

IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (“IRPF”) SOBRE JUBILACIONES Y PENSIONES.

(Regularidad Constitucional del IRPF que grava a las jubilaciones y pensiones sancionado en la Ley de Reforma del Sistema Tributario N° 18.083).

Leonardo Costa Franco

Abogado, Profesor Titular Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Dámaso Antonio Larrañaga (UCUDAL).
Profesor Titular de Fiscalidad Internacional I y II del Postgrado de Tributación de la UCUDAL.

I. INTRODUCCIÓN:

El objeto de este trabajo es el de analizar si la imposición comprensiva de las Jubilaciones y Pensiones sancionada por la Ley 18.083 de Reforma Tributaria (en adelante “LRT”), es violatoria o no de preceptos de carácter Constitucional y si por ende la normativa legal en este caso, se vería en contradicción con nuestra Carta Fundamental.

En este aspecto, es donde se ven dos temas primordiales en relación a la compulsa del texto constitucional con la normativa legal en examen que en cierto sentido, confluyen y coinciden.

El Primero: en la necesidad de puntualizar cuales son las causas y grados de contradicción que el Derecho Positivo Constitucional Uruguayo (de alguna manera ratificado por la normativa legal en materia procesal) prescribe para desembocar en la declaración de dicha contradicción de las normas sancionadas por el Poder Legislativo con el Texto Constitucional.

Y el Segundo: vistos los alcances y requerimientos de las normas constitucionales, determinar cuál es el valor y alcance de los Principios de Derecho Tributario y de las referencias normativas a la tributación sobre Seguridad Social de consagración Constitucional, y su comparación a la luz de la normativa de el IRPF sobre jubilaciones y pensiones. Dicho estudio tendrá como deducción silogística, la determinación de la convergencia o divergencia de la norma legal en estudio con la Constitución.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos decir que del análisis de los puntos mencionados llegaremos a la indubitable conclusión que, desde este momento adelantamos, acerca de la regularidad constitucional de la imposición en estudio.

II. DESARROLLO:

1. Causas y Grados de Inconstitucionalidad de las Leyes en Derecho Positivo Uruguayo:

El proceso de inconstitucionalidad de las leyes previsto en los artículos 256 a 261 de la Constitución de la República (y recogido en los artículos 508 a 521 del CGP) supone en su aplicación y alcance, un conflicto de dos normas, la constitucional por un lado y la legal por el otro, traducido en el predominio forzoso de la norma de mayor jerarquía, revelando el contenido claramente infraccional con la misma.

Es por ello que la Inconstitucionalidad puede definirse como *“un instrumento jurídico procesal que tiene por objeto garantizar la adecuación de las leyes a la Constitución, mantener la preeminencia de ésta sobre toda otra norma, orientar la selección adecuada de normas aplicables a los casos concretos, impidiendo la aplicación de normas legales no concordes con los preceptos constitucionales”*.¹

En la hipótesis de divergencia, la norma constitucional actúa como una norma objetiva receptiva, infringida, y la legal como una norma subjetiva operante, que deviene en infractora.

De esto se deduce que el conflicto debe presentarse al operador jurídico (intérprete) como nítidamente claro, prístino, en el sentido y alcances que deriven en el drástico efecto de inaplicabilidad en el caso concreto de la ley afectada.

Las Leyes y los Decretos Departamentales con fuerza de ley en su jurisdicción, se presumen ajustados a la Constitución, es decir, dictados con arreglo al ordenamiento constitucional.

La Suprema Corte de Justicia ha sostenido reiteradamente –citando a Enrique Véscovi² entre otros- que la constitucionalidad de la ley es el principio y la ilegitimidad la excepción, y como tal, ésta última es limitada y de interpretación estricta.

Es en base a este criterio por el que presuntamente toda ley debe reputarse constitucional, que se exige al promotor la demostración clara e inequívoca, de la existencia de contradicción entre aquella y el texto constitucional, entendiéndose que es *“el impugnante quien debe demostrar en forma irrefragable que existe incompatibilidad entre el texto de la ley y la norma constitucional”*³.

En este sentido, las leyes pueden sufrir esa contradicción en base a dos causas posibles, por la “forma” o por el “contenido” de la misma⁴. En el caso de la “forma” se requiere que en el procedimiento genético de creación de la norma, haya una discordancia con los requisitos que el derecho positivo constitucional prescribe para que la misma se considere regularmente sancionada.

En efecto, los casos más gráficos en este sentido lo constituyen el régimen de mayorías para la sanción de determinados tributos, en particular para los impuestos. Sobre esta última especie tributaria, el artículo 87 de la Constitución de la República de Guatemala

¹ Ordoñez Reyna, Aylín, “La Jurisdicción Constitucional en Guatemala”, ponencia presentada en el IV Congreso Jurídico de Abogados Landivarianos, celebrado en la ciudad de Guatemala, agosto del 2001, Pág. 150; Citado por Dighero Herrera, Saul: “El control de constitucionalidad de las leyes en Guatemala”, publicado en Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Ed. 2002, Ed.. Konrad Adenauer Stiftung, Pág. 247.

² Véscovi, Enrique: “El Proceso de Inconstitucionalidad de la Ley”. Cuadernos de la FDCS, 1967.

