

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN – 7° COHORTE

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS U.N.L.P.

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

**IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LAS JUBILACIONES
ANÁLISIS DEL FALLO “CALDERALE LEONARDO GUALBERTO
C/ANSES”**

Javier Abel Ruggiero

Alumno: Cr. Javier Abel Ruggiero
Director: Cr. Marcelo Del Moro
Co-Directora: Lic. Alejandra Pereyra

Índice

Introducción.....	3
1) Origen de la Problemática I – Los Juicios por reajuste por movilidad.....	5
2) Origen de la Problemática II – La desactualización de los Mínimos no Imponibles.....	9
3) Los antecedentes del fallo “Calderale” y la colisión de dos ramas del Derecho.....	13
4) El fallo.....	15
5) Entorno legal de la normativa cuestionada.....	19
7) Análisis tributario del fallo “Calderale”.....	25
7.1.) Definición de Ganancia, el cuestionamiento a la “teoría de la fuente”; elementos y características; las jubilaciones como hecho imponible según las definiciones de rentas.....	26
7.2) La doble imposición alegada.....	32
7.3) El principio de legalidad y el hecho imponible en crisis.....	33
7.4) Diferencias retroactivas de haberes jubilatorios cobrados en la sentencia – Su exención.....	37
9) Comentarios Finales.....	43
Bibliografía.....	45

Introducción

El presente trabajo tiene como objetivo analizar lo resuelto por la Sala Segunda de la Cámara Federal de la Seguridad Social en el fallo “Calderale Leonardo Gualberto c/Anses s/Reajustes Varios” con fecha 16 de mayo de 2017, en donde, para la materia que nos interesa: 1) declaró la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) de la Ley del Impuesto a las Ganancias (Ley N° 20.628) y del artículo 115 de la Ley N° 24.241 y 2) Declaró exentas en el citado impuesto las sumas retroactivas reconocidas en autos.

Esta inteligencia judicial proveniente del fuero de la Seguridad Social será confrontada, o mejor comparada, con diversas posturas doctrinarias o jurisprudenciales provenientes del ámbito del Derecho Tributario, por cuanto en el fallo objeto de estudio se cuestionan conceptos o instituciones que son materia de este último.

Se comenzará el análisis reseñando algunas particularidades y problemáticas del sistema jubilatorio argentino de las últimas décadas donde parte del sector pasivo tuvo (o aún tiene) que acudir a la justicia para obtener la recomposición de sus haberes previsionales y su movilidad ante incumplimientos por parte del Estado.

Resulta necesario traer a consideración esta problemática para contextualizar el fallo “Calderale” y esto es así ya que el mismo (junto con fallos precedentes de similar tenor que le dieron sustento) no debe entenderse como una decisión aislada donde la justicia de la Seguridad Social repentinamente se vio motivada a “entrometerse” en cuestiones de materia tributaria ajenas a su especialidad, sino mas bien, resulta atinado entender que este tipo de decisiones de fueros ajenos al ámbito tributario, son el resultado de un “sistema de fallos”, todos ellos de origen laboral o previsional, donde la justicia fue evolucionando y avanzando en el reconocimiento paulatino de derechos constitucionales vulnerados con respecto a una fracción importante de jubilados.

Dicho de otra manera, la reciente jurisprudencia fue reconociendo de a poco, a través de diversos fallos que llamaremos “fallos hitos” de la Seguridad Social, incumplimientos, por parte del Estado con respecto a la manda constitucional del artículo 14 bis, en donde se establece que ... *“El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable...”* garantizando *“...jubilaciones y pensiones móviles...”*

Si bien no es objeto del presente trabajo ahondar en materia previsional y sus principios constitucionales rectores, se podría decir que parte de la justicia en miras a proteger la intangibilidad del haber previsional recompuesto en sede judicial, ha entendido que este haber una vez reconstituido y determinado, no puede sufrir ninguna clase de detrimento o disminución de su valor, y es en este punto donde se controvierte la aplicación del Impuesto a las Ganancias sobre dichas sumas, colisionando principios pertenecientes a la Seguridad Social con institutos pertenecientes al ámbito tributario.

Esta controversia se agrava con otra problemática también de origen estatal, que es la desactualización de los Mínimos no Imponibles (MNI) del gravamen aludido durante el mismo lapso de tiempo. Se advierte en este punto que excede a este autor indagar los motivos por los cuales el Estado ha dejado retrasados los parámetros de cálculo para estar incidido por este impuesto, aunque se estima no requerirá demasiado esfuerzo suponer una respuesta.

Esta situación será abordada con un sencillo ejemplo, donde se comparará la evolución de los Mínimos no Imponibles (incluida la deducción especial para este tipo de categoría de rentas) desde el año 1995 hasta el 2017, expresada en valores nominales, comparadas con índices de precios mayoristas publicados por el INDEC, índices salariales y valores expresados en dólares estadounidenses.

Este breve ejercicio intentará demostrar de una manera didáctica la problemática anteriormente planteada, dejando al lector que arribe a sus propias conclusiones, pero casi con seguridad podrá comprender la motivación

del reclamo judicial de la aplicación de este tributo sobre las jubilaciones y sus ajustes retroactivos.

Sutil y complementariamente se analizarán algunos antecedentes encontrados de la incorporación de las jubilaciones en el sistema tributario argentino, partiendo de los debates parlamentarios de la primigenia Ley de Impuesto a los Réditos y la del actual Impuesto a las Ganancias con sus constantes modificaciones.

Por otra parte, es necesario adelantar que como el fallo analizado cuestiona la existencia del hecho imponible, se confrontará el argumento del decisorio con diversas opiniones doctrinarias del Derecho Tributario, incluso jurisprudenciales que quizás sean un preludio de la suerte que tendrá cuando el mismo llegue a instancia de Corte.

Para concluir el estudio, se expondrán las recientes modificaciones en la materia incorporadas por las Leyes N° 27.346 y N° 27.430 en relación a las deducciones y ganancias provenientes del artículo 79 inciso c).

Por último, es pretensión de este trabajo integrador lograr convertirse en un aporte adicional al debate, con la finalidad última que el Estado en su conjunto revea las cuestiones involucradas y tome las decisiones de gobierno que considere más adecuadas para la sociedad argentina y en especial hacia el sector pasivo de la población.

1) Origen de la Problemática I – Los Juicios por reajuste por movilidad

La Constitución Nacional en su artículo 14 bis ordena al Estado otorgar los beneficios de la seguridad social que tendrá carácter integral e irrenunciable, garantizando el derecho a jubilaciones y pensiones móviles, es decir que la jubilación una vez otorgada tiene que tener alguna medida de movilidad o reajuste.

Así la movilidad jubilatoria puede entenderse como el traslado de las variaciones experimentadas de los salarios de los trabajadores en actividad. Es decir, las jubilaciones se deben “mover” como se mueven los salarios de los trabajadores que están en actividad, con el fin de mantener su poder adquisitivo en el transcurso del tiempo.

Esta manda constitucional es considerada una garantía que propende asegurar al jubilado que su haber guarde una razonable proporcionalidad con el esfuerzo del aporte realizado y sustituya el salario que percibía mientras era activo, para mantener el nivel de vida acorde al que había alcanzado (de acuerdo con el esquema jubilatorio nacional organizado sobre la base del sistema de reparto donde las generaciones activas contribuyen (aportan) para financiar el retiro de la generación pasiva).

En el ámbito Nacional respecto a la movilidad (se dejará fuera del análisis los regímenes provinciales y las cajas preexistentes), coexisten dos regímenes previsionales:

a) Régimen especial, donde la movilidad se evidencia en que el trabajador pasivo cobra un porcentaje de lo que gana por el mismo cargo un trabajador en actividad (ej. 82% de sus haberes como activo), con lo cual si aumenta los sueldos del personal en actividad automáticamente aumenta la movilidad del jubilado (son ejemplo de estos regímenes: Investigadores – Ley N° 22.929, Docentes – Ley N° 24.016, Magistrados y Funcionarios – Ley N° 24.018, Diplomáticos – Ley N° 22.731).

b) Régimen común o general: que abarca a la mayoría de las personas (Ley N° 24.241 o su antecesora Ley N° 18.037), en la cual la movilidad se practica ya no en función de lo que se gana por igual cargo en actividad, sino que a partir de un haber inicial determinado (en función de sueldos nominales del pasado actualizados al momento del cálculo), éste se ajusta en el tiempo mediante la aplicación de índices que debieran tener relación con variaciones de salarios en general. Es decir, en este sistema se descalza la historia laboral del

trabajador con su futuro haber jubilatorio, que es determinado en función de un porcentaje de lo que ganó (durante los últimos 10 años) y una vez determinado este haber inicial, el mismo debe ajustarse por algún índice para llevarlo a una proporción razonable de lo que ganaría si aún estuviese en actividad.

Son esta última clase de jubilados (numerosos en cantidad) los que se vieron obligados a acudir a la justicia ante incumplimientos del Estado, sea porque durante cierto período de tiempo no aplicó ningún índice de actualización o bien aplicó índices inferiores a los que debió haber aplicado (mayoritariamente con argumentos de índole presupuestaria).

Por ejemplo, durante el período 1995 hasta el 2006 los haberes previsionales (del régimen general) no registraron reajuste alguno (crisis de 2001/2002 mediante), salvo aumentos al haber mínimo y en las jubilaciones menores a \$ 1.000¹.

Dicha falta de aplicación de índices estuvo basada en la aplicación de la Ley de Convertibilidad N° 23.928 que desde el 01/04/1991 prohibió la actualización monetaria, indexación de precios, variación de costos o repotenciación de deudas y también por la sanción de la Ley N° 24.463 del 30/03/1995 que modificó el artículo 32 de movilidad de la Ley N° 24.241 que actualizaba por índices de variación de salarios, sustituyéndolo por un supuesto índice de movilidad que debía establecer el Poder Legislativo, índice que no estableció en la práctica, hasta la sanción de la Ley N° 26.417 con vigencia a partir del 15/10/2008, para el ejercicio 2009.

Esta desactualización de los haberes previsionales dio origen a los primeros reclamos judiciales en busca de algún mecanismo de movilidad que actualice las jubilaciones que se habían tornado en el tiempo insuficientes, llegando a la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

¹ Despoulis Netri, Federico, Procedimiento de Reajuste de Haberes, Ediciones D&D, 1ª. Ed., 2014, p.21

Estos primeros fallos son mencionados por algunos autores como “fallos hitos” en la historia judicial de la Seguridad Social².

