

EN LETRA - año VI, número 11-12 (2019)
pp. 95-119

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: UN ANÁLISIS CONSTITUCIONAL SOBRE SU APLICABILIDAD EN JUBILACIONES Y PENSIONES

*Francisco ROMERO BRENLLA**

Fecha de recepción: 1 de julio de 2019

Fecha de aprobación: 25 de agosto de 2019

Resumen

El objetivo principal de este artículo es realizar un análisis constitucional sobre la tributación del impuesto a las ganancias por jubilaciones y pensiones, en línea con el creciente interés que esta cuestión ha concentrado en los últimos años como consecuencia de la reforma legislativa y la jurisprudencia reciente en la materia. A partir de la consideración de fuentes normativas nacionales e internacionales y su interpretación por el Poder Judicial de la Nación, este trabajo aborda uno de los principales interrogantes del último tiempo: ¿deben jubilaciones y pensiones tributar impuesto a las ganancias?

Palabras clave

Impuesto a las ganancias - jubilaciones - tributario - seguridad social

* Bachiller graduado del Colegio Nacional de Buenos Aires, dependiente de la Universidad de Buenos Aires (UBA - Argentina). Integrante del proyecto de investigación en Historia del Derecho realizado de manera conjunta entre la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA - Argentina) y el Colegio Nacional de Buenos Aires (UBA - Argentina) (2018). Correo electrónico de contacto: fromerob01@gmail.com

ARGENTINE'S INCOME TAX: A CONSTITUTIONAL ANALYSIS ON ITS ENFORCEABILITY OVER INCOME FROM RETIREMENT PENSIONS

Abstract

The objective of this article is to conduct a constitutional analysis on whether or not pensions should continue to pay income tax, given the growing interest in tax and social security matters in Argentina due to recent reforms in those areas. Therefore, we analysed the general characteristics any tax must fulfil in order to comply our legal regime, and the particular characteristics of income tax and how pensions relate to it. We also analysed a series of relevant legal cases to show the arguments that the judiciary takes into account regarding this matter. Furthermore, local legislation and international treaties on tax and social security were considered and reviewed. We also did research on the relationship between legal and non-professional language to try and clarify the controversy generated by whether or not pensions should be considered "income" or "profit". In short, this article bears the intention of responding to the question *should pensions pay income tax?* by analysing the constitution, legal cases and legislation, as well as other important elements in connection with this issue.

Keywords

Income tax – retirement pensions – tax - social security

1. Introducción

En los últimos años se ha observado un creciente interés de la opinión pública por los temas relacionados con la seguridad social y los impuestos. Más allá del interés general que este tipo de cuestiones suscita regularmente, esto puede deberse a las reformas previsional y tributaria del 2017 y a la polémica en torno a los índices que deben utilizarse para actualizar los haberes jubilatorios.¹ Este interés halla su correlato más inmediato en la proliferación de artículos periodísticos y cobertura audiovisual sobre el tema, que oscilan

1 A propósito de ello, la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (2018) zanjó, aunque sea provisoriamente, esa cuestión al sugerir la utilización del Índice de Salarios Básicos de la Industria y la Construcción (ISBIC) para la movilidad previsional.

entre las críticas más feroces a las modificaciones implementadas y las interpretaciones más benévolas sobre aquéllas (ARGENTO, 2017; STANG, 2019). Además, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, la “CSJN”) ha fallado recientemente en el caso “García”, sentando jurisprudencia en torno a la problemática abordada.

Sin embargo, hemos comprobado que este interés por la materia se ha extendido por toda la región, donde se han sucedido también múltiples reformas y proyectos que han causado debates en Brasil, Chile, Colombia, Uruguay, México y otros países de América Latina acerca de la conveniencia o no de introducir modificaciones en sus sistemas tributarios y previsionales (ARENAS DE MESA, 2016).

En este contexto, el objetivo del presente artículo es analizar constitucionalmente si corresponde o no la tributación del impuesto a las ganancias sobre jubilaciones y pensiones. A tal efecto, se consideran especialmente el texto de la Constitución Nacional, los tratados internacionales con jerarquía constitucional, y sentencias de tribunales nacionales y provinciales (incluso de la CSJN).

2. ¿Qué es un tributo?

De manera temprana en su estructura, la Constitución Nacional presenta uno de los elementos más relevantes para el sostenimiento del Estado: la composición de sus ingresos. Así, la ley suprema introduce por primera vez esta cuestión de la siguiente manera (art. 4°):

[e]l Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, *de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General*, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.²

2 Sin cursiva en el original.

Las obligaciones tributarias suelen ser clasificadas en dos clases: (a) las obligaciones tributarias *personales*, consistentes en la obligación de prestar determinados servicios ante la Administración Pública (p.ej., determinar y declarar periódicamente el monto a tributar); y (b) las obligaciones tributarias *dinerarias*, consistentes en la obligación de dar una determinada suma de dinero (o bienes en especie). De esta manera, tributar no significa necesariamente transferir dinero a un ente recaudador; sin perjuicio de que las formas tributarias son casi exclusivamente dinerarias en las sociedades modernas. Así, por ejemplo, los ingresos tributarios y las contribuciones a la seguridad social representaron en el presupuesto del año 2018, cerca del 89,5 % de los ingresos a las arcas estatales (\$ 2,32 billones sobre un total de ingresos corrientes de \$ 2,58 billones) (MINISTERIO DE HACIENDA, 2018).

Ahora bien, la Constitución Nacional establece reiteradamente que la competencia para imponer contribuciones corresponde al Congreso de la Nación. Primero, cuando se afirma que "[e]l Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de [...] las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General" (art. 4°); luego, cuando reafirma que "[s]ólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4°" (art. 17); y, finalmente, cuando establece que "corresponde al Congreso Nacional [...] imponer contribuciones indirectas [...] y contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan" (art. 75, inc. 2). De esta manera, el principio general que aplica es el de "ningún tributo sin ley previa", de conformidad con la declaración de que "[n]ingún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley" (art. 17).³

Por otro lado, la propia Constitución Nacional distingue entre dos formas tributarias fundamentales: por un lado, los tributos directos, que son los que se recaudan a partir de los ingresos o patrimonios de las personas; y, por otro, los tributos indirectos, que se

3 En línea con tales disposiciones, la CSJN (1938) ha sostenido "[q]ue entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del estado".

perciben a través de agentes de recaudación a lo largo de la cadena productivo-comercial. A partir de esta distinción, se establece que corresponde al Congreso (art. 75, inc. 2):

[i]mponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

Esta construcción implica una significativa diferencia en los poderes impositivos de la Nación y las Provincias. Así, el Congreso de la Nación solo podría establecer contribuciones *directas* (a) “por tiempo determinado”, (b) “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación” y (c) “siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”. Sin embargo, el control del cumplimiento de tales requisitos quedaría sometido al entendimiento del propio Congreso de la Nación dado que la cuestión constituiría una cuestión política no justiciable en línea con cierta jurisprudencia de la CSJN (2009).