³ Sentencia de la Suprema Corte de Justicia N° 266/86

⁴ Artículo 256, inciso 1° de la Constitución de la República.

República requiere para los impuestos⁵, “*el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara*”.

En el caso concreto de la Ley N° 18.083 se descarta la posibilidad de la pretendida inconstitucionalidad por razón de “forma”, ya que como surge de su aprobación parlamentaria, la misma fue realizada con los requisitos de mayorías que la normativa constitucional exige.

En este contexto normativo, las razones posibles a analizar para ver concordancias o discordancias del IRPF sobre jubilaciones y pensiones con la Constitución, atañen exclusivamente al “contenido” de la misma, tarea a dilucidar en los apartados siguientes.

Este estudio se realizará tomando en cuenta los principios y normas que deben ser recogidos en la legislación sobre tributación, demarcatorios de los límites y contornos de la potestad tributaria a nivel nacional.

2. Valor y Alcance de los Principios de Derecho Tributario de carácter constitucional y normativas a la Tributación sobre la Seguridad Social:

En la Teoría General del Derecho de corte positivista y raigambre continental, se realiza la división didáctica de la existencia de, por un lado normas y por otro lado principios inspiradores de esas normas.

Mientras las normas en su significación restrictiva, son predicables en términos de todo o nada (se cumplen o no), en el caso de los principios su cumplimiento apunta a términos graduales quedando en el mayor número de los casos, sujeto a las particularidades del caso concreto en miras de que su cumplimiento sea constatable.

En materia tributaria los principios, como en cualquier ordenamiento jurídico basado en el principio de jerarquía de las normas, deben emanar directa o indirectamente de la Constitución. En este sentido se ha pronunciado tanto doctrina⁶, como jurisprudencia en nuestro país, al decir que la verdadera diferenciación en la potestad tributaria de un Estado obedece a que la Constitución proporcione regímenes jurídicos distintos asignados para el ejercicio de la potestad tributaria.

En el caso del derecho uruguayo, se han tomado como principios relevantes en lo que al tema bajo estudio, los principios de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, de igualdad y de no confiscatoriedad.

⁵ Esta norma es entendida de que es abarcativa de los impuestos *stricto sensu*, dada la problemática de interpretación de la normativa constitucional en su evolución, ya que las normas que se refieren a las diferentes especies de tributos se sancionaron en diferentes épocas que hacen que en determinados momentos no se haya distinguido dicha calificación. Conforme esta interpretación restrictiva, Valdés Costa, Ramón y Peirano Facio, Juan Carlos: “El Sistema Tributario Uruguayo”, Vol. I del Manual de Derecho Financiero”, Ed. FCU, Montevideo, 1987, Pág. 34; y Suprema Corte de Justicia en sentencia N° 385 de 1997, en Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUET), N° 143, Montevideo, marzo - abril de 1998, Págs. 277 y ss.

⁶ Cf. Blanco, Andrés: “Precios y Tributos Públicos”, Ed. FCU, Montevideo, 2005, 1° Ed., Pág 7.

3. Principio de Legalidad y la Tributación sobre Jubilaciones y Pensiones mediante impuestos:

La exigencia en el derecho contemporáneo de que la obligación de pagar el tributo tenga como única fuente la ley, ha sido destacada por la doctrina, convirtiéndolo en el principio fundamental del derecho tributario plasmando en el aforismo “*no hay tributo sin ley que lo establezca*” el que encuentra expresa consagración constitucional. Dicho principio permite asegurar a través de su inclusión en una norma jurídica de jerarquía superior a la ley ordinaria, su existencia, su debida vigencia y permanencia en el derecho positivo⁷.

El actuar de los órganos legislativos plasmado en normas jurídicas Constitucionales, indica que junto con el principio de legalidad, basado en la idea de “auto imposición” (ficción jurídica de los Estados Democráticos de consentimiento tácito de la sociedad en la sanción de un tributo mediante sus representantes en el Parlamento que coincide con la expresión “*no taxation without representation*” originada en el derecho anglosajón), tengamos otro fenómeno que se complementa con aquél, cual es el **principio de especialidad**. Este principio que rige el actuar del Estado (Constitución de la República, art. 190 y ratificado por el artículo 1677 del Código Civil Uruguayo), e impone que los órganos legislativos solo pueden actuar en cuanto tengan una norma atributiva de competencia habilitante para ello.

Este principio se contrapone a la “libertad de actuar” de los particulares, ergo lo que el Maestro Gamarra llama “legitimación receptiva o recepticia”⁸ y posteriormente Cafaro y Carnelli llamaron “poder normativo negocial” (plasmado en la Constitución de la República, art. 10), elementos que cualquiera sea la denominación que se tome, ponen en movimiento la AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD de los sujetos en la actividad privada.⁹

Los dos últimos autores nombrados definen a la autonomía privada como “*el reconocimiento de una esfera jurídica propia, exclusiva y excluyente de cada sujeto de derecho.*”¹⁰

En nuestro ordenamiento jurídico el principio de legalidad tiene un doble campo de actuación; en primer término supone necesariamente la existencia de una ley, entendida ésta como acto regla (ley material) dictado por los cuerpos legislativos creados por el

⁷ Sobre el Principio de Legalidad en materia tributaria, ver: Valdés Costa, Ramón, Valdés De Blengio, Nelly y Sayagués Areco, Eduardo: “Código Tributario anotado y concordado”, FCU, Montevideo, 2002, Págs. 139 y ss; Peirano Facio, Juan Carlos: “Los principios de Legalidad e Igualdad a través de la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia”, en Anuario de Derecho Tributario, Tomo I, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales- FCU, Montevideo, 1988; Blanco, Andrés: “Los Fundamentos del Principio de legalidad en materia tributaria”, en Revista Tributaria N° 149, Montevideo, marzo-abril 1999, Págs. 133 y ss.; Mazz, Addy: “Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo 1, Vol. 2, FCU, Montevideo, 1991, Págs. 5 a 25.

