

//Sentencia N°

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR DANIEL GUTIÉRREZ PROTO

Montevideo, veintiséis de junio de dos mil nueve

VISTOS:

Para sentencia definitiva estos autos caratulados:

**"ABOAL OSORIO, WALTER Y OTROS C/ ESTADO - PODER
LEGISLATIVO Y OTRO - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD -
ARTS. 1, 2, 5, Y 8 DE LA LEY N° 18.314 DE 4 DE JULIO DE
2008", Ficha 1-301/2008.**

RESULTANDO QUE:

I.- Los actores promueven (fs. 275/348) acción de declaración de inconstitucionalidad de los arts. 1, 2, 5 y 8 de la Ley N° 18.314 de 4 de julio de 2008.

Justifican su legitimación causal activa, en su calidad de jubilados y pensionistas, con la documentación que adjuntan (fs. 90/274).

Sucintamente, fundan su pretensión declarativa manifestando que:

- Las disposiciones jurídicas impugnadas coliden con el principio de separación de poderes, en tanto enervan los efectos de la Sentencia N° 46/2008, de 31 de marzo de 2008, pasada en autoridad de cosa juzgada y obtenida a

su favor por todos los comparecientes que promueven esta acción, que declaró inconstitucionales los artículos 2° literal C y 33 del Texto Ordenado 1996 (IRPF), en la redacción dada por el art. 8 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006.

- El IRPF (Ley N° 18.083) y el IASS (Ley N° 18.314) son respecto de los pasivos, un mismo impuesto con distinto nombre, ya que tienen el mismo hecho generador, el mismo sujeto activo, gravan a los mismos contribuyentes y su monto imponible se determina de idéntica manera. A su vez, ambos impuestos difieren en: a) su nombre, lo que resulta irrelevante; b) en las alícuotas (no mucho); y c) en el destino, lo que en realidad es un juego de palabras pues lo recaudado a los pasivos, tanto por concepto de IRPF como del IASS, ingresa a la Tesorería General.

- Las normas impugnadas también coliden con los arts. 7 y 72 de la Lex Magna, en razón de que violan el derecho a la seguridad económica y jurídica de los accionantes, lo que resulta de la lesión de derechos adquiridos de que son titulares, sin que medien razones de interés general para hacerlo.

- Las disposiciones legales impugnadas vulneran los principios de igualdad ante la ley y ante las cargas públicas (arts. 8 y 72 de la Carta). La transgresión del principio de igualdad no tiene, necesariamente, que

configurarse en una misma ley. Basta con que dos leyes traten igualmente, o en forma muy similar, a dos categorías de personas claramente distintas, como es el caso de los pasivos respecto de los activos. La menor cuantía del IASS que pagan los pasivos respecto del IRPF que pagan los activos, es muy poco significativa. Más aún, en la franja de ingresos que va de 600 a 1200 BPC tributan más los pasivos que los activos. Al gravar la Ley N° 18.314 a los pasivos en forma muy similar a como lo hace la Ley N° 18.083 respecto de los activos, legisla en forma casi igual para dos categorías de personas que, por razones evidentes, están en circunstancias por completo distintas, por lo cual viola el principio constitucional de igualdad ante las cargas públicas, al no tratar desigualmente a los desiguales.

- El efecto temporal de la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad de la Ley N° 18.314 se debe retrotraer a la fecha de su entrada en vigencia y no a la promoción de la demanda.

Solicita, en definitiva, se declare la inconstitucionalidad de los preceptos legales impugnados, así como su inaplicabilidad respecto de los accionantes.

II.- Por auto N° 2433 de 03.09.2008 se dispuso el ingreso de la acción de inconstitucionalidad deducida, confiriéndose traslado por el término legal (fs. 350).

III.- El Sr. Fiscal de Corte evacuando el traslado conferido informó que corresponde rechazar la declaración de inconstitucionalidad impetrada en autos (fs. 357/361).

IV.- El representante del co-demandado Poder Legislativo evacua el traslado conferido solicitando, por los fundamentos que expone, que se desestime la acción de inconstitucionalidad del acto legislativo enjuiciado (fs. 366/383).

V.- El representante del co-demandado Banco de Previsión Social evacua el traslado conferido solicitando, por las razones que expone, que se declare la falta de legitimación pasiva a su respecto y, en su defecto, se rechace la pretensión deducida (fs. 388/401).

VI.- Culminado el estudio de los autos, se convocó a las partes a la audiencia de informe in voce oportunamente solicitada.

VII.- Cumplido, se acordó sentencia en forma legal.

CONSIDERANDO QUE:

I.- La Suprema Corte de Justicia, por mayoría legal y en posición coincidente con la expuesta por el Sr. Fiscal de Corte, desestimaré la acción de inconstitucionalidad promovida, al no resultar vulneradas las normas y principios de orden superior invocados.

II.- Inicialmente corresponde expedirse sobre la invocada falta de legitimación pasiva del Banco de Previsión Social (fs. 388 y vto.).

Al respecto, para los Dres. Van Rompaey, Larrieux y el redactor, si bien es atendible el argumento del BPS fundado en la previsión del art. 10 del Decreto 344/008 -que lo instituye como "responsable sustituto" a efectos de la retención del impuesto y la posterior acreditación de los importes retenidos al sujeto activo tributario, o sea, al Poder Ejecutivo-Ministerio de Economía y Finanzas-, no puede olvidarse que el art. 14 de la Ley N° 18.314, prevé que el producido del IASS "... será íntegramente destinado al Banco de Previsión Social". Tal previsión legal inviste a dicho organismo de legitimación pasiva, desde que, claramente lo vincula a los efectos de la decisión a adoptar en la especie, en la medida que su recaudación se vería afectada - disminuida- de ampararse la pretensión ejercitada en la especie, por lo que tiene legitimación sustancial pasiva, pues lo afectaría la declaración de inconstitucionalidad (cf. Vescovi, en Curso de Derecho Procesal del I.U.D.P., T. V., Vol. II, p. 224) teniendo "interés personal" (Abal, Derecho Procesal, T. II, p. 52) en la presente causa.

En cambio, para el Dr. Ruibal Pino, el BPS carece de legitimación para ser parte en el presente proceso, por

no ser titular del interés que la declaratoria de inaplicabilidad de la disposición propugnada en autos podría afectar, en caso de hacerse lugar a la pretensión deducida.

En tal sentido, formula los siguientes argumentos:

El art. 521 del C.G.P., establece que el fallo, en los procesos de declaración de inconstitucionalidad, "... tiene por efecto impedir la aplicación de las normas declaradas inconstitucionales ... contra quien hubiere promovido la declaración y obtenido sentencia, pudiendo hacerla valer como excepción en cualquier procedimiento jurisdiccional...". Lo que implica que la calidad de "afectado" sólo puede tenerla aquél que es titular de un derecho subjetivo que pueda verse eventualmente afectado, en caso de acogerse la pretensión de declaración de inconstitucionalidad e inaplicabilidad de las disposiciones atacadas.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 384 de la Ley N° 16.320, "... la citación y el emplazamiento deberán entenderse con el órgano máximo de cada Poder (Ejecutivo, Legislativo o Judicial) del cual emana el acto, hecho u omisión o que hubiere intervenido en el litigio...".

El acto, en el caso emana del Poder Legislativo, dado que la normativa atacada es de rango legal, lo que implica que este poder tiene legitimación pasiva para

ser considerado afectado por el accionamiento, lo que en el sublite se traduce en la relevada carencia de legitimación causal pasiva del BPS, en tanto el artículo 10 del Decreto 344/008, estableció que el mismo era designado como "responsable sustituto", por lo que a su respecto, deberá desestimarse la pretensión impetrada.

III.- Ingresando al mérito de la causa y evitando inútiles reiteraciones se ratifica la argumentación esgrimida en las sentencias sobre el IRPF (Nos. 80, 87, 95, 99, 101, entre otras), en el sentido que el juzgamiento de la cuestión constitucional se hace partiendo de dos consideraciones:

1º) que las leyes gozan del amparo de presumírselas ajustadas a la normativa constitucional, presunción de la que sólo procede apartarse en caso de que quien la invoca demuestre que existe una real e inequívoca inconciliabilidad u oposición con textos o principios de la Carta (cf. entre otras Sentencias Nos. 212/65, 64/67, 235/85, 266/86, 184/87, 42/93, 85/93, 323/94, 21/95 y 256/97).