Se mencionan a título enunciativo, algunos de esos fallos en los cuales nuestro Tribunal Címero fue admitiendo, reconociendo, incluso determinando el mecanismo de movilidad de aquellos haberes jubilatorios desactualizados, a saber: “Chocobar Sixto Celestino c/ Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y SS Públicos s/ reajuste por movilidad” del 27/12/1996; “Heit Rupp Clementina c/ ANSES s/ Amparo y Sumarísimos” del 16/09/1999; “Sánchez María del Carmen c/ ANSES s/ reajustes varios” del 17/05/2005; “Badaro Adolfo Valentín c/ ANSES S/ reajustes varios” del 08/08/2006 y fallo del 26/11/2007; “Eliff Alberto c/ ANSES s/ reajustes varios” del 11/08/2009; “Betancur José c/ ANSES s/ reajustes varios” del 10/07/2012, entre otros³.

En tales decisorios el Máximo Tribunal, además de recomponer los haberes iniciales y reconocer la movilidad jubilatoria e indicar el método de ajuste (índices, etc.), sentó y/o reafirmó conceptos y principios constitucionales rectores de la Seguridad Social, tales como: *“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 mas allá de lo razonable”* (fallo “Chocobar” citado supra), por otra parte *“...la necesidad de mantener una proporción justa y razonable entre el haber de pasividad y el de actividad, es consecuencia del carácter integral que reconoce la CN ..que cualquier situación que impidiera el goce efectivo de los beneficios de la seguridad social...ya sea disminuyéndolos o aniquilándolos, tornaría irrisoria la cláusula constitucional y vacío de contenido el principio que ella consagra”* (fallo “Sánchez” citado supra).

² Ibidem pp. 20

³ Despoulis Netri, Federico, 2014, op.cit, nota 1, Págs. 127 a 145.

Lo hasta aquí expuesto, pretende brindar una explicación del motivo por el cual la justicia, en particular, el fuero de la Seguridad Social sea un protector “celoso” respecto a cualquier disminución del haber jubilatorio, situación que se mencionará mas adelante cuando se analice el fallo “Calderale”⁴.

2) Origen de la Problemática II – La desactualización de los Mínimos no Imponibles

En el apartado anterior se abordó como parte de la problemática la desactualización de los haberes previsionales frente a un contexto de desvalorización monetaria y pérdida del poder adquisitivo que se iniciara luego de la crisis económica financiera que atravesara nuestro país en los albores de la década pasada y cómo progresivamente la justicia fue reconociendo mecanismos de ajustes para sanear esa situación.

En este capítulo se expondrá un breve y simple análisis que mostrará claramente la otra cara del motivo por el cual, ante la recomposición judicial de los haberes previsionales citados (o sencillamente ante el cobro de haberes normales previsionales), se acudió a los fueros de la Seguridad Social para solicitar la inconstitucionalidad de las retenciones sufridas del Impuesto a las Ganancias.

Este segundo motivo es lisa y llanamente la desactualización de los Mínimos no Imponibles del gravamen, que quedaron relegados respecto a otros indicadores y precios de la economía (de bienes y de los factores de producción), originando que “ingresen” en el Impuesto una masa de asalariados y jubilados que en otras circunstancias hubieran quedado no alcanzados por los parámetros de medición del impuesto.

Dicha situación se puede observar en el siguiente cuadro:

⁴ Fallo Calderale, Leonardo Gualberto c/ANSES s/ Reajustes Varios – Cámara Federal de la Seguridad Social - Sala 2 – 16/05/2017.

ANALISIS DE MINIMOS NO IMPONIBLES VS INDICES DE PRECIOS, DOLAR Y SALARIOS

	A	B	C= A+B	D	E=C/D	F	G
AÑO	MNI	DED.ESP	TOTAL	TC (V) DOLAR PROMEDIO	MNI + DED ESPECIAL EN DOLARES	INDICE IPIM NIVEL GRAL	ISBIC PERS CALIFICADO
1995	4726,08	17722,92	22449,00	1,00	22449,00	107,73	224444,40
1996	4800,00	18000,00	22800,00	1,00	22800,00	109,95	224575,20
1997	4800,00	18000,00	22800,00	1,00	22800,00	108,94	224575,20
1998	4800,00	18000,00	22800,00	1,00	22800,00	102,12	224575,20
1999	4800,00	18000,00	22800,00	1,00	22800,00	103,35	224575,20
2000	4020,00	13500,00	17520,00	1,00	17520,00	105,83	224575,20
2001	4020,00	13500,00	17520,00	1,00	17520,00	100,22	224575,20
2002	4020,00	13500,00	17520,00	2,39	7345,91	218,44	224575,20
2003	4020,00	18000,00	22020,00	3,07	7172,64	222,71	249934,60
2004	4020,00	18000,00	22020,00	2,95	7464,41	240,23	377777,80
2005	4020,00	18000,00	22020,00	2,98	7389,26	266,03	458039,20
2006	6000,00	22800,00	28800,00	3,07	9396,41	289,69	598954,20
2007	7500,00	36000,00	43500,00	3,13	13904,43	325,96	780522,90
2008	9000,00	43200,00	52200,00	3,31	15787,09	355,62	1030980,40
2009	9000,00	43200,00	52200,00	3,64	14324,92	386,72	1255163,40
2010	10800,00	51840,00	62640,00	3,91	16038,92	448,57	1649803,90
2011	12960,00	62208,00	75168,00	4,16	18086,62	505,36	2115032,70
2012	12960,00	62208,00	75168,00	4,63	16243,76	571,51	2795032,70
2013	15120,00	72576,00	87696,00	5,75	15252,80	655,91	3542483,70
2014	15552,00	74649,60	90201,60	8,28	10893,26	841,66	4651372,50
2015	15552,00	74649,60	90201,60	10,85	8311,98	930,69	6020130,70
VARIACION % 1995-2015			301,81%	985,20%	-62,97%	763,91%	2582,24%
2016	42318,00	203126,40	245444,40	14,93	16445,19	34,50%	8095817,00
2017	51967,00	249441,60	301408,60	17,27	17449,19	18,80%	S/D
VARIACION % 1995-2017			1242,64%	1627,35%	-22,27%	817,21%	3507,05%

A= Mínimo no imponible Vigente (MNI) - Fuente Errepar - Tablas deducciones Imp a las Ganancias

B= Deducción especial Vigente (DE) - Fuente Errepar - Tablas deducciones Imp a las Ganancias

C= MNI + DE

D= Tipo de cambio tipo vendedor del Dólar oficial promedio entre enero/diciembre del año analizado - Fuente Errepar - Cotizaciones Mon Ext.

E= MNI + DE expresada en Dólares Estadounidenses al TC promedio

F= Índice de Precios Mayorista Nivel General (IPIM) Base 1981=100 – Indec // A partir de enero 2016 el Indec solo publica variaciones porcentuales. - Fuente Errepar - Índices de Precios

G= Índice de Salarios Básicos de la Industria y la Construcción (ISBIC) – Publicado por Ministerio de Trabajo hasta sep-16 - Fuente Ministerio de Trabajo de la Nación

En este esquema se relevaron todos los Mínimos no Imponibles y Deducción Especial (en adelante MNI+DE) para los sujetos comprendidos en el artículo 79 inciso c) de la Ley desde el año 1995 hasta el 2017 (Columnas A, B y C).

Asimismo, se tomó una cotización promedio anual para esos años del Dólar Estadounidense (cotización oficial tipo vendedor) a los fines de convertir el MNI + DE en patrón dólar (Columnas D y E).

Por último, se consideraron para cada año el Índice de Precios Mayorista Nivel General elaborado por el INDEC y el Índice de Variación de Salarios Básicos de los Obreros de la Construcción y de la Industria (ISBIC) publicado por el Ministerio de Trabajo.

Se realizaron diversos cálculos porcentuales, con cortes al 2015 y con cortes posteriores a dicha fecha donde se realizaron aumentos mas sustanciales de los MNI+DE.

En la columna C, puede notarse que el aumento en términos nominales del MNI+DE fue de un 301,81% para el período 1995-2015, pero quedó muy relegado respecto al aumento porcentual por el mismo lapso de la variación del 763,91% del Índice oficial de Precios Mayoristas y fundamentalmente con respecto al 2.582,24% de variación del Índice de Salarios ISBIC (utilizado judicialmente para ajustes laborales y previsionales).

Esta simple comparación, se estima suficiente para comprender el efecto del Impuesto a la Renta frente a los haberes previsionales y en mayor medida frente de las recomposiciones de haberes jubilatorios obtenidos en sede judicial. En una extrema (y “grosera”) simplificación, aunque sumando complejidad en el análisis se obtendrían las mismas conclusiones, podría afirmarse que mientras los jubilados obtenían sus ajustes retroactivos por índices de variación salarial al 2582,24% ingresaban esos valores a medirse con parámetros tributarios actualizados al 301,81%. Misma conclusión se arriba

si se comparan valores ajustados por inflación (base INDEC) versus actualización de los MNI.

Por otra parte, si bien desde el año 2016 se actualizaron los valores del MNI+DE siguen estando muy por debajo de las actualizaciones salariales, con lo cual si bien superó la variación de precios oficial (1264,64% versus 817,21% de variación precios INDEC), sigue estando por debajo de la variación salarial (3.507,05%).

Para culminar y a modo ilustrativo, se “dolarizó” el MNI+DE desde 1995 hasta 2017, y también se arriba a similares conclusiones, mientras que en el año 1995 se ingresaba al impuesto a partir de los 22.449 dólares anuales, en el año 2015 se ingresó a partir de los 8311 dólares (al tipo de cambio “oficial”), mientras que para el 2017 a partir de los 17.450 dólares. En ningún año luego de la salida de la Convertibilidad se ingresó al impuesto expresados en dólares en valores superiores de MNI+DE vigentes antes de la misma.

Queda demostrado claramente, a pesar de lo simplificado del análisis, pero no menos válido para obtener conclusiones, que este fue el otro motivo por el cual el Impuesto a las Ganancias sobre la cuarta categoría, y en especial sobre el sector pasivo de la población, ha ganado en los últimos años lugar en los titulares de los medios de comunicación y objeto de cuestionamientos judiciales como en el presente analizado.

Sobra decir que desactualizados los parámetros de no imponibilidad, torna mas gravoso el ingreso a las Escalas de determinación del Impuesto establecidos en el artículo 90 de la Ley, tributándose sobre escalas progresivas superiores a las cuales hubiera correspondido.

