

//tencia N° 52

MINISTRO REDACTOR:

DOCTORA SARA BOSSIO REIG

Montevideo, cuatro de abril de dos mil ocho

**VISTOS:**

Para sentencia, estos autos caratulados: "PÉREZ PEDREIRA, ILIANA Y OTROS C/ ESTADO - PODER EJECUTIVO - MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS Y OTRO - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD ARTS. 2 LITERAL C, 30 y 33 DEL TEXTO ORDENADO 1996, EN LA REDACCIÓN DADA POR EL ART. 8 DE LA LEY N° 18.083 DE 27 DE DICIEMBRE DE 2006", Ficha 1-264/2007.

**RESULTANDO:**

I) Que a fs. 8/13 se presentaron las accionantes, solicitando declaración de inconstitucionalidad -e inaplicabilidad- de lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006, modificativo de los artículos 2 literal C, 30 y 33 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996, por considerar que infringen lo dispuesto en los artículos 7, 67, 32, 8 y 72 de la Constitución.

Acreditan, mediante la documentación que acompañan -y que obra glosada a fs. 1/7- ser retiradas de la ex caja escolar, civil (Banco de Previsión Social) y beneficiarias de pensión de industria y comercio y civil, cuyas remuneraciones se verán gravadas por la ley impugnada y resultarán

considerablemente afectadas.

Señalan -al analizar la naturaleza jurídica de la renta y de las jubilaciones generales y seguros sociales- que la Ley N° 18.083 que en su artículo 8 crea el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, adopta el criterio de "renta fuente" para las rentas provenientes del trabajo, entendida ésta -según cita al Dr. Shaw- como "... el fruto de una fuente permanente capaz de producirla o reproducirla sin agotarse; es decir, es renta la que deriva de factores de producción, ya sea trabajo o capital, o ambos conjuntamente, aplicados en forma permanente o habitual a la obtención de rentas, considerándose renta el correspondiente resultado una vez que es separado de la fuente productora o está en condiciones de ser retirado quedando la fuente intacta y en condiciones de seguir produciendo rentas" (fs. 8 vta.).

La propia ley, en su artículo 3, dispone que son rentas gravadas las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados económicamente en la República.

Ahora bien, señalan, en tanto la jubilación es una prestación de seguridad social que se le brinda a aquellas personas que cumplen con determinados requisitos de edad y años de trabajo,

producto de sus aportes legales durante su vida activa laboral, "... no hay ninguna actividad económica actual que genere renta. El jubilado no trabaja" (fs. 9).

En conclusión, consideran que la jubilación no es una renta, habiendo incurrido la propia ley en contradicción cuando luego de incluir como rentas del trabajo, en el artículo 2 lit. C) inc. 1º del título 7 mencionado, a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza, en el inc. 2º dispone que: "No se encuentran comprendidas las partidas correspondientes a los subsidios establecidos en el Decreto-Ley N° 15.180, de 20 de agosto de 1981 (seguro por desempleo), el Decreto-Ley No. 14.407 de 22 de julio de 1975 (seguro por enfermedad), los artículos 11 y siguientes del Decreto-Ley N° 15.084, de 28 de noviembre de 1980 (subsidio por maternidad) y la Ley N° 16.074 de 10 de octubre de 1989, en lo relativo a la indemnización temporal por accidente de acuerdo con lo que establezca la reglamentación".

La exclusión de esas prestaciones de seguridad social se debe, precisamente, -según entienden- a que en ellas no hay una actividad o fuente productora de renta y, por tal motivo, entienden que no corresponde la imposición tributaria sobre las prestaciones de pasividad, jubilaciones y pensiones. Actuar de manera diversa supone vulnerar la igualdad que

debe darse entre situaciones idénticas.

Las promotoras sostienen que el art. 8 de la Ley N° 18.083 infringe lo dispuesto en los artículos 67, 7, 8, 32 y 72 de la Constitución Nacional en mérito a los siguientes motivos.