⁸ Gamarra, Jorge Anastasio: “Tratado de Derecho Civil Uruguayo”, Tomo X, Ed. FCU, Montevideo, 1989, Cuarta Edición, Págs. 189 y ss.

⁹ Esto en vigencia de lo que Hans Kelsen llama “*principio de clausura*”, haciendo alusión que todo orden jurídico incluye este principio, que implica que mientras no haya una norma que prohíba cierta conducta, no es necesaria una norma permisiva expresa para que el caso esté solucionado normativamente, pues la regla general mencionada le asigna tal solución.

¹⁰ CAFARO, Eugenio y CARNELLI, Santiago: Eficacia Contractual, Ed. FCU, Montevideo, Primera edición, mayo de 1996, pág. 15.

ordenamiento constitucional correspondiente (ley formal); pero además resulta imprescindible que dicha ley se ajuste a las normas y principios establecidos expresa o implícitamente en la Constitución.

En definitiva las garantías constitucionales encuentran su máxima protección en el principio de juridicidad (noción más amplia del principio de legalidad) que permite al individuo protegerse de la arbitrariedad legislativa.¹¹

En este marco, el principio de especialidad en la tributación marca que debe existir, so pena de de colisión con la Constitución, una norma atributiva de competencia para sancionar determinada especie tributaria.

Esta previsión EXISTE EN LA CONSTITUCIÓN URUGUAYA en la medida que se prevé tanto en los artículos 85 Numeral 4º, 87, como en el artículo 168 numeral 18º, la posibilidad de sancionar tributos y en materia específica cumpliendo con el régimen de mayorías especiales, para sancionar impuestos. No existe restricción alguna en dicha norma que asigna potestad tributaria al Gobierno Central, para gravar con impuestos, de cualquier naturaleza no incluidos en el artículo 297 de la Constitución, norma en donde no se mencionan a las jubilaciones y pensiones.

A la luz del marco constitucional vigente se sancionó la LRT cumpliendo con el régimen de mayorías y respetando las restricciones en razón de materia que la propia Carta prescribe.¹²

Es así que a nuestro juicio, la norma en cuestión no viola el principio de legalidad. Resta entonces examinar si teniendo normas de competencia de raigambre constitucional, existen normas que prohíban gravar con una imposición a la renta a las Jubilaciones y Pensiones o si, en su caso dicha imposición viola algún otro principio constitucional en materia tributaria.

4. Las jubilaciones y pensiones como concepto de renta:

El sistema tributario que quiso plasmar la LRT implica que, todas las manifestaciones de capacidad contributiva queden en el aspecto objetivo del hecho generador de la tributación a la renta.

¹¹ En un esquema ortodoxo del principio de legalidad, la ley devendría necesaria para crear, cuantificar y modificar todos los tributos. Los elementos reservados a la ley serían entonces i) el presupuesto de hecho definido en su aspecto objetivo (definición del hecho generador) y subjetivo (personas obligadas); ii) cuantía o bases para fijarla que impidan la discrecionalidad administrativa (base imponible, base de cálculo y alícuotas). Aún en posiciones doctrinarias más recientes- consagradas en legislaciones como la italiana y la española – la flexibilización del principio de legalidad no alcanza a los elementos esenciales del tributo ya que en todo caso debe ser la ley quien crea el tributo y dicha norma debe contener todos los elementos esenciales o idóneos que permitan establecer el contenido de la prestación (posición de Micheli y Berliri en la doctrina italiana y de Sáinz de Bujanda y Eusebio González en la doctrina española, citados por Ramón Valdés Costa en “Instituciones de Derecho Tributario”, págs. 136 y ss.).

¹² En consecuencia, siendo que en Derecho Uruguayo tenemos dos organismos con potestad legislativa en materia tributaria de manera originaria y exclusiva, es decir el Parlamento Nacional y las Juntas Departamentales, la LRT no reguló todas las cuestiones atinentes a materia estrictamente municipal.

Esto en aplicación del Principio de Igualdad en materia tributaria que, así como ha ocurrido con la Teoría General del Hecho Generador, se ha dividido conceptualmente en varias vertientes de estudio, siendo dos de ellas las de la Igualdad por la ley y ante la Ley.

La igualdad ante la Ley, dirigida al Estado Legislador, implica que la ley tributaria debe corregir en el mundo jurídico las desigualdades en el mundo fáctico, esto es, para corregir inequidades en los hechos, nivelarlas mediante la creación del Derecho.