3) Los antecedentes del fallo “Calderale” y la colisión de dos ramas del Derecho

Llegado a este punto, se considera necesario repasar la secuencia argumental hasta aquí desarrollada para profundizar en el análisis del objeto de estudio.

Se partió indicando que hay un reciente fallo proveniente de un fuero de la Seguridad Social donde se declaró la inconstitucionalidad del Impuesto a las Ganancias sobre las jubilaciones, del cual surge tácitamente la siguiente pregunta: ¿cómo es posible que desde un fuero especializado en lo previsional se esté decidiendo sobre cuestiones pertenecientes al ámbito tributario?

Ensayando una respuesta, el autor de este trabajo, considera necesario comprender el contexto en el cual se dictó el fallo, donde la cuestión medular del origen de los reclamos judiciales fueron los constantes incumplimientos del Estado por cuanto dejaron “congelados” durante varios años las jubilaciones de un gran número de beneficiarios y que éstos se vieron obligados a acudir a la justicia para que le recompongan sus haberes jubilatorios. Para ello resultó conveniente explicar someramente la garantía de movilidad consagrada en nuestra Constitución Nacional.

Como resultado de estos reclamos, la Corte a través de diversos fallos dictados en el tiempo fue admitiendo nuevamente la aplicación de la movilidad sobre las jubilaciones, reafirmando conceptos rectores en materia de Seguridad Social, en especial la integralidad del haber jubilatorio, la proporcionalidad y su carácter sustitutivo, propendiendo hacia una razonable intangibilidad de los mismos.

Empero cuando los beneficiarios accedieron favorablemente a sus reclamos se encontraron con que un descuento importante sobre la jubilación recompuesta (pasada y presente) provenía de retenciones del Impuesto a las Ganancias de la cuarta categoría, con parámetros de medición

desactualizados, con lo cual a los reclamos por movilidad adicionaron a sus demandas el pedido de declaración de inconstitucionalidad del Impuesto citado.

En esta instancia del trabajo resulta oportuno decir que el fallo “Calderale” no es el primero en que se resuelve sobre dicha materia, ya que viene a sumarse a numerosos decisorios anteriores que han declarado la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) de la Ley del tributo (con variados argumentos), tal como ocurrió en el fallo de la Cámara de Apelaciones de General Roca en autos “Fornari, Silvia Cristina”⁵, donde se dijo que *“el citado artículo de la ley del impuesto...en cuanto tiene por hecho imponible a los haberes jubilatorios: es inconstitucional, pues si la autoridad tiene la facultad de cuantificar el ingreso cuando concede el beneficio, debe aceptarse que esa es la medida que satisface el estándar de integralidad e irrenunciabilidad que está obligado a observar y garantizar, de donde es contradictorio que luego detraiga una parte de ese todo sin que ello implique vulnerar esos principios...”*

Asimismo, en otros fallos anteriores, también se declaró la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) sobre los haberes previsionales, entre otros: “Dabat Gladis Telma c/AFIP s/amparo” de la Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes del 30/10/2013; “Pagani, Pedro José c/ANSES” de la Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social del 22/12/2008 y sus antecesores “Galliano Gregorio c/ANSES” del 4/4/2008, “Castiñeira Darío Emilio c/ANSES del 11/10/2007 por citar algunos.

Comentario aparte merecerá mas adelante, un antecedente importante que llegó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el fallo “Dejeanne Oscar Alfredo y/o c/AFIP s/Amparo del 20/12/2013.

⁵ Fallo “Fornari, Silvia Cristina y López Silvia Liliana c/EN-AFIP s/Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Cámara Federal de Apelaciones de General Roca, 24/2/2017.

Todos estos fallos y muchos más que seguramente no se mencionan, constituyen algunos antecedentes del fallo objeto de estudio, planteándose una suerte de enfrentamiento entre dos ramas del Derecho: el de la Seguridad Social y el Tributario.

No obstante, si bien todos estos fallos arribaron a similares conclusiones, lo que llamó la atención en el fallo Calderale y captó el interés para su análisis minucioso fue la argumentación utilizada para resolver la falta de hecho imponible por vacío de contenido, cuestión que obliga integrar conocimientos sobre la historia del mismo en la normativa argentina al momento del fallo; conceptos y teorías sobre la definición de la renta o ganancias; criterios adoptados por nuestra ley; principio de legalidad y elementos del hecho imponible para su cumplimiento; doble imposición tributaria; e interpretación y posiciones doctrinarias del hecho imponible “jubilaciones” entre otros.

4) El fallo

Con fecha 16 de mayo de 2017 la Sala 2 de la Cámara Federal de la Seguridad Social, en autos “CALDERALE LEONARDO GUALBERTO c/ANSES”⁶, la parte actora solicitó (además del reclamo por determinación de haber inicial y movilidad de su haber jubilatorio) la inconstitucionalidad del tercer párrafo del inciso i) del artículo 20 y el artículo 79 inciso c) de la Ley N° 20.628, sosteniendo que toda ganancia requiere de alguna acción o actividad y la jubilación no tiene nada que ver con ello, manifestando que la jubilación es el principal beneficio de la Seguridad Social llamado a cubrir el riesgo de ancianidad y subsistencia.

⁶ Fallo “Calderale, Leonardo Gualberto c/ANSES s/Reajustes Varios, Cámara Federal de la Seguridad Social - Sala 2, 16/5/2017”

Al respecto el Dr. Luis Rene Herrero (con la adhesión posterior a su postura por parte de la Dra. Norma Carmen Dorado, ambos integrantes de la Sala), dijo en primer lugar que *“...es razonable inferir conforme las reglas de la experiencia que el haber que percibiera el jubilado al promover un juicio por reajuste de haberes no superaría el mínimo no imponible previsto por la autoridad de aplicación de la Ley N° 20.628, pero con el mismo énfasis debe afirmarse que...las sentencias de los jueces deben atenerse a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque sean sobrevinientes a la interposición de la demanda...”*(cita jurisprudencia de Corte).

En función de tales directivas el tribunal ordenó remitir las actuaciones al perito contador oficial para que practicara liquidación ilustrativa, debiendo actualizar las remuneraciones conforme las pautas de la sentencia de grado, en orden a determinar si el actor estaría alcanzado por la Ley del Impuesto a las Ganancias (L. 20.628).

Como resultado del informe del experto contable, surgió existencia de Impuesto determinado para los períodos retroactivos y para el ejercicio en curso.

De esta manera el juez, en virtud los principios de la Seguridad Social mencionados con anterioridad en este trabajo (citando los fallos de Corte: Chocobar, Sánchez, entre otros), argumentó que *“el haber previsional podría verse disminuido por varios topes, descuentos y en especial por el Impuesto a las Ganancias que tacha de inconstitucional, los cuales afectarían los aludidos principios de proporcionalidad y sustitutividad, que resguardan la integridad de su haber previsional por mandato constitucional.”*

A continuación, el magistrado, cita el texto del artículo 2 y 79 de la Ley N° 20.628 (T.O. 1997 y modif.) arribando a la conclusión que *“resultaría a todas luces contradictorio reconocer que los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, que consagra la Ley Suprema y a la vez tipificarlos como una renta, enriquecimiento,*

rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado, que es el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (art.14 bis)...”, “por lo mismo deviene irrazonable y carente de toda lógica jurídica, asimilar o equiparar las prestaciones de seguridad social a rendimientos, rentas, enriquecimientos, etc. obtenidas como derivación de alguna actividad de lucro de carácter empresarial, mercantil o de negocios productores de rentas, que la ley tipifica con lujo de detalles en su articulado”.

Por otra parte, continúa el dicente, *“la persona con status de jubilado, en el supuesto que, durante su desempeño como trabajador activo, su salario hubiere superado el mínimo no imponible de la ley vigente, debió haber sufragado este impuesto en la categoría prevista en el artículo 79 de la ley 20.628, que tipifica como ganancia: el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.”* por lo tanto *“de ello debería inferirse que el aporte en concepto de impuesto a las ganancias que grava a los jubilados sería percibido por el Estado en dos oportunidades con respecto a la misma persona, lo cual podría **configurar una doble imposición** y a la vez un enriquecimiento ilícito para éste...”*

Reafirma su postura agregando que *“infiérase que lo anterior sería un contrasentido y una flagrante injusticia que el jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado, cuando se halla en total estado de pasividad, sin desarrollar ninguna actividad lucrativa, laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador y sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase a título oneroso...”* (cita doctrina tributaria relacionada con la sanción de la Ley del Impuesto a las Ganancias del año 1974).

También cita doctrina Constitucional donde destaca que *“el principio de legalidad en materia tributaria exige que se establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, la base imponible, las fechas de pago, exenciones, etc, para concluir que “en el supuesto de autos, la norma*

impugnada – en el caso de jubilados o pensionados alcanzados por ella – no individualiza ni determina con precisión el hecho imponible sobre la cual los contribuyentes deberían tributar, con lo cual se violaría el principio de legalidad en materia tributaria”...

A posteriori, el juez cita la definición del Hecho Imponible del prestigioso tributarista Héctor Belisario Villegas: “*las “ganancias” (entendida como los rendimientos, rentas, enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación) son aquellos beneficios que son efectivamente “realizados”, es decir que están excluidos en dicho concepto los incrementos de valor de los bienes..*”, para arribar al corolario que “*el trabajador dependiente, podría percibir una remuneración ...que sería el resultado o la “ganancia realizada” por él mismo y obviamente (existiría) el hecho imponible que tipifica la hipótesis normativa...*”pero “*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*”.

Por tales motivos, concluyen los funcionarios de la justicia que:

- *Corresponde declarar la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) de la Ley N° 20.628 (T.O. 1997) si una vez aplicadas al haber del actor las pautas de reajustes que ordena la sentencia, éste superara el Mínimo No Imponible;*
- *Por idénticos fundamentos también corresponde declarar la inconstitucionalidad del artículo 115 de la Ley N° 24.241;*
- *Respecto a las diferencias de haberes no prescriptas acogidas en la sentencia, corresponde declarar también exentas del impuesto por idénticas razones (citan identidad con fallos “CSJN, Negri, Fernando Horacio c/E.N. AFIP-DGI del 15/07/2014 y “De Lorenzo Amalia B” del 17/06/2009).*

5) Entorno legal de la normativa cuestionada

Previo a considerar, desde el punto de vista tributario lo resuelto en el fallo, se procederá a citar la normativa pertinente y vigente al momento de la sentencia, respecto a la gravabilidad de las jubilaciones en la Ley N° 20.628 (T.O. 1997).