Ahora bien, si dirigimos nuestra atención al capítulo primero de la Constitución Nacional, notaremos insistencia sobre un punto: el Congreso Nacional debe asegurar que las contribuciones que impone a la población sean *equitativas* y *proporcionales* (arts. 4° y 16). Incluso, el último artículo mencionado manifiesta un principio fundamental que debe regir el establecimiento de cualquier tributo: “[l]a *igualdad* es la base del impuesto y de las cargas públicas”. No obstante, esta igualdad no debe ser entendida de manera lineal como un elemento holístico de unicidad que sitúe obstinadamente a todos los sujetos en un mismo nivel sino como un principio rector lo suficientemente flexible como para asegurar el bienestar general de todos los ciudadanos. En términos de la propia CSJN (2009): “la igualdad de las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estime diversas de modo tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes” (pp. 1296-7).

En esta dimensión, TARSITANO (2013) explica que la capacidad contributiva “es la condición idónea de una persona para ser llamada a sostener el gasto público por poseer una riqueza objetiva, que el legislador transforma en categoría imponible por la ponderación discrecional de un conjunto de factores políticos, sociales o económicos” (p. 190). Sobre esta noción, la CSJN (1989) ha afirmado que:

para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente [... L]a premisa de tal conclusión está constituida, obviamente, por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen.⁴

Asimismo, este concepto se complementa con la prohibición de confiscación de bienes expresada en la Constitución Nacional (art. 17), como consecuencia de la cual los tributos tampoco podrían representar una excepción a esta regla. En otras palabras, ningún impuesto podría ser confiscatorio, criterio que ha sido consolidado desde antaño en la jurisprudencia de la CSJN (1911, 1928, 1930, 1940, 1943, 1944, 1946, 1948, *et al.*).⁵

3. ¿Qué es una jubilación y una pensión?

La segunda cuestión a atender para el abordaje del tema es determinar la naturaleza jurídica de jubilaciones y pensiones. Al respecto, la Constitución Nacional establece que éstas conforman el aparato de la *seguridad social* y poseen carácter de integrales e irrenunciables (art. 14 *bis*). En este marco, de conformidad con la Ley Nacional del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones N° 24.241, las jubilaciones son prestaciones que se otorgan a las personas para hacer frente a las contingencias de la vejez⁶ en razón,

4 Jurisprudencia anterior de la CSJN (1948) consideraba asimismo que "para la obtención del bien común, que es la finalidad de todo sistema tributario, ha de considerarse no *exclusivamente* la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un *mayor o menor deber de contribuir*" (p. 299).

5 Sin embargo, se advierte que el criterio original de la CSJN (1906) fue limitar la prohibición de confiscación a la materia penal, y no que el artículo 17 de la Constitución Nacional implicase un límite al poder impositivo del Estado.

6 Existen numerosas fuentes judiciales, legislativas y de derecho internacional que expresan de manera reiterada que el objetivo principal de jubilaciones, pensiones y demás prestaciones relacionadas es este. Ver, por ejemplo, la ley del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (art. 1); la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 25); y la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. 16).

generalmente, de haber desarrollado una actividad laboral durante la vida activa y de haber contribuido al sistema de la seguridad social durante aquel período de actividad. En términos de la CSJN (2008), “[l]a materia previsional se vincula con personas que, por lo general, han concluido su vida laboral y, en la mayoría de los casos, han supeditado su sustento a la efectiva percepción de los haberes que les corresponden por mandato constitucional, razones que justifican una especial tutela” (p. 4). Por su parte, las pensiones “derivan de la jubilación en favor de los causahabientes de la persona jubilada” (BIDART CAMPOS, 2001). Además de tener carácter de integrales e irrenunciables, jubilaciones y pensiones también reúnen otras características protectoras: son *sustitutivas*, poseen carácter *alimentario* y son *inembargables e imprescriptibles* (art. 14, incs. c y e).

Tanto jubilaciones como pensiones están comprendidas entre los derechos económicos y sociales introducidos en la ley suprema durante la reforma de 1957 (tácitamente ratificada por la de 1994). La inclusión de este artículo es una clara muestra de la voluntad del poder constituyente de garantizar protecciones a trabajadores, adultos mayores y otros grupos sociales para asegurar su bienestar y el pleno ejercicio de sus derechos (art. 14 *bis*). De esta manera, no se puede menospreciar que tales prestaciones (seguro de desempleo, jubilaciones, pensiones, etc.) sean definidas como *beneficios*, criterio en el que coinciden la Constitución Nacional (art. 14 *bis*) y la Ley Nacional del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones N° 24.241 (arts. 3, 19, *et al.*).

Esta calificación como beneficios contrasta respecto del término utilizado para referirse a las relaciones laborales, en las que los asalariados no son considerados legalmente como *beneficiarios* de su sueldo. Así, la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 (t.o. Decreto N° 390/76) establece que el trabajador es *remunerado* por sus servicios y tiene asegurada una serie de garantías adicionales a esta remuneración (arts. 4, 15, 21 *et al.*). Por el contrario, la Ley General de Sociedades N° 19.550 (t.o. 1984) se refiere a la *participación en las ganancias* por los socios y en ella se utiliza la palabra beneficio como sinónimo de esta última (arts. 1°, 13, etc.).

Aun cuando el análisis semántico no sea exhaustivo, admita amplitud de interpretaciones y no constituya el fundamento principal de este trabajo, la intención es subrayar la diferencia en la configuración de ambos conceptos que se evidencia en un léxico divergente: mientras (a) las jubilaciones y pensiones se construyen a partir del concepto de beneficio, entendido como *prestación* para hacer frente a las contingencias de la vida (vejez, invalidez y muerte) (art. 1°, ley 24.241), (b) los conceptos de salario, beneficio económico,

rédito, etc. son definidos a partir de las nociones de remuneración, ganancia y pérdida, existiendo siempre una *contraprestación* que los define. En este sentido, se recuerda que la jurisprudencia, en línea con el adagio *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, sostiene que, cuando el legislador utiliza un mismo término, debemos interpretar que refiere al mismo concepto y, por tanto, la disparidad de vocablos significa, en principio, ideas diferentes (CSJN, 2008a).