Es así que se ha pronunciado la falsa oposición entre el concepto de renta versus el concepto de ingreso, cuando en las definiciones tanto de las leyes dentro y fuera de fronteras, como en la doctrina especializada, se ha dado a la renta el concepto de “*beneficio estimable patrimonialmente que recibe un sujeto*”.

Es por ello que la LRT en el caso del IRPF se adecuó al art. 8 de la Constitución, más concretamente al principio de la Igualdad por la Ley, que en materia tributaria condice con el principio de **capacidad contributiva**¹³.

La capacidad contributiva¹⁴ es una aptitud de tipo económico en sentido amplio, una aptitud económica para poder contribuir a los gastos generales del Estado a través de la tributación, particularmente mediante impuestos fundamentándose en el interés general. Es un concepto de la teoría económica, acuñado inicialmente por los economistas, por los teóricos de la Hacienda Pública y luego, el Derecho Positivo lo incorpora y con ellos la dogmática del Derecho Tributario lo comienza a desarrollar y a darle contenido jurídico o sentido jurídico específico.

En síntesis, el concepto de capacidad contributiva poseería una estrecha vinculación con el principio de igualdad, no solo para la categoría de los impuestos sino a todas las especies tributarias conocidas siendo como bien lo plantea la doctrina, una pauta para distribuir las cargas tributarias universalizable, y aplicable a todo caso y situación para evaluar la racionalidad de las mismas.¹⁵

En la Jurisprudencia desde larga data se sostiene que el principio de igualdad se encuentra comprendido dentro del texto de nuestra Constitución. En efecto la Suprema Corte de Justicia desde 1946 ya señaló: “...*el principio de igualdad ante las cargas públicas no es más que un aspecto de la norma constitucional que consagra la igualdad de los ciudadanos ante la ley...*”¹⁶

Ya tanto dentro como fuera de fronteras, la doctrina tributaria ha marcado que el concepto de renta actual debe analizarse teniendo en cuenta todos los factores representativos de la capacidad. El reconocido tributarista italiano Giannini se refirió al concepto de renta como a) un incremento de valor b) dependiente del empleo de capital

¹³ Sobre este concepto ver: Jarach, Dino: “El hecho Imponible, Teoría General del Derecho tributario Sustantivo”, Tercera Edición, Reimpresión inalterada, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, Págs. 91 y ss.

¹⁴ Concepto aceptado por la Suprema Corte de Justicia, como de consagración constitucional. Ver en este sentido la sentencia N° 146 de 1997, publicada en Revista Tributaria N° 139, Montevideo, Julio-Agosto de 1997, Págs. 417 y ss.

¹⁵ Cf. Blanco, Andrés: “Precios y...”, Ob Cit., Pág. 98.

¹⁶ Sentencia del 25 de marzo de 1946 publicada en La Justicia Uruguay, Tomo XXIII, Caso N° 2174.

o de la actividad humana; c) determinable en dinero; d) referido a un sujeto y e) a un período determinado.¹⁷

De esta forma, lo discutible puede, sin dudas, ser cuál es el criterio para gravar la renta¹⁸ que sea más representativo del concepto de capacidad contributiva, pero esto solo atañe a cuestiones de *lege ferenda* o de política tributaria pero no, a colisión con normas constitucionales.

Sabido es que la existencia y regularidad jurídica del principio de igualdad, no impide o acota a que el legislador distinga por categorías, siempre y cuando el criterio no emane de cuestiones ilegítimas o discriminatorias. La Suprema Corte de Justicia sobre el particular, analizando la constitucionalidad del derogado Impuesto a las Retribuciones Personales sobre las jubilaciones (“IRP”), expresó al respecto lo siguiente: *“El Principio de Igualdad no impide que se legisle para clases o grupos de personas, siempre que éstos se constituyan justa y racionalmente. Tal como explica Recasens Siches, ...los hombres deben ser tratados igualmente por el Derecho respecto de aquello que es esencialmente igual en todos ellos...La norma impugnada no establece un tratamiento desigual entre todos los que se encuentran en las mismas condiciones; esto es, entre todo el grupo o clase de personas que perciben haberes jubilatorios o pensionarios; por lo contrario; por lo contrario la disminución de esos haberes producida por la imposición tributaria ya referida, se aplica a todos los integrantes de la misma categoría, no creando diferencias entre ellos.”*¹⁹

En este contexto conceptual, en el caso que no se hubieran gravado las jubilaciones y pensiones se estaría sin lugar a dudas VIOLANDO EL PRINCIPIO DE IGUALDAD ya que en ese caso el alcance objetivo de aplicación material del impuesto se vería un claro desequilibrio injustificado a favor de personas que constituyen un claro número en el país.

Es por ello que el criterio rector de principio²⁰ en materia de tributación a la renta en la nueva ley es el plasmado en la teoría de de incremento patrimonial, que implica gravar todos los factores representativos del concepto de capacidad contributiva, en donde sin dudas quedan abarcadas las jubilaciones y pensiones.

¹⁷ Giannini, Achile Donato: “Instituciones de Derecho Tributario, traducción de Fernando Sainz De Bujanda, Editorial de Derecho Financiero; Madrid, 1957.