- 1) *Ámbito de aplicación: Artículo 1°) “Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible (humanas)...quedan sujetas al gravamen de...esta ley..., los residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior...los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina...”*
- 2) *Concepto de Ganancia: Artículo 2°) A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas:*
 1. *Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;*
 2. *Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no con las condiciones del apartado anterior, obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales...”*
- 3) *Concepto de fuente: Artículo 5°) “En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes*

que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.”

- 4) Año fiscal e imputación de las ganancias: Artículo 18) *“El año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre. Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal de acuerdo con las siguientes normas: ...inciso b) las demás ganancias (entre ellas las provenientes de la Cuarta Categoría) se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas... Tercer párrafo del citado inciso): “Las ganancias originadas en jubilaciones o pensiones liquidadas por las cajas de jubilaciones...que como consecuencia de modificaciones retroactivas de ...sentencia judicial, allanamiento a la demanda o resolución de recurso administrativo por autoridad competente, se percibieran en un ejercicio fiscal y hubieran sido devengadas en ejercicios anteriores, podrán ser imputadas por sus beneficiarios a los ejercicios fiscales a que correspondan. El ejercicio de esta opción implicará la renuncia a la prescripción ganada por parte del contribuyente.”*
- 5) Exenciones: Artículo 20) inciso i) *...” No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido...”*
- 6) Ganancias de la Cuarta Categoría: Artículo 79) *“Constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes: inciso b) del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia; inciso c) de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal...”*
- 7) Deducciones generales: Artículo 81) De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir (entre las que nos interesa: *“...d) contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros,*

pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales...

8) Deducciones Personales: Artículo 23): *“Las personas de existencia visible tendrán derecho a deducir de sus ganancias netas: inciso a) En concepto de ganancias no imponibles la suma de pesos \$42.318, siempre que sean residentes en el país, inciso c) En concepto de deducción especial, hasta la suma de \$42.318 cuando se trate de.... ganancias netas incluidas en el artículo 79...”* mientras que su último párrafo establece *“...el importe previsto en este inciso se elevará 3,8 veces cuando se trate de las ganancias a que se refieren los incisos a) b) y c) del artículo 79 citado”....esta disposición ...”no será de aplicación cuando se trate de remuneraciones comprendidas en el inciso c) del artículo 79, originadas en regímenes previsionales especiales que, en función del cargo desempeñado por el beneficiario, concedan un tratamiento diferencial del haber previsional, de la movilidad de las prestaciones, así como de la edad y cantidad de años de servicios para obtener el beneficio jubilatorio. Exclúyese de esta definición los regímenes de ...actividades penosas o insalubres, actividades docentes, científicas y tecnológicas y de retiro de las fuerzas armadas y de seguridad.”*

9) Escalas del Impuesto: Artículo 90) *“Las personas de existencia visible (humanas)...abonarán sobre las ganancias sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo con la siguiente escala ...”*

10) Forma de liquidación y pago: Artículo 39) *“La percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la Dirección General Impositiva.”* Para el caso analizado la normativa vigente al momento de la sentencia es la Resolución General AFIP N° 4003-E (modificatoria de la RG AFIP N° 2437), de Régimen de Retención sobre rentas de trabajadores en relación de dependencia y otros, con vigencia a partir del 1° de enero de 2017.-

11) Disposiciones contenidas en otras leyes: Ley 24.241 (Ley Nacional del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones), Artículo 115: *“Las jubilaciones, retiros por invalidez, pensiones por fallecimiento y demás prestaciones otorgadas conforme a esta ley estarán sujetas en cuanto corresponda al Impuesto a las Ganancias”*

6) La historia de los Impuestos a la Renta en Argentina y las jubilaciones como hecho imponible

Muy sintéticamente, los antecedentes del impuesto a la renta en la Argentina se remontan al primer proyecto presentado al Congreso por el Poder Ejecutivo de 1917, sin embargo, luego de varios intentos no llegó a concretarse.

Sólo en 1932 estando el país regido por un gobierno de facto, el gravamen se instituye por Decreto-Ley con fecha 19 de enero de 1932, con el carácter de impuesto de emergencia sobre los réditos y con el propósito de enfrentar la difícil situación financiera que atravesaba el Estado⁷.

Este impuesto (ratificado luego por Ley N° 11.586) tuvo vigencia desde 1932 hasta 1934, siguiendo el modelo británico del “Incom Tax” basado en un modelo de tipo cédular, (de donde allí surgen las categorías de ganancias que se aprecian hasta hoy)⁸.

Estas cédulas (posteriormente categorías) fueron: (según el texto de la Ley 11.586 citada): 1era. Rentas del Suelo, 2da. Réditos de los capitales

⁷ Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias – Estudio teórico práctico de la Ley Argentina sobre el Impuesto a las Ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta, Ed. Macchi, 8va Edición, 1992, p. 20.

⁸ Járach, Dino, Impuesto a las Ganancias, Ed.Cangallo, 1ª.Edición, 1980, p.38.

mobiliarios, 3ra. Réditos del comercio y la industria y 4ta. Réditos del Trabajo Personal.

Este régimen fue de corta duración, la Ley N° 11.682 del año 1932 promulgada el 4/1/1933, abandonó el sistema de impuestos cedulares para ir hacia un modelo de tipo global y personal, permaneciendo no obstante las categorías, pero con el significado de simple clasificación de las diferentes especies de réditos.

En 1973 se elimina con efecto al 1° de enero de 1974 el Impuesto a los Réditos y se establece por Ley N° 20.628 un impuesto unificado con el nombre de Impuesto a las Ganancias, con estructura muy parecida a su antecesor, salvo al mayor alcance debido a la unificación con el impuesto a las Ganancias Eventuales, que sustancialmente constituyó una quinta categoría.

Desde el comienzo y hasta el día de hoy como menciona el Dr. Enrique Reig, citando a otro autor (Alberto T. López), casi nunca pasó un año sin que se introdujeran modificaciones parciales al gravamen.

A los efectos del presente trabajo se han analizado los debates parlamentarios del año 1932 de la Ley N° 11.682⁹, como así también los debates del año 1973 correspondientes a la sanción de la Ley N° 20.628¹⁰, adelantando la conclusión que la materia actualmente cuestionada, no ha sido objeto de discusión específica en el contexto en que fueran sancionadas.

Bajo el título “4ta categoría: Réditos del trabajo personal en una relación de dependencia”, el artículo 26 de la original Ley N° 11.682 del Impuesto a los Réditos establecía que están sujetos a impuesto “*los réditos provenientes de la*

⁹ Consideración Cámara Diputados del 28 y 29 de diciembre de 1932 y Senado, consideración y Sanción del 30/12/1932 de la Ley N° 11.682, Publicación en Colección de Leyes Nacionales año 1932, H.Cámara de Diputados, Dirección de Información Parlamentaria, Dto. Coordinación de Estudios.

¹⁰ Consideración Cámara Diputados del 6 y 27 de diciembre de 1973 y Senado del 21/12/1973 de la Ley N° 20.628, H. Cámara Diputados de la Nación – Dirección de Información Parlamentaria

prestación de servicios personales bajo las órdenes directas del empleador y en una relación de dependencia....” mientras que el artículo 27 decía “las disposiciones del artículo anterior rigen también para las personas que perciben pensiones, retiros o jubilaciones. Pagarán un recargo del 30% del impuesto los jubilados retirados y pensionistas que optasen por domiciliarse en el extranjero.”

Por su parte el artículo 29 establecía un régimen de retención en la fuente estableciendo que *“Los empleadores – sean particulares, comerciantes o entidades comerciales o civiles, públicas o privadas – que pagasen a sus empleados, obreros, pensionistas, retirados o jubilados, réditos de la índole descrita en los artículos 26 y 27, bajo la denominación de sueldos, salarios, pensiones, retiros, jubilaciones, dietas...excluidos los descuentos para jubilaciones, retiros y pensiones, quedan obligados a retener de esta renta “real” como agentes de retención, e ingresar al fisco por cuenta del contribuyente, el impuesto de esta categoría....”*

No se encontraron respecto a esta Ley grandes debates en cuanto al contenido de la misma, menos aún de la temática analizada en particular, ya que las discusiones giraron en torno no tanto a las características y oportunidad de su implantación, sino a su alcance de índole Nacional.

No obstante, y de manera sutil, se ha encontrado en los debates de la Cámara de Diputados, algunas objeciones en general relacionados a la consideración como rédito a la retribución del factor humano (salarios) (discusión que al día de la fecha continúa vigente), por ejemplo la realizada en la sesión del 28/12/1932 por el Diputado del Partido Demócrata Nacional, Sr. Cortés Arteaga cuando se consideró el texto del artículo 26 del proyecto de ley citado anteriormente, en la cual dijo: *“es lamentable que en una ley llamada de impuesto a la renta, también figure un impuesto a los salarios, me parece equivocado considerar como renta los salarios, ya que éstos son retribución de servicios por trabajos realizados...pero si las necesidades del erario hacen que*

este impuesto siga subsistiendo, considero que debemos eximir de él a los sueldos de obreros y empleados de categoría inferior...”

Del análisis de los debates relacionados con la sanción de la Ley 20.628 de diciembre de 1973, se reproduce la consideración en particular del artículo 78 (actual artículo 79 de la ley): *“el presidente de la Cámara de Diputados (Sr. Busacca) pone a consideración el artículo 78 que dice: “Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes – inciso c) de las jubilaciones, pensiones, retiros, o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal”. “Toma la palabra el Diputado Sr. Díaz Ortiz: propone incorporar al final de este inciso la inclusión de la frase “. y de los consejeros de las sociedades cooperativas”... - Sr. Presidente: se va a votar el artículo 78 con el agregado propuesto por la comisión al inciso c) – Resulta afirmativa.”*, como puede apreciarse en el foco de discusión no estaban las jubilaciones (a cuarenta y un años de vigencia del Impuesto a las rentas).

Sin ánimo de extender el análisis, podría concluirse que el legislador históricamente y desde los comienzos, ha tenido la voluntad de gravar o mejor dicho considerar incluidas dentro de la cuarta categoría del impuesto (a los Réditos primero y a las Ganancias luego) a las jubilaciones y pensiones (en cuanto tengan su origen en el trabajo personal), situación que puede advertirse en estos escasos debates encontrados donde no aparece discutida la pertinencia de su inclusión, en otras palabras: podría afirmarse que nunca ha discutido en legislador el pasado la exclusión de objeto de este hecho imponible.