4. ¿Qué es el Impuesto a las Ganancias?

El Impuesto a las Ganancias fue creado por la ley 20.628 (t.o. decreto 649/97) (1973) y está reglamentado por el decreto 1344/98 y sobre él se han realizado numerosas modificaciones a lo largo del tiempo. Sin embargo, es posible identificar tributos similares desde comienzos del siglo XX como, por ejemplo, el impuesto a los réditos establecido por la ley 11.682 (1933) y su modificación por la ley 12.965 (1947).

Según el debate parlamentario, este impuesto tiene como objetivo gravar las ganancias de los distintos sujetos legales de nuestro país para asegurar la redistribución de la riqueza y contribuir a la paz social en la Nación (Cámara de Senadores de la Nación, 1973). A tal efecto, la ley 20.628 define la noción de *ganancias* mediante cuatro categorías, de conformidad con las cuales aquéllas comprenden, básicamente, a (a) todo aquel "rendimiento, renta o enriquecimiento susceptible de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación" y (b) los resultados derivados de la enajenación de bienes (muebles, inmuebles, acciones, etc.) (art. 2).

De las cuatro categorías de ganancias que la ley establece (arts. 41, 45, 49 y 79), nos centraremos en la cuarta. Podemos dividir los supuestos de esta categoría en dos grupos: (a) en primer lugar, aquellas que provienen de la prestación de servicios laborales o personales, esto es, las ganancias que se originan a partir de una *contraprestación* (por ejemplo, el desempeño de un cargo público, el trabajo en relación de dependencia, los servicios personales en sociedades, etc.); y (b) en segundo lugar, podemos ubicar un supuesto particular que se circunscribe a los incisos c) y d) del artículo 79 de la ley: las ganancias provenientes de jubilaciones, pensiones, subsidios, etc., o de los beneficios de aportes no deducibles originados en planes de seguro de retiro privados. Estos conceptos deben interpretarse conjuntamente con los caracteres de *periodicidad*, *permanencia* y *habilitación* de la fuente que lo produce, según lo requerido por la ley para la configuración de una "ganancia" (art. 2°).

Por otra parte, es menester tener en cuenta que se trata de un impuesto directo establecido por el Congreso Nacional. Por esta causa, según ya mencionáramos, el tributo debiera estar limitado temporalmente, lo cual parecería estar reconocido por la propia ley al reconocer al tributo como un “impuesto de emergencia” (art. 1°). Pese a la limitación temporal establecida en la Constitución Nacional para que el Congreso Nacional no se apropie de facultades normalmente pertenecientes a las provincias, la vigencia del Impuesto a las Ganancias ha sido sucesivamente prorrogada por el Congreso desde hace décadas (leyes 24.621 [1996-7], 24.919 [1997-2000], 25.558 [2002-05] y 26.545 [2009-19]).

Aunque resulta evidente que los constituyentes quisieron asegurarse de que las contribuciones directas impuestas por el Congreso Nacional no fueran de duración prolongada o indeterminada, una vez más la práctica nos demuestra que la teoría no siempre se respeta: hace décadas que este (y otros) impuestos siguen el trámite parlamentario de prórroga para extender su vida útil.

Por otra parte, si consideramos que alrededor del 32 % de los ingresos de la Administración Federal de Ingresos Públicos provienen de este tributo (AFIP, 2017), cabría preguntarse por qué la composición de los recursos del fisco depende en tal medida de un impuesto que debiera tener carácter de extraordinario... De hecho, es el tercer impuesto de mayor recaudación medido en porcentaje del PBI, superando a Ingresos Brutos y al Impuesto al Cheque (ARGAÑARAZ, BARRAUD, CASTRO y MURÚA, 2019). Por ello, queda claro que este impuesto se ha consolidado como uno de los principales pilares de la recaudación tributaria, lo cual explica que cualquier modificación sustancial sobre él resulte sumamente difícil de practicar.

5. El Derecho Internacional: elementos relevantes

A partir de la jerarquía suprallegal de los tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales establecida por el actual artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional (y, aún más, de la jerarquía constitucional que tienen los tratados de derechos humanos allí definidos), es determinante su consideración para encontrar elementos potencialmente relevantes y, asimismo, reconocer las obligaciones de nuestro Estado en materia tributaria y de previsión social.

EN LETRA - año VI, números 11-12 (2019)

ROMERO BRENLLA, F. (2019) "El Impuesto a las Ganancias: un análisis constitucional...", pp. 95-119

Así, la Convención Americana sobre los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) establece (art. 26):

[...] los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias [...] especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales [...], contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos [...], en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.

A su vez, en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, los Estados miembros convinieron en que dedicarían sus máximos esfuerzos para (a) la consecución de sistemas impositivos adecuados y equitativos, como metas básicas para lograr los objetivos básicos de desarrollo integral (art. 34, inc. c); y (b) desarrollar una política eficiente de seguridad social (art. 45, inc. h).

Por su parte, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre establece que toda persona tiene derecho a gozar de los beneficios de la seguridad social para ser *protegido* de las consecuencias de la vejez (art. XVI). Este compromiso estaba anteriormente previsto en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, donde se proclamó el derecho al acceso a la seguridad social (art. 22); y se reitera en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, donde se reconoce el derecho de toda persona a la seguridad social (art. 9°).

Por otra parte, en materia tributaria, por la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre se destaca el deber de todos los ciudadanos de los Estados partes de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos (art. XXXVI). En cualquier caso, los tratados en cuestión no establecen reglas que parezcan incompatibles con el establecimiento de tributos a las prestaciones de seguridad social, máxime cuando se reconoce en aquéllos, sea explícita o implícitamente, la potestad de la

autodeterminación de los pueblos y su avance en el cumplimiento conforme la disponibilidad de recursos públicos.⁷

6. ¿Resulta admisible la revisión judicial de gravámenes?