¹⁸ Siendo los más nombrados el criterio de la fuente o renta producto, el criterio de incremento patrimonial y el criterio de la renta consumida. Ver en este sentido: Shaw, José Luis: “Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, Ed. FCU, Montevideo, 1° Ed., agosto de 1988, Págs. 19 a 22; Costa, Ceferino: “Impuesto a la Renta, Personal, Global y Progresivo”, Estructura Teórica y su aplicación en América Latina, Ed. FCU, Montevideo, 2004, Págs. 33 y ss.

¹⁹ Sentencia N° 256 de 1997, publicada en Revista Tributaria N° 141, Montevideo, Noviembre-Diciembre de 1997, Págs. 840 y 841.

²⁰ “De principio” en el sentido que antes del 1° de Julio de este año, en la tributación a la renta plasmada en el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (“IRIC”), regía la Teoría del Balance siendo, *prima facie*, gravables solo las rentas que combinaran capital y trabajo, y la teoría del incremento solo aplicable a determinados sujetos enumerados en el art. 7 del viejo Título 4 del Texto Ordenado de 1996. En el caso del nuevo Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (“IRAE”) el criterio de gravar todas las rentas es el prevalente y el de la combinación de capital y trabajo subsidiario, dependiendo del formato jurídico adoptado por el sujeto sometido a la tributación.

4.1. Las Jubilaciones como Renta en el Derecho Comparado y en la Legislación Uruguaya anterior a la LRT:

4.1.1. Derecho Comparado:

El gravar con impuestos a las jubilaciones y pensiones no es patrimonio exclusivo de la legislación uruguaya, sino que es un factor común de todas las normativas a nivel de Derecho Comparado, en donde además existe control constitucional de las leyes como en nuestro sistema.

En efecto, un palmario ejemplo de esta tendencia, lo constituye el actual IMPUESTO A LAS GANANCIAS de la ley 20.628 en su art. 79 literal C, de la República Argentina, contenido en el Texto Ordenado de 1997, por el que se gravan las jubilaciones y pensiones: "*c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal, incluido el desempeño de las funciones mencionadas en el inciso a), y de los consejeros de las sociedades cooperativas.*"

En relación a este impuesto, en el Informe del Senado y la Cámara de Diputados de la Nación de fecha 24 de abril de 2006, se analizó la gravabilidad de las jubilaciones, junto con la posibilidad de gravar con impuesto a las ganancias el desempeño de cargos públicos, en especial sobre los Jueces y Fiscales. En los "Fundamentos" del Proyecto de Ley, se señaló expresamente: "*someterlos a un impuesto general es reconocer simplemente que los jueces son también ciudadanos, y que su función particular en el gobierno no genera una inmunidad para participar con sus conciudadanos en la carga material del gobierno cuya Constitución y leyes están encargados de aplicar*"...

... "*Por su parte, Rodolfo Spisso nos dice que "el propósito de asegurar la independencia del Poder Judicial se satisface otorgando a los magistrados una compensación digna en consonancia con el alto magisterio de dictar justicia, y no mediante exclusiones tributarias que transgreden el principio de igualdad, base de los impuestos y de las cargas públicas (artículo 16 CN)" (SPISSO, Rodolfo, "Los jueces y los legisladores también son ciudadanos", LL Impuestos, tomo LVI-B, p. 2230)....*

..."*En la misma línea de razonamiento, se prevé también la gravabilidad de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios que tienen su origen en el desempeño de aquellas funciones, como especies dentro del género "trabajo personal", consignado en la redacción vigente.*

Como puede advertirse, en este proyecto no se especifican los rubros integrantes de la remuneración de los jueces que conformarían la base imponible. Ello es así debido a que considero que no corresponde efectuar esa discriminación, rigiendo el principio general en la materia.

En conclusión, de acuerdo con los antecedentes expuestos y las reflexiones aquí vertidas, entiendo que la iniciativa que someto a consideración tiene un absoluto apego a la letra y al espíritu de nuestra Constitución Nacional y contribuye a subsanar una verdadera inequidad, fortaleciendo así las instituciones de nuestra República" (los destacados y la letra en cursiva nos pertenece).

Sobre este artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el autor argentino Enrique J. Reig puntualizó: "*el gravamen alcanza tanto a las remuneraciones percibidas como consecuencia y durante la prestación activa de servicios personales, como las que se*

*perciban ulteriormente, en el retiro, sea a través de la caja de seguros sociales, o mediante pagos que efectúe el propio.”*²¹

En otro ejemplo, el Decreto 35/2006 del **Reino de España**, del 28 de noviembre del mismo año regulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“LIRPF”), grava en su artículo 42 y siguientes, a las prestaciones de seguridad social.

En el “*Preámbulo*” de la mencionada ley se señaló: (...) *Asimismo por razones de equidad y de complementariedad con el sistema público de pensiones, se acotan los límites de pensiones. (...) La consideración de las aportaciones a estos sistemas como de salario diferido, la acotación de los límites y el respeto de contexto de neutralidad en la tributación del ahorro, justifica que todos los instrumentos de previsión social que cumplan con las características exigidas apliquen el incentivo de la reducción de la base imponible, sin distinción entre ellos.*”²²

4.1.2. Legislación Nacional anterior a la LRT extrapolables para el análisis de la nueva normativa:

La ratio de la discusión y también es un factor destacable, no se genera exclusivamente en la LRT sancionada por la ley 18.083, sino que este tema en Uruguay posee sus antecedentes en el recientemente derogado Impuesto a las Retribuciones Personales (“IRP”) sancionado por los artículos 25 y siguientes del Decreto ley 15.294 de 15 de junio de 1982 y modificado en su ampliación a las jubilaciones y pensiones en el artículo 24 de la Ley 16.697.