2º) que "... la Corte no juzga el mérito o el desacierto legislativo sino solamente si la ley es o no constitucionalmente válida" (cf. entre otras Sentencias Nos. 85/93 y 738/96).

Y el accionamiento subexamine no logra superar las exigencias resultantes para su estimación de los

supuestos indicados.

IV.- Se comparten, por supuesto, los extensos párrafos poniendo de resalto las notas descriptivas del principio de la separación de poderes, así como los relativos a la flagrante inconstitucionalidad en que incurriría una disposición legal que reeditara o pretendiera poner nuevamente en vigencia una norma declarada inconstitucional por la S.C.J.

No obstante, no cabe detenerse en los profusos argumentos destinados a poner de manifiesto la inconstitucionalidad de una norma legal que pretendiera decidir por esa vía un pleito pendiente de resolución ante el Poder Judicial (fs. 309/312), pues éste no es claramente el caso, y en rigor, sólo se exponen a efectos de esgrimir un argumento *a fortiori* (fs. 312): si el Poder Legislativo no puede decidir un juicio en trámite, con mayor razón la misma conclusión se impone cuando sobre el mismo recayó sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.

Y éste es el quid de la cuestión: si se trata del mismo impuesto o si entre el IRPF y el IASS se verifica una relación de identidad que hace extensibles al impuesto sancionado con posterioridad y atacado de inconstitucionalidad las conclusiones a que arribara la Corporación en la Sentencia N° 46/08 de fecha 31.3.08. A tales efectos, cabe realizar un somero análisis sobre

los límites y alcance de la cosa juzgada, trascendente cuestión procesal que es soslayada por los accionantes, quienes centran su argumentación en destacar los puntos de contacto que conferirían identidad jurídica a ambos impuestos, aunque siempre haciendo la reserva que tal similitud se verifica desde un enfoque claramente parcial, esto es, "desde el punto de vista de los pasivos", como si sólo estos ciudadanos pagaran impuestos.

Esta diferencia es fundamental por lo que se explicitará más adelante, al poner de manifiesto el alcance de la cosa juzgada recaída en la Sentencia N° 46/08 cit. y el designio, finalidad o directriz teleológica de la nueva norma impositiva, que no fue otro que superar los fundamentos o razones expuestas por la mayoría inicial en las decisiones sobre la inconstitucionalidad de la imposición del IRPF a los pasivos, y dejar sin efecto la situación injusta o inequitativa a que condujeron las sentencias contradictorias: un sector privilegiado de ciudadanos (aquéllos que obtuvieron la declaración de inconstitucionalidad del IRPF) quedarían exonerados de contribuir solidariamente a la ejecución de los cometidos esenciales del Estado o la prestación de los servicios sociales a su cargo.

Nótese la reiteración de la admisión de la disimilitud

de los sujetos pasivos de ambos impuestos hecha a fs. 317: "no hay la mínima duda, pues, de que los sujetos pasivos del IRPF, en cuanto éste gravaba la percepción de ingresos por concepto de pasividades, y del IASS, somos las mismas personas. O sea, los pasivos" (el subrayado no es del original).

Erróneamente, se postula la identidad subjetiva, pero reduciéndola sólo a los pasivos, lo que configura una *contradictio in adjectio*.

Parece claro, que los sujetos pasivos de ambos impuestos, considerando integralmente a quienes gravan, no son los mismos.

La Corte ha sostenido reiteradamente, que la autoridad de cosa juzgada no radica exclusivamente en el dispositivo del fallo, sino que, siguiendo la concepción de Couture, la eficacia de la cosa juzgada se extiende necesariamente a aquellas cuestiones que han sido objeto de debate expreso en el juicio anterior, y que, sin ser motivo de una decisión explícita, han sido resueltas implícitamente en un sentido o en otro, como antecedente lógico de la decisión (cf. Sentencias Nos. 153/97 y 116/04, entre otras).

Sostiene el Maestro que puede afirmarse que, en principio, las premisas o considerandos del fallo no hacen cosa juzgada. Pero por excepción sus Considerandos "adquieren esa autoridad cuando lo dispositivo se remite

a ellos en forma expresa o cuando constituyen un antecedente lógico absolutamente inseparable (cuestión prejudicial) de lo dispositivo" (Couture, Fundamentos del Derecho Procesal Civil, 3a. edición, págs. 431/432).

Coincide Rosenberg con lo expuesto al enseñar que ciertamente puede extraerse la medida del reconocimiento o desconocimiento de la pretensión ejercitada sólo de la parte dispositiva de la sentencia; pero en lo restante deben investigarse la extensión y el objeto de la cosa juzgada mediante interpretación de toda la sentencia, es decir, también del relato de los hechos y de los fundamentos (cit. por Palacio, Der. Procesal Civil, Tomo V, pág. 519).

Y a juicio de la mayoría que concurre a esta decisión, el dispositivo de la Sentencia N° 46/08 reconoce, implícita pero inequívocamente, como antecedente lógico necesario, y en relación de exclusividad, el argumento relativo a la violación del principio de igualdad desarrollado en el Considerando 2do: la infracción se verificó al equiparar la situación de los activos y los pasivos, tratando igual situaciones que son esencialmente diferentes y que, en consecuencia, deben ser tratadas en forma diversa.

El voto decisivo en la Sentencia N° 46/08 multicitada, fue el del Dr. Ruibal, quien señaló que "no se trata de

que exista una prohibición de rango superior que impida gravar con impuesto a la renta a las jubilaciones y pensiones, ni que éstas sean intangibles de modo tal que los jubilados y pensionistas estén exonerados de contribuir con las cargas públicas; tampoco que el legislador esté compelido a adoptar uno u otro de los conceptos de renta que maneja la doctrina o que se han seguido en legislaciones anteriores, sino que al definir el 'hecho generador' y las rentas comprendidas el legislador junto con otras 'rentas' incluyó una categoría a la que denominó 'rentas del trabajo' en la cual equiparó en el tratamiento fiscal a ingresos de diverso origen y naturaleza. Por lo que éstos no pueden ser tratados en forma igual sin vulnerar el principio de igualdad. Mediante la inclusión de diversos grupos e ingresos de diferente naturaleza en una única categoría, como hecho generador del tributo, las disposiciones atacadas igualaron lo no igualable" (Considerando II.2, párrafo 23ro.).

Echa de verse entonces que la Corte, en las sentencias que declararon la inconstitucionalidad del IRPF, en ningún momento se pronunció a favor de la intangibilidad de los haberes jubilatorios ni de la inmunidad tributaria a los pasivos.

El argumento o fundamento axial de la sentencia que amparara a los actores, entonces, fue solamente la

transgresión del artículo 8vo. de la Constitución (principio de igualdad): las normas atacadas igualaron lo no igualable, y tal fundamentación, antecedente lógico-necesario del dispositivo, también integra la cosa juzgada y delimita su eficacia vinculatoria. Y precisamente el nuevo impuesto, como se verá, fue proyectado con la específica finalidad de superar ese escollo constitucional, y la inequidad que implicaba la expedición de fallos contradictorios sobre la constitucionalidad del mismo impuesto, creando uno nuevo que solamente gravara, como hecho generador, las jubilaciones y no las rentas (ingreso) de los jubilados. A los efectos de determinar la identidad o disimilitud de ambos impuestos, es dable recurrir, como principio hermenéutico de recibo en la dilucidación de esta compleja cuestión litigiosa, a la historia fidedigna de la sanción de la Ley N° 18.314.