7) Análisis tributario del fallo “Calderale”

Para abordar este capítulo, núcleo del trabajo integrador, se identificarán los principales argumentos del fallo y se los rebatirá con posturas doctrinarias

y/o jurisprudenciales provenientes del ámbito tributario, mencionándose para cada punto, las conclusiones parciales o posturas tomadas por parte de quien escribe.

7.1.) Definición de Ganancia, el cuestionamiento a la “teoría de la fuente”; elementos y características; las jubilaciones como hecho imponible según las definiciones de rentas.

El primer argumento identificado es el que los magistrados afirman: *“resultaría contradictorio reconocer que el Estado proteja por un lado la integridad del haber previsional y por otro lado lo tipifique como una renta, enriquecimiento, rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado....cuando se halla en total estado de pasividad, sin desarrollar ninguna actividad lucrativa, laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador y sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase a título oneroso...”* (citan doctrina tributaria relacionada con la sanción de la Ley del Impuesto a las Ganancias del año 1974).

Como puede apreciarse esta tesitura pretende excluir a las jubilaciones del concepto de ganancia establecido en el artículo 2° de la Ley del gravamen, por considerar que carece de los elementos que la configuran.

Este razonamiento obliga mencionar los distintos conceptos de renta tributaria provenientes de la doctrina como así también el criterio adoptado por nuestra legislación, a fin de analizar el argumento judicial.

Previo a todo análisis, correspondería hacer una aclaración respecto al título y terminología de la ley actual: “Impuesto a las Ganancias” ya que parte

de la doctrina considera un rótulo no muy atinado puesto que debería haberse denominado “Impuesto a la Renta” para evitar confusiones conceptuales¹¹.

Aclarado lo anterior, según Giuliani Fonrouge y Navarrine ¹² la definición de renta se divide en dos posturas extremas: 1) la teoría de la fuente o rédito-producto y 2) la teoría del incremento patrimonial o del rédito-ingreso. Por otra parte, estos autores dicen que García Belsunce sugiere una tercera teoría la que denominan “legalista”¹³.

La teoría de la fuente o del rédito producto, postula que el concepto de renta exige: a) una riqueza nueva, b) derivada de una fuente permanente, c) de rendimiento periódico y d) que sea una riqueza realizada y separada del capital. Lo importante para esta corriente doctrinal es la existencia de una fuente productora durable, duradera o permanente, es decir un elemento material o inmaterial fijo que subsista cierto tiempo y no pierda su sustancia, genere valor separado, por lo común con regularidad y que pueda ser expresado en dinero.

La segunda teoría, denominada del incremento patrimonial o rédito-ingreso, a diferencia de la anterior, considera renta todo enriquecimiento o todo incremento de valor, cualesquiera que fuera su origen y su duración. Para esta definición, también llamada “teoría del balance”, la diferencia existente entre el patrimonio al principio y al finalizar el ejercicio fiscal, más los consumos del período, manifiestan la existencia de una renta, sin importar la naturaleza del beneficio que la provocó.

¹¹ Ya decía Dino Járach, “dudamos que el término “ganancia” pueda comprender, según el lenguaje común, ciertos ingresos, como las rentas de la tierra para el propietario que no las explota directamente, la renta de títulos, los salarios y sueldos , siendo – en cambio – más usado para indicar beneficios de empresas, honorarios de profesionales y retribuciones de oficios.” y agrega que “el nombre no tiene mayor importancia, siempre que la ley defina con precisión su alcance, aunque la elección de denominaciones inadecuadas o diferentes de las que están en uso durante años sólo puede originar confusión en los legos..” (Járach, Dino, 1980, op.cit, nota 8, p.25).

¹² Giuliani Fonrouge, Carlos M – Navarrine Susana Camila, Impuesto a las Ganancias: análisis de doctrina y jurisprudencia, Ed.Lexis Nexis, 4ta Ed., 2007, págs. 26 a 41.

¹³ García Belsunce, Horacio A: “El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario”, Ed.Depalma, 1967

La teoría “legalista” considera que no es posible proporcionar una definición teórica de la renta desde el punto de vista tributario, por tratarse de un concepto eminentemente funcional, con forma y contenidos diversos según la política fiscal.

Para esta teoría el concepto de renta será el que fije la ley y no el que resulte de las variadas y diversificadas elucubraciones doctrinales.

El texto del artículo 2° de nuestra ley del Impuesto, a grandes rasgos adopta un esquema híbrido de definición de ganancia, utilizando la teoría de la fuente para las personas humanas (inciso 1) y la teoría del balance para las sociedades, empresas y explotaciones unipersonales (inciso 2), (además de gravar otras ganancias de tipo eventual incisos 3) a 5), con la salvedad que se enuncia a continuación.

El primer párrafo del artículo 2° cuando dice *“a los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas”* se desprende la advertencia que el concepto de ganancia no está definido solamente por el artículo 2° sino que está integrado también por los conceptos que son enumerados y clasificados en las distintas categorías, según las normas de los artículos mencionados.

Al respecto, Járach opinaba que *“de aquí se concluye que las ganancias definidas en los apartados del artículo 2° no agotan el contenido del concepto de ganancia, ya que puede resultar además de la enumeración de cada categoría e incluso que las ganancias pueden no estar comprendidas en alguna de ellas.”*¹⁴.

Sentado lo expuesto en cuanto a la definición tributaria de la renta, resulta claro que las mismas no solamente pueden surgir de las condiciones de

¹⁴ Járach, Dino, 1980, op.cit, nota 8, págs. 65 a 69.

existencia que establece el artículo 2º de la ley, sino que puede provenir de otros conceptos que se enuncien en cada categoría.

Retornando al argumento del fallo, que pone en tela de juicio la falta de los elementos constitutivos del hecho imponible definidos en el artículo 2 inciso 1) al decir que “*como el jubilado no realiza ninguna actividad (laboral, lucrativa o mercantil)*”, se colige que está atacando la falta de los elementos periodicidad, permanencia y habilitación que se exigen para configurar la fuente productora.

Podría sostenerse que el fallo infiere: si no hay actividad (o acción, voluntad, capacidad, condición o mejor habilitación) no hay fuente, sin fuente no hay ganancia tipificada, sin ganancia no hay hecho imponible.

Si bien podría ser válido este razonamiento, el autor de este trabajo, considera que el análisis del hecho imponible del fallo ha sido parcial, en cuanto solamente lo circunscribe a encontrar un resquicio dentro de la concepción doctrinaria del artículo 2º, no considerando, en virtud de lo desarrollado precedentemente, que la definición de ganancia no se agota en el concepto general de “rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación” sino que éste se integra con hechos imponibles enumerados por la ley en las distintas categorías, como es el caso de las jubilaciones que están explícitamente mencionadas por el legislador en el artículo 79 inciso b).

La existencia de este hecho imponible es un claro ejemplo de los que sostienen la teoría “legalista” de García Belsunce, por cuanto se estaría frente a un caso en el cual es ganancia lo que la ley (o el legislador) ha querido que sea, cumplan o no los requisitos tipificantes del concepto general.

En particular, Luis O. Fernández de manera contundente ha escrito en relación al hecho imponible analizado¹⁵: *“en primer lugar la ley del tributo establece claramente en su artículo 2° cuáles son las ganancias alcanzadas y además incluye a las detalladas en las categorías, por otra parte los argumentos citados que sostienen la no sujeción al tributo de estas prestaciones, merecen comentarios relativos a la expresa mención legal de estas rentas, a la autonomía del derecho tributario y a la falta de remisión de la norma impositiva a otras ramas del derecho.”* ... *“Como es sabido, el inciso c) del artículo 79 grava “las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios...cuando tengan su origen en el trabajo personal. Es decir, se trata de rentas expresamente alcanzadas a tenor de la mención del primer párrafo del artículo 2 de la ley que dice “...son además ganancias...” las dispuestas expresamente en cada categoría”.*

Similar conclusión puede apreciarse en el Fallo “Dejeanne, Oscar Alfredo y otro c/ AFIP s/Amparo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (10/12/2013), en el cual el más alto tribunal hizo suyo el Dictamen de la Procuradora General de la Nación, rechazando el recurso de amparo del actor y revocando la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes, quien había declarado la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) de la Ley¹⁶.

En este decisorio, si bien algunos prestigiosos doctrinarios entienden que aún no se expidió sobre el tema de fondo¹⁷, luego de reseñar el artículo 2 de la Ley de Ganancias y los caracteres de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente para su configuración, se dijo que “los montos cobrados...en virtud de sus respectivas jubilaciones son susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la Ley N° 20.628...”

¹⁵ Fernández, Luis O, “La crisis de la teoría de las fuentes”, Ed. Errepar – Consultor Tributario, Enero 2016.

¹⁶ CSJN, “Dejeanne Oscar Alfredo y/o c/AFIP s/Amparo”, 10/12/2013

¹⁷ Navarrine, Susana Camila, Los haberes jubilatorios excluidos del impuesto a las Ganancias, Impuestos – La Ley – septiembre de 2015, págs. 279 y ss.

Podría decirse, que esta postura de la Corte (aún discutida si definitiva o no), ha encontrado materia gravable “sin dificultad” en el texto y doctrina del artículo 2° inciso 1) cuestionado.

Por último, para reafirmar la postura a favor de la tesis “legalista” y la conclusión acerca de este punto analizado, parece atinado traer a consideración algunos principios de interpretación de las leyes, tales como el primero de los genéricos de ellos, que es la interpretación gramatical, esto es aquél que conlleva a atribuir un significado a las palabras, donde tiene dicho la Corte Suprema (Fallos 312:2079) *“la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan a las circunstancias del caso expresamente contemplado por la norma”...* *“computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan”* (fallos 256:242) ¹⁸.

Por otra parte, si del texto de la ley no surgiera claramente su significado jurídico, el método de interpretación teleológica, esto es establecer o indagar acerca de la voluntad de la ley o del legislador (aunque no siempre se identifican uno con el otro) puede ser rastreada de los debates parlamentarios, etc, para conocer el fin de la norma¹⁹.

Dicho esto, y en ambos sentidos, no se considera que el término jubilaciones incluido en el artículo 79 inciso c) de la Ley requiera demasiada dificultad para interpretar que es lo que se ha pretendido gravar (aunque no es menos cierto que ni siquiera en la Ley N° 24.241 se define al término), y que el legislador, por lo visto en este trabajo, ha tenido siempre la voluntad de incorporarlos como rentas gravadas pertenecientes a la cuarta categoría, según los debates parlamentarios analizados.