Las argumentaciones en cuanto a sus pretensiones de inconstitucionalidad son perfectamente extrapolables al caso del IRPF sobre jubilaciones, siendo los principales focos de ataque por quienes abogan por su contradicción con la Carta los siguientes:

- a. Se violaría el artículo 67 de la Constitución en virtud de que de manera indirecta se está contrariando el método de ajuste previsto en el inciso segundo, en la reforma Constitucional de 1989.
- b. Violación del Principio de Igualdad ante la ley, en su vertiente de capacidad contributiva, en tanto los pasivos solo reciben el monto de su pasividad.

a. Ausencia de violación del artículo 67 de la Constitución:

A nuestro entender el artículo 67 de la Constitución no se ve vulnerado en ningún sentido, tanto desde el punto de vista conceptual, como de interpretación armónica de los propios preceptos de la Carta.

Como ya lo señalamos en este trabajo, en la Constitución Uruguaya rige el balance necesario entre el principio de clausura (consagrado en el artículo 10 de la misma y ya

²¹ Reig Enrique J.: “Impuesto a las Ganancias. Estudio Teórico-Práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta.” Ediciones Machi. Buenos Aires- Bogotá-Caracas- México. Marzo de 2005. Pág. 187.

²² Publicado en: Banacloche Pérez-Roldán, Julio: “La Nueva Tributación de las Personas Físicas 2007”, Ed. La Ley. Grupo Wolters Kluwer. 1º edición, febrero de 2007, Pág. 457.

explicado²³) y el principio de especialidad, implicante de la necesidad de una norma atributiva de competencia en materia tributaria que derive como corolario normativo en la sanción de una norma que previera cuales son los contornos y formas, en que esa potestad tributaria se debe manifestar.

El artículo 85 numeral 4° de la Constitución es esa norma del mayor rango que marca la existencia de un precepto atributivo de potestad a los órganos legislativos para la sanción de tributos.

Para que esa potestad se viera restringida en su limitación, debe existir en el mismo cuerpo normativo constitucional, otra norma necesaria que prohíba o restrinja de alguna manera esa potestad ya atribuida.

Esa norma en la actual redacción de la constitución ES INEXISTENTE, en virtud de que, como ya se auguraba con el IRP, el sentido y límites adjudicados al artículo 67, son diferentes a la prohibición de gravar las jubilaciones y pensiones por el IRPF.

En efecto, ya la Suprema Corte de Justicia, en sentencia de 1997 (ya citada) se pronunciaba sobre el particular esgrimiendo: *“Como lo ha recordado reiteradamente la Corporación, si bien el derecho al retiro adecuado está amparado constitucionalmente, el mismo, como todo otro derecho individual, no es absoluto e irrestricto y tolera las limitaciones que la ley establezca por razones de interés general...”*

...En el caso 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.

Así la Suprema Corte de Justicia en términos trasladables al sub judice, en Sent. N° 34/94, sostuvo: ‘Como expresara el Prof. Aparicio Méndez, el derecho adquirido por parte del que trabaja, es el de disponer para sí o para los suyos de una remuneración adecuada, pero no una cantidad determinada. Esta naturalmente, es la que fije el administrador, conforme a las pautas que legalmente se sacrifica la riqueza particular con contribuciones más o menos gravosas, afecta la renta, rebaja los sueldos de los que están a su servicio actual ¿Cómo es posible considerar que basándose en la existencia de un aporte puedan los que se han retirado del servicio mantenerse al margen de las necesidades del país y vivir con una renta intangible?’”²⁴ (destacados nuestros).

Es en esta línea que debe ser entendido la redacción del inciso 2° del artículo 67, por lo cual en ausencia de norma prohibitiva de competencia en materia impositiva de seguridad social, debemos sostener que, si tenemos la norma atributiva de competencia en el artículo 85, num 4°, dicha potestad está permitida.

Además se debe destacar que en aplicación del artículo 332 de la Constitución, ratificado por el artículo 4 del Código Tributario consagratorio del principio de “universalidad interpretativa” en materia tributaria, implica que para interpretar normas

²³ Ver nota al pie de página, señalada con el número 8.

²⁴ Sentencia N° 256 de 1997, publicada en Revista Tributaria N° 141, Montevideo, Noviembre-Diciembre de 1997, Págs. 840.

de dicha materia serán admitidos todos los medios admitidos por la ciencia jurídica²⁵, para llegar al verdadero significado de los términos de la norma interpretada.

Siendo así, y en aplicación de los artículos 17, 18 y 19 del Código Civil en relación al espíritu de la redacción del artículo 67 inciso segundo, la intención no fue que las jubilaciones no fueran objeto de gravamen impositivo, sino que el *quantum* de la misma fuera en línea conteste en relación al proceso inflacionario.²⁶ La inflación, como proceso de elevación continuada y sostenida del nivel general de precios en cualquier economía, hacía que el monto de las jubilaciones, o más concretamente cual era el valor adquisitivo del beneficiario de las mismas se viera diezmado, en razón de ello la modificación del año 1989.