Ahora que hemos definido y presentado los elementos que resultan de principal interés para el análisis del tema en cuestión, huelga preguntarse si, efectivamente, es posible para el Poder Judicial revisar los gravámenes. Si consideramos que el Poder Judicial (y, en última instancia, la CSJN) es quien realiza el control de constitucionalidad sobre toda la legislación,⁸ es natural que lo ejerza también sobre la legislación fiscal para asegurarse el imperio efectivo de la Constitución. Sin embargo, es relevante considerar algunas definiciones que el propio Poder Judicial ha aportado en materia de control y revisión de gravámenes a través de su máximo tribunal.

En primer lugar, la CSJN (2009) ha afirmado que sólo puede determinar si los tributos se ajustan o no a los principios constitucionales que deben regirlos, pero que:

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

Los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si éstas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados

7 Cfr. Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales (art. 1°), Carta de la Organización de Estados Americanos (art. 3°), Convención Americana de los Derechos Humanos (arts. 26 y 30).

8 Así lo ha establecido en *Fallos*: 1:340

por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y [...] 329:2152).

A partir de lo señalado, puede colegirse, nítidamente, que no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (Fallos: 223:233; 318:676), así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los "principios de la ciencia económica" (Fallos: 249:99), ya que sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Conforme con esta regla, el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos 314:1293).

Sin embargo, conforme señaláramos anteriormente, el control de constitucionalidad comprendería la consideración de la confiscatoriedad de un tributo, para lo cual "es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente" (CSJN, 1989). Así, dado que las jubilaciones y pensiones serían integrales e irrenunciables según la Constitución, se plantea la cuestión de que puedan considerarse los elementos que conducirían a que el Impuesto a las Ganancias aplicado a aquéllas pueda resultar confiscatorio.

7. Jurisprudencia de relevancia: análisis de algunos casos representativos

Dada la posibilidad de la revisión judicial de los gravámenes, es posible analizar la jurisprudencia para así comprender cuáles son los elementos ponderados para decidir acerca de la constitucionalidad del Impuesto a las Ganancias aplicado a jubilaciones y pensiones. Para ello consideraremos una serie de casos en los que se ha declarado la inconstitucionalidad del inciso c) del artículo 79 de la ley 20.628 y otros en sentido contrario.

7.1. Caso “Dejeanne, Oscar Alfredo y otro c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ amparo” (2013)

En este caso, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (2013) entendió por apelación contra una sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes que declaró la inconstitucionalidad del artículo 79, inciso c) de la ley 20.628 en cuanto alcanzaba con el impuesto a las ganancias los haberes jubilatorios (MPF, 2011). Según la exposición de los antecedentes del dictamen del Ministerio Público Fiscal, dicho tribunal fundó su sentencia en que (a) los haberes jubilatorios no son ganancia sino una prestación de otra naturaleza, que constituiría el pago de un débito que la sociedad tiene con el jubilado y que, como tal, no sería pasible de tributo alguno debido a su carácter alimentario; y (b) el artículo 79 de la ley del impuesto, al gravar las rentas del trabajo personal, pretende alcanzar el producto económico de la actividad humana, sea en dinero o en especie, circunstancia que no acaece en el sector pasivo de la sociedad (p. 1).

Entonces, el Ministerio Público Fiscal dictaminó a favor de la constitucionalidad del artículo en cuestión pues los actores “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” (p. 3), cuando la cuestión había sido planteada en términos de puro derecho. Asimismo, afirmó que (p. 4):

la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino que sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (arg. Fallos: 223:233; 318:676, entre otros).

Finalmente, el Ministerio Público Fiscal recordó que para impugnar un tributo por los motivos esgrimidos en la demanda ha de demostrarse que, en el supuesto en concreto llevado ante la justicia —por las peculiaridades que éste pueda mostrar—, hay una violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio. Sin embargo, la acreditación de este aserto está rodeada de rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento de conformidad con

la doctrina jurisprudencial de *Fallos*: 193:369, 194:283, 200:128, 201:165, 220:1082 y 1300, 239:157, 314:1293 y 322:3255, entre otros, extremos que no se concedían con que pueda ser admitida como en la sentencia apelada que la cuestión fuera considerada como de puro derecho,⁹ sin que los actores hayan aportado en su momento prueba alguna que permita tener por configurada, siquiera indiciariamente, la manifiesta ilegalidad o arbitrariedad endilgada al accionar del Estado (p. 4).

Dos años después, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (2013) revocó el recurso extraordinario, aunque a partir del entendimiento de que el amparo era una vía improcedente para el planteo de la cuestión, con la firma de los jueces que conformaron la mayoría del caso que estableció la doctrina jurisprudencial de la inconstitucionalidad de la norma en cuestión.

7.2. Caso "Calderale c/ Administración Nacional de la Seguridad Social s/ reajustes varios" (2017)

En el fallo "Calderale, Leonardo c/ ANSES", la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social (en adelante, "CFSS") examinó el caso de Leonardo Calderale, jubilado, quien sostenía que "toda ganancia requiere de alguna acción o actividad y la jubilación no tiene nada que ver con ello" y que, además, la prestación jubilatoria "es uno de los principales beneficios de la seguridad social llamado a cubrir el riesgo de ancianidad o subsistencia" y, por ese motivo, consideraba que debe ser eximido del pago del Impuesto a las Ganancias.

Analizado el caso, la Sala II de la CFSS declaró inconstitucional el artículo 79, inciso c), de la Ley del Impuesto a las Ganancias N° 20.628. A tal efecto, entendió que (p. 8):

[r]esultaría a todas luces contradictorio reconocer que los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, que consagra la Ley Suprema y a la vez tipificarlos como una renta, enriquecimiento,

⁹ Al respecto, se señala que el voto de la mayoría de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que estableció la doctrina jurisprudencial vigente sí admitió que la cuestión pueda ser planteada de puro derecho.

EN LETRA - año VI, números 11-12 (2019)

rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado que es el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis).

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

En atención a ello, la CFSS sostuvo que: (a) la percepción del tributo sobre jubilaciones y pensiones podría afectar sustancialmente el carácter de *integral* que caracteriza a las prestaciones de la seguridad social; (b) los descuentos realizados sobre la jubilación del involucrado podrían afectar los principios de *proporcionalidad* y *sustitutividad* que aseguran un nivel de vida equivalente al gozado durante la época de trabajo; y (c) finalmente, de aplicar el impuesto a la jubilación, se produciría una situación de doble tributación dado que el actor ya debería haber pagado el impuesto si sus ganancias hubieran superado el mínimo no imponible establecido en el momento.