¹⁸ García Belsunce, Horacio (Dir), Derecho Tributario, Ed.Astrea, Cap.V,2003, págs..429 a 436.

¹⁹ García Belsunce, Horacio (Dir), Derecho Tributario, Ed.Astrea, Cap.V,2003, págs..429 a 436.

7.2) La doble imposición alegada

El segundo argumento identificado para declarar la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) es el que surge de la siguiente afirmación: *“la persona con status de jubilado, en el supuesto que, durante su desempeño como trabajador activo, su salario hubiere superado el mínimo no imponible de la ley vigente, debió haber sufragado este impuesto en la categoría prevista en el artículo 79 de la ley 20.628, que tipifica como ganancia: el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.”* por lo tanto *“de ello debería inferirse que el aporte en concepto de impuesto a las ganancias que grava a los jubilados sería percibido por el Estado en dos oportunidades con respecto a la misma persona, lo cual podría configurar una doble imposición y a la vez un enriquecimiento ilícito para éste...”*

La doctrina tributaria, pacíficamente coincide que hay doble imposición cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho (hecho imponible), durante un mismo período de tiempo y para un mismo sujeto pasivo²⁰.

En el caso planteado se argumenta que como el jubilado tributó ganancias sobre sus salarios vuelve a tributar el mismo impuesto una vez en pasividad, con lo cual se violaría este principio.

Al respecto, se opina que no existen aquí dos sanciones sobre el mismo hecho, sino dos hechos imponibles distintos bien identificados por la ley en el artículo 79 inciso b) y en el inciso c). Por otra parte, tampoco hay una coincidencia temporal, ya que los mismos se perfeccionan en distintos períodos, sólo se verificaría la identidad del sujeto.

A su vez, tampoco existiría doble ingreso de impuesto sobre los aportes jubilatorios realizados, ya que éstos mientras se perciban ganancias de la

²⁰ Martín, José María, Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario Argentino, Ed. La Ley, 1973, págs. 383 a 385

cuarta categoría provenientes de salarios, los mismos fueron detraídos de la base imponible como deducciones generales.

Para concluir, al entender que el Estado en este caso ha percibido el impuesto en momentos distintos y por rentas distintas se descarta el enriquecimiento sin causa por parte del mismo.

7.3) El principio de legalidad y el hecho imponible en crisis

Se transcribe la tercera argumentación del tribunal: *“el principio de legalidad en materia tributaria exige que se establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, la base imponible, las fechas de pago, exenciones, etc”...“en el supuesto de autos, la norma impugnada – en el caso de jubilados o pensionados alcanzados por ella – no individualiza ni determina con precisión el hecho imponible sobre la cual los contribuyentes deberían tributar, con lo cual se violaría el principio de legalidad en materia tributaria”... y que “el hecho imponible fue definido por Héctor B.Villegas como el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria...” y que de acuerdo a este tributarista...“ las “ganancias” son aquellos beneficios que son efectivamente “realizados”, es decir que están excluidos en el concepto de “ganancias” los “incrementos de valor de los bienes”...de esta manera “El trabajador dependiente, podría percibir una remuneración – que es la contraprestación que recibe el trabajador por la actividad lícita que presta a favor de quien tiene la facultad de dirigirla – sería el resultado o la “ganancia realizada” por él mismo y obviamente el “hecho imponible” que tipificaría la hipótesis normativa...” sin embargo “...en el supuesto de las jubilaciones..por el contrario, no se configura este requisito insustituible de concepto legal de “ganancia”, pues ningún miembro del sector “pasivo” presta servicios, u obtiene rentas, enriquecimientos o rendimientos merced a una actividad “realizada” por*

el “intuitio personae”... por lo tanto...”no se advierte en el supuesto de autos ningún hecho imponible de naturaleza legal en el que se sustente la obligación tributaria del actor...este extremo no carecería de trascendencia jurídica, pues le faltaría el “hecho imponible”...esto es la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla...”

Por razones de extensión del presente trabajo, no se ahondará en los principios constitucionales en materia tributaria, sólo se dirá que el principio de legalidad de la imposición encuentra sustento en los artículos 4, 17 y 19 de nuestra Carta Magna, y que este principio constituye una garantía en virtud de la cual los impuestos sólo pueden tener su origen en una ley emanada del Congreso, es decir no hay tributo válido sin ley formal y material que lo contemple. La importancia y razón de este principio rector ha sido subrayado en el fallo de Corte “Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo” del 6/6/1995, del cual se puede extraer el concepto que exige que debe existir una ley formal que tipifique al hecho imponible, ya que de lo contrario nos encontraríamos ante una exacción o despojo lesivos del derecho de propiedad del artículo 17 de la Constitución Nacional²¹.

Este principio conlleva asociado el contenido mínimo que debe tener la ley tributaria, así citando a Héctor B. Villegas, García Vizcaíno²² sostiene que la ley debe contener mínimamente los elementos básicos y estructurales del tributo que son: 1) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible; 4) los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir la base imponible y la alícuota y 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.

²¹ Principios Constitucionales en materia tributaria, Colección Impuestos Comentados, Errepar.

²² García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario To.I, Cap.VI, Ed. Lexis Nexis, 3ª Ed, 2007, págs. 483 a 496.

Por otra parte, el “hecho imponible” (o “hecho generador” o “presupuesto de hecho”), se define como la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida que no se hay configurado hipótesis neutralizantes (exenciones y desgravaciones). Dice que siempre es un hecho jurídico, aunque en su origen es un hecho económico al cual el derecho le atribuye trascendencia jurídica. Puede consistir en un hecho, acto, actividad o conjunto de ellos, que previstos en forma abstracta en una norma jurídica donde una vez que acontece en la realidad hace nacer a la obligación tributaria.

El hecho imponible debe contener a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) la individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (aspecto personal); c) el momento en que tiene que producirse la configuración o realización del hecho imponible (aspecto temporal) y d) el lugar donde tiene que acaecer o se debe tener por acaecida la realización del hecho imponible (aspecto espacial). Si falta un elemento no se genera la obligación tributaria.

El argumento del fallo en este punto podría traducirse de esta manera: al faltarle a las jubilaciones, en la ley de ganancias, el elemento periodicidad, permanencia y habilitación que configurarían su aspecto material conforme al artículo 2, cae el elemento principal para la configuración de la hipótesis legal condicionante, desvirtuada ésta, no hay hecho imponible, sin hecho imponible falta uno de los elementos que deben estar como elementos mínimos para respetar el principio de legalidad, sin legalidad no hay impuesto.

La postura sostenida en este trabajo disiente con dicha fundamentación por cuanto, como ya se ha dicho anteriormente, hay hecho imponible porque ha sido la voluntad del legislador incorporarlo expresamente y sin lugar a dudas dentro de la cuarta categoría, de esta manera, al renacer el hecho imponible, renace el principio de legalidad en teoría vulnerado.

Respecto a los demás elementos constitutivos del hecho imponible, también la postura es discordante con la del fallo, por cuanto se puede apreciar que están definidos o explicitados en la ley, tanto los sujetos, como el objeto, el ámbito territorial, el momento generador, el período fiscal de liquidación, las exenciones (o su negativa), las deducciones admitidas (y las que no), la base imponible, las alícuotas, etc (artículos 1, 2, 5, 18, 20, 79 inciso c), 80, 81, 90, etc.).

Asimismo, genera dudas la aplicación del término “realizado/a” que efectúa el tribunal, ya que luego de definir el hecho imponible según la doctrina en la que se distinguen las “ganancias realizadas” de los “ganancias provenientes de aumentos de valor de los bienes”, utiliza luego la palabra “realizada” para referirse a una acción o actividad (o mejor dicho falta de la misma) cuando compara que el trabajador en actividad por la retribución de su actividad sería el resultado de una “ganancia realizada” mientras que el jubilado no se configura este requisito por cuanto no presta servicios...merced a una actividad “realizada” *intuitu personae*.

Aquí conviene aclarar que el término de “ganancia realizada”, si bien Járach²³ advierte que este concepto suele ser muy elástico, para la doctrina tributaria y en especial para el impuesto a las rentas, el término “realizado/a o realización” se refiere al momento de separación del “capital” de la “renta”, es decir del momento de escisión entre la fuente productora con su fruto. Contrario sensu en la teoría de definición de ganancia basada en el aumento patrimonial, la renta o ganancia se encuentra unida a su capital.

Así este autor en su obra “El hecho imponible” ejemplifica: *“...muchas veces la realización se cumple mediante un determinado negocio jurídico, por ejemplo, la realización de un mayor valor de la empresa “se realiza” a través de la cesión de la empresa o sociedad, o el mayor valor de edificios o de títulos a través de la venta o de la permuta de ellos...”* Traducido, la renta contenida

²³ Járach, Dino, 1980, op.cit, nota 8, p.60.

dentro del capital se separa (aparece o se “realiza”) en el momento según estos ejemplos cuando se transacciona con terceros o en virtud de un aporte efectuado, etc.²⁴

Entonces, el término “realizado” no debe entenderse como el resultado de una acción o actividad, sino al momento en que se escinde o se identifica la renta de su capital que, sin ánimo de equivocaciones, en el caso de salarios y jubilaciones acontece con su percepción.

Para resumir, se concluye en este punto que no se advierte inexistencia de hecho imponible, ya que encuentra origen en una ley y que dicha ley establece claramente sus elementos, con lo cual no se considera, desde el punto de vista desarrollado, que se vulnere el principio de legalidad por vacío material o imprecisiones respecto a la definición del mismo.

7.4) Diferencias retroactivas de haberes jubilatorios cobrados en la sentencia – Su exención

La última cuestión a analizar del fallo es la declaración como exentas las diferencias salariales retroactivas reconocidas en la sentencia, de conformidad a lo resuelto en los fallos de Corte: “Negri, Fernando Horacio c/Estado Nacional – AFIP-DGI del 15/07/2014²⁵ y “De Lorenzo, Amalia B” del 17/06/2009²⁶.

Cabe recordar que en “De Lorenzo”, la actora solicitó la repetición del Impuesto a las Ganancias retenido al percibir la indemnización por embarazo (art.178 LCT), al llegar a instancia de Corte esta sentenció, adhiriendo al Dictamen de la Procuraduría General, que la indemnización por despido a causa del embarazo carece de la periodicidad y la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta a gravamen y que la propia relación laboral no es

²⁴ Járach Dino, El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Sustantivo, Ed. Abeledo Perrot, 3ra. Ed., 1996, p. 120.