El art. 67 de la Carta da un tratamiento igual a las jubilaciones y demás prestaciones de seguridad social, en cuanto a los retiros y subsidios a percibir, garantizando los mismos. Los retiros y subsidios se sirven, efectivamente, en las hipótesis en que no hay ninguna actividad por parte del beneficiario, por lo que no puede haber generación de renta.

Asimismo, la norma que viene de citarse consagra el principio del retiro adecuado, sin condicionamientos, en su inciso 1°, por lo que no es susceptible de limitación legal alguna fundada en razones de interés general.

Por otra parte, señalan, que cuando el art. 67 de la Carta garantiza la percepción de un retiro adecuado, cuando éste deja de ser tal, esto es, cuando se detrae un porcentaje importante de lo que se percibe por concepto de retiro, la persona no puede mantener su calidad de vida y, por ende, se infringe, asimismo, el art. 7 que consagra el derecho de todo habitante de ser protegido en el goce de

su vida.

A su vez, manifiestan, que el inciso 2° del ya citado artículo 67, establece que los ajustes a las asignaciones no podrán ser inferiores a la variación del Índice Medio de Salarios. Sin embargo, la norma cuyo contenido se impugna, ignorando tal precepto constitucional, contiene una rebaja de la cuantía de la prestación garantizada por vía constitucional, al convertirla en un hecho gravado por un tributo que afectará su importe.

Recuerdan, además, que el art. 67, en su apartado A) establece que se financiarán con contribuciones obreras y patronales y demás tributos establecidos por ley, agregando que: "Dichos recursos no podrán ser afectados a fines ajenos a los precedentemente mencionados". Por consiguiente, un tributo que grave este tipo de prestaciones no puede ser destinado a rentas generales tal como acontece con el I.R.P.F. que crea la norma impugnada, por lo que deviene inconstitucional.

Señalan las accionantes, asimismo, que -por los fundamentos que desarrolla el Dr. Daniel Hugo Martins en artículo de doctrina publicado en L.J.U., tomo 136-, no puede equipararse el tributo que se crea por la norma cuya regularidad se cuestiona con el Impuesto a las Retribuciones Personales de activos y

pasivos creado en 1982.

Alegan, por otra parte, que al infringir lo dispuesto en el art. 67 de la Carta Fundamental, viola, también, lo establecido en el art. 72 del mismo cuerpo, que consagra la protección de los derechos y garantías que son inherentes a la personalidad humana, dentro de los cuales encontramos a los derechos de pasividad (jubilaciones y pensiones).

También resulta infringido en forma flagrante el principio de igualdad consagrado en el art. 8 de la Constitución, al establecer un "tratamiento injustificadamente discriminatorio... de las jubilaciones y pensiones por un lado -gravándolas- y de las otras prestaciones de seguridad social por otro lado -no gravándolas-..." (fs. 11 vta./12).

La igualdad se lesiona, asimismo, cuando la norma trata en forma igual, como si ambas fueran "trabajo", dos situaciones claramente diferentes, como son la de los pasivos y la de los trabajadores y empresarios.

Por último, consideran que es infringido el art. 32 de la Constitución, protector del derecho de propiedad. Señalan que tanto el servicio estatal como el no estatal de previsión social se constituyen mediante fondos intergenera-

cionales, a los cuales el afiliado realizó durante sus años de actividad laboral un aporte económico con la finalidad de gozar, mientras viva, de una suma mensual de dinero.

Por ende, el fondo de previsión es proveído por cada persona, constituyendo la propiedad sobre la cual se producirá el pago de la prestación mensual de pasividad. La detracción que se establece en virtud de la ley limita, en consecuencia, su derecho de propiedad sobre el fondo.

Señalan, por otra parte, que debe tenerse en consideración que el jubilado o pensionista, mientras se encontraba en actividad, aportaba por su renta, por lo que el fondo previsional ya fue gravado cuando el afiliado se encontraba en actividad. Al gravarlo ahora, nuevamente, podría sostenerse que existe una especie de doble imposición.