Este fallo pone de manifiesto una interpretación fuertemente protectora de los derechos de la tercera edad, haciendo hincapié en el hecho de que la jubilación sustituye el ingreso previo y se constituye como la herramienta para enfrentar las contingencias de la ancianidad. Asimismo, interpreta que el carácter de *integral* se ve afectado por la percepción de este tributo, al menos en el caso presentado. Este fallo fue luego retomado como antecedente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el Caso “García”, analizado más adelante.

7.3. Caso “Fornari c/ Administración Federal de Ingresos Públicos” (2017)

En el tercer caso en cuestión, la mayoría de la CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE GENERAL ROCA (Río Negro) (2017) también declaró la inconstitucionalidad del antes mencionado artículo 79, inciso c), de la Ley de Impuestos a las Ganancias N° 20.628, pero lo hizo en base a argumentos muy diferentes. La parte actora, la jubilada Silvia Fornari, pidió ser eximida del pago del tributo bajo la pretensión de que no puede considerarse ganancia a los haberes jubilatorios y que, por tanto y subsidiariamente, el impuesto se tornaba confiscatorio.

En este caso, se fundamenta la decisión desde dos perspectivas distintas. En primer lugar, se considera que existen dos interpretaciones posibles para afrontar el problema: (a) una entendiendo que *ganancia* es un concepto extrajudicial que el derecho tributario hace propio y aplica; y (b) otra que entendería que *ganancia* es, en realidad, aquello que el derecho tributario defina como tal. De esta manera, a partir de la primera línea de interpretación, se considera que la tributación del Impuesto a las Ganancias por jubilaciones es confiscatoria y viola el derecho de propiedad puesto que los jubilados no poseen ninguna *capacidad contributiva*; y se entiende que ese concepto (capacidad socioeconómica para contribuir al sostenimiento del Estado) ni siquiera puede aplicarse a las jubilaciones pues el haber jubilatorio no es una manifestación de una contraprestación, de capital o renta gravada, con lo cual se afectaría el derecho de propiedad. Según los términos de la propia CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE GENERAL ROCA (2017: 16),

[e]n este caso la situación es más extrema aún, ya que no se trata de un supuesto de exceso en la carga tributaria que afecta la capacidad sino, lisa y llanamente, que se aplica el impuesto sobre una manifestación dineraria que *no es indicativo de ninguna capacidad contributiva*.¹⁰

Esta prescindencia del criterio de la *no confiscatoriedad*, como se verá, también es sostenido posteriormente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su doctrina jurisprudencial más reciente, aunque a partir de otra perspectiva.

Luego, el tribunal de alzada analiza la segunda línea de razonamiento (que la *ganancia* sería un concepto definido meramente por el derecho tributario) y advierte que, de considerar esta posición de manera dogmática, podría caerse en el absurdo de convalidar que cualquier tipo de ingreso pueda ser gravado como ganancia por el simple hecho de que los legisladores lo rotulen con ese término por medio de legislación tributaria. Sin embargo, aún más allá de eso, considera que de todas formas la percepción del tributo sobre las jubilaciones comportaría una falta al principio de *equidad fiscal*, puesto que este tipo de haberes se destinan a un grupo social que requiere una tutela especial y poseen un carácter alimentario y vital que obliga a tratar con suma cautela cualquier tipo de modificación. En este mismo sentido, se sostiene la afectación de la garantía de *integralidad* del beneficio,

10 Sin cursiva en el original.

pues el Estado debería aceptar, al establecer el monto de la prestación, que con ese acto satisface el carácter de integral, irrenunciable y sustitutiva de la asignación y que, en consecuencia, resultaría contradictorio que luego realice una supuesta doble tributación, sustrayendo una parte de ese ingreso que dispuso para el beneficiario.

Finalmente, la mayoría de la cámara federal introduce otro elemento novedoso para la declaración de inconstitucionalidad del artículo 79, inciso c), de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628: afirma que el haber jubilatorio no puede jamás evolucionar hacia la baja, puesto que goza de la garantía de progresividad y, al ser también sustitutivo del ingreso previo, nunca puede caer por debajo del monto estipulado por el Estado que, se supone, asegura condiciones de vida similares a las del período económicamente activo.

Por su parte, el voto minoritario en disidencia sostuvo un criterio análogo a la doctrina actual de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia. Al respecto, sostuvo que:

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

7.4. Caso “Castro c/ Administración Federal de Ingresos Públicos” (2018)

El cuarto caso a considerarse presenta una línea de argumentación muy extendida para el rechazo al pedido de declaración de inconstitucionalidad del artículo 79, inciso c), de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628. La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (en adelante, la “CNACAF”) (2018) conoció el caso de Beatriz Castro, jubilada, que había buscado declarar la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) de la ley, argumentando que el tributo afectaba su derecho de propiedad por ser confiscatorio. Para apoyar ese fundamento, se presentaron como elementos probatorios los

EN LETRA - año VI, números 11-12 (2019)

ROMERO BRENLLA, F. (2019) "El Impuesto a las Ganancias: un análisis constitucional...", pp. 95-119

recibos de haberes jubilatorios de la demandante, pero no se indicó el monto anual sufragado por el tributo.

Analizado el caso, la CNACAF alegó que el Poder Judicial no puede expedirse acerca de la *conveniencia o no* de un gravamen y que las pruebas presentadas (recibos de haber jubilatorio con el descuento del Impuesto a las Ganancias practicado) no son suficientes para inferir que existe una violación al derecho de propiedad y no confiscatoriedad. De esa manera, se desestimó el recurso interpuesto y confirmó la sentencia apelada, dando razón a la AFIP.

Lo que se pone de manifiesto en esta oportunidad es la intención del Poder Judicial de mantenerse fuera de la órbita de influencia de lo que considera ser una cuestión ajena a su competencia como es el establecimiento de gravámenes cuando no se ven expresamente violentadas garantías constitucionales.

7.5. Caso "García, María Isabel c/ Administración Federal de Ingresos Públicos" (2019)

En este caso, la CSJN (2019a) ha declarado por mayoría la inconstitucionalidad del artículo 79, inciso c), de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628. Aquí, una vez más, una jubilada de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la provincia de Entre Ríos, María Isabel García, reclamaba que su haber jubilatorio fuera exento del pago del Impuesto a las Ganancias alegando confiscatoriedad del gravamen.