Esto en estricto rigor, posee una desvinculación absoluta con la pretendida valla para gravar las jubilaciones, por lo que este aspecto no es el espíritu inspirador de la norma, y en definitiva como corolario lógico de lo anterior, la contradicción con la Carta no se produce en dicho sentido

b. Violación del Principio de Igualdad ante la ley, en su vertiente de capacidad contributiva, en tanto los pasivos solo reciben el monto de su pasividad:

En este punto, como ya se expuso *ut supra*, el principio de igualdad ante la ley no se ve vulnerado, ya que los límites lógicos y ontológicos del mismo, no se ven enervados en ningún sentido en crear categorías, teniendo como límite infranqueable el criterio de razonabilidad, debiendo ser el criterio de distinción justificado desde el punto de vista jurídico.

Hacemos extrapolables nuevamente las conclusiones de la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia para el derogado IRP, en donde sobre el particular se dijo: *“La norma impugnada no establece desigual entre todos los que se encuentran en las mismas condiciones; esto es, entre todo el grupo o clase de personas que perciben haberes producida por la imposición tributaria ya referida, se aplica a todos los integrantes de la misma categoría, no creando diferencias entre ellos.”*

A su vez y para mayor abundamiento, en el ya citado Informe del Senado y la Cámara de Diputados de fecha 24 de abril de 2006 del Impuesto a las Ganancias Argentino, en donde se analizó la gravabilidad de las jubilaciones, junto con la posibilidad de gravar con impuesto a las ganancias el desempeño de cargos públicos, en especial sobre los

²⁵ Ello como bien lo señala la doctrina tributarista que se ha pronunciado sobre el tema, implica la diferencia fundamental en materia de interpretación con la plasmada en el Título Preliminar del Código Civil o en las reglas de interpretación de los contratos prevista en los artículos 1297 a 1307 del Código Civil o en los artículos 295 a 298 del Código de Comercio, ya que en la norma tributaria no debe seguirse un orden preceptivo, sino que el artículo 4 del CTU se puede acudir a cualquier método sea literal o sea teleológico indistintamente. Ver en este sentido: VALDÉS COSTA, Ramón: “Curso de Derecho Tributario. Nueva Versión”, Depalma, Buenos Aires, 1996, págs. 283 a 298 y 309 a 312; MAZZ, Addy: “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, Tomo I, Vol. I., VILLEGAS, Héctor: “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1995, Págs. 167 a 170.

²⁶ Ver en este sentido: Barreix, Alberto y Roca, Jerónimo, “Nota relativas a la aplicación del IRPF a las jubilaciones” en publicación realizada para La República (24, 25 y 26 de abril de 2007), apartado 1.1. de la Nota 2 sobre Argumentos de Equidad a favor de gravar las jubilaciones, Pág. 6.

Jueces y Fiscales, se realizaron reflexiones esclarecedoras en este sentido: “*Por otro lado, también considero pertinente hacer notar que en nuestra doctrina vernácula son mayoritarias las voces que se pronuncian positivamente sobre la posibilidad de que los jueces abonen el tributo.*”

Por ejemplo, Bidart Campos considera que "la reiteración jurisprudencial está nuevamente equivocada: los impuestos que por imperio del principio constitucional de igualdad y generalidad deben pagar todos cuantos encuadran en lo definido por la ley como hecho imponible, obliga a los jueces a pagarlo, en pie de igualdad con todos los demás que no somos jueces [...] Pensemos en un juez que solamente tiene como único ingreso y recurso personal el que le aporta su sueldo. Si porque este sueldo no puede disminuirse en manera alguna dijéramos que, entonces, el juez tampoco tiene que pagar el alquiler de la vivienda que habita, o los alimentos y vestimentas que necesita, estaríamos dislocando el sentido común..." (BIDART CAMPOS, Germán J., "La remuneración de los jueces como hecho imponible", LL, 1996-D, p. 217.”

Para mayor abundamiento, no solo en los que respecta a la legislación actual el principio de igualdad se ve inalterado, tanto tomando reflexiones nuestras como de autores extranjeros las reflexiones se mantienen incólumes, sino que y en definitiva tomando el cambio legislativo con respecto a los antecedentes, no se hace más que reafirmar lo vertido.

En efecto, acudiendo nuevamente en aplicación de la interpretación evolutiva o progresiva²⁷ al derogado Impuesto a las retribuciones Personales, el mismo gravaba en su aspecto objetivo además del aporte al sistema de Seguridad Social, el retiro por intermedio de la jubilación. Es por ello que la nueva tributación prevista en el IRPF, exonera el monto del aporte. En esa línea, la actual tributación más que violar el principio de igualdad propende a la defensa del mismo (siempre perfectible como señalamos en el numeral “2” del apartado “II”²⁸), eliminando el doble gravamen existente.²⁹

4.1.3. Inexistencia de Confiscatoriedad del tributo:

²⁷ Interpretación ya consagrada en nuestro país a partir del importante aporte de Álvaro Vargas Guillemete en la Exposición de Motivos de la ley 10.084 del 8 de abril de 1940.