En definitiva, solicitan se declare la inconstitucionalidad de las disposiciones legales impugnadas y que los efectos se retrotraigan a la fecha de vigencia de la ley.

II Recibido el accionamiento el 16 de agosto de 2007 (fs. 14), por Interlocutoria N° 1440/2007 (fs. 15/16) se dispuso el ingreso de la acción de declaración de inconstitucionalidad deducida y se otorgó traslado por el término legal.

A fs. 48/57 vta. evacuó el traslado conferido la representante del Ministerio de Economía y Finanzas y a fs. 63/98 hicieron lo propio los representantes del Poder Legislativo, abogando ambos demandados por el rechazo del accionamiento de inconstitucionalidad.

Mediante Dictamen N° 3918/2007 (fs. 104/133) el Sr. Fiscal de Corte, en virtud de las consideraciones jurídicas que efectúa, postuló el acogimiento de la acción de inconstitucionalidad impetrada en autos.

III Finalmente, por Resolución N° 2197/2007 del 19 de octubre del 2007, se dispuso el pasaje a estudio y autos para sentencia, citadas las partes.

**CONSIDERANDO:**

I La Suprema Corte de Justicia, por mayoría legal de sus integrantes naturales, hará lugar al accionamiento de inconstitucionalidad promovido.

II En primer lugar, se estima que la norma cuestionada infringe lo dispuesto en el art. 8 de la Lex Fundamental.

Éste dispone que "todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos y

las virtudes”.

A juicio de la mayoría de la Corte se infringe dicha disposición constitucional de dos maneras, a saber: 1) porque se trata de forma igualitaria a aquellas personas que están en distinta posición jurídica y, 2) porque se legisla en forma diferente respecto de aquéllos que están en igual situación jurídica.

En lo relativo al primer punto se entiende 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 prestación como retribución a lo ya vertido en las arcas del Estado por tal concepto.

Por otra parte, se trata en forma desigual a aquéllos que están en igual situación, al considerar el tratamiento de las jubilaciones y pensiones por un lado y el de otras prestaciones a la seguridad social referidas en el art. 2 lit. C) por otro, en forma diferente.

Resulta evidente que mientras todas son prestaciones a la seguridad social, en las cuales no existe actividad generadora de renta, el tratamiento impositivo es absolutamente desigual, ya que se grava con el impuesto a la renta a las

jubilaciones y pensiones pero no se grava con dicho impuesto a las demás prestaciones.

Mucho se ha dicho respecto de este principio por este Cuerpo. Así, en Sentencia N° 168/2005, reiterando conceptos vertidos en la sentencia N° 312/200.4 de esta Corporación, como en muchas otras, se sostuvo que: "... 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 aquéllo que es esencialmente igual en todos ellos, a saber en su dignidad personal y en los corolarios de ésta, es decir, en los derechos fundamentales o esenciales que todo ser humano debe tener. Y resulta que, en cambio, deben ser tratados desigualmente en lo que atañe a las desigualdades que la justicia exige tomar en consideración" (Filosofía del Derecho, p. 590). De ahí que, como lo recuerda el ilustrado constitucionalista nacional Justino Jiménez de Aréchaga, la jurisprudencia norteamericana haya sustentado que "... ningún acto legislativo es válido si afecta claramente el principio de la igualdad de derechos garantizados por la Declaración de derechos...", pero que el mismo no se opone a que se legisle para grupos o clases de personas, a condición de que "... todos los comprendidos en el

grupo sean igualmente alcanzados por la norma..." y que la "... determinación de la clase sea razonable, no injusta, o caprichosa, o arbitraria, sino fundada en una real distinción... Es que, si todas -o casi todas- las leyes discriminan, debe saberse cuál ha de ser el criterio o la pauta que corresponde manejar por el juzgador de la constitucionalidad, para no inmiscuirse en la propia tarea legislativa. Y éste es -o debe ser- el de la razonabilidad de los motivos invocados por el legislador, es decir, el de que las clasificaciones legales no creen 'clases sospechosas', motivantes de una 'discriminación perversa' y por ello mismo, contraria a la normativa superior" (cf. Edward S. Corwin: La Constitución de los Estados Unidos y su significado actual, p. 630). No debe existir un propósito arbitrario, hostil, y que determine la formación de grupos o clases sin un sentido de razonabilidad, en ese supuesto permitido por la misma desigualdad en que se encuentra, pues de otra forma, al mantenérsela y no ser corregida, se transformaría en un ataque al propio principio de igualdad consagrado constitucionalmente" (cf. L.J.U., Tomo 135, Año 2007, c. 15.382).