En primer lugar, la mayoría de los ministros consideró una serie de elementos de relevancia para tomar su decisión. En primer lugar, afirmó "[q]ue no pueden caber dudas de la naturaleza eminentemente social del reclamo efectuado por la actora, afirmación que encuentra amplísimo justificativo en el reconocimiento de los derechos de la ancianidad receptados por la Constitución Nacional y examinados por la jurisprudencia de esta Corte Suprema" (consid. 11). En atención a ello, recordó la doctrina del caso *Berçaitz* (1974),¹¹ y sostuvo que (consid. 13):

¹¹ "[C]omo esta Corte lo ha declarado, "el objetivo preeminente" de la Constitución, según expresa su preámbulo, es lograr el "bienestar general" (*Fallos*: 278:313), lo cual significa decir la justicia en su más

el envejecimiento y la discapacidad [...] son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales.

Por todo lo anterior, la mayoría de la CSJN entendió que existía una necesidad constitucional de que el legislador estipule respuestas diferenciadas y especiales para estos sectores vulnerables y que el Poder Judicial puede controlar este imperativo constitucional sin que ello signifique distorsionar la división de poderes (consid. 15); y, en consecuencia, que “la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido” pues esto supone “igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja” (consid. 17).

De esta manera, la construcción de la mayoría de la CSJN no consistió en la evaluación de la adecuación cuantitativa del gravamen a la Constitución Nacional (criterio tradicional de la *no confiscatoriedad*) (consid. 17) sino en un “análisis integral de la capacidad contributiva” en consideración de la posibilidad de que jubilados con distintas necesidades de supervivencia sean subsumidos en el impuesto de igual manera, equiparando una misma capacidad económica (el haber jubilatorio) a capacidades

alta expresión, esto es, la justicia social, cuyo contenido actual consiste en ordenar la actividad intersubjetiva de los miembros de la comunidad y los recursos con que ésta cuenta con vistas a lograr que todos y cada uno de sus miembros participen de los bienes materiales y espirituales de la civilización. Por tanto, tiene categoría constitucional el siguiente principio de hermenéutica jurídica: *in dubio pro justitia socialis*. Las leyes, pues, deben ser interpretadas a favor de quienes al serles aplicadas con este sentido consiguen o tienden a alcanzar el “bienestar”, esto es, las condiciones de vida mediante las cuales es posible a la persona humana desarrollarse conforme a su excelsa dignidad” (*Fallos*: 289:430).

contributivas diferentes (determinadas por divergentes necesidades de recursos). Sobre esto último, la mayoría de la CSJN ha afirmado que (consid. 20):

[e]s 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 standard patrimonial escogido varias décadas atrás en las que era tecnológicamente imposible distinguir —dentro del universo rotulado como "jubilados"— entre quienes son vulnerables en mayor o menor medida. Hoy esta diferenciación puede extraerse [...] a partir de la propia información registral en poder del Estado.

De esta manera, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió declarar la inconstitucionalidad del artículo 79, inciso c), de la Ley N° 20.628.

Por el contrario, el juez Rosenkrantz votó en disidencia, a partir del entendimiento de que, en primer lugar, "el Congreso de la Nación es el órgano donde encuentran su representación natural las diversas opiniones, valores, convicciones y preferencias sostenidas por el pueblo de la Nación (arts. 22, 37, 45 y 54 de la Constitución Nacional)", por lo cual le corresponde "articular los muchos derechos y objetivos sociales que deben ser honrados en la regulación del sistema de seguridad social del país" (consid. 5°). Así, afirmó que (*id.*):

es claro que corresponde al Poder Legislativo la función primaria de dar contenido a las garantías del art. 14 bis de la Constitución Nacional, tal como lo ha decidido constante jurisprudencia de esta Corte (cfr. Fallos: 329:3089; entre otros), estando reservado al Poder Judicial el rol de evaluar, en los casos concretos sometidos a su juzgamiento, solo si aquella atribución ha sido ejercida sin desnaturalizar los derechos reconocidos en el texto constitucional (art. 28 de la Constitución Nacional).

El reflejo de este entendimiento es que, dada la separación de funciones, "la evaluación de la constitucionalidad de las medidas legislativas que aspiran a realizar el mandato constitucional de la justicia distributiva en el sistema jubilatorio, único cometido

que la Constitución otorga al Poder Judicial en relación a dicho sistema” (consid. 7°). A partir de ello, sostuvo la correspondencia de analizar la normativa vigente para identificar el esquema tributario establecido por el Congreso de la Nación, según el cual únicamente se gravan las jubilaciones más elevadas, es decir, las que superan seis veces el haber mínimo (consid. 8°); y, en consecuencia, el Estado prestaría “especial atención a la situación de sus jubilados y pensionados más desaventajados” (consid. 9°).

En segundo lugar, el ministro Rosenkrantz consideró los argumentos de la instancia judicial antecedente (CSJN: 2019a), y afirmó que (a) las jubilaciones constituyen ganancia en los términos de la ley 20.628 porque el legislador, según jurisprudencia extendida, goza de amplias potestades para establecer el hecho imponible (consid. 10); (b) no existe doble imposición en la aplicación del impuesto, pues (b.1) la misma ley textualmente dispone que se podrán deducir las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales (art. 81, inc. d]); y (b.2) “el impuesto a las ganancias que se paga en actividad y el que se paga por recibir beneficios jubilatorios responden a hechos imposables distintos que gravan distintas manifestaciones de riqueza” (consid. 11); y (c) la “integralidad” a que se hace referencia en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional refiere a la obligación del Estado de amparar a los ciudadanos más allá de la jubilación y prestando mecanismos diversos de contención, cuando la jurisprudencia de la Corte acepta la posibilidad de que los haberes previsionales sean gravados y que los instrumentos internacionales suscriptos por la Argentina no prohíben gravarlos.

Finalmente, contra la invocación de una afectación del derecho de propiedad por el actor, el ministro señaló que no fue aportada “prueba alguna de cuáles serían los gastos normales asociados a los problemas de salud ni indicó qué problema de salud específico la afectaría” (la parte consideró que era una cuestión de puro derecho) cuando “el haber de la actora era más de 15 veces superior al haber medio de nuestro país, lo que muestra elocuentemente que se encuentra en una mejor situación que la mayoría del colectivo de jubilados y pensionados” (consid. 16).

Por otra parte, esta doctrina jurisprudencial ha sido reafirmada recientemente por la mayoría de la CSJN en relación con otros once casos (2019).