En la Exposición de Motivos, se señala que los fallos contradictorios de la Corte respecto de la constitucionalidad del IRPF generaron una situación de inequidad que es preciso corregir, proponiendo un nuevo tributo que grave las jubilaciones y pensiones, excluyendo estos ingresos del hecho generador del IRPF. En los términos del subsecretario del Ministerio de Economía y Finanzas Ec. Bergara (sesión de la Comisión de Hacienda del Senado del 29.5.08, Distribuido N°

2483), este impuesto no fue creado en desconocimiento de la eficacia vinculatoria de los fallos que declararan la inconstitucionalidad del IRPF sino todo lo contrario: el Poder Ejecutivo pretendía *"subsanan la situación generada a partir de la secuencia de fallos de la Suprema Corte de Justicia con respecto a la constitucionalidad...del IRPF a las pasividades"*.

Ante la pregunta del Senador Alfie respecto de las diferencias entre IRPF y IASS, contestó el Subsecretario que *"en primer lugar, este impuesto se excluye del hecho imponible del IRPF y del impuesto a las rentas de los no residentes, con lo que se elimina el mecanismo de acumulación de rentas, es decir, ya deja de operar como un componente de la renta global o de los ingresos globales de un contribuyente en el marco de lo que eran los impuestos anteriormente señalados."*

En segundo término, el aspecto subjetivo del hecho generador también difiere, dado que ahora no tenemos dos lógicas de impuestos en función de la residencia del contribuyente, sino que ya no se requiere la residencia en el país para que se aplique el IASS, como sí lo exigía el IRPF."

En tercer lugar desde el punto de vista subjetivo también es distinto, ya que no existen deducciones de naturaleza subjetiva, como lo eran las efectuadas por hijos menores o por base incrementada por gastos de

salud; la única deducción no es de naturaleza subjetiva, y sería el monto no imponible que rige para todo el mundo.

En cuarto término, ...la base imponible, el monto mínimo no imponible y las alícuotas que se aplican son sensiblemente diferentes a las del IRPF, y de hecho, derivan de un tratamiento relativamente más benévolo para quienes perciban jubilaciones y pensiones, con respecto a los demás perceptores de rentas del trabajo. Es decir que, en este sentido, tanto en la naturaleza del hecho imponible, como en los aspectos subjetivos y objetivos del impuesto que se crea, éste difiere sustancialmente de la aplicación del IRPF y, justamente, estamos planteando la exclusión de las pasividades del cómputo de la renta de las personas que van a tributar IRPF e impuesto a las rentas de los no residentes".

Es importante destacar que el subsecretario del Ministerio de Economía y Finanzas, Ec. Bergara, señaló más adelante que "esta iniciativa se elabora justamente a partir del sereno análisis de las sentencias de la SCJ y de los argumentos que se utilizaron, tanto por aquéllos que promulgaron la inconstitucionalidad en algunos casos, como por los que plantearon la constitucionalidad en otras situaciones. Entendemos que el impuesto que se plantea en esta oportunidad toma en cuenta los argumentos -que se compartirán o no, por

supuesto, nosotros no estábamos de acuerdo con algunos de los que se formulaban en los casos en los que se declaraba la inconstitucionalidad- contenidos en las sentencias de la Suprema Corte de Justicia. Por lo tanto, consideramos que el nuevo impuesto, que se propone una vez hecho el análisis sereno de esos asuntos, salva los posibles aspectos que pudieran generar dudas en cuanto a su constitucio-nalidad. Por ejemplo, se descarta la definición del impuesto como una renta del trabajo. Obviamente nosotros no compartíamos el argumento de que la constitucionalidad dependiera de si se consideraba o no una renta, pero en todo caso, este impuesto deja excluido el tema, por lo que la discusión de la renta y el ingreso queda totalmente superada.

Un planteo de la mayoría de la SCJ cuando se decretó la inconstitucionalidad en algunos casos, refería a que debía tratarse de manera desigual a los desiguales. Aclaro que este impuesto trata de manera más benévola a los pasivos en relación con el resto de los contribuyentes del IRPF.

Otro de los ingredientes que integraban el planteo relativo al art. 67 de la Constitución, refería a que uno de los posibles factores de inconstitucionalidad del impuesto era que no se volcaba al financiamiento de la seguridad social. En este proyecto, explícitamente se

propone que la afectación de lo producido por el IASS se destine al B.P.S."

En la reunión del 2.6.08 (Distribuido N° 2490), el Dr. Shaw, compareciendo en carácter de invitado, parece entender que el nuevo impuesto "es una forma bastante más ocurrente y efectista -en lugar de tener rigor jurídico- que la de soslayar las sentencias de la Suprema Corte de Justicia, que en su anterior integración decretó la inconstitucionalidad del IRPF para un grupo de jubilados. Estemos o no de acuerdo con esas sentencias, y nos guste o no quiénes fueron los promotores, creo que por la vía legal estamos anulando el efecto de cosa juzgada de esas sentencias para esas personas".

Pero su crítica (sostiene expresamente su conformidad con la elevación de los mínimos no imponibles a los jubilados y la adecuación al principio constitucional de igualdad de tal tratamiento discriminatorio respecto de los trabajadores en actividad) se centra en la violación del principio de igualdad al gravar en mayor proporcionalidad a las jubilaciones más elevadas. Entonces la única objeción de constitucionalidad radicaría en que los jubilados que perciben mayores haberes de retiro paguen tasas más altas que los activos, por lo que, si éste doctrinario fuera coherente con su pensamiento explicitado en la Comisión, sólo

caería por inconstitucional el IASS respecto de aquellos jubilados con ingresos más altos, esto es, los que son gravados con la tasa del 25%.

En dicha postura, ya no sólo quedarían exonerados de contribuir solidariamente a las cargas públicas los integrantes del grupo privilegiado de quienes obtuvieron la declaración de inconstitucionalidad, sino que la inaplicabilidad de la nueva norma sólo podría predicarse respecto de los pasivos de mayores ingresos. La injusticia y falta de razonabilidad de esta tesis salta a la vista.

En la Comisión de Hacienda de Diputados (sesión del 12.06.08, Carpeta N° 2600), el Ec. Bergara ratificó la postura pre mencionada: el IASS excluye del hecho imponible del IRPF a jubilaciones y pensiones, con lo que se eliminaría el mecanismo de acumulación de rentas; en segundo término, el aspecto subjetivo del hecho generador es también distinto, porque se va a aplicar tanto para residentes como para no residentes; en tercer lugar, también el aspecto objetivo es distinto, dado que más allá del monto no imponible, no existen otras deducciones de naturaleza subjetiva, como existe en el IRPF o como existía en la aplicación a los pasivos del IRPF con relación a hijos menores de 18 años o gastos de salud; y en cuarto término, también los parámetros son sensiblemente diferentes: la base imponible de

acumulación de pasividades es diferente; el mínimo no imponible es mayor y las alícuotas son distintas. Por tanto, esto deriva en un tratamiento relativamente más beneficioso para quienes perciben jubilaciones y pensiones que para los otros perceptores de rentas del trabajo.

Bergara hizo referencia a una consulta del Dr. Juan Carlos Peirano Facio, quien concluyera que los dos impuestos son diferentes, tras analizar los parámetros de residencia, acumulación de rentas, escalas, montos no imponibles, etc.

Es particularmente relevante la transcripción de la opinión de Peirano sobre la importancia de las diferencias entre ambos impuestos: *"esta conclusión tiene mucha trascendencia porque la mayoría de los Ministros que declararon la inconstitucionalidad de los artículos del IRPF antes mencionado, en ningún momento sostuvieron la imposibilidad de gravar los ingresos derivados de jubilaciones y pensiones; no hay inmunidad al respecto y la Suprema Corte de Justicia así lo ha admitido implícitamente"*.

En punto al planteamiento de la Corte en las sentencias iniciales, respecto de la necesidad de tratamiento diferencial a situaciones diferentes, Peirano enfatiza la idea de que esa situación *"se supera si se aprueba el IASS que crea un impuesto distinto e independiente sobre*

los ingresos de los pasivos, que es en general menos gravoso que el que continúa vigente para los activos. En consecuencia, ya no se tratará más en forma igualitaria a quienes se encuentran en distinta situación, sin entrar a discutir la validez de la argumentación de la Suprema Corte de Justicia".