²⁵ CSJN, “Negri, Fernando Horacio c/ E.N.-AFIP-DGI”, 15/07/2014

²⁶ CSJN, “De Lorenzo Amelia Beatriz c/DGI”, 17/06/2009

la causa jurídica del cobro del resarcimiento, ya que primero ocurre el cese de la relación laboral y luego, como consecuencia, nace el derecho al resarcimiento. (excluyó de objeto a este tipo de indemnizaciones)

En “Negri”, el tribunal cimero, declaró con los mismos argumentos que en el fallo “De Lorenzo”, la falta de objeto ante el cobro de “cese por gratificación laboral” rubro componente de la indemnización del actor.

En este punto, el fallo Calderale, reforzando su tesitura anterior, declaró la exención de la jubilación retroactiva liquidada, con sustento en los fallos mencionados precedentemente.

En primer lugar, si bien el fallo convierte en exención la exclusión de objeto sentenciada en “De Lorenzo” y “Negri”, esta postura es compartida y analizada doctrinariamente por la Dra. Susana Camila Navarrine, quien agrega: *“..la jubilación..no nace del contrato de trabajo, el que no es su causa jurídica al igual que la gratificación por cese laboral, como dijo la Corte en De Lorenzo está desvinculada de la relación laboral, nace cuando ella no existe...”* *“la jubilación nace cuando se extingue la relación laboral, cuando la actividad laboral cesa, entonces, termina la existencia de la fuente productora, su periodicidad, permanencia y habilitación.”*²⁷

Al respecto Luis O. Fernández²⁸, rebate que “aun aceptando este argumento, la propia jubilación es también una fuente de renta que posee su propia periodicidad”.

Es necesario dejar aclarado que las diferencias retroactivas a las que se refiere este acápite corresponden al capital de haber jubilatorio recompuesto, no a los intereses que se reconozcan por actualización de dicha deuda, situación también controvertida con respecto a la aplicación del impuesto a las

²⁷ Navarrine, Susana Camila, 2015, op.cit, nota 17

²⁸ Fernández, Luis O, 2016, op.cit, nota 15.

ganancias sobre dichas sumas, pero que no son objeto de análisis del presente trabajo en honor a la brevedad.

Como corolario de este apartado y según lo analizado en los capítulos anteriores, no se encuentra motivo para diferenciar el tratamiento de las jubilaciones “normales” con las diferencias de jubilaciones cobradas correspondientes a períodos anteriores, por cuanto siempre se tratan del mismo concepto, que como ya se expuso se encuentran expresamente gravados por voluntad del legislador. Refuerza esta postura que para alivianar la carga impositiva el jubilado puede optar por incluir estos conceptos por el criterio de lo devengado y no por lo percibido utilizando la opción del artículo 18 de la Ley.

8) Situación actual de las jubilaciones en la Ley de Ganancias a la luz de las modificaciones de la Ley N° 27.346 y N° 27.430

Con la sanción de la Ley N° 27.346 del 27/12/2016 (y luego por Ley N° 27.430), el Poder Legislativo, receptando la problemática planteada, introdujo sensibles modificaciones en lo referente al tratamiento de las jubilaciones y pensiones en el tributo, no sin antes adelantar que sumó complejidad a una cuestión que debiera ser de resolución o aplicación más sencilla.

La primer modificación sustancial se introdujo en el artículo 23, creando una **deducción específica** para este tipo de rentas, así el sexto y séptimo párrafo del citado artículo ahora establece *“Respecto de las rentas mencionadas en el inciso c) del artículo 79 de la presente, las deducciones previstas en los incisos a) y c) de este artículo, serán reemplazadas por una deducción específica equivalente a seis (6) veces la suma de los haberes mínimos garantizados, definidos en el artículo 125 de la ley 24241 y sus modificatorias y complementarias, siempre que esta última suma resulte superior a la suma de las deducciones antedichas”....”Lo dispuesto en el*

párrafo anterior no será de aplicación respecto de aquellos sujetos que perciban y/u obtengan ingresos de distinta naturaleza a los allí previstos. Tampoco corresponderá esa deducción para quienes se encuentren obligados a tributar el impuesto sobre los bienes personales, siempre y cuando esta obligación no surja exclusivamente de la tenencia de un inmueble para vivienda única...”

La segunda modificación introducida es el aditamento de una condición al inciso c) del artículo 79, que ahora reza ...” Constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes de: ... *“Inciso c) De las jubilaciones, pensiones retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujetos al pago del impuesto...”*

En primer lugar ambas modificaciones reafirman lo sostenido en este trabajo, esto es, sigue siendo voluntad del legislador considerar a las jubilaciones y pensiones como hecho imponible del impuesto a las ganancias, y dicha postura se valida aún mas considerando que en esta oportunidad dichas modificaciones fueron introducidas a la luz de innumerables fallos judiciales (como en el presente analizado), que o bien declararon la inconstitucionalidad por falta de objeto o bien determinaron su exención.

No obstante lo expuesto, estas modificaciones, si bien objeto de críticas que se mencionarán mas adelante, han receptado en alguna medida lo reclamado por el sector pasivo de la población.

La deducción específica del nuevo artículo 23, provoca una mejora sustancial respecto al cuadro anterior, por cuanto asocia el mínimo de no sujeción a variaciones de la movilidad que se traducen cuando se aumentan los haberes mínimos garantizados establecidos en el artículo 125 de la Ley 24.241

y su cuantía tampoco puede considerarse despreciable por cuanto se calcula multiplicando por seis (6) veces el citado valor anualizado²⁹.

A la fecha del presente trabajo, los valores anuales del Mínimo no Imponible más deducción especial para el ejercicio 2018 es de \$ 66917,90 + \$ 321.205,97 = \$388.123,87, mientras que el Mínimo No Imponible más de Deducción Específica ascendería a: \$ 66917,90 + (6 x 12 x \$ 7,660,42) = \$618.468,14

Con esta metodología en la cual se tomó el haber mínimo garantizado correspondiente a marzo/2018, arroja un incremento del 60% de la deducción específica respecto a la deducción especial.

La crítica, a juicio de este trabajo, radica en los requisitos para su procedencia, esto es no tener ingresos de otra naturaleza (entre los cuales se incluyen los ingresos en relación de dependencia que pudiera continuar desempeñando el jubilado) y no estar obligado al pago del Impuesto sobre los Bienes Personales, salvo que el mismo provenga exclusivamente de la tenencia de un inmueble para vivienda única.

En este último aspecto, desacertado a nuestro entender, suma a la circunstancia el problema de desactualización monetaria correspondiente al Mínimo no Imponible fijado para este impuesto patrimonial, que para el ejercicio fiscal 2018 asciende a \$ 1.050.000, desacoplado con los precios relativos de bienes al igual que los parámetros del Impuesto a las Ganancias, tal como se analizara oportunamente, sumado a recientes revalúos inmobiliarios efectuados por los fiscos provinciales (ej. Provincia de Buenos Aires), como así también por ejemplo las valuaciones a los fines de este impuesto de los automóviles, por citar algunos rubros.

²⁹ Pérez, Daniel G, Las jubilaciones y pensiones en el Impuesto a las Ganancias a partir de las modificaciones de la Ley N° 27.346, Errepar – Liquidación de Sueldos – To.IX , julio de 2017, pág.743

Simplificando, una persona jubilada quizás con una sola propiedad y un automóvil es probablemente sujeto del Impuesto a los Bienes Personales.

La otra cuestión que merece una crítica adicional es que, siendo el jubilado sujeto del Impuesto sobre los Bienes Personales, éste debe provenir de la tenencia de un inmueble para vivienda única, nuevamente aquí parece poco atinada la normativa, ya que resulta difícil imaginar que una persona sólo tenga un solo bien como componente de su patrimonio, que ha adquirido durante toda su vida laboral, es decir, no debiera tener ni un centavo de dinero en efectivo, ni ninguna clase de otro bien gravado por este impuesto.

Otra cuestión, ya no tributaria, es que la regulación u operatoria introducida para acceder al beneficio de la deducción específica no toma en cuenta la situación o destinatario de la norma, ya que en lugar de simplificar la relación por demás conflictiva que tiene este grupo social frente al Impuesto a las Ganancias por el contrario la entorpece y complejiza (hasta incluso podría ocasionar gastos adicionales en asesoramiento, trámites, etc).

La modificación del texto del artículo 79 inciso c), que introdujo del aditamento “**...y en la medida que hayan estado sujetos al pago del impuesto...**” ya ha generado una sentencia proveniente de la Cámara Federal de Rosario – Sala A, en autos “Melis Oscar y otros c/ AFIP s/amparo” del 2 de marzo de 2017, en donde el actor, ex empleado del poder judicial que discutía sus retenciones del Impuesto a las Ganancias una vez jubilado, en el fallo se dijo: “*...tratándose de pasivos de un Poder Judicial (cuyas remuneraciones se encontraban exentas en virtud de la Acordada 20/96 CSJN), es también de tener en cuenta la excepción introducida al inciso c) del artículo 79 ...conforme a la cual tributarán el impuesto a las ganancias las jubilaciones...en la medida que haya estado sujeta al pago de gravamen...*”³⁰

³⁰ “Melis Oscar y otros c/AFIP s/Amparo Ley 16.986”, Cámara Federal de Rosario Sala A, 2/3/2017

Se estima y casi seguro sin ánimo al equívoco que esta expresión deja aún mas vigente o reabre el debate planteado en este trabajo.

9) Comentarios Finales

Se utilizará un concepto que de manera deliberada no se ha mencionado a lo largo de todo este trabajo integrador, pero que estuvo presente detrás de la problemática planteada, de la historia vertida y del análisis de los argumentos válidamente sostenidos tanto por la justicia y de la doctrina. Ese término o mejor dicho principio constitucional rector es la **capacidad contributiva**, es decir lo que ha quedado de manifiesto en la controversia judicial analizada es la distorsión producida por el propio Estado en los parámetros utilizados para medir las manifestaciones de riqueza que se quiere captar y que justifican la imposición para el sostenimiento general del mismo.

Como se pudo apreciar y se describió en los primeros capítulos, por un lado, dejó invariables los haberes jubilatorios durante períodos con contexto inflacionario.