8. Conclusión

Este trabajo ha tenido como objetivo la adquisición de conocimientos acerca de los diferentes elementos que componen la cuestión estudiada y ha intentado, con ello, brindar las herramientas necesarias para tomar una posición fundada y jurídicamente coherente acerca de la aplicabilidad o no del Impuesto a las Ganancias sobre jubilaciones y pensiones desde una perspectiva constitucional. Por lo tanto, luego de haber conocido y analizado esos elementos, huelga sintetizar la opinión que de este trabajo de investigación surge acerca de la materia.

El Impuesto a las Ganancias se constituyó con el objetivo de asegurar la redistribución de la riqueza y evitar la concentración, pero lo hizo en un marco legal precario puesto que se constituyó como impuesto permanente aun cuando tuvo origen en el Congreso Nacional y, por tanto, no le hubiera correspondido una existencia que excediera un marco temporal delimitado. Aun así, el gravamen continuó aplicándose y fue posicionándose como un ingreso cada vez más relevante para las arcas estatales.

A pesar de haber nacido con un objetivo noble –como es la mejor distribución de la riqueza y la reducción de la desigualdad–, hoy en día, en su aplicación sobre personas humanas, se ha convertido en un tributo del que muchos trabajadores son objeto aun cuando sus ingresos parecieran no justificar la percepción de tal gravamen, perdiendo su función equitativa para convertirse en un impuesto que se ha distorsionado con el paso del tiempo y la marcha de la economía.

Más aún, no sólo grava a trabajadores que difícilmente puedan ser considerados receptores de grandes ganancias, sino que también se aplica sobre jubilaciones y pensiones. Estas últimas constituyen prestaciones pertenecientes al sistema previsional de la seguridad social de nuestro país, que tienen como objeto brindar a las personas de la tercera edad las herramientas necesarias para enfrentar los desafíos – físicos y sociales – de aquella etapa de la vida. El monto de estas prestaciones es establecido por el Estado y debe ajustarse a los principios constitucionales que le otorgan carácter de *integral e irrenunciable*.

A pesar de ser una transferencia que el Estado Nacional realiza a cada uno de los jubilados y pensionados del país como retribución por los años de vida económicamente activa en que ellos mismos financiaron a sus jubilados contemporáneos, nuestro sistema impositivo cataloga las prestaciones previsionales como *ganancias* de la cuarta categoría y

las grava con el Impuesto a las Ganancias. Esto puede ser considerado contradictorio respecto de la *progresividad* en la adquisición de derechos que consagra el Pacto de San José de Costa Rica, o en el carácter de integral que es propio de jubilaciones y pensiones, además de generar una potencial situación de doble tributación que resultaría contradictoria para una Nación que proclama la *equidad fiscal* como eje rector del gravamen en su Constitución Nacional.

Sin embargo, frente a estos argumentos, existen también otros que sostienen la procedencia de la tributación del impuesto por parte de jubilaciones y pensiones. Así, como afirma en su disidencia el Dr. Rosenkrantz en el caso *García*, la jurisprudencia avalaría el cobro de impuestos sobre jubilaciones y pensiones. Además, el beneficio de integralidad no se vería afectado por la percepción del Impuesto a las Ganancias, pues se refiere a una cobertura y contingencia amplia y diversa que excede a los haberes previsionales y, por tanto, la integralidad no se referiría a la imposibilidad de reducir esos haberes por cualquier vía.

Existen, también, argumentos que cuestionan que el propio Estado –que fija el monto de las prestaciones y, por tanto, implícitamente establece con ellas un punto de no retorno puesto que las mismas son *sustitutivas* del ingreso previo– luego sustraiga una porción de ese beneficio como si se tratara de una ganancia, equiparando una jubilación con el salario o los ingresos que resultan del trabajo o la actividad empresarial. Asimismo, en la misma línea de argumentación, muchos consideran que resulta cuestionable que el régimen del Impuesto a las Ganancias defina la ganancia en función de numerosas contraprestaciones, pero que incluya en la cuarta categoría a jubilaciones y pensiones que, según esta perspectiva, carecen de contraprestación alguna.

La justicia local se ha encontrado dividida por el tema y no ha brindado una única respuesta. Aunque muchas instancias judiciales argumentan que jubilaciones y pensiones deben estar alcanzadas por el tributo, otras han argüido que las prestaciones previsionales no constituyen ganancia y no deben estar sujetas a este gravamen. El reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que no discute si estas prestaciones constituyen o no ganancia, sino que centra su argumentación en el carácter alimentario de las mismas y la especial vulnerabilidad de la tercera edad, ha sentado jurisprudencia para la declaración de la inconstitucionalidad de la aplicación del Impuesto a las Ganancias sobre jubilaciones y pensiones. El fallo ha sido cuestionado y exaltado por distintos actores de la sociedad, y –

al momento de escribir este artículo – no se han practicado modificaciones legislativas en la ley 20.628.

Finalmente, creemos que es menester continuar utilizando la vía institucional para generar jurisprudencia clara y contundente que analice los múltiples factores que entran en discusión en el tema y se consolide una visión coherente y fundada en derecho que decida si corresponde o no la tributación de este impuesto por parte de las prestaciones previsionales. El hecho de que la Corte Suprema fallara recientemente sobre esta problemática constituye un paso hacia adelante para la consecución de este objetivo. En línea con lo decidido por el máximo tribunal, esperamos que – en el marco del debate parlamentario – se posibilite la revisión de políticas a nivel nacional para que las consideraciones vertidas por las distintas instancias interpretativas del Poder Judicial y de la sociedad general encuentren su justo cauce y se halle una solución ecuánime y razonable a esta polémica que ha dado lugar a tan enriquecedor debate. Tal vez la pregunta más importante que atender en este momento sea ¿cómo armonizar los múltiples argumentos jurídicos que se han construido sobre el tema para alcanzar una resolución consensuada de esta problemática?

Referencias

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP) (2017) *Informe de recaudación. Año 2017 y IV Trimestre 2017*, consultado en [http://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/archivos/informe.4.trimestre.2017.pdf] el 27.12.2019.

ARENAS DE MESA, A. (2016) *Sostenibilidad fiscal y reformas tributarias en América Latina*. Santiago de Chile, CEPAL.

ARGAÑARAZ, N., BARRAUD, A., CASTRO, C., y MURÚA, M. (2019). *Vademécum tributario argentino 2019: 163 tributos legislados por Nación, Provincias y Municipios*. Buenos Aires, Instituto Argentino de Análisis Fiscal.