El informe en mayoría de la Comisión de Hacienda de Diputados (12.6.08, carpeta N° 2600), confirma, aun con mayor precisión, la finalidad o espíritu de la norma: "Las razones jurídicas y políticas de esta iniciativa, quedaron formalmente explicitadas en la exposición de motivos que acompañó el proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo, como forma de eliminar las inequidades en la tributación de jubilados y pensionistas, surgidas a partir del, puntual y transitorio, cambio de criterio de la Suprema Corte de Justicia.

Como dijimos, en lo formal, este cambio impositivo es producto de la necesidad de superar la fuerte inequidad producida por los circunstanciales fallos de inconstitucionalidad. Una vez producido el cambio en la integración de la Suprema Corte de Justicia se volvió a revertir esta posición declarando la Corte, con su actual integración (que permanecerá hasta el final de este período de Gobierno), la constitucionalidad del tributo. Igual posición de constitucionalidad, referente a la norma impugnada, mantuvieron los Ministros de los

Tribunales de Apelaciones convocados a integrar provisoriamente la Suprema Corte de Justicia por excusarse algún miembro titular.

La legislación compa-rada en materia tributaria, consagra plenamente el criterio que siguen la inmensa mayoría de los países democráticos de financiar los cometidos del Estado mediante los aportes de los ciudadanos, en función de los diferentes índices manifiestos de su capacidad contributiva, siendo los ingresos que perciben jubilados y pensionistas, materia imponible para tributación sobre rentas.

En nuestro país, en los últimos cincuenta años, la legislación y los distintos gobiernos han considerado a las jubilaciones y pensiones, casi en forma permanente, objeto de tributación.

El actual Gobierno, para solucionar entonces las referidas inequidades derivadas de los fallos contradictorios de la Suprema Corte de Justicia, manteniendo la lógica, equilibrios e integralidad del Nuevo Sistema Tributario que grava en materia de ingresos en función de la capacidad contributiva del ciudadano, propone la implementación del Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social.

Como ya fue fundamen-tado por el Poder Ejecutivo y por nuestros compañeros Senadores, el Impuesto grava los ingresos por jubilaciones y pensiones en forma

independiente y significativamente distinta al Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y al Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR), por las consideraciones que siguen:

a) Se excluyen del hecho generador del IRPF y del IRNR los ingresos imposables para este tributo (artículo 11) y por consiguiente su acumulación con otras rentas del trabajo y no teniendo estos ingresos ningún efecto sobre la liquidación de esos tributos;

b) En cuanto al aspecto subjetivo, este tributo no distingue lugar de residencia del beneficiario (artículo 2º), en contraposición a la tasa única del 12% sin deducciones que grava actualmente a los no residentes, o sea que se corrige la diferencia existente entre ingresos de un mismo origen respecto de si la residencia actual del sujeto pasivo es en el país o el exterior;

c) Desde el punto de vista objetivo, sólo existe una única deducción constituida por un mínimo no imponible aplicable a todos los contribuyentes (artículo 8º). Se diferencia de la multiplicidad de deducciones del IRPF y que este monto es superior al que rige hoy para estos contribuyentes.

d) Se establece una escala de alícuotas en tramos más amplios, y con mayor progresionalidad (artículo 8º).

e) Por su parte, el artículo 14, complementando la política de este Gobierno de ir mejorando

progresivamente las pasividades menores, afecta el producido del impuesto íntegramente a reforzar la Seguridad Social.

Lo detallado en los literales a) a d) conlleva una imposición más benévola para la mayoría de los sujetos pasivos, aumentando el número de jubilados y pensionistas excluidos de la imposición. Asimismo, resultan menores tasas efectivas para la mayoría de la muy reducida minoría que queda gravada.

Esto junto al destino señalado en el literal e) deja claramente expuesto que es un tributo completamente distinto al que grava hoy a los pasivos por IRPF y IRNR. La formulación del IASS cuida los aspectos referentes a la constitucionalidad, teniendo en cuenta la posición de todos los Ministros de la Suprema Corte de Justicia en los fallos emitidos hasta ahora, con la finalidad de desalentar, en la medida de lo posible, cuestionamientos y procurar evitar ulteriores demandas.

Debemos recordar que incluso en los trece fallos que declararon la inconstitucionalidad, sólo dos votos en cinco se pronunciaron por la inconstitucionalidad de gravar las pasividades. Sobre esta base es que debe considerarse la 'cosa juzgada'. Estamos ante un impuesto distinto, que grava de forma desigual a activos y pasivos (como algunos interpretan que a esto obliga el art. 8 de la Constitución de la República), que no

acumula con otros ingresos del trabajo, que no discrimina a los pasivos no residentes y destina su producido a la propia Seguridad Social.

En tal sentido conviene destacar un informe redactado, el 9 de junio del presente año, por el Profesor Emérito de la Universidad de la República (UDELAR) y de la Universidad Católica (UC) en Derecho Financiero Dr. Juan Carlos Peirano ante una consulta realizada por el Ministerio de Economía y Finanzas referente 'a los eventuales efectos que las sentencias aludidas tendrían en la aplicación del nuevo tributo'.

Del mismo transcribimos textualmente los numerales I, IV (parcial) y V del referido informe:

'I- Como es notorio el problema tiene relación con el efecto de la cosa juzgada respecto de las sentencias que declararon la inconstitucionalidad del artículo 8 de la ley 18.083 en cuanto modifica el Título 7 del Texto Ordenado 1986 en sus artículos 2 literal C, 30 y 33 que grava con el impuesto a las rentas de las personas físicas a quienes perciben ingresos por el concepto de 'jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza'.

Una reciente sentencia de la Suprema Corte de Justicia (Nº 258 de 14 de diciembre de 2007) señala que existe cosa juzgada cuando son 'coincidentes los sujetos, objeto y causa en el accionamiento de

*inconstitucionalidad ya resuelto y en el
excepcionamiento en trámite'. Mas adelante expresa:
'Razones poderosas e indiscutibles justifican este
principio dirigido a impedir que los juicios,
renovándose constantemente, se eternicen con su cortejo
de consecuencias funestas' (considerando I).
De aquí deriva la importancia de resolver si el IASS es
un impuesto distinto respecto del tributo declarado
inconstitu-cional.*

*IV- La sentencia de la Suprema Corte declaró la
inconstitucionalidad de los citados artículos de la ley
18.083 en función de que violan el art. 8 de la
Constitución. Otros argumentos expuestos por dos de los
Ministros que conformaron la mayoría no se toman en
cuenta porque no obtuvieron los tres votos necesarios
para construir opinión mayoritaria. La Suprema Corte
afirma 'que los activos, o sea aquéllos que trabajan y
perciben por ello una contraprestación, están en
diferente situación que los pasivos, los que, después de
haber aportado a la seguridad social durante toda su
vida activa reciben una contraprestación como
retribución a lo ya vertido en las arcas del Estado por
tal concepto'.*

*... Esta situación se supera si se aprueba al IASS que
crea un impuesto distinto e independiente sobre los
ingresos de los pasivos, que es en general menos gravoso*

que el que continúa vigente para los activos. En consecuencia ya no se tratará más en forma igualitaria a quienes se encuentran en distinta situación, sin entrar a discutir la validez de la argumentación de la Suprema Corte ...

V- Por último cabe referir que el artículo 14 del proyecto del IASS dispone que su producido 'será íntegramente destinado al Banco de Previsión Social'; de esta manera queda sin sustento la crítica efectuada en el voto de la mayoría en cuanto a que el tributo creado por la ley 18.083 era 'destinado claramente a fines ajenos al sistema de la seguridad social de las pasividades....'".

Es de señalar que, en punto a la adecuación del nuevo impuesto a las normas constitucionales, la discordia de los integrantes en minoría de la Comisión se limita, en uno solo de los casos, a sostener lacónicamente, y sin fundamentación alguna, que el proyecto es de dudosa constitucionalidad.