En doctrina, particularmente en el ámbito de la materia tributaria, le han sido asignados al principio de igualdad diversos significados. Efectivamente "se puede hablar de: 1)

igualdad en la ley, en el sentido de que la ley no debe establecer desigualdades, en el Derecho Tributario se concreta en la igualdad ante las cargas públicas; 2) igualdad por la ley, en el sentido de que ésta sería utilizada como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes; 3) igualdad ante la ley, que significa que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella; 4) igualdad de las partes, ínsita en la concepción de la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito, y no como una relación de poder. Las dos primeras y la cuarta se refieren al contenido de la ley. La tercera a la forma de interpretarla y aplicarla" (cf. Ramón Valdés Costa, "Instituciones de Derecho Tributario", 1ª Edición, reimpresión de 1996, pág. 370).

Resulta especialmente relevante para el análisis del sublite la consideración de los dos primeros numerales a que acabamos de hacer referencia.

En cuanto a la "igualdad en la ley", está contemplada en el art. 8 de la Carta y supone que, en tanto todos los ciudadanos son iguales, "la ley tributaria no debe hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupos de individuos" (ob. cit., pág. 371).

Dentro de esta concepción suele distinguirse entre igualdad jurídica (referida a las condiciones físicas o morales del individuo) e igualdad económica, en referencia a las posibilidades económicas o capacidad contributiva de los individuos.

Al establecer la igualdad ante las cargas fiscales -o igualdad económica- como un principio, se pretende como objetivo "la obtención de la justicia tributaria por la vía de la neutralidad fiscal" (ob. cit., pág. 373), recordando el Prof. Valdés Costa que en la Constitución Italiana, entre otras constituciones contemporáneas, se hace referencia a la capacidad contributiva como regla adecuada para lograr la igualdad en la ley.

Pese a las dificultades para determinar qué debe entenderse por "igualdad ante las cargas fiscales", señala el citado Profesor que existe "acuerdo en que este postulado se lo debe entender en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en la misma o análogas circunstancias, concepto que generalmente se expresa con el lugar común de que se debe tratar igual a los iguales y desigualmente a los desiguales" (ob. cit., pág. 373).

Las mayores dificultades se plantean a la hora de determinar la igualdad de

capacidad contributiva en virtud de que "el concepto de capacidad contributiva no puede ser objeto de determinación exacta" (ob. cit., pág. 374), dependiendo de diversos factores económicos y sociales que difieren en cada sociedad.

Sin embargo, a los efectos de aproximarnos a la especificación del principio, se han establecido dos criterios: 1) en primer lugar, afirmar que este principio supone que "a igualdad de circunstancias debe corresponder igual impuesto, o sea, que debe aplicarse con referencia a la situación en que se halla el contribuyente, desde distintos puntos de vista: nivel de sus recursos económicos, su posición social, especialmente en lo que respecta a las cargas de familia, la fuente de sus rentas (capital, trabajo o mixtas) y otras que a juicio del legislador sean relevantes" (ob. y pág. cits.), señalándose, asimismo, que si bien existe discrecionalidad del legislador para apreciar las diversas situaciones, ello no implica arbitrariedad para determinarlas, debiendo actuar con razonabilidad para elegir las personas que integrarán los diversos grupos.

2) En segundo lugar, se considera que el concepto de igualdad está concebido, fundamentalmente, desde la realidad económica y supone que "la ley quiere que los hechos económicamente

equiparables tengan igual tratamiento" (cita a Becker, ob. cit., pág. 375).