ARGENTO, A. (2017) "Guerra de relatos: para Cambiemos la reforma previsional beneficia a los jubilados y para el kirchnerismo es un "saqueo"", en *Infobae* del 19.12.2017.

BIDART CAMPOS, G. (2000-2001) *Manual de la Constitución Reformada*. Buenos Aires, Ediar.

— (2008-2010) "La Tributación y el Poder Tributario", en *Manual de la Constitución Reformada*, volumen II. Buenos Aires, Ediar.

EN LETRA - año VI, números 11-12 (2019)

CETERI, J. (2018) “Cambios en la venta de inmuebles: qué impuestos se pagan tras la reforma tributaria”, en *Clarín del* 29.12.2018, consultado en [https://www.clarin.com/economia/economia/cambios-venta-inmuebles-impuestos-pagan-reforma-tributaria_0_m0dswrot_.html] el 27.12.2019.

MINISTERIO DE HACIENDA de la República Argentina (2018) “Sector Publico Base Caja - Año 2018 Esquema Ahorro - Inversion - Financiamiento”, consultado en [https://www.minhacienda.gov.ar/onp/documentos/resultado/caja/c2018/2018.pdf]

MINISTERIO PÚBLICO FISCAL (MPF) (2013) *in re* “Dejeanne, Oscar Alfredo y otro cl Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) si amparo”, dictamen del 17.10.2011.

PÁGINA|12. (2018) “Los jubilados perdieron con la reforma previsional”, en *Página|12* del 04.08.2018, consultado en [https://www.pagina12.com.ar/133043-los-jubilados-perdieron-con-la-reforma-previsional] el 27.12.2019.

STANG, S. (2019) “Más jubilados pagarán Ganancias por un cambio en la forma de liquidar el impuesto”, en *La Nación* del 05.20.2019, consultado en [https://www.lanacion.com.ar/economia/mas-jubilados-pagaran-ganancias-cambio-forma-liquidar-nid2217336] el 27.12.2019.

TARSITANO, A. (2013) “El principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia”, en CASÁS, J. y FREYTE, R. (dirs.) y LALANNE, G. (coord.) *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*. Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales – Errepar, pp. 189-210.

Referencias jurisprudenciales

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE GENERAL ROCA (2017) *in re* “Fornari, Silvia Cristina – López, Silvia Liliana c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 24.02. 2017, disponible en el Sistema Argentino de Información Jurídica (Id SAIJ: FA17430002).

CÁMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL (CFSS), Sala II (2017) *in re* “Calderale, Leonardo Gualberto c/ ANSES s/ Reajustes Varios, 17477/2012”, sentencia del 16.05.2017, en el Sistema Argentino de Información Jurídica.

CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, Sala IV (2018), *in re* “Castro, Beatriz Mariana c/AFIP s/ Proceso de Conocimiento, 65015/2016”, sentencia del 07.06.2018, disponible en elDial.com (AAAA77).

EN LETRA - año VI, números 11-12 (2019)

ROMERO BRENLLA, F. (2019) "El Impuesto a las Ganancias: un análisis constitucional...", pp. 95-119

CÁMARA DE SENADORES DE LA NACIÓN (1973) "5521 Reunión - Continuación de la 64 sesión extraordinaria", en *Diario de sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación*. Buenos Aires, Imprenta del Congreso de la Nación.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (CSJN) (1906) *in re* "Manuel Faramiñan c/ Municipalidad de la Plata s/ inconstitucionalidad de ordenanzas municipales. Recurso Extraordinario", sentencia del 23.08.1906, en *Fallos*: 105:50.

— (1911) *in re* "Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad del impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires", sentencia del 16.12.1911, en *Fallos*: 115:111.

— (1928) *in re* "Doña Graciana Etchessahar de Lastra s/ protocolización de testamento", sentencia del 26.10.1928, en *Fallos*: 153:46.

— (1930) *in re* "Don Andrés Gallino (su sucesión)", incidente sobre inconstitucionalidad de la ley nro. 11.287, arts. 3º y 2º, sentencia del 27.04.1930, en *Fallos*: 160:247.

— (1938) *in re* "La Martona S.A. c. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 07.12.1938, en *Fallos*: 182:411.

— (1940) *in re* "Carlos Julio Bunge", sentencia del 19.04.1940, en *Fallos*: 186:421.

— (1943) *in re* "Bemvinda de Castro Azevedo de da Camara Lomelino v/ Provincia de Buenos Aires", sentencia del 18.06.1943, en *Fallos*: 191:61.

— (1944) *in re* "Harilaos de Olmos, Adelia M. v. Provincia de Córdoba", sentencia del 31.10.1945, en *Fallos*: 199:184.

— (1946) *in re* "Sara Pereyra Iraola v. Provincia de Córdoba", sentencia del 22.11.1946, en *Fallos*: 206:247.

— (1948) *in re* "María Laura Pérez Guzmán de Viaña y Emilia Olmos Arredondo de Pérez Guzmán v. Provincia de Tucumán", sentencia del 02.08.1948, en *Fallos*: 211:1033.

— (1958) *in re* "Degó, Félix Antonio s./ demanda de inconstitucionalidad", sentencia del 20.10.1958, en *Fallos*: 242:73.

— (1974) *in re* "Berçaitz, Miguel Angel", sentencia del 13.09.1974, en *Fallos*: 289:430.

— (1989) *in re* "Marta Navarro Viola de Herrera Vegas c/ Nación Argentina (Dirección Nacional Impositiva)", sentencia del 19.12.1989, en *Fallos*: 312:2467.

— (2008a) *in re* "Wintershall Energía SA c/ EN-PEN Dto. 786/02 Ley 25565 s/ amparo", sentencia del 04.11.2008, en *Fallos*: 331:2453.

EN LETRA - año VI, números 11-12 (2019)

— (2008) *in re* “Benedeti, Estela Sara c/ PEN Ley 25.561 Dto. 1570/01 214/02 s/ amparo”, sentencia del 16.09.2008, en *Fallos*: 331:2006.

— (2013) *in re* “Dejeanne, Oscar Alfredo y otro cl Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) si amparo”, sentencia del 10.12.2013.

— (2009) *in re* “Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”, sentencia del 03.07.2009, en *Fallos*: 332:1571.

— (2019) *in re* “Godoy, Ramón Esteban c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 07.05.2019.

— (2019a) *in re* “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 06.03.2019, en *Fallos*: 342:411