí podría dejar de pagar? ¿Qué pasa si la persona enferma es la pensionada y/o el heredero de un jubilado que gozaba de buena salud cuando fallece?

Además, también existen planteos recurrentes en demandas de reajuste, con **retroactivos** que se remontan una década o más. A su respecto: ¿Debemos entender que respecto de los primeros años que abarca el retroactivo el jubilado era menos vulnerable que ahora y por eso se le aplica el tributo? Y durante los últimos, en cambio, ¿sí? ¿Y a partir de qué año paso a ser “mas” vulnerable? O, lo discutiremos en el incidente de verificación de vulnerabilidad y/o etapa de ejecución, según el criterio que impere en cada jurisdicción? ¿Para ello se creará la figura de “¿Certificado de vulnerabilidad”, emitido por autoridad competente y previo dictamen de junta interdisciplinaria?

Son muchos los jubilados y pensionados que, con mucha anterioridad al fallo de la Corte, ya han promovido acciones judiciales ordinarias impugnando la aplicación del tributo; Incluso, en muchos casos, en la actualidad se hallan al amparo de medidas cautelares que los eximen del pago con carácter provisorio.

Otra cuestión, con muchos efectos prácticos: ¿Cómo resolverán la Corte y los tribunales federales inferiores las numerosas **acciones de amparo** que siguen su trámite? La respuesta más coherente sería que los fallos posteriores –cualquiera sea la vía procesal bajo la cual tramiten– deberían adecuarse al estándar de inconstitucionalidad “evidente” del tributo fijado en “*García*”, dejando de lado la supuesta inviabilidad del amparo sostenida en “*Dejeanne*”. Esta es la solución más plausible, considerando que, la causa “*García*”, fue declarada y resuelta como de “puro derecho” y la única prueba documental agregada fue más que escueta, limitada casi exclusivamente a la edad y la constancia de la retención (consid. 19, mayoría).

Pero con relación a la vulnerabilidad que puede presentar un trabajador activo, puede darse el caso de un trabajador activo con mayores necesidades económicas



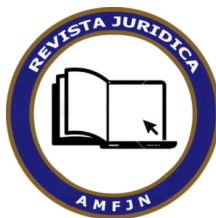
que un jubilado que cobra el tope. ¿Qué tan justo es decir que un jubilado no debe pagar y un trabajador sí? Esto puede producir enormes inequidades, más aún sabiendo que en este país el mínimo imponible es tan bajo.

Por otro lado, ¿este nuevo estándar de vulnerabilidad es trasladable por analogía a cualquier figura **tributaria** que ejerza presión fiscal sobre las -mismas u otras- personas físicas? ¿Tendría acogida una doctrina semejante? De ser ello así, ¿La corte habrá favorecido en tal caso el desfinanciamiento del Estado? Y en el marco de las ejecuciones fiscales ¿podría esperarse excepciones de inhabilidad de título y falta de legitimación pasiva, fundadas en el estándar de vulnerabilidad?

De lo expuesto se colige que, este fallo podría tener implicancia no solo en el colectivo de beneficiarios previsionales. No debe obviarse, que para que lo dispuesto en el presente se aplique a otro caso, es necesario que el beneficiario interponga una demanda judicial o aguarde el cumplimiento de la exhortación por parte del Congreso de la Nación. Esto último podría –por ejemplo- lograr que en los juicios se logre el no pago de Ganancias sobre los retroactivos, y genere la disminución de los tiempos de ejecución de las sentencias a favor. ¿Qué ocurre si se produce la reforma legislativa e incorpora la exención? ¿Caen en abstracto los planteos? ¿Habrá que devolver lo oblado en virtud de las liquidaciones respectivas?

Es indudable que restan varios pronunciamientos -a posteriori- para que la cuestión pueda comenzar a cerrarse. Existe la probabilidad de que, a partir del tratamiento y resolución de cada caso, los jueces vayan a interpretar la vulnerabilidad de la corte como mejor les parezca. Y que luego vaya generándose una casuística. Pero también está el riesgo cierto de que -pese a que los hechos pueden resultar disímiles-, se encaminen a considerar a casi todos los casos como “vulnerables”. Así, puede que se imponga una visión de mayor amplitud, porque -además- la señora García pertenece a un segmento de ingresos de niveles muy altos y de hecho, la vejez o ancianidad es el aspecto allí comprobado.³⁶

³⁶ Para nuestra sorpresa, ese ha sido el temperamento tácitamente asumido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al pronunciarse con remisión al caso “*García*” y agrupando por lotes los casos heterogéneos en que se debate la misma cuestión, pese a las diferencias, en cuanto a los hechos ventilados, con que se distinguen unos de otros.



La Corte estaba obligada a ser muy clara, precisa y concreta en una meramente declarativa. Por su falta de claridad, se puede esperar todo tipo de planteos. Cuando no se es claro y preciso, en lugar de cerrar un tema, se abre un abanico de interpretaciones diferentes, con el riesgo serio y evidente de incurrir en desigualdades, inequidades y/o arbitrariedades. La Corte abrió un “portón” que puede atraer enorme litigiosidad, agravada por la naturaleza claramente individual de la cuestión y la dificultad de precisar en abstracto el concepto de vulnerabilidad -que lejos está de ser estandarizado-³⁷

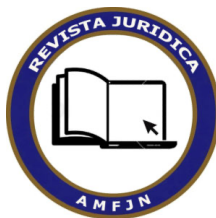
Es que, ante la gran expectativa generada por su anticipado advenimiento, muchos sentimos la misma alegría que cuando se dictaron distintos pronunciamientos (“*Dejeanne*”, “*Quiroga*”³⁸, “*Establecimientos Las Marías*”³⁹, etc.) y la misma decepción que cuando los leímos por primera vez, al dejarnos una contagiosa sensación de gusto a poco y la plena convicción de que –sin necesidad- se multiplicarán los litigios y la variedad de problemas a resolver. Ello así, pues, si bien es un leve avance respecto de “*Dejeanne*”, se esperaba mucho más. Una vez más, la corte -que debiera ser señera, justa e imparcial en sus pronunciamientos- deja pasar la oportunidad de serlo, en otra resolución que nada decide y que generara múltiples problemas de litigiosidad.

Queda claro que, dados la heterogeneidad del colectivo concernido, la amplitud, indefinición y vaguedad de sus lineamientos, este pronunciamiento casi

³⁷ Mas prolijo hubiera sido algo más elevado que dijera: “la jubilación no es ganancia ni renta en los términos del art. 2 -apartado 1- por su naturaleza jurídica”, alcanzando a proyectar para su aplicación a todos los jubilados y pensionados, en todos los casos. Evidentemente, acerca de la tarea en cuestión existe una deuda aun no saldada de quienes debieran ser los máximos intérpretes de las leyes y custodios del respeto debido al texto y espíritu de la manda constitucional, y que tienen el deber de decretar su inconstitucionalidad-aun oficiosamente-en caso de que la norma inferior sea repugnante a la Carta Magna. Con mayor celeridad si la cuestión llevada a consideración del Ato Tribunal se trata de una interpretación de normas y su aplicación, que no requiere mayor debate y prueba. En adelante, la duda estará en que si par que ello suceda habrá que “seguir esperando peras del olmo” o no quedará más remedio que aguardar a que, algún día, uno o más miembros del Supremo Tribunal provenga del riñón previsional.