²⁸ Página 4 de este informe.

²⁹ Resultan ilustrativas las reflexiones que sobre el particular realizaron Alberto Barriex y Jerónimo Roca en el trabajo ya citado en nota 26, en donde expresaron: “*El proceso de ahorro en un esquema de fondo de pensiones puede ser dividido técnicamente en tres etapas (Barreix y Roca, 2005): (i) la etapa de la contribución, cuando se realiza el aporte al fondo; (ii) la etapa de inversión, cuando las contribuciones se invierten en activos que producen rentas; y (iii) la etapa de retiro, cuando se pagan los beneficios del fondo. Si el sistema es exclusivamente de reparto, la etapa (ii) no está presente.*”

La reforma tributaria ha optado, como la inmensa mayoría de las legislaciones en el mundo, por el esquema EEG (exonera, exonera, grava): exonera el aporte jubilatorio y los rendimientos y grava las jubilaciones.

El IRP, por el contrario, está técnicamente mal diseñado. Este impuesto grava los salarios brutos –sin descontar los aportes provisionales - y, además, las jubilaciones. Desde que se creó, en 1982, hasta hoy, ha gravado las jubilaciones (con tasas que han llegado incluso al 20% entre mayo de 2002 y diciembre de 2003). Por tanto, el IRP, al gravar salarios brutos y jubilaciones, sigue en realidad un esquema GEG (grava, exonera, grava), que absolutamente nadie aplica en el mundo porque constituye una clara doble imposición”.

Además destacamos que en el tema de que se realice una actualización por el Índice Medio de Salarios según el artículo 67 de la Constitución actual, no implica de ninguna manera la imposibilidad de gravar a las jubilaciones por la posible confiscatoriedad del tributo en examen.

Sobre el principio de no confiscatoriedad no recogido expresamente en la Constitución, también los antecedentes sobre el IRP son relevantes, ya que cuando se produjeron los sucesivos cambios de alícuotas en dicho impuesto, era completamente vigente la actual redacción del artículo 67 de la Constitución. En dichas oportunidades no se hizo ninguna referencia a la tributación a la renta existente, indicio interpretativo que abona a la interpretación de regularidad constitucional de aquél impuesto y obviamente del actual.

Debe recordarse que es jurisprudencia conforme desde la Sentencia N° 12 del 15 de febrero de 1960, hasta la Sentencia N° 131 del 16 de junio de 2001, ambas de la Suprema Corte de Justicia³⁰, afiliándose a posiciones doctrinarias como la Justino Jiménez De Aréchaga, se dijo que en nuestro Derecho Positivo Constitucional Uruguayo no existe la confiscatoriedad más allá de la plasmada en el artículo 32 de la Constitución, caso no aplicable a la cuantificación sobre los tributos y si a la expropiación directa.

La primera de las Sentencias citadas sostuvo que el artículo 32 de la Constitución no es aplicable a los impuestos, sino a la expropiación³¹. Por su parte en la Sentencia N° 131 del 2001, se expresó lo siguiente: “...*el impuesto no viola el derecho de propiedad; no hay incautación de bienes, en el sentido de desapoderamiento sin justa compensación, sino una imposición que provoca un sacrificio económico excesivo, de carácter monetario, que naturalmente tendrá ciertas repercusiones en el patrimonio del contribuyente.*”³²

En este sentido, Jiménez de Aréchaga planteó que de las normas constitucionales que hacen referencia al derecho de propiedad, no surge el principio de no confiscatoriedad en materia fiscal, siendo el tema de los impuestos confiscatorios un tema que ha quedado por fuera de la Constitución junto con otros medios indirectos de expropiación, como por ejemplo la prohibición de edificar, de plantar o de mejorar.³³

Es por ello que entendemos, al igual que sucedía con la conceptualización sobre la capacidad contributiva, tanto de la existencia de un gravamen impositivo a las jubilaciones y pensiones, como del régimen de cuantificación de dicha obligación, se pueden formar apreciaciones subjetivas o valorativas, pero no una colisión de dichas normas legales con la Constitución de la República.

III. CONCLUSIÓN:

Siempre el fenómeno de la tributación significa una afectación si bien de manera indirecta al derecho de propiedad de consagración constitucional. Ello implica que sea

³⁰ Publicada en Revista Tributaria, Tomo XXIX, Número 166, enero – febrero de 2002, Págs. 75 y ss.

³¹ Sentencia Número 12 del 15 de febrero de 1960, publicado en la Justicia Uruguaya, Tomo 42, caso 5336.

³² Sentencia citada publicada en Revista Tributaria, Número 166, Págs. 76 y 77.

³³ Jiménez de Aréchaga, Justino: “La Constitución Nacional”, Madrid, Tomo II, Pág. 153 y ss.

una de las materias en las que los principios constitucionales que dan límites a esa potestad tributaria, deben ser una valla infranqueable para los órganos con potestad legislativa en un Estado determinado.

Tomando este aspecto en consideración y en razón de lo expresado, llegamos **a la conclusión de que la imposición sobre jubilaciones y pensiones sancionada en la Ley 18.083 del 27 de diciembre de 2006 y vigente desde el 1° de julio del corriente, es arreglada a la Constitución de la República, no violando ninguna norma o principio en ella contenido.**