En lo que respecta a la "igualdad por la ley", este principio parte de la existencia de desigualdades sociales y de la necesidad de que, en un Estado democrático, esas desigualdades sean corregidas. La corrección de las desigualdades se pone en manos del legislador, que debe elegir los instrumentos financieros más adecuados para tal fin.

Pese a que nuestra Carta Magna carece de una disposición expresa que refiera a la "igualdad por la ley", doctrina y jurisprudencia lo encuentran comprendido en la amplitud del art. 8 de la Constitución Nacional, señalando el Dr. Valdés Costa que, además de existir diversas disposiciones constitucionales que en forma expresa pretenden resolver ese problema, a lo que, incluso se llegaría por aplicación del art. 72 del mismo cuerpo normativo, existen otras normas que dan respaldo jurídico a la admisión de esta nueva modalidad del principio de igualdad, recordando en tal sentido la existencia de pactos internacionales celebrados por el país, con indudable fuerza vinculatoria, lo que incluye a la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Finalmente, en relación a este tema, el citado Profesor recuerda que esta

Corporación se ha pronunciado sobre la existencia de desigualdades que deben ser corregidas y, citando a Jiménez de Aréchaga se ha dicho que "la filosofía democrática exige que el Estado reconozca la existencia de ciertas desigualdades y busque restablecer la igualdad efectiva entre individuos mediante un tratamiento desigual" (cf. Sentencias Nos. 52/1965, 106/1966, 231/1966, 360/1967, que invocan el concepto de "bienestar general" de Recasens Siches) (ob. cit., pág. 416).

Ahora bien, luego de este somero análisis al principio de igualdad, se concluye que asiste razón a las accionantes cuando sostienen que la norma vulnera este principio. La infracción se efectúa cuando se equipara la situación de los activos y de los pasivos, gravando las rentas que perciben con un tributo que "se determinará mediante la aplicación de tasas progresionales vinculadas a una escala de rentas", sin distinguir la situación en que se encuentran y sin considerar que las llamadas "rentas" que son gravadas por el tributo creado no tienen las mismas características, afectando, en definitiva, este principio en cuanto "igualdad en la ley".

Efectivamente, la propia Constitución en su art. 67 establece que lo que perciben los jubilados y pensionistas es una prestación

-consecuencia de su propio aporte al régimen previsional durante su época activa-, mientras que los activos reciben "contraprestaciones" por el desarrollo de sus actividades económicas.

La jubilación constituye "... un derecho adquirido mediante los aportes realizados en las respectivas Cajas de previsión, durante determinados años de actividad, a gozar mientras viva una suma mensual de dinero, calculada según el promedio de sus sueldos, cuando en virtud de su antigüedad y edad, o por imposibilidad física, se retira del servicio activo" (Ramírez Gronda, en "Régimen Jurídico de las Jubilaciones", citado por el Dr. Daniel Hugo Martins en "La inconstitucionalidad del Impuesto a la Renta sobre Jubilaciones y Pensiones", en L.J.U., Tomo 136, Sección Doctrina 3).

Cabanellas, con más claridad, "define la jubilación como una prestación social, en dinero o en especie, que por su volumen económico predomina lo monetario, que tiene como fin la subsistencia de las clases pasivas en niveles decorosos de vida, a favor del que ha dejado de trabajar y por haber alcanzado el mínimo de años de vida y de servicios tiene derecho a esa percepción, integra uno de los seguros sociales y ampara a 'la vejez e invalidez'" (cit. por Martins en ob. cit.).

Asimismo, más allá de que es harto notoria la diferente situación en que se encuentran unos y otros, la evidencia aumenta cuando se aprecia que los activos pueden aumentar sus ingresos mediante el desempeño de otras tareas o actividades productivas, mientras que los pasivos no cuentan con esa posibilidad. Esta circunstancia, en definitiva, al no ser considerada por el legislador supone una infracción -clara- al principio de igualdad no respetando, en definitiva, la necesaria "igualdad ante las cargas públicas".