³⁸ CSJN, 11/11/2014, *in re* “*QUIROGA, Carlos Alberto c/ ANSeS s/ Reajustes Varios*”, CSJ 000068/2010 (46-Q)/CS1.

³⁹ CSJN, 4/9/2018, *in re* “*Establecimientos Las Marías S.A.C.I.F.A. c/ Misiones, Provincia de s/ Acción Declarativa*”, CSJ 32/2009 (45-E)/CS1 Originario.



equivale -desde el punto de vista lógico- a consagrar la insensatez extrema de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema, y -desde el punto de vista jurídico- a asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes.⁴⁰

La importancia de las cuestiones reseñadas precedentemente justifica que sobre ellas se efectúe un razonable juicio de ponderación en el cual “...*No debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que esta engarzada la norma*” (Fallos 302:1284)⁴¹. De ello se desprende que no puede resolverse una cuestión jurídica desatendiendo las consecuencias prácticas de la decisión que se adopte y, menos aún, prescindiendo de la problemática que ocasiona conforme resulta de la doctrina impuesta por el máximo Tribunal. Las indefiniciones y los problemas prácticos que todo esto trae aparejado de cara a las decisiones que nos conciernen en la cotidianeidad, dan para ser señalados en extenso.

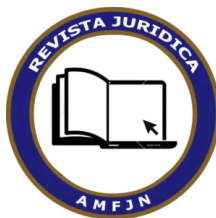
Estas reflexiones lejos están de poner punto final al debate, la idea es propiciarlo, señalando que, si bien podemos hacer un esfuerzo para compartir -parcialmente- la decisión final de la mayoría, no ocurre lo mismo en punto a su proceder (el fin no justifica los medios).

VII.- ¿El art. 79 inc. “c” LIG resulta o no conteste con la protección Constitucional y Convencionalmente acordada a los beneficiarios de la Seguridad Social?

Llegados a este punto, cabe ahora analizar si el art. 79 inc. “c” de la Ley de Impuesto a las Ganancias -que establece que son rentas de cuarta categoría las jubilaciones, pensiones, y retiros de cualquier especie- resulta conteste con la protección que la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales acuerdan a los beneficiarios de la Seguridad Social.

⁴⁰ CSJN, 26/3/2019, in re “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” (Consid. 20, mayoría). FPA 7789/2015/CS1-CA1 - FPA 7789/2015/1/RH1.

⁴¹ CSJN, Acordada 36/2009.

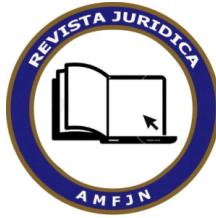


Para ello, estimo conducente analizar, en primer término, que la cuestión objeto traída a decisión se sitúa en el ámbito de la Seguridad Social⁴² resguardada en la Carta Magna, base de la cual parte todo nuestro ordenamiento jurídico, desde la reforma de 1957. Específicamente es en el *art. 14bis*, en su tercer párrafo que prescribe: “*El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá... jubilaciones y pensiones móviles...*”.⁴³

Vale recordar lo resuelto por la Excma. Cámara Federal de la Seguridad Social, en cuanto a que “*La Seguridad Social, como toda disciplina que ha alcanzado autonomía científica e institucional, reivindica para sí la existencia de principios que hacen a su espíritu y son independientes de aquellos principios generales aplicables a otras ramas del ordenamiento jurídico (llámese derecho comercial, laboral, administrativo, etc.). Se trata de ideas fundamentales e informadoras de la organización*

⁴² La Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia, 5/12/2013, *in re* “*FERRO, Guillermo Miguel c/AFIP y otro s/Amparo*” (Expte. Nº81000591/2011, Juzgado Federal de Río Gallegos), ha considerado “...*Miguel Angel Ekmekdjian (Tratado de Derecho Constitucional, T. II, pág. 68 y ss) conceptualiza a la seguridad social, como el conjunto de principios, normas, sistemas e instituciones fundados en la solidaridad y destinados a conferir protección al hombre y a su grupo familiar, frente a necesidades económicas, provocadas por contingencias sociales, algunas normales (vejez), otras no (accidentes, enfermedades), las cuales disminuyen o anulan su capacidad de ganarse el sustento o incrementar sus necesidades básicas. Desde la óptica del maestro Vázquez Vialard (“Tratado del Derecho del Trabajo”, T I, pág. 543) las prestaciones, que jurídicamente son el contenido de la obligación del ente gestor a favor del beneficiario, en general están constituidas por todo lo que en dinero o en especie se dé para compensar las consecuencias de una contingencia social protegida, a favor de quienes estén incluidos en el campo de aplicación del sistema de seguridad social de que se trate...*” (del voto -en minoría- del Dr. Javier Leal de Ibarra).

⁴³ Al respecto, la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, ha enfatizado 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 beneficiarios 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... encuentran su correlato en las jubilaciones y pensiones **móviles** que deben ser garantizadas a los trabajadores cuando entran en pasividad” (cfr. CFAMendoza, Sala A, 31/5/2019, *in re* “*ZALLOCCO -viuda de CHIFANI-, Mónica Susana c/ ENA y ANSeS y otro s/Amparo*” -Expte. 22033737/2011-).



*jurídico social de la comunidad que deben ser respetadas: por el legislador al momento de la creación de la norma jurídica aplicable a los problemas sociales; por el juez al interpretar las normas legales creadas a los fines de dar soluciones a las controversias sometidas a su potestad; y por los integrantes de la sociedad que deben propender a que sus conductas se ajusten a tales principios”.*⁴⁴

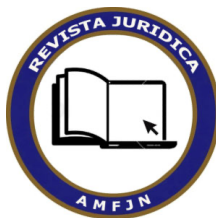
En la misma línea de pensamiento, se ha expresado que “*Los principios constitucionales son enunciados que formula el constituyente como idearios que deberá tener en cuenta el legislador para tornar imperativas las verdades allí formuladas. Entre otros, cabe citar el **principio de integralidad**, que alude que la norma de Seguridad Social cubre la totalidad de las contingencias a las cuales puede estar expuesta una persona y la totalidad de la necesidad creada por ella; y el **principio de movilidad**, que se refiere a la adecuación de las prestaciones de la Seguridad Social a valores constantes, de tal modo que siempre mantengan el mismo poder adquisitivo y cubran así, adecuadamente, la contingencia. Si bien está referida a las contingencias vejez, invalidez y muerte, este principio se aplica a las coberturas de todas las contingencias en **relación directa** con el concepto, también constitucional, de **integralidad**”.*⁴⁵

Dicho sea de paso, entre los principios rectores de la **movilidad**, destacamos los siguientes: el de **progresividad** que impide medidas regresivas gubernamentales que impidan el goce efectivo de los derechos reconocidos constitucionalmente⁴⁶; el de **igualdad** entre aquéllos que se encuentran en igualdad de

⁴⁴ CFSS, Sala II, 30/4/2007, in re “*TRAMONTÍN, María de las Mercedes c/ EN-Ministerio de Defensa*”.