Por otro lado, mantuvo estático en el mismo contexto (o realizando modificaciones insustanciales) los mínimos no sujetos a imposición del Impuesto a las Ganancias.

De esta combinación de circunstancias, parte del sector pasivo de la población se vio obligada de acudir a la justicia para recuperar un nivel de vida que había alcanzado en su etapa activa.

He aquí el nudo de la problemática, dos distorsiones juntas motivaron que fueros como el de la Seguridad Social comience a analizar cuestiones que le son ajenas a su especialidad.

Al analizar y decidir sobre estas cuestiones ajenas a su ámbito azuzó el tablero doctrinal tributario, obligando a profundizar el análisis, a buscar en el

“arcón” de la historia el origen de conceptos, tales como definición de hecho imponible, definición de ganancia o renta y sus teorías detrás de ellas.

En este ahondar en la cuestión tributaria, nos hemos encontrado en la obligación de rebatir el pensamiento de la justicia de la Seguridad Social, con riguroso sentido tributario, pero que, se desea, no sea entendido como una altanería opositora, sino por el contrario, como un ejercicio para integrar conceptos de distintos ámbitos.

Como también se ha mencionado, el legislador ha tomado nota recientemente del reclamo, pero por los motivos que se expusieron, siguen pendientes algunos detalles técnicos a mejorar.

La opinión de este trabajo, ha quedado manifiesta: las jubilaciones son Rentas a los efectos del Impuesto que debiera haber llevado ese nombre, pero la discusión no estriba en la naturaleza del hecho imponible, sino como se dijo, en los parámetros de medición que se establecen para captar la capacidad contributiva de este segmento de contribuyentes, para que ésta captación de riqueza sea socialmente razonable, es decir: que no quede lugar a dudas desde el sentido común que quien sea percutido por el impuesto lo sea de manera socialmente justa.

Para concluir, se reiteran las palabras del comienzo de este trabajo, es una humilde ambición de este trabajo integrador formar parte del debate, con la finalidad última que el Estado en su conjunto revea las cuestiones involucradas y tome las decisiones de gobierno que considere más adecuadas para la sociedad argentina y en especial hacia el sector pasivo de la población.

Bibliografía

Libros

Despoulis Netri, Federico (2014). "Procedimiento de Reajuste de Haberes". 1ª Edición. Buenos Aires. Ediciones D&D.

García Belsunce, Horacio (dir), (2003). "Derecho Tributario". Cap. V. Editorial. Astrea.

García Vizcaíno, Catalina (2007). "Derecho Tributario". Tomo I, Capítulo VII, Derecho Tributario Material o Sustantivo. 3ª Edición. Buenos Aires. Editorial Lexis Nexis.

Giuliani Fonrouge, Calos M y Navarrine Susana Camila (2007). "Impuesto a las Ganancias: análisis de doctrina y jurisprudencia". 4ta Edición. Editorial Lexis Nexis.

Járach, Dino (1980). "Impuesto a las Ganancias". 1ª. Edición. Buenos Aires. Editorial Cangallo.

Járach, Dino (1996). "El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo". 3ª Edición. Buenos Aires. Editorial Abeledo Perrot.

Martín, José María (1973). "Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario Argentino". Buenos Aires. Editorial La Ley.

Reig, Enrique Jorge (1992). "Impuesto a las Ganancias - Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre el Impuesto a las Ganancias a la luz de la teoría del Impuesto a la Renta". 8ª Edición. Buenos Aires. Ediciones Macchi.

Artículos y Trabajos Doctrinarios

Armando Lorenzo y César Cavalli (Junio - 2017). "La renta previsional: algunas cuestiones para pensar". Consultor Tributario Errepar.

Badeni, Gregorio (2014). "Impuesto a las Ganancias y Haber Jubilatorio". Periódico Económico Tributario. Año XXII N°535.

Blanco Manuel (1948). "Impuesto a los Réditos: análisis general comparativo entre las distintas leyes: 11.586, 11682, orden del día N° 41 de 1942 de la Cámara de Diputados, decreto 18229 del 31/12/43, actual ley". Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Fernández, Luis Omar (2016). "Tratamiento Impositivo de los Subsidios, Jubilaciones y Pensiones". Revista La Ley – Práctica Profesional. Editorial La Ley.

- Fernández, Luis Omar (Enero - 2016). "La Crisis de la Teoría de las Fuentes". Revista Consultor Tributario. Editorial Errepar.
- Fernández, Luis Omar (Junio - 2017). "Las Jubilaciones y el Impuesto a las Ganancias". Revista Consultor Tributario. Editorial Errepar.
- Fernández, Luis Omar (Marzo - 2014). "Algo más sobre la Teoría de las Fuentes y las Jubilaciones". Revista Consultor Tributario. Editorial Errepar.
- Fernández, Luis Omar (Octubre - 2016). "Tratamiento de Jubilaciones y ciertas Indemnizaciones". Revista Consultor Tributario. Editorial Errepar.
- Jáuregui Guillermo (2016). "Impuesto a las Ganancias. Retención sobre la retroactividad emergente de un reajuste judicial (Segunda parte)". Revista Jubilaciones y Pensiones.
- Navarrine, Susana Camila (Septiembre de 2015). "Los haberes jubilatorios excluidos del Impuesto a las Ganancias". Impuestos, La Ley, págs. 279 y ss.
- Pérez, Daniel G. (Julio - 2017). "Las jubilaciones y pensiones en el Impuesto a las Ganancias a partir de las modificaciones de la Ley N° 27.346". Liquidación de Sueldos. To.IX , pág.743. Editorial Errepar.
- Principios Constitucionales en materia tributaria, Colección Impuestos Comentados, Errepar (material entregado en Cátedra Derecho Tributario prof. Harry Schurig).
- Santos, Diego (1938). "La ley argentina del Impuesto a los Réditos". Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas.
- Simesen de Bielke, Sergio A. (Agosto - 2017). "¿Gravabilidad de las Jubilaciones? Acerca de criterios encontrados". Doctrina Tributaria. Práctica y Actualidad Laboral. Editorial Errepar.

Jurisprudencia

- Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes - 30/10/2013. "Dábat, Gladys Telma c/AFIP s/Amparo".
- Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes - 6/10/2010. "Carbone, Antonio c/AFIP".
- Cámara Federal de Apelaciones de General Roca - 24/2/2017. "Fornari, Silvia Cristina y López Silvia Liliana c/ Estado Nacional - AFIP s/Acción declarativa de inconstitucionalidad.
- Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social - 22/12/2008. "Pagani, Pedro José c/ANSES".

- Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social - Sala 2 - 4/4/2008. "Galliano, Gregorio c/ANSES".
- Cámara Federal de la Seguridad Social – Sala 2. "Calderale, Leonardo Gualberto c/ ANSES s/ Reajustes Varios".
- Cámara Federal de la Seguridad Social de Corrientes, 27/09/2010. "Dejeanne, Oscar Alfredo y otro c/AFIP s/Amparo".
- Cámara Federal de Paraná – 29/4/2015. "Cuesta, Jorge Antonio c/AFIP s/Acción de Inconstitucionalidad".
- Cámara Federal de Rosario - Sala A - 2/3/2017. "Melis Oscar y otros c/AFIP s/Amparo Ley 16.986".
- Cámara Federal de Seguridad Social - 11/10/2007. "Castiñeira, Darío Emilio c/ANSES s/Ejecución Previsional".
- Cámara Federal de Seguridad Social - Sala 3 - 19/10/2010. "Betancur, José c/ANSES s/reajustes varios".
- CSJN - 11/8/2009. "Elliff, Alberto c/ANSES s/reajustes varios".
- CSJN - 15/7/2014. "Negri, Fernando Horacio c/ EN - AFIP DGI".
- CSJN - 16/07/1999. "Heit Rupp, Clementina c/ANSES s/Amparo y Sumarísimos".
- CSJN - 17/5/2005. "Sánchez, María del Carmen c/ ANSES s/reajustes varios".
- CSJN - 17/6/2009. "De Lorenzo, Amelia Beatriz c/ DGI".
- CSJN - 20/12/2013. "Dejeanne, Oscar Alfredo y otro c/AFIP s/Amparo".
- CSJN - 26/11/2007. "Badaro, Adolfo Valentín c/ANSES s/reajustes varios".
- CSJN - 27/12/1996. "Chocobar, Sixto Celestino c/Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Públicos s/reajuste por movilidad".
- CSJN - 6/6/1995. "Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía".
- CSJN - 8/8/2006. "Badaro, Adolfo Valentín c/ANSES s/reajustes varios".

Artículos Periodísticos

- Atchabahian, Adolfo (2017). “Nuevo pronunciamiento sobre las jubilaciones respecto al tratamiento tributario en el Impuesto a las Ganancias”. Diario El Cronista (digital). Fecha publicación 24/7/2017.
- Bermúdez, Ismael (2017). “Declaran inconstitucional que los jubilados paguen Ganancias”. Diario Clarín (digital). Fecha publicación 16/5/2017.
- Moroni, Gabriel (2017). “Declaran inconstitucional el cobro de Ganancias a jubilados”. Diario Ámbito Financiero (digital). Fecha publicación 17/5/2017.
- S/A (2017). “La justicia declaró inconstitucional que los jubilados paguen Ganancias”. Diario Infobae (digital). Fecha publicación 17/5/2017.

Normativa y antecedentes

- Ley N° 27.430
- Ley N° 27.346
- Ley N° 24.463
- Ley N° 24.241
- Ley N° 20.628 (Impuesto a las Ganancias) Ley N° 27.260
- Ley N° 18.037
- Ley N° 11.682 (Impuesto a los Réditos)
- Resolución General AFIP N° 4003-E del 3/3/2017
- Resolución General AFIP N° 2437 del 22/4/2008
- Consideración Cámara Diputados del 6 y 27 de diciembre de 1973 y Senado del 21/12/1973 de la Ley N° 20.628, H. Cámara Diputados de la Nación – Dirección de Información Parlamentaria

- Consideración Cámara Diputados del 28 y 29 de diciembre de 1932 y Senado, consideración y Sanción del 30/12/1932 de la Ley N° 11.682, Publicación en Colección de Leyes Nacionales año 1932, Honorable Cámara de Diputados, Dirección de Información Parlamentaria, Dto.Coordinación de Estudios.

Sitios web

- www.errepar.com.ar
- www.laleyonline.com.ar
- www.afip.gov.ar
- www.cronista.com.ar
- www.clarin.com.ar
- www.infobae.com.ar
- www.rjyp.com.ar