No debe olvidarse que, en definitiva, cuando hablamos de "renta" en el caso de los pasivos, lejos se está en los hechos de tal realidad. El Dr. Hugo Martins, en trabajo publicado en L.J.U., tomo 136, señala que "renta" es "el producido económico derivado de bienes, derechos o actividades aplicados a una función productiva regular", siendo "... preciso que exista en todos los casos una fuente que dé origen a la renta correspondiente, una fuente de carácter estable, que sea explotada por su titular o por su propietario; puede ser un bien de capital, puede ser una actividad desarrollada por el individuo cuando las rentas provienen del trabajo". Sin embargo, los "jubilados del B.P.S. perciben de un Ente Autónomo del Estado (art. 195 de la Constitución) una prestación social, sin trabajar,

más aun tienen prohibido trabajar en la actividad por la cual se jubilaron”.

La violación al principio se aprecia, asimismo, desde otro punto de vista, ya que estaríamos ante una especie de doble imposición o superposición impositiva en tanto el supuesto beneficio económico a que hace referencia el art. 13 del Código Tributario -es decir, el beneficio que le otorgan las instituciones de seguridad social al sujeto pasivo de la contribución especial- vuelve a ser gravado por la norma tributaria impugnada en la presente demanda.

Como consecuencia de ello, se produce un segundo nivel de infracción en lo que respecta al principio de “igualdad por la ley”, ya que lejos de buscar el mecanismo para acercar situaciones tan desiguales, respetando sus diferencias, al equiparar a las rentas de los activos con la que perciben los pasivos provenientes de jubilaciones y pensiones no se respeta el principio, tratando igual situaciones que son, esencialmente, diferentes y que, en consecuencia, deben ser tratadas en forma diversa.

Como dice el Dr. Martín Risso Ferrand, “... si todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia deben recibir similar trato y similar protección en situaciones análogas, parece claro que cuando la situación de hecho es diversa

el tratamiento similar viola el principio en análisis..." (cf. autor citado, "Derecho Constitucional", Tomo III, pág. 88).

En estos términos, procede analizar el alcance del denominado "juicio de razonabilidad", en la especie, respecto de la categorización efectuada en la disposición cuya no aplicación se pretende.

A tal fin es del caso recurrir a otros instrumentos conceptuales que la doctrina ha elaborado con relación a la cuestión de las diversas formas en que el legislador puede conculcar el principio de referencia. En este sentido, con base en los desarrollos efectuados en el ámbito europeo y en especial por la jurisprudencia española, el Dr. Risso Ferrand ha distinguido dentro de lo que se denomina "el juicio de razonabilidad", como parámetro valorativo de las causas de distinción en clases o grupos efectuada por el legislador, otros niveles. Según razonamiento que se comparte, se ha expresado por el autor que existen hipótesis en las que no surge de la Constitución, en forma explícita o implícita, la causa de ciertas distinciones. En estos casos, la razonabilidad de una determinada disposición legal se establece tomando en cuenta si la misma plasma arbitrariedad o capricho y si resulta contraria a lo dispuesto por la Carta. Al juicio

de razonabilidad, en el sentido expresado en primer término, se adiciona entonces, con carácter esencial para el análisis de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una disposición, a la luz del principio de igualdad, el reclamo de que exista una finalidad consagrada por la norma que en concreto se analice. Ello se enmarca, según destaca el autor de referencia, en un concepto al que se suele denominar de racionalidad, que también es habitual se presente en forma indiferenciada, formando parte del ya referido juicio de razonabilidad. El concepto de racionalidad, así estructurado ya sea que se lo considere autónomo o comprendido en el de razonabilidad, implica asimismo que exista una relación positiva entre los medios utilizados y los fines perseguidos en la norma cuya constitucionalidad se analiza (autor cit., "Derecho Constitucional", T. I, F.C.U., Montevideo, 2006, págs. 500 a 506).

Según la sistematización efectuada por el autor de referencia, en primer término, para aceptar las categorías diferenciales en la legislación, corresponde exigir que la causa de la distinción sea razonable y objetiva, sin implicar un tratamiento desigual a quienes se encuentren en igualdad de situaciones. En segundo lugar debe atenderse especialmente al fin perseguido con la diferenciación que se analice, verificándose que el mismo sea legítimo,

y por último deberá atenderse a la racionalidad de la distinción, que se manifiesta también en una adecuada relación de proporcionalidad entre el fin perseguido y los medios utilizados. El no cumplimiento de cualquiera de estos requisitos implica, concluye el autor citado, la inconstitucionalidad de la disposición.

A partir del análisis de los conceptos de renta e ingreso que utiliza la ley atacada, el sistema de seguridad social vigente y teniendo en cuenta la naturaleza de los aportes que obligatoriamente vuelcan los activos al sistema, cabe concluir que las "prestaciones de jubilación y pensión" constituyen genéricamente ingresos del contribuyente, los que si bien pueden incluirse en un concepto amplio de renta, por su origen y naturaleza, no pueden ser materia de gravamen, por no resultar de igual condición que los demás incluidos en la categoría, violentando su inclusión principios de orden superior.

En efecto, aun cuando las pensiones y jubilaciones incluidas en la ley constituyen ingresos a los que la ley asimila e incluye dentro de la categoría de las "rentas del trabajo" ellos no pueden ser materia gravada por ser de diverso origen y naturaleza, sin violentar el principio de igualdad consagrado en el art. 8 de la Carta.

Mediante la inclusión de

diversos grupos en una única categoría, como hecho generador del tributo, las disposiciones atacadas igualaron lo no igualable. Gravándose, por un lado, a aquellos ingresos que el sujeto pasivo del impuesto percibe como contraprestación directa por su actividad laboral, sea que dicha actividad se despliegue en relación de dependencia o no y, por la otra, a ingresos que el sujeto no obtiene como contraprestación al cumplimiento de una actividad voluntaria desplegada. Sino que lo percibido y gravado constituyen prestaciones servidas por las instituciones integrantes del sistema de seguridad social. Dichas prestaciones, según se ha dicho, no pueden ser consideradas "rentas del trabajo" en la medida que son el producto de los aportes que vierten distintos sujetos, entre otros, los afiliados al sistema, que se ven obligados al pago de contribuciones especiales a tal fin. No estamos entonces ante "rentas obtenidas por los contribuyentes" y por ende no pueden ser tratadas a los efectos tributarios como tales, sin conculcar el principio de igualdad.

El Sr. Ministro Dr. Ruibal Pino, en este punto, según destacó en su voto, entiende que "... aun cuando las pensiones y jubilaciones incluidas en la ley constituyan ingresos, a los que la ley asimila e incluye dentro de la categoría 'Rentas de trabajo', ellas no pueden ser materia gravada sin

violentar el principio de igualdad consagrado en el art. 8 de la Carta”.

“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...”.

“La prestación de seguridad social que reciben no puede incluirse en la categoría propuesta por la ley impositiva que se analiza porque pertenece a una categoría que no puede ser parificada con las restantes”.

III Las accionantes alegan, asimismo, infracción a lo dispuesto en el art. 67 de la Constitución, norma que a partir de la reforma del año 1989 dispone: "Las jubilaciones generales y seguros sociales se organizarán en forma de garantizar a todos los trabajadores, patronos, empleados y obreros, retiros adecuados y subsidios para los casos de accidentes, enfermedad, invalidez, desocupación forzosa, etc.; y a sus familias, en caso de muerte, la pensión correspondiente. La pensión a la vejez constituye un derecho para el que llegue al límite de la edad productiva, después de larga permanencia en el país y carezca de recursos para subvenir a sus necesidades vitales".

"Los ajustes de las asignaciones de jubilación y pensión no podrán ser inferiores a la variación del Índice Medio de Salarios, y se efectuarán en las mismas oportunidades en que se establezcan ajustes o aumentos en las