⁴⁵ CFSS, Sala I, 17/12/2012, in re “*RODRÍGUEZ, Eduardo Raúl c/ ANSeS s/Reajustes varios*”, Boletín de Jurisprudencia N° 56, sentencia definitiva 150276).

⁴⁶ La Sala A de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, 31/5/2019, in re “*ZALLOCCO - viuda de CHIFANI-, Mónica Susana c/ ENA y ANSeS y otro s/Amparo*” -E22033737/2011-, ha dicho que: La obligación del Estado por mantener bajo el **principio de progresividad** a los derechos de la población pasiva, en general, y el deber de velar por la integralidad de los haberes, en particular, ha quedado claramente plasmado en el caso “*SÁNCHEZ, María del Carmen c/ANSeS s/reajustes varios*” (Fallos, 328:1602), del año 2005, donde el Máximo Tribunal puso énfasis en que “los tratados internacionales vigentes, lejos de limitar o condicionar dichos principios, obligan a adoptar todas las medidas necesarias para asegurar el progreso y plena efectividad de los derechos humanos, compromiso que debe ser inscripto, además, dentro de las amplias facultades legislativas otorgadas por el art. 75, inc. 23 de la Ley



circunstancias; el principio de **favorabilidad** en virtud del cual, ante situaciones desiguales, fruto de distintas normas aplicables debe resolverse tendiendo a obtener mayores niveles de bienestar; la propia naturaleza del beneficio previsional lleva a rechazar toda fundamentación restrictiva (CSJN, *Fallos 293:235*); el de **razonabilidad**, por el que los principios, derechos y garantías reconocidos en la Constitución no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio (*art. 28, CN*).⁴⁷

Ahora bien, ante un planteo de inconstitucionalidad de esta norma, existe al menos dos alternativas posibles: la solución más sencilla, y que complacería no sólo al ente recaudador sino también al Gobierno de turno, es recurrir a una interpretación gramatical o literal del *art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias*, y concluir que el legislador decidió incluir a las jubilaciones como renta imponible y encuadrarla dentro de la cuarta categoría.⁴⁸ Sin embargo, una interpretación de este tenor no se compadece con un enfoque empírico, finalista y sistemático gestado por la hermenéutica jurídica, el cual permite arribar a una solución racional, razonable, objetiva y justa para el universo de jubilados que tributan este impuesto.⁴⁹

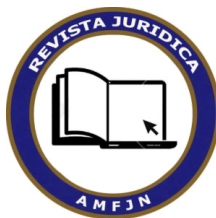
En tal sentido, nuestra Corte Suprema de Justicia tiene resuelto que “la interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que la informan (*Fallos 285:322*), y a ese objeto la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad del precepto

Fundamental, reformada en 1994, con el fin de promover mediante acciones positivas el ejercicio y goce de los derechos fundamentales reconocidos, en particular a los ancianos”.

⁴⁷ Esos principios, al igual que el de integralidad e irrenunciabilidad, cuentan con la protección de nuestra Carta Magna (art. 14 bis). (CFSS, Sala II, 18/4/2011, *in re "ROSSI FALCONE, Damián Eduardo y otro s/Amparos y sumarísimos"*, Boletín Jurisprudencia N° 52 -sent. def. 141763-).

⁴⁸ A ello se le suma el argumento de que la configuración del gravamen por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino que sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Este argumento se desprende de *Fallos, 223:233; 318:676* y más recientemente, del dictamen de la Procuradora Laura MONTI en el caso “*DEJEANNE, Oscar Alfredo c/ AFIP s/ Amparo*” (17/10/2011).

⁴⁹ LAU ALBERDI Jerónimo, “*Aproximaciones constitucionales al impuesto a las ganancias sobre el haber jubilatorio*”, Revista de Graduados de Derecho de la Universidad Austral - Número 2 - Diciembre 2016, 28-12-2016. Cita: IJ-CCLII-813.



y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente para evitar la frustración de los objetivos de la norma (*Fallos 290:56; 302:973*).⁵⁰

En esta línea, hay ciertos casos donde el mandato constitucional del *art. 14bis* no se limita al legislador, sino que también se proyecta a los otros órganos estatales para que, dentro de su área de competencia, hagan prevalecer el espíritu de la Constitución “dentro del marco que exigen las diversas formas de justicia”, quedando a cargo de los jueces la interpretación y control constitucional, aplicando la Constitución en las causas en que están en juego los derechos que emergen del constitucionalismo social.⁵¹

Como se señaló, la interpretación y aplicación de las leyes previsionales debe hacerse de tal forma que no conduzca a negar los fines superiores que se persiguen y debe armonizarse en preceptos específicos con el conjunto de normas en un ensamble que concuerde con las garantías constitucionales. En consecuencia, ha de propiciarse aquí, y en cuanto ello resulta pertinente, una interpretación adaptativa o armonizante de la Constitución, buscando así la real adaptación de las normas inferiores al texto fundamental.⁵² Pero si, como en estos casos, ella genera una colisión insalvable de las leyes cuestionadas con la manda ofrecida por el texto fundamental, se impone la declaración de inconstitucionalidad.⁵³

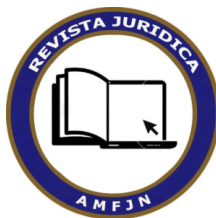
En el cumplimiento de ese deber, y optando por la primacía del mandato del *art. 14bis de la Constitución Nacional*, deberá tacharse como inconstitucional el *art.*

⁵⁰ CSJN, “*JASSO*”, *Fallos 310:1393*.

⁵¹ Sostiene BIDART CAMPOS, que el constitucionalismo social es la culminación del constitucionalismo clásico, ni lo desplaza, ni lo destruye, ni lo sustituye, pues le añade la tutela de los derechos humanos un orden socioeconómico justo impregnado de solidaridad y responsabilidad sociales (BIDART CAMPOS Germán J., *Manual de la Constitución Reformada*. Tomo II, Ed. Ediar S.A., Bs. As. Segunda reimpresión. 2000, p. 188). Gracias a la recepción del constitucionalismo social, aparece la seguridad social entre nuestras normas. La reforma de 1957, además de incorporarlo en el *art. 14 bis*, añadió entre las facultades del Congreso de la Nación, dictar el código del trabajo y la seguridad social (*art. 67, inc.11, hoy, 75, inc. 12*).

⁵² SAGÜÉS Néstor, “*Teoría de la Constitución*”, Edit. ASTREA, 2001, p. 151

⁵³ Arg. Cfr. CSJN, 10/10/1996, *in re “HUSSAR, Otto c/ ANSeS”*, “LL”, *Suplemento de Derecho Constitucional* del 13/12/1996, p. 4 y ss., con nota de Germán Bidart Campos).