V.- Respecto de la coincidencia del objeto litigioso que se requiere para que un proceso ulterior se vea alcanzado por la autoridad de la cosa juzgada obtenida por la sentencia definitiva conclusiva del juicio anterior, es de destacar, como lo ha hecho la Corte en reiteradas ocasiones, que la moderna doctrina procesalista no se ciñe estrictamente a la tradicional

regla de la triple identidad tendiendo a reducirla a la identidad de la cuestión u objeto litigioso (cf. Sentencias Nos. 149/99, 188/2007, entre otras).

Sostiene Palacio (Der. Procesal Civil, t. V. p. 512) que debe reconocerse a los jueces una suficiente dosis de arbitrio a fin de determinar si los litigios, en su conjunto, son o no idénticos, contradictorios o susceptibles de coexistir.

Como sostiene Carli (La demanda civil, p. 212), el famoso problema de las tres identidades se reduce a dos: cuestión y partes, o más simplemente, a la misma cuestión jurídica.

Examinadas las diferencias relevantes entre ambos impuestos (la cuestión litigiosa radica en la constitucionalidad del IASS) así como la integración en la eficacia vinculatoria de la Sentencia N° 46/08 del antecedente lógico necesario constituido por la infracción al principio de igualdad concretado en el tratamiento igualitario de situaciones diferentes (ingresos de activos y pasivos), se estima que en el caso se verifica un supuesto de compatibilidad entre ambos procesos de inconstitucionalidad que impide extender el mandato judicial de inaplicabilidad recaído en la referida sentencia a este nuevo impuesto.

Como enseña Couture (ob. Cit. p. 436), la idea de incompatibilidad de ambos juicios como criterio de

examen de las identidades objetivas de la cosa juzgada es un antiguo criterio de doctrina al que siempre se acude con provecho.

Dicho test de conciliabilidad entre ambos procesos es fácilmente superable si se tiene en cuenta, de acuerdo a la postura del Dr. Ruibal al formar la mayoría en la sentencia multicitada, que si en lugar del IRPF el Poder Legislativo hubiera sancionado *ab initio* el IASS, difícilmente se hubiera acordado en mayoría la inconstitucionalidad por infracción al principio de igualdad (art. 8vo. de la Carta).

En cambio, el test de compatibilidad no podría ser salvado si la nueva norma impositiva restableciera respecto de los pasivos que lograron fallos favorables en los procesos de inconstitucionalidad del IRPF la obligatoriedad de su pago desde la fecha de vigencia de la Ley N° 18.083.

O desde otro punto de vista, puesto de manifiesto por Peirano, tampoco resultaría conciliable con la eficacia vinculatoria de la cosa juzgada, la sanción de una norma impositiva que impusiera un gravamen a las jubilaciones de los actores, si la Sentencia N° 46/08 se hubiera fundado, como antecedente lógico necesario del dispositivo, en la intangibilidad de las pasividades, principio que en ninguna sentencia, con la anterior y la actual integración, fue aceptado por la Corporación.

Si ambos impuestos tienen aspectos subjetivos y objetivos constitutivos de disimilitudes relevantes, no se verifica un supuesto de identidad de cuestión litigiosa en el presente proceso de inconstitucionalidad que habilite a extenderle la autoridad de cosa juzgada recaída en la Sentencia N° 46/08.

Adicionalmente, para el redactor, la identidad debe analizarse exclusivamente hacia el futuro, dada la previsión del art. 3° de la Ley N° 18.314 en cuanto a que el IASS grava exclusivamente "... los ingresos por jubilaciones y pensiones devengados a partir de la vigencia de la ley". De manera que por los ingresos por jubilaciones y pensiones gravados por el IRPF, para los beneficiarios de las sentencias en que la anterior mayoría de la Corte amparó la pretensión de declaración de inconstitucionalidad del IRPF, por la nueva ley no se afecta la cosa juzgada emergente de tales decisiones.

VI.- Luego, los accionantes se explayan sobre la inconstitucionalidad de las normas impugnadas por violación del derecho a la seguridad económica y jurídica, resultante de la lesión de derechos adquiridos (p 323-332), sosteniendo que en fallo anterior la Corte desestimó la inconstitucionalidad por decisión anticipada sin analizar sus argumentos.

Al respecto, cabe puntualizar en primer lugar que el argumento relativo a la vulneración del derecho a la

seguridad jurídica consagrado en el art. 7 de la Carta, fue debidamente analizado por la Corte en varias de las sentencias a que se remitió en sus múltiples decisiones anticipadas sobre la constitucionalidad del IRPF (Sentencias Nos. 110 y 134/2008, entre otras), no explicándose tal afirmación más que por una lectura ligera de tales pronuncia-mientos.

Máxime cuando se sostiene -sin mayor fundamentación- que el IASS vulnera la seguridad económica de los accionantes, que parece asimilarse, elíptica o encriptadamente a la intangi-bilidad de las jubilaciones, rechazada sistemáticamente por la Corporación. Este argumento incurre en una clara petición de principios: parte de una premisa que debió ser la conclusión, en la medida de que la afectación de la seguridad jurídica se reduce a una mera afirmación sin motivación o explicitación que persuada de la certeza de la premisa. En este sofisma se afirma inicialmente lo que se debe demostrar.

Por lo demás, el argumento adicional fundado en el "seguro social" que consagraría el art. 67 de la Carta, incurre en un error inexcusable, al considerar a la jubilación como un "reintegro de las sumas que le fueron retenidas...durante su vida activa", desconociendo el principio de la solidaridad interge-neracional que constituye la base de nuestro sistema jubilatorio, por

lo menos en relación a los trabajadores que no ingresaron al régimen de las AFAP, cual es precisamente la situación de todos los accionantes. En rigor, las razones expuestas por la Corte para rechazar la inmunidad tributaria de los pasivos son perfectamente extensibles a este argumento que no es nuevo, sino la reedición de posturas puntualmente desestimadas por la Corte en sentencias anteriores.

Con relación a la argumen-tación formulada a fs. 326 -el importe del IASS no ingresa "al bolsillo del caballero o la cartera de la dama", tratándose en los hechos de una rebaja arbitraria de las pasividades-, se insiste en que el art. 67 consagró la seguridad económica de los pasivos (léase intangibilidad de sus haberes). En puridad se pretende desnaturalizar la naturaleza jurídica de un tributo señalando los efectos que produce. Evidentemente todo gravamen morigera el caudal económico del sujeto pasivo quien debe efectuar la erogación correspondiente. Basta sostener, con el mismo énfasis con que lo hacen los actores en sentido contrario, sin mayor fundamentación, que puede aceptarse como derecho adquirido el de alcanzar la jubilación y percibir un haber de pasividad pero no existe norma ni principio que confiera a los pasivos el privilegio de ser excluidos de la obligación de contribuir a las cargas públicas o el derecho a la intangibilidad de su

ingreso de pasividad.

Contrariamente a lo sostenido a fs. 329 in fine, ninguna norma ni principio constitucional otorga a los pasivos "la absoluta seguridad de que su haber de retiro o asignación de jubilación será intangible".

Tampoco resulta admisible que se sostenga que "cualquier ley impositiva, con independencia, de que limite o no derechos de rango constitucional, es evidente que, con carácter general y desde el fondo de la historia, el interés de la sociedad es contrario a tal clase de leyes" (fs. 331). Tal afirmación no resiste el menor embate crítico: el interés general radica en la contribución solidaria de todos los ciudadanos, sin privilegios de clase alguna, y en la medida de su capacidad contributiva, al mantenimiento de la actividad estatal que debe necesariamente cumplirse para asegurar la paz social y procurar el bienestar colectivo.

VII.- Con respecto a la alegada vulneración del principio de igualdad, la mayoría que concurre a esta decisión se remite a la actual posición de la Corte y la argumentación que funda su refutación (Sentencias Nos. 80, 87, 95, 96, 98, 99, 101, 110, 111, 113, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 126, 128, 129, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 143, 144, 145, 146, 147, 148 y 149/2008), la que de modo alguno puede considerarse enervada por el débil embate crítico de fs.

333/335.

Por otro lado, el acogimiento de la pretensión de inconstitucionalidad implicaría la consolidación de un privilegio no razonable para un grupo de retirados que por decisión judicial quedarían exonerados de contribuir a las cargas públicas como lo hacen todos sus conciudadanos. Y ello configuraría una injusticia, que por añadidura desvirtuaría, sin fundamento razonable, la coherencia, armonía y sistematicidad del régimen tributario que en este ámbito se sustenta en la capacidad económica de los contribuyentes (entendida como sinónimo de capacidad contributiva).

El nuevo impuesto no sólo no afecta el principio constitucional de igualdad, sino que lo restaura en condiciones de permanencia y estabilidad.

VIII.- La solución desestimatoria que se postula torna ocioso el debate sobre la eficacia temporal de la sentencia de inconstitucionalidad, que ocupa extensa argumentación de los actores, fs. 335/347.

IX.- En suma, no se trata el caso de una transgresión al principio constitucional de la separación de los poderes de gobierno ni un avasallamiento por el Poder Ejecutivo de la independencia y fuerza vinculatoria de las decisiones del P.J. por la vía del desconocimiento de la cosa juzgada recaída en sentencias de inconstitucionalidad referidas al mismo objeto procesal.

El P.E. pretendió ajustar-se a las normas y principios constitucionales cuya vigencia resaltó la Corte, en su anterior integración -básicamente el principio de igualdad art. 8 de la Carta, único a cuyo respecto se formó mayoría legal en los primeros fallos que acogieran la inconstitucionalidad. A tales efectos creó un nuevo impuesto- con ámbitos objetivos y subjetivos de aplicación que exhiben diferencias relevantes con el IRPF y que salva las objeciones que en su momento fundaran las primeras sentencias sobre inconstitucionalidad del IRPF.

La relación entre ambos impuestos (IRPF y IASS) es de compatibilidad y coexistencia, puesto que los haberes jubilatorios ya no están gravados por el IRPF y los pasivos que perciben rentas gravables que no hallen su fuente en el haber de jubilación, tributarán por ambos impuestos.

De este modo, no se configuró violación ni del principio de separación de poderes, ni de la cosa juzgada y mucho menos del principio de igualdad.

Por tales fundamentos y lo dispuesto en el art. 523 C.G.P., la Suprema Corte de Justicia, en mayoría

FALLA:

**DESESTÍMASE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA,
CON COSTAS A CARGO DE SU PROMOTORA (H.P.F.: 50 U.R.).
OPORTUNAMENTE, ARCHÍVESE.**

DR. JORGE T. LARRIEUX RODRÍGUEZ
PRESIDENTE DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. LESLIE VAN ROMPAEY
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. DANIEL GUTIÉRREZ PROTO
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. JORGE RUIBAL PINO
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DISCORDE: Por entender

que en la especie, al

igual que sostuve ante

la **DR. HIPÓLITO RODRÍGUEZ CAORSI**
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

tu

contra el IRPF, corresponde hacer lugar a la misma declarando inaplicable a los accionantes la normativa cuestionada, por lo que al resultar aplicables en la especie, estaré en su mayoría a los fundamentos que sostuve al amparar el accionamiento mencionado.

En primer lugar me interesa destacar aquellos aspectos que formaron parte de la génesis de la reforma

constitucional de 1989 sometida a la consideración popular mediante plebiscito de fecha 26 de noviembre de ese año y que fuera finalmente aprobada.

Por la referida reforma se incorporaron al art. 67 de la Constitución dos disposiciones por las que se dispuso que el monto de los ajustes de las pensiones y jubilaciones no podrá ser inferior al índice medio de salarios y a su vez que dichos ajustes deberán ser efectuados en las mismas oportunidades en que se establezcan los aumentos en las remuneraciones de los funcionarios de la Administración Central. Por otra parte se ratificó el sistema de financiación sobre la base de contribuciones obreras y patronales y demás tributos establecidos por ley, especificando que dichos recursos no podrán ser afectados a fines ajenos a los mencionados (ajustes de las asignaciones de jubilaciones y pensiones).

¿Qué fue lo que motivó la incorporación de los referidos aspectos en esta reforma? La respuesta es simple.

Como claramente señalan Graciela Giuzio y Esther Soares Netto: "La vía constitucional para asegurar un mecanismo de aumento es consecuencia de la injusticia a que los textos legales y sobre todo la interpretación que de ellos hicieron las autoridades encargadas de aplicarlos, sometían a los pasivos, quienes soportaban un constante deterioro en sus asignaciones jubilatorias (14: cita al

pie: Cf. Giorgi, Francisco y Bonini de Giorgi, Esmilda, "Régimen Jubilatorio y Pensionario en la Seguridad Social", en La Seguridad Social en el Uruguay, FCU, Mdeo. 1991, pág. 189).

No es otra cosa que la desconfianza del pueblo en sus propios representantes lo que llevó a una abrumadora mayoría de éste a votar afirmativamente la citada reforma, con lo que se logra incluir en la Constitución un mecanismo concreto de ajuste de pasividades, y con ello sustraer su regulación a los Poderes Legislativo y Ejecutivo" (autoras citadas: Grupo de los Miércoles "Treinta y Seis Estudios sobre las Fuentes del Derecho del Trabajo" Pág 474).

Lejos estuvieron de suponer las mencionadas autoras que ni aún la Constitución de la República pudo ser una valla infranqueable que protegiera a los jubilados; en efecto: nada pudo detener a los Poderes Legislativo y Ejecutivo que esta vez no respetaron los legítimos derechos a recibir una pasividad digna, que los jubilados habían logrado incorporar en la Carta Magna con el voto de la abrumadora mayoría de la ciudadanía. Justino Jiménez de Aréchaga bajo el epígrafe: "Necesidad política de respetar el tenor de las Constituciones Plebiscitadas", expresó: "Si las buenas reglas de hermenéutica aconsejan una especial reverencia por el texto escrito de las Constituciones plebiscitadas, hay

incluso consideraciones de orden político que deben llevar a idéntica conclusión.

Nada es más peligroso en los sistemas democráticos que crear en el pueblo la ilusión de que se le confiere poderes de decisión en determinadas materias, para volver luego ineficaz ese poder por medios más o menos alambicados" (Editorial del diario "El País", Montevideo, del 28 de VIII de 1990: "Pudo y debió evitarse").

Resulta por tanto de trascendental importancia, entender el proceso previo a la referida reforma para poder comprender el porqué se llegó a incluir este tipo de norma tan particular y específica en la Constitución, que halla su justificación en brindarle a los jubilados una garantía para la protección de sus derechos.

El derecho a la jubilación y la garantía de un **retiro adecuado** ha sido consagrado sin ningún límite legal en el art. 67 inc. 1) de la Constitución.

Esta norma ha sido explícitamente complementada por los incisos 2) y 3) del mismo artículo que fueron incorporados por la reforma constitucional del 26/11/1989 que fue aprobada por más del 80% del cuerpo electoral.

El inc. 2) establece expresamente que las asignaciones de Jubilación y Pensión no podrán ser inferiores a la variación del Índice Medio de Salarios.

A su vez, el inc. 3) se refiere a la forma de financiación de las mencionadas prestaciones, estableciendo que éstas "se financian sobre la base de: A) Contribuciones obreras y patronales y demás tributos establecidos por ley.

Dichos recursos no podrán ser afectados a fines ajenos a los precedentes mencionados; y B) La asistencia financiera que deberá proporcionar el Estado, si fuere necesario".

Ello supone necesariamente que la norma constitucional en su contenido ha consagrado el **respeto íntegro del poder adquisitivo de las jubilaciones** mediante el referido ajuste. Esta disposición ha consagrado claramente la voluntad de que las normas legales no puedan afectar de ningún modo el **retiro adecuado** a que se hace referencia en el inciso primero del artículo. El lit. B) del inciso dispone que, si fuere necesario, el Estado deberá proporcionar asistencia financiera para el cumplimiento de los fines consagrados en el art. 67: el pago de los **retiros adecuados de conformidad con el reajuste establecido que asegure por consiguiente el poder adquisitivo de los jubilados**. Con las normas impugnadas no solamente no se cumple con este precepto, sino que por el contrario se violenta el mismo, gravando y detrayendo del monto de las prestaciones de pasividad sumas significativas que disminuyen claramente el valor

adecuado de las mismas.

Así, la imposición de las jubilaciones por la norma cuestionada implica una manifiesta disminución del monto jubilatorio a percibir, de manera contraria a la voluntad del constituyente. Y aún más, detrae de las prestaciones recursos disminuyendo el poder adquisitivo del reajuste, y lo que es peor, en muchos casos gravando las prestaciones jubilatorias con montos que superan ampliamente el reajuste, disminuyendo sustancialmente el monto de la jubilación anterior al reajuste. Es claro que no se respeta así ni el texto ni el espíritu de la norma constitucional oportunamente plebiscitada.

III) Los arts. 1 y 2 de la Ley N° 18.314, en tanto gravan las jubilaciones y pensiones con el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS), son violatorios de los arts. 67, 8 y 72 de la Constitución por los motivos que paso a exponer:

La jubilación es una prestación de seguridad social que se da a aquella persona respecto de la cual se verifican los requisitos exigidos de edad y años de trabajo y en tanto se haya cumplido con el pago de los aportes legales correspondientes, todas estas condiciones establecidas por la normativa legal.

El jubilado no trabaja. Solamente percibe una prestación de seguridad social, que supone una vinculación con la devolución parcial de los aportes realizados durante

toda su vida activa laboral, de acuerdo con ciertos principios característicos y propios de la seguridad social de las pasividades. Suma absolutamente exigua y limitada en general, puesto que respecto de muchos de los beneficiarios rigen injustamente topes que la prestación no puede superar.

Deseo realizar además las siguientes precisiones:

El art. 85 num. 4) de la Constitución consagra en forma general la potestad tributaria de la Asamblea General a nivel nacional. Pero ello no significa de modo alguno que esa facultad no pueda ser limitada en cuanto a su alcance por otra norma de jerarquía constitucional. Así por ejemplo el art. 133 se aparta de la solución general en materia legislativa tributaria nacional al disponer que la iniciativa para exoneraciones tributarias es privativa del Poder Ejecutivo.

Y bien, estimo que el artículo 67 actual consagra la defensa e intangibilidad de los beneficios de pasividad y el mantenimiento de su poder adquisitivo, lo que no se puede transgredir indirectamente mediante un gravamen tributario que lo afecte en sí mismo y en su propia naturaleza.

Pero además, la norma del art. 67 de la Constitución tiende precisamente a respetar ese principio en tanto desea proteger y garantizar a determinados sujetos (titulares de pasividades), en la medida que los

beneficios correspondientes se prestan por el hecho de que quienes los perciben no realizan actividad luego de haberla realizado durante un extenso período de su vida, siendo precisamente prestaciones de seguridad social, por lo que se trata de situaciones distintas a los otros sujetos pasivos del impuesto. Es obvia la voluntad del constituyente de que las prestaciones de pasividad sean defendidas y garantizadas en su poder adquisitivo, regulando su incolumidad.

En consecuencia entiendo que la imposición de las jubilaciones y pensiones, constituye una violación al art. 67 de la Constitución en cuanto viola la adecuada protección y garantía de las mismas respecto de la adecuación, ajuste y mantenimiento de su poder adquisitivo conforme prescribe y es voluntad de aquél. En la medida que la norma legal cuestionada incurre en el apartamiento y violación de la norma constitucional señalada, podría decirse en forma complementaria que, atento a lo explícitamente dispuesto por esta norma, la ley viola también lo establecido en el art. 72 de la Constitución que consagra la protección de los derechos y garantías que son inherentes a la personalidad humana. En efecto, es indudable que en el estadio actual del Derecho comparado, los derechos de pasividad (jubilaciones y pensiones) son considerados como esenciales, y su protección necesaria en virtud de

parámetros de justicia y de valoración ética por parte de la sociedad. Por lo demás la preocupación por la seguridad social ha sido incluida en varias Declaraciones y Pactos internacionales. A tales efectos, se pueden citar por ej. el preámbulo de la Constitución de la O.I.T, la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1946 de las Naciones Unidas, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966 (art. 9), la Declaración Americana de los Derechos del Hombre de 1948, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (Protocolo de San Salvador) de 17 de noviembre de 1988, la Declaración Socio Laboral del MERCOSUR. Precisamente el art. 67 asume esa posición de protección y garantía como ya vimos, consagrándola a nivel constitucional, siendo la misma en cuanto interesa al caso aprobada y puesta en vigencia por una enorme mayoría de la sociedad (más del 80% del cuerpo electoral). Por ello, los derechos de pasividad, tanto en lo que se refiere a su financiación como a su cuantificación y mantenimiento de su valor real en lo económico y social, podrían ser considerados también incluidos en la protección constitucional del art. 72 sin que ello signifique una violencia interpretativa. La importancia que le da el texto constitucional (art. 67)

a la solución que propugnamos, permite una consideración armónica de ambas normas.

Otro punto de fundamental importancia a tener en cuenta es que con la solución que propugna la norma cuestionada, se hace por vía indirecta lo que está prohibido hacer directamente, configurándose de esta manera lo que se ha denominado por la jurisprudencia nacional como "fraude a la ley", que en el caso debería entenderse como "fraude a la Constitución".

Enseñaba Sánchez Fontans que el concepto de fraude a la ley consiste en la realización de actos, hechos o negocios, en sí mismos lícitos, pero que tienden a obtener, en forma indirecta un resultado prohibido y desde un punto de vista más estricto, se requiere que el acto contraríe la finalidad práctica de la ley, amparándose en otra (ley de cobertura) que lo proteja suficientemente para no constituir el supuesto normal previsto en ella.

Y destaca finalmente que "en el fondo, el fraude a la ley consiste en una violación del fin perseguido por la norma, razón por la cual algunos autores entienden que debe encuadrarse entre los criterios de interpretación e integración" (Cf. La ley de alquileres de 1964, pág. 48).

Continuando con el razonamiento, extraigo que se configura el fraude a la Constitución al violarse las

directivas expresamente establecidas en el art. 67 de la Constitución que tienden a asegurar el valor adquisitivo de las jubilaciones y pensiones.

Es así que se obliga al Estado a efectuar ajustes que no podrán ser inferiores a la variación del índice medio de salarios de lo que se deduce que le está prohibido efectuar un ajuste inferior. Por lo que al gravar con el impuesto a estudio en la forma establecida en la ley de marras se echa por tierra lo preceptuado en la Carta Magna.

Resulta obvio que dado el nivel tan elevado del descuento que deberá operarse por aplicación del impuesto, deviene irrisorio el magro reajuste efectuado por el índice medio de salarios.

Es así que se desprende claramente que luego de efectuadas ambas operaciones (reajuste por aumento y descuento por IASS) se le ocasiona un perjuicio desmedido al jubilado que es precisamente lo que el art. 67 de la Constitución quiere evitar.

Finalmente otro aspecto a destacar y donde se deberá efectuar especial énfasis, más allá de los puntos especialmente señalados, es la diferencia entre la situación planteada con respecto a la Ley N° 18.083, la actual Ley N° 18.134 y la que se tuvo en cuenta en ocasión de dictarse la Sentencia N° 256/1997 por parte de la Corporación.

En esa oportunidad se analizó el art. 24 de la Ley N° 16.697 que estableció las tasas del impuesto creado por el art. 25 y siguientes del Decreto Ley N° 15.524 de 15 de junio de 1982, las cuales eran de 1% hasta el monto imponible equivalente a tres salarios mínimos nacionales mensuales, 2% cuando el monto imponible supere los tres salarios mínimos nacionales mensuales y hasta el equivalente a siete de dichos salarios mensuales y 6% cuando el monto imponible supere el equivalente a siete salarios mínimos nacionales mensuales.

O sea las tasas iban desde el 1% al 6%, en definitiva: todos los jubilados aportaban, lo cual implica una diferencia importante respecto a la ley a estudio en la que se constituyó una franja no imponible que como vimos afecta claramente el principio de igualdad ante las cargas públicas.

Y por otra parte en esa oportunidad se consideró que los intereses en juego (el subjetivo del titular y el colectivo de la sociedad) fueron balanceados adecuadamente en la norma atacada sin que resultare inconciliable lo en ella previsto con el concepto de "retiro adecuado" previsto en la Carta.

Más allá de que considero inaceptables los argumentos manejados en ese dispositivo, como lo he expresado anteriormente, debe tenerse presente que en la normativa allí analizada, el porcentaje máximo de las tasas era

del 6%.

Si se tiene en cuenta que los porcentajes actuales van entre el 10% y el 25% se concluye claramente que lejos está de estarse frente al concepto de "retiro adecuado" manejado en esa oportunidad, cuando a simple vista resulta totalmente desmedido el porcentaje de descuento. Respecto de la vulneración al art. 7 que se agravan los accionantes, a mi entender, la fundamentación de dicha violación se encuentra comprendida (el derecho a la vida digna y a la calidad de vida) en lo que ya he sostenido para considerar que la normativa cuestionada es violatoria de lo establecido en los arts. 67 y 72 de la Carta.

La alegada vulneración al art. 8 de la Carta en la medida que se viola la igualdad ante las cargas públicas, a mi criterio, también es recepcionable. Al gravar la Ley N° 18.134 a los pasivos en forma prácticamente igual a como lo hacía la Ley N° 18.083, legislando en forma casi similar para dos categorías de personas que están en circunstancias por completo diferentes, se viola el principio de igualdad ante las cargas públicas, al no tener un tratamiento desigual para los desiguales. Me remito a los fundamentos expresados respecto del punto en Sentencia N° 46/08, en lo que fueran aplicables.

Respecto de la violación del principio de separación de

poderes y de la cosa juzgada, considero de recibo los agravios invocados.

Para determinar si un impuesto es diferente a otro se debe analizar la estructuración de ambos, su sujeto pasivo, el momento que se aprecia a los efectos de calcular la capacidad contributiva -si se trata de impuesto al capital, a la renta o al consumo-, cuál es la base imponible, deducciones, exoneraciones, etc. En la especie, el sujeto pasivo son los jubilados y pensionistas al igual que en el IRPF, se devengan anualmente los dos impuestos; tienen la misma base imponible (art. 33 del T. 7 del T.O. 1996 en la redacción dada por el art. 2 de la Ley N° 18.083 de 27/12/06 para el I.R.P.F. y art. 2 de la Ley N° 18.134 para el IASS). El hecho de que esté afectado al B.P.S. y no a Rentas Generales como en el caso del I.R.P.F. no lo hace diferente, sino que le cambia el destino, habiéndolo afectado de cualquier manera a uno solo de los organismos de gestión de la seguridad social. La mínima diferencia en las alícuotas fijadas para cada impuesto no determina que se pueda concluir en la disimilitud de ambos impuestos.

Con la aprobación del impuesto aquí atacado se ha violado la separación de poderes como medio técnico de organización del Estado. Los actos expedidos por un Poder no pueden ser anulados por otro Poder. Si bien el

Poder Judicial puede declarar las leyes inconstitucionales, sólo puede hacerlo juzgando caso por caso sobre la aplicación o inaplicabilidad de un acto cuestionado, no pudiendo hacer declaraciones genéricas ni darle efectos generales a sus fallos.

Así, de acuerdo a derecho se establece los mecanismos de control de un Poder a otro, respetando la independencia de cada uno de ellos al momento de emitir decisión sobre un tema.

Justino Jiménez de Aréchaga en relación a este tema dijo: "Porque la Constitución establece la Separación de Poderes el Parlamento no puede resolver pleitos por medio de leyes" ("La Constitución Nacional", Tomo III, pág. 16).

Por tanto, al haber pasado en autoridad de cosa juzgada una sentencia, como en el caso del I.R.P.F. respecto de los accionantes, esa sentencia vincula a todos en la medida que todos deben acatar lo establecido en ella y someterse a las consecuencias jurídicas de ese pronunciamiento.

En el caso que nos ocupa la reformulación del impuesto y la siguiente aprobación del mismo aunque se pretenda que ha variado respecto del anterior por el cambio de nombre y mínimas diferencias en las alícuotas y destino del mismo, además de otras que no hacen al análisis del todo, resulta contraria a la separación de poderes y

violatoria de la cosa juzgada, desconociendo el dictamen del máximo órgano del Poder Judicial.

El Parlamento si bien tiene el cometido de dictar las normas que considere necesarias, no puede vulnerar la cosa juzgada reeditando con mínimas modificaciones la misma norma que fue declarada inaplicable para determinado caso concreto.

Arlas y Tarigo adhieren a la teoría de Carnelutti y sostienen que dos son los caracteres esenciales de la Cosa Juzgada la imperatividad y la inmutabilidad.

Guasp afirmó que la Cosa Juzgada: "opera no porque transforme la situación jurídica material existente antes del proceso, sino porque al margen de tal transformación surge una eficacia procesal que antes no existía" (Estudios Jurídicos a la memoria de Eduardo J. Couture, págs. 341 y ss.).

El Profesor José Luis Shaw, al ser invitado por la Comisión de Hacienda del Senado al momento que se estudiaba la aprobación de la ley aquí atacada expresó: "A mi juicio -aquí adelanto una opinión- se trata de una forma bastante más ocurrente y efectista -en lugar de tener rigor jurídico- que la de soslayar las sentencias de la Suprema Corte de Justicia, que en su anterior integración, decretó la inconstitucionalidad del I.R.P.F. para un grupo de jubilados. Estemos o no de acuerdo con esas sentencias, y nos guste o no quienes

fueron los promotores, creo que por vía legal estamos anulando el efecto de la cosa juzgada de esas sentencias para esas personas".

Más adelante agregó: "Si usted me pregunta si este es un impuesto autónomo o una nueva categoría del I.R.P.F., le respondo que pienso que es una nueva categoría del I.R.P.F. por más que se diga que es un gravamen autónomo. Reitero que, a mi juicio esto es intrascendente, pero si me formula la pregunta concreta le respondo que creo que se trata de una nueva categoría". Y finalmente manifestó: "Me parece que ni el nombre ni la forma hacen a la cosa, la verdadera sustancia sí" (Sesión del día 2/6/08, págs. 3 y 8).

Por tanto, se com-parte lo afirmado por los accionantes cuando afirmaron que se viola flagrantemente la separación de poderes toda vez que enervan los efectos de sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada, disponiendo en forma distinta y contraria a lo resuelto por dichas sentencias o disponiendo en forma sustancialmente idéntica a leyes declaradas inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia. Y hay violación de la cosa juzgada toda vez que, sea en un proceso posterior o dictando una ley, un decreto o una resolución cualquiera, se desconoce la "Autoridad y eficacia que adquiere la sentencia judicial cuando no existen contra ella recursos ni otros medios de

impugnación que permitan modificarla" -según la definición dada por Couture en sus "Fundamentos del Derecho Procesal Civil"- (3ª ed. p. 401). Es decir, se falla o se legisla en forma contraria o distinta a lo dispuesto por una sentencia que goza de ese atributo y, en cuyo mérito, es inmutable e irreversible.

En cuanto a la eficacia del fallo que hace lugar a la declaración de inconstitucionalidad, los accionantes solicitaron que los efectos se retrotraigan a la fecha de vigencia de la ley. Si bien entiendo que los efectos del mismo deben retrotraerse a la fecha en que se originó el caso concreto, posición que ya fundamenté en Sentencia N° 43/08, al igual que en dicho fallo, en el caso que nos ocupa, ambas fechas coinciden pues la fecha de vigencia de la norma es el momento desde el cual se le aplicó a los accionantes la imposición cuestionada, por lo cual a esa fecha deberá estarse.

En conclusión, por todo lo expresado y fundamentalmente en cuanto la referida norma Ley N° 18.134 es violatoria del principio de separación de poderes y de los arts. 67 y 72 de la Carta, entiendo que debe declararse la inconstitucionalidad de la misma.

DRA. MARTHA B. CHAO DE INCHAUSTI
SECRETARIA LETRADA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