79 inc. “c” de la Ley 20.628 en cada caso concreto donde se vean lesionadas las garantías emanadas de los arts. 14 bis, 16, 17, 31, 75 inc. 22 y cctes. de la Constitución Nacional, art. 26 de la CADH, artículo XVI de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, arts. 22 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, art. 9 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, entre otras.⁵⁴

En ese orden, la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza ha expresado que “*El carácter integral que corresponde por principio general al haber previsional tiene su correlato con su suficiencia para satisfacer y solventar las necesidades de vida de su titular, de ahí, el carácter alimentario de toda prestación previsional.*”, y que “*El artículo 14bis CN reconoce el derecho a los beneficios de la seguridad social con carácter de integral e irrenunciable. De ello se sigue que los haberes previsionales no pueden ser disminuidos por medio de gravámenes tributarios, pues se vería afectada su integridad*”.⁵⁵

A su turno, la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, expreso que “*...el Estado otorgará los beneficios de la Seguridad Social con carácter de integrales e irrenunciables...*” por ende deberán “*...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)...*”. Así, “*...Cuando exista una norma que se contraponga con tal claro principio debe ser revisada y desestimada...*” y se debe entender 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**...*”.⁵⁶

En tal sentido, se ha sostenido que el **derecho a la seguridad social** es **impostergable y operativo**, de modo tal que no es susceptible de ser cercenado, reducido,

⁵⁴ LAU ALBERDI, Jerónimo, “*Aproximaciones constitucionales al impuesto a las ganancias sobre el haber jubilatorio*”, Revista de Graduados de Derecho de la Universidad Austral - Número 2 - Diciembre 2016, 28-12-2016. Cita: IJ-CCLII-813.

⁵⁵ CFAMendoza, 31/5/2019, in re “*ZALLOCCO -viuda de CHIFANI-, Mónica Susana c/ ENA y ANSeS y otro s/Amparo*” -E22033737/2011-, consid. 8 y 9.

⁵⁶ CFSS, Sala II -Dres. Dorado y Herrero-, 16/5/2017, in re “*CALDERALE Leonardo Gualberto c/ ANSeS s/Reajustes Varios*”.



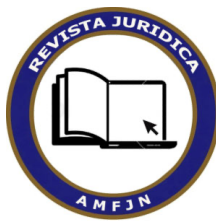
modificado o dejado de lado por reglamentaciones o condiciones que no se adaptan con la necesidad concreta del beneficiario.⁵⁷ Las obligaciones –enseña Bidart Campos, citado por Eduardo Pablo JIMÉNEZ⁵⁸- que emergen de normas programáticas tales como el *art. 14bis*, están destinadas a cobrar vigencia sociológica y a operar, y no a permanecer bloqueadas, criterio sustentado y aplicado por diversos órganos judiciales al analizar la normativa en cuestión, máxime si se resalta la indubitable **naturaleza alimentaria** del haber jubilatorio.⁵⁹

En tal sentido, la Excma. Cámara Federal de la Seguridad Social, decidió la improcedencia de la imposición del impuesto a las ganancias sobre prestaciones previsionales: “pues ninguna duda cabe que la percepción de las acreencias de esta naturaleza no puede constituir **nunca un hecho imponible**, y menos todavía ser pasibles de gravamen alguno, sin colocar en **serio riesgo el principio de integralidad** del que

⁵⁷ CFSS, Sala I, 11/10/2007, *in re "CASTAÑEIRA, Darma Emilia c/ANSeS s/Ejecución previsional"*: “Es decir, que el dinero que cobró la actora pertenece a un derecho de naturaleza previsional reconocido por el sistema de seguridad social y que fue la respuesta a que la ejecutante estaba "afectada" por la contingencia biológica vejez. Querer gravar situaciones como las de autos con impuestos es peor que afectar el principio rector en esta materia de non bis in ídem, pues implica gravar impositivamente una prestación de carácter social.”.

⁵⁸ Citado por Eduardo Pablo JIMÉNEZ en “*Las reglas de supremacía constitucional luego de la reforma constitucional de 1994: Los tratados sobre derechos humanos como pauta interpretativa obligatoria dirigida a los poderes públicos*” (ED, 163-900).

⁵⁹ Es del caso enfatizar en éste marco de análisis, que como bien lo sostiene hoy la doctrina y jurisprudencia en forma conteste, en lo que involucra el Derecho de los jubilados del sistema a la movilidad de sus haberes, el Estado es garante del cumplimiento de tal derecho, y por ello debe remover los obstáculos para brindar los recursos necesarios a fin de enfrentar la problemática que se presente en torno a éstos derechos, debiéndose a tal fin utilizar los recursos disponibles para otorgar efecto útil a los términos de cada uno de los instrumentos internacionales vigentes en la materia que los consagran (Cfr. BIDART CAMPOS, Germán “*El orden socioeconómico en la Constitución*”, Ed. Ediar S.A.,1999; íd. GARCÍA MINELLA, Gabriela “*Los Derechos Económicos, Sociales y Culturales y su protección en los Instrumentos Internacionales. Del Estado de Bienestar al Estado de Incertidumbre*” Revista Universitaria La Ley, Año IV, N°4, agosto de 2002, pag3 y ss.; ídCNCnt.Adm. Fed. Sala IV, 2/6/98 “VICECONTE c/Estado Nacional” LL. 1998-F:305).



gozan las prestaciones previsionales”⁶⁰, subrayándose, asimismo, su carácter **alimentario**.⁶¹

En definitiva, debe comprenderse que la jubilación es una suma de dinero que se ajusta a los parámetros constitucionales de *integralidad*, porque la sociedad lo instituyó para subvenir a la totalidad de las necesidades que pueda tener la persona en su momento de necesidad. Por ello, aquella prestación no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando el contenido esencial de este derecho, y violando los arts. 16 –igualdad ante la ley y la igualdad como la base del impuesto–, 17 –derecho a la propiedad–, y 28 –los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio– de la Constitución Nacional.⁶²

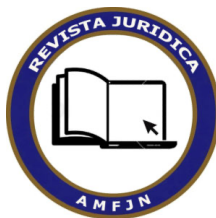
Tal y como pone de resalto BADENI⁶³, conforme a una interpretación teleológica y sistemática de los arts. 14 bis, 16, 17 y 75, inc. 23, de la Constitución Nacional, y de sus normas complementarias (resultantes del art. 75, inc. 22, de la propia Constitución), contenidas en la *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del*

⁶⁰ CFSS, Sala II, in re "VICENTE, Elisa Nélica c/ ANSeS s/ Ejecución previsional", 26/2/2010, Boletín de Jurisprudencia N° 52.

⁶¹ CFSS, Sala III, in re "MOMESSO, Ricardo Luis c/ Siembra Seguros de Retiro S.A. y otro s/Amparos y sumarisimos con medida cautelar", 12/9/2011, Boletín de Jurisprudencia N° 54.

⁶² La Excma. Cámara Federal de Apelaciones Comodoro Rivadavia, 5/12/2013, in re "FERRO, Guillermo Miguel c/AFIP y otro s/Amparo" (Expte.N°81000591/2011, Juzgado Federal de Río Gallegos), ha considerado que "La Constitución, como expresa Raúl G.Ferreya (Rev. JA 2013-1-pág.3) señala un vital y concreto punto de inflexión. Es decir, por un lado, revela y exhibe la finalización del proceso de construcción política del Estado; y por otro, estructura las bases para el arranque y apoyo de todo su edificio jurídico-normativo. Todas, absolutamente todas las ramas del derecho positivo en vigor, encuentran su último (y su único) fundamento en la Constitución. Desde esa perspectiva abarcativa de todo el derecho (Constitución Nacional), el sostenimiento en el tiempo del impuesto a las ganancias sobre jubilaciones y pensiones es un hecho que violenta los preceptos de la Ley Fundamental, pues la jubilación no constituye una ganancia (definida por la ley como rendimiento, renta o enriquecimiento susceptible de periodicidad derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad), sino que es una prestación de naturaleza previsional." (del voto -en minoría- del Dr. Javier Leal de Ibarra).

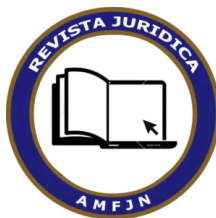
⁶³ BADENI, Gregorio, "Impuesto a las ganancias y haber jubilatorio", Periódico Económico Tributario, 2014 (marzo-535), 31/3/2014, 1; Cita Online: AR/DOC/772/2014).



Hombre (art. 16), en la *Declaración Universal de Derechos Humanos* (art. 25), en el *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales* (arts. 9 a 12), en la *Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer* (art. 11), y en la *Convención sobre los Derechos del Niño* (arts. 24, 26 y 27), corresponde proteger a las personas contra las consecuencias negativas que puedan traer aparejadas la vejez, la incapacidad —ya sea física o mental—, mediante el suministro de los recursos que les permitan una subsistencia con dignidad. Se trata de preceptos, todos ellos, de carácter programático, que imponen a los órganos estatales el deber de cumplir, o de organizar el cumplimiento de sus cometidos, ya sea en forma directa o por la supervisión de su ejecución por entidades privadas. En tal sentido, el *art. 35 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre* establece que toda persona debe cooperar con el Estado en la asistencia y seguridad sociales, de acuerdo con sus posibilidades, y tener en cuenta las circunstancias de cada caso particular.

Afirma el citado autor que no cabe duda, de conformidad con los valores humanistas de la democracia constitucional⁶⁴, que el régimen jubilatorio -abarcador de las pensiones, retiros o subsidios originados en el trabajo personal- está estrechamente

⁶⁴ Señala HERRERO que nuestra Carta Magna se funda en una corriente de pensamiento que contiene una visión humanista y superadora del hombre como ser integral que desarrolla todas sus potencias en comunidad y se reconoce como un ser básicamente indigente, que necesita de los demás integrantes recibiendo de ellos los bienes para crecer y desarrollarse y a su vez, los auxilia a través de su propio aporte. Otorga una tutela a las personas desde una perspectiva puramente existencial, no meramente ontológica. Y agrega el autor: Cuando el *art. 14 bis* habla de “seguridad social”, procura salvaguardar al hombre de los diversos eventos o contingencias capaces —como señala Bidart Campos— de provocar necesidades determinadas, mediante prestaciones o beneficios tendientes a mitigar tales necesidades. (cfr. HERRERO, Luis René. “*El Hombre como Protagonista de la Seguridad Social: el Retorno a la Constitución*”, en “*Derechos y Garantías en el siglo XXI*”, dirigido por Kemelmajer de Carlucci, Aída y López Cabana, Roberto M., Rubinzal Culzoni. Bs. As. 1999, pp. 320 y ss.). Esta visión que se menciona se puede encontrar reflejada en el texto del *art. 75 -inc. 19-*, incorporado con la reforma de 1994 como una de las atribuciones del Congreso de la Nación, al disponer que le corresponde: Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores. Asimismo, el *inc. 23*, fija que en pos de la protección de los derechos del niño y la madre en situación de desamparo se arbitre un régimen de seguridad social e integral, después de hacer alusión al pleno goce y ejercicio de los derechos de los ancianos —entre otros—.

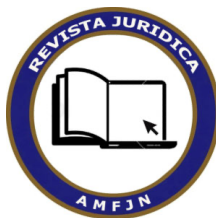


ligado con la dignidad humana que, junto a la libertad y el progreso, son los estandartes básicos que enarbola nuestra Ley Fundamental como objetivos de la Nación Argentina. Su finalidad reside en asegurar la subsistencia digna de quienes no pueden, por razones de salud, proseguir con la prestación eficiente de servicios laborales, así como también de las personas que, en un momento avanzado de sus vidas, deciden cesar en el desenvolvimiento de actividades productivas. Es una compensación que se brinda a quienes asumieron la responsabilidad social de vivir, al dar satisfacción, con su excelencia intelectual y física, los legítimos intereses individuales, familiares y colectivos de una comunidad.

Asimismo, refiere que no se trata de un premio o de una concesión basada sobre la caridad.⁶⁵ Tampoco es un privilegio. Es un derecho consistente en percibir, periódicamente, una suma de dinero cuando su titular concluye con la actividad laboral o profesional, y siempre que cumpla con los requisitos reglamentarios dispuestos por el legislador que, normalmente, recaen sobre la edad, la antigüedad en la prestación de los servicios y el pago de aportes.

Y concluye en que, con esta tipificación, el beneficio económico que recibe la persona jubilada integra su derecho de propiedad privada. Es éste un derecho del cual su titular no puede ser privado, a menos que, voluntariamente y con los alcances que determine la ley, decida retornar a la actividad productiva. Aunque, esto último sólo puede acarrear la suspensión, total o parcial, del haber jubilatorio, pero no su cancelación, porque se trata de un derecho adquirido e irrenunciable, debido a su connotación social de orden público.

⁶⁵ A ese respecto, la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de General Roca, en fecha 24/2/2017, *in re* “FORNARI, Silvia C. - López, Silvia L. c. EN-AFIP s/ Acción mere Declarativa de Inconstitucionalidad”, ha referido que la CSJN “(...) 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 (...)”.



Explica Germán J. BIDART CAMPOS⁶⁶ que un beneficio jubilatorio **concedido** presenta a su vez dos matices: 1º) Torna al beneficiario en “jubilado” o “pensionado”; 2º) El **beneficiario** tiene un **derecho constitucional** a que se le abone un **haber jubilatorio** periódico (habitualmente pagadero en forma mensual), que consta de una suma en dinero, que **no admite rebajas confiscatorias**, porque se trata de un derecho adquirido -integral e irrenunciable-, **debido a su connotación social de orden público y protección constitucional** (arts. 14, 14bis y 17 de la CN).⁶⁷

Al referirse a la garantía de inviolabilidad de la propiedad, señalaba con acierto lo siguiente: “*La confiscación es el apoderamiento de los bienes de una persona por parte del fisco (...) La Constitución ha suprimido para siempre la confiscación como pena, pero si tal protección se brinda al condenado, hemos de entender que también alcanza a quienes no son delincuentes. Por eso, la cláusula funciona a nuestro criterio como abolición lisa y llana de la confiscación; vedada como pena, no puede subsistir bajo ningún otro título.*”⁶⁸

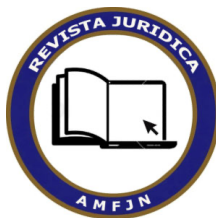
Ocurre que, en materia de jubilaciones y pensiones “no hay **confiscatoriedad** por el grado de afectación, sino que ésta **se produce por la afectación misma**”, y, a su vez, “resulta anodino fijar cuál es el porcentaje de confiscatoriedad porque el haber previsional no puede ser afectado en medida alguna”.⁶⁹ Es que, realmente, la propia Constitución Nacional garantiza a todos los jubilados del sistema, la percepción

⁶⁶ BIDART CAMPOS Germán J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional*, Ed. Ediar S.A., 1989, T. I p. 333.

⁶⁷ Arg. cfr. JIMÉNEZ Eduardo Pablo, *Derecho Constitucional Argentino*, Tomo II, Ed. Ediar S.A., Buenos Aires, 2000, p.440/442).

⁶⁸ BIDART CAMPOS Germán J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional*, Ed. Ediar S.A., 1989, T. I p. 333; citado por CFSS, Sala II, 22/9/2010, in re “FRANZINI Martín Ignacio c/ Estado Nacional y otro s/ Amparos y Sumarísimos”, del Voto del Dr. Luis René Herrero, Sentencia Definitiva N° 138.258, Causa 1528/2009, JFSS N° 1).

⁶⁹ CFA General Roca, 24/2/2017, in re “FORNARI, Silvia C. - López, Silvia L. c. EN-AFIP s/ Acción mere Declarativa de Inconstitucionalidad”.



de sus haberes previsionales en forma regular y completa, como asimismo el derecho de propiedad y la regla de igualdad ante la ley a su respecto.⁷⁰

En efecto, los distintos porcentajes establecidos -jurisprudencial e infelizmente- con relación a la afectación de haberes previsionales, conducen -en forma errónea- a instalar y creer en la ficción de que es confiscatorio si supera o no tal o cual margen; ello es así toda vez que, en tales casos, cualquier operador puede pecar de mezquindad si se limita al sesgo de efectuar cálculos instrumentales de utilidad o de graduaciones pseudocientíficas de beneficio social contra costo social, prescindiendo de su cabal evaluación mediante interpretaciones fundamentales de principios.

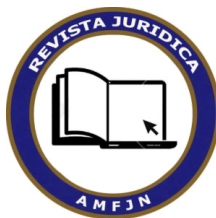
Es que, caer en el error de pretender debatir la fijación de porcentajes de **confiscatoriedad** nos zambulle en un agujero negro cuya absorción no nos deja espacio para ver lo obvio. La verdad -desde siempre revelada e invisible a los ojos de las distintas composiciones de nuestra Corte-, es que no debería regir ningún porcentaje pues -en todos los casos- es confiscatorio ya que su merma -vía retención tributaria- no se compadece con la naturaleza jurídica y finalidad de los haberes de pasividad de los beneficios otorgados de la Seguridad Social.

En esa línea de pensamiento, entendemos que toda permisión de confiscatoriedad debería ser erradicada del derecho previsional y de la seguridad social (lo cual dará tela para cortar en un nuevo encuentro).

Y en el caso del impuesto a las ganancias, este debate debería también caer en abstracción al advertirse que el beneficio previsional no es ganancia ni renta ni enriquecimiento ni rendimiento.

En tal sentido, el haber previsional no puede quedar abarcado por el concepto de ganancia en tanto no tiene origen en el trabajo personal sino en los aportes obligatorios al sistema de la seguridad social -en virtud del principio de solidaridad-, y tiene origen, asimismo, en el hecho de configurarse una previsión para la vejez. De modo que, ocurrida esa contingencia de la seguridad social, la persona suprime su capacidad de trabajar y producir y, cumplidos los requisitos legales pertinentes, se hace beneficiaria de los haberes jubilatorios.

⁷⁰ Cfr. Juzgado Federal N° 2 de Mar del Plata, 7/10/2004, *in re* "PRILLWITZ, Margarita E. y otros c/ PEN y otros s/ Amparo", Reg. 27.362, Expediente N° 57.086/2, Secretaría N° 1.

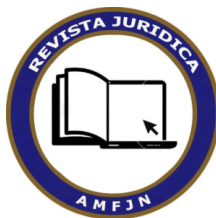


Lo cierto es que es sumamente contradictorio –verdadero contrasentido y sinsentido- que el Estado pretenda recaudar precisamente parte de aquello que antes otorgare a fin de paliar una contingencia social en previsión de la cual habría de responder.⁷¹ Como también que el estado confisque aquello que el estado se compromete a dar en contraprestación respecto de quien aportó durante toda su vida.⁷² Con ello, se vulnera el pacto solidario intergeneracional (*pacta sunt servanda*) en pos el cual este sujeto ya hizo sus aportes (obligatoriamente) que sirvieran para afrontar el pago de las contingencias similares atravesadas por las generaciones anteriores; en tanto, refleja un cambio de reglas, verdadero escándalo e inseguridad jurídica, respecto de quien luego de su vida activa, recibe la cobertura del seguro social haciéndose acreedor a su haber previsional a partir de la contingencia que atraviesa (esa es la fuente de la acreencia –que no es renta-).

En tal contexto, la legislación tributaria y previsional que grava jubilaciones y pensiones pareciera imponer una inapropiada adecuación entre los fines que ella postuló y los medios que planificó para lograrlos. Es lo que en doctrina se

⁷¹ Al respecto, para así decidir, en sus argumentaciones -asimilables al caso del fallo bajo análisis- la Excm. Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II -Dres. Dorado y Herrero-, 16/5/2017, *in re* “*CALDERALE Leonardo Gualberto c/ ANSeS s/ Reajustes Varios*”, ha razonado: “(...) 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)...”.

⁷² La Sala A de la Excm. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, 31/5/2019, *in re* “*ZALLOCCO -viuda de CHIFANI-, Mónica Susana c/ ENA y ANSeS y otro s/Amparo*” -E22033737/2011-, ha dicho al respecto que: “...Una de las principales finalidades, sino la única, de la **retención jubilatoria** que se efectúa sobre los sueldos de una persona en actividad como así también en el período en que se le ha acordado el beneficio previsional, es la de sostener el sistema integral de jubilaciones –sistema de reparto-. Cualquier otra finalidad o destino que se le irroga a dicha retención no encuentra sustento legal y resulta contraria, entonces, a la finalidad con que dicha retención ha sido legalmente establecida. De entenderse lo contrario, y más allá de la consecuencia individual que tiene sobre el haber jubilatorio (o de pensión), excedería ese perjuicio individual y se extendería respecto de todo el sistema jubilatorio de reparto puesto que afecta decididamente el impuesto de ganancias cuando lo que se grava es un haber jubilatorio o pensión, afectando primordialmente el carácter de **progresivos** que estos derechos deben tener ya lo que debe apuntar el sistema...”.

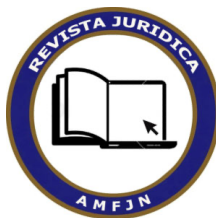


denomina “**irracionalidad técnica**”. Pero también adolece la normativa impugnada, de **irracionalidad axiológica**, toda vez que respecto de las jubilaciones y pensiones (contributivas), la aplicabilidad de éste sistema normativo⁷³, que no contempla sus casos en ninguna de las excepciones que prevé, no cumple con la cuota básica de “justicia” que exige la Ley Fundamental -ver indicación expresa de su preámbulo, en el sentido de “afianzar la justicia” y “promover el bienestar general”- de modo tal que al ser notoriamente injusta, puede reputarse inconstitucional desde su nacimiento, o, en última instancia, sobrevinientemente inconstitucional e inconvencional.

Finalmente, ha de ponerse de relieve, el hecho de que hace tiempo que ha cesado la “emergencia” en virtud de la cual esta ley nació (Ver literalidad vigente del *art. 1º LIG*)⁷⁴. Y no es constitucional que se prolongue *sine die* un impuesto directo (*art. 75 -inc. 2º- CN*). La excepción se ha naturalizado transformándose en regla. Este es un aspecto que demanda fuerte revisión y mayor desarrollo desde el enfoque de la doctrina constitucionalista. No obstante los graves momentos por los que atravesase la República, ha sido la propia **Corte Suprema de Justicia de la Nación** quien ha indicado **-con precisión- los requisitos para la válida aplicación del derecho de “emergencia”**, en caso en que ello fuese menester y que sintéticamente son: **existencia de un auténtico estado de necesidad**, definido por el Congreso (Cfr. CSJN, *Fallos 202:456*); **transitoriedad y razonabilidad en la aplicación de la regulación de la emergencia** (CSJN, *Fallos 136:171 y 200:450*); **legitimidad intrínseca de la medida legal de emergencia, o sea que su propósito tienda al bien común** (CSJN, *Fallos 202:456 y 136:171*), **que sea razonable y justa** (CSJN, *Fallos 200:450; 202:456*) y por último, **que**

⁷³ Se da aquí el caso de que un sistema normativo que puede ser razonable para la generalidad de los casos, aun en situación de emergencia, se torna irrazonable y por ende, inconstitucional, para ciertos supuestos en particular, como la cuestión que nos ocupa.

⁷⁴ Al denominado “impuesto a las ganancias” (IG), se lo ha definido y descripto como que es un impuesto nacional, directo y de tipo cédular (divide en categorías a su objeto) que grava las rentas de personas físicas y empresas, teniendo diferentes características en cada caso. Fue creado de *emergencia* en 1973 (año de crisis económica) pero recién sustituyó al Impuesto a los Rénditos en 1974.

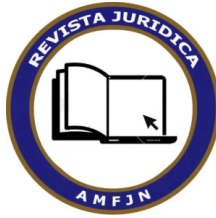


no se frustren con su implementación los derechos y garantías establecidos en la Constitución (CSJN, Fallos 243:467, 209:405).⁷⁵

VIII.- Conclusiones.

Se trata, lamentablemente, de un fallo viciado de **incongruencia**, toda vez que la mayoría no aborda el *thema decidendum*, **omite el examen de las cuestiones propuestas oportunamente por las partes**, por lo que no sienta criterio sobre el punto, no analiza el alcance de la norma cuestionada sino que, lejos de abordar su contenido, tan solo -elíptica e innecesariamente- se desarrolla una doctrina -“estándar de vulnerabilidad”- no articulada en el proceso, brindando solo tres pautas -para nada estandarizables- predisponentes para ello: vejez o ancianidad (que de por sí es inherente a la condición de jubilado), enfermedad y/o discapacidad (en los tres casos previstas antes por los subsistemas vigentes del Sistema de la Seguridad Social), sin siquiera precisar si han de presentarse simple o conjuntamente. Ergo, pudo haber introducido tal argumentación de modo *Obiter dictum*, acompañando al criterio que debió haber

⁷⁵ Es necesario puntualizar aquí también, que tanto el Congreso, como el Poder Ejecutivo, resultan ser al momento de elaborar éstas normas, poderes constituidos, instituidos por el propio texto fundamental, a cuyo imperio deben someterse irremediablemente, aún en tiempos de profundas crisis, ya que ni aún el estado más grave de emergencia los habilitaría a pasar por alto la vigencia normativa de la Constitución Nacional (Cfr. Eduardo Palo JIMÉNEZ, *Derecho Constitucional Argentino*, Tomo II, Capítulo XIII, Ed. Ediar S.A., 2000; íd. BIDART CAMPOS Germán, “*El Derecho de la Constitución y su Fuerza Normativa*”, Ed. Ediar S.A., 1995). Mas lo que no debe obviarse jamás, es que la fuerza normativa de la Constitución se irradia en el Estado de Derecho en forma tal, que preside a todo el ordenamiento jurídico, nutriéndolo de su contenido esencial. Así es que los derechos y libertades garantizados en el texto fundamental, confieren a cada habitante de la República el estatus jurídico, político y subjetivo que lo emplaza en la comunidad estatal de acuerdo con su dignidad (Cfr. BIDART CAMPOS Germán, “*El Derecho de la Constitución y su Fuerza Normativa*”, Ed. Ediar S.A., 1995, p. 145). Así, resulta muy claro que cuando el Estado decreta la emergencia económica y no cumple con las obligaciones constitucionales emanadas de los instrumentos internacionales y su propia letra, restringiendo los derechos que atienden a las necesidades básicas de los más necesitados, habilita el accionar judicial, ya que el Estado en crisis le debe mayor protección a éstos derechos. Lo contrario trae aparejado el quiebre del sistema social y la retirada del estado en el área, lo que aparece como constitucionalmente inadmisibles (Cfr. GARCÍA MINELLA, Gabriela “*Los Derechos Económicos, Sociales y Culturales y su protección en los Instrumentos Internacionales. Del Estado de Bienestar al Estado de Incertidumbre*” Revista Universitaria La Ley, Año IV, N°4, agosto de 2002, p. 8).



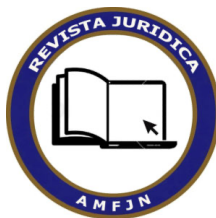
adoptado respecto de la **gravabilidad de los haberes previsionales (Ley 20.628)**, sin embargo, otra vez, optó por no abordar el tema que fuera materia de demanda, contestación, recurso y replica.

Ante la provocada inexistencia de criterio jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia -“*Dejeanne*” (2013) a “*García*” (2019)- con respecto a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma reiteradamente puesta en tela de juicio, y, ante la falta de claridad en torno al alcance del estándar de vulnerabilidad postulado, puede que se imponga una visión de mayor amplitud, porque -además- la señora García pertenece a un segmento de ingresos de niveles muy altos y de hecho, la vejez o ancianidad es el único aspecto allí comprobado, considerando que fue declarada y resuelta como de "puro derecho" y la única prueba documental agregada fue más que escueta, limitada casi exclusivamente a la edad y la constancia de la retención.

Esta sería la solución interpretativa más plausible, siendo -para nuestra sorpresa- el temperamento asumido por el Alto Tribunal en los “lotes” de casos sobrevinientes en que, no obstante, lo heterogéneo de los casos (cuyo denominador común es la vejez, aun por si sola), se ha remitido a lo fallado en el caso “*García*” (aunque en este no se abordara concretamente el fondo de la cuestión).

Salvo que, en adelante las resoluciones de los operadores judiciales, aporten mayor luz al Alto Tribunal, a partir de la incorporación de nuevos enfoques y distintos argumentos relativos a la gravabilidad de los haberes previsionales con la ley -de emergencia- que regula el impuesto a las ganancias y si ello repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Al respecto, debemos señalar aquello que no fue ponderado por la mayoría ni por la minoría (pese a su limitado abordaje), y que profundiza las líneas argumentales dialécticamente valiosas seguidas por distintas Cámaras Federales (algunos de cuyos casos hemos mencionado):

1.-) Los haberes previsionales no son una renta en los términos del art. 2 LIG, pues no se ajusta a los cánones de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente, ni a la “teoría de la fuente” (teoría clásica de la renta o renta-producto) que la ley adopta respecto de las personas físicas. Pues está ausente el relativo a la HABILITACION DE LA FUENTE (no hay actividad habilitante productiva ni lucrativa, dada la situación de pasividad, por atravesar la contingencia vejez). Tampoco el hecho imponible es originado en el trabajo personal, sino en la contingencia atravesada en cuya virtud se le

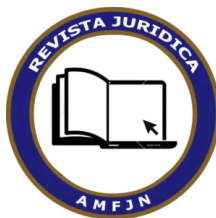


otorga el beneficio. Por lo que su mención como hecho imponible por la LIG (art. 79 y cctes.), es incorrecta e inconsistente, contrariándose la norma en sí misma. Existe inconsistencia legal en sus términos, pues incluye hechos que no son los que la propia ley contempla como aquellos que deben ser gravados, definiendo además como sujetos pasivos del tributo a quienes no podrían serlo. Conlleva ello la irracionalidad técnica y axiológica de la norma.

2.-) Su gravamen es total y absolutamente REPUGNANTE a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional-carácter integral e irrenunciable y alimentario del beneficio previsional, bienestar general, principios de progresividad, movilidad, proporcionalidad, sustitutividad e inmutabilidad, inviolabilidad de la propiedad, razonabilidad de la norma, etc.-; no admite rebajas confiscatorias porque se trata de un derecho adquirido -integral e irrenunciable-, debido a su connotación social de orden público y protección constitucional (arts. 14, 14bis, 17, y 75 -incs. 12, 19, 22 y 23-). Siempre hay confiscatoriedad, apropiación y despojo (aspectos a erradicar en el derecho de la Seguridad Social), cualquiera sea el porcentaje que se verifique, desde que es gravado sin que corresponda que lo sea.

3.-) No podemos hablar de doble imposición (técnicamente no la habría), sino de dos imposiciones por distintos hechos imponibles, en ambos casos cuestionables, pero en el caso de los haberes previsionales lo es más aun, pues, por un lado, entraña una apropiación indebida por el Estado (garante de su pago, quien tiene el deber de custodiar los aportes y contribuciones recaudados sin que puedan derivarse a otros fines -distintos de las contingencias previstas-), justo en el momento en que es percibido por el beneficiario, afectando su completitud e integridad así como los fines especiales a que estaba destinado⁷⁶, y, por otro lado, un incumplimiento perverso -si se nos permite la

⁷⁶ La Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia, 5/12/2013, in re “FERRO, Guillermo Miguel c/AFIP y otro s/Amparo” (Expte. Nº81000591/2011, Juzgado Federal de Río Gallegos), ha considerado que “Tangencialmente al tópico que nos convoca, es importante recordar la doctrina sentada por la CSJN en los autos “Urquía Peretti SA c/ Dirección General Impositiva s/ contencioso administrativo” del 16/9/99 respecto a la posibilidad de cancelar importes adeudados por aportes y contribuciones correspondientes al régimen de la seguridad social, pues ellas presentan una singularidad propia otorgada por la directa e inmediata finalidad social del destino de tales recursos, con los que se procura esencialmente cubrir riesgos de subsistencia (Fallos 311:1937) objetivo éste que constituye la



expresión- al pacto intergeneracional solidario que lo hace acreedor actual de su beneficio (por el cual apporto y sirvió tantos años), sin que resulte ético, justo ni razonable alterar tales reglas de juego (*pacta sunt servanda*).

4.-) La interpretación y aplicación de las leyes previsionales debe hacerse de forma tal que no conduzcan a negar los fines superiores que ellas persiguen, armonizándose con el conjunto del ordenamiento jurídico. Ello conduce a la inadmisibilidad de semejante invasión por parte de la ley tributaria.

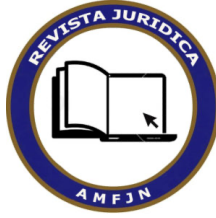
5.-) Finalmente, debería propiciarse -y por qué no también por vía de *Obiter dictum*- una profunda revisión de la subsistencia de un gravamen directo y de emergencia (*art. 1 LIG*) -que como tal solo pudo ser establecido por un lapso breve y determinado de tiempo (*art. 75 -inc.2- CN*)-, cuyo inicial estado “*emergente*” ha caído en ficción y, en los hechos, ha perdurado sin solución de continuidad desde el año 1973, lo cual lo torna de dudosa constitucionalidad (de por sí) por esa sola razón.

Como colofón, ha de puntualizarse que ya es hora de que el Derecho Previsional y el Fuero de la Seguridad Social “se ponga los pantalones largos” y se planten “erguido con el puño en alto” –si se nos permiten las metáforas- frente a los embates y arrebatos inconstitucionales del insensible Derecho Tributario (y su mecánica aplicación serial). De modo tal que, ambos sistemas -el tributario y el previsional- se fortalecen sin necesidad de generar cortocircuitos innecesarios entre ellos, pues deben ser independientes lo más posible el uno del otro, pero los dos juntos tirar del mismo carro como “yunta de bueyes”.⁷⁷

Y, para el operador judicial, resta decir que no es el único camino, aquel que conduce a seguir ciegamente en cada caso la doctrina de un fallo de Corte, pues siempre está la puerta abierta para su nueva revisión a partir de nutrir a las resoluciones judiciales con diversos enfoques y distintos fundamentos, en la especie más aún.

guía para interpretar los conceptos utilizados por el legislador en esa materia (Fallos 313:959), así como los principios de solidaridad ínsitos en ella” (del voto -en minoría- del Dr. Javier Leal de Ibarra).

⁷⁷ Ello también se logra comenzando por hacer y controlar que todas las actividades y empleados estén en blanco –para lo cual sería de gran ayuda que el poder político reformule su política fiscal de modo tal que merme la presión impositiva-, y así fomente el sano crecimiento de la base de sustentación. Tarea siempre pendiente en nuestro país.



Finalmente, debe aplaudirse el quiebre suscitado con el fallo de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, *in re* “ZALLOCCO”⁷⁸, pues es el primero que, tratando el tema de la gravabilidad de los haberes de pensión de la viuda de un juez jubilado, incorpora el argumento central que siempre debió imperar al respecto, al señalar categóricamente que: **“la jubilación y/o pensión no es ganancia ni renta, resultando inconstitucional la norma que así lo establezca”**, así pues, encauza la cuestión en su justo eje.

⁷⁸ CFAMendoza, Sala A, 31/5/2019, *in re* “ZALLOCCO viuda de CHIFANI, Mónica Susana c/ ENA y ANSES y otro s/ Amparo” -Expte. 22033737/2011-, (consid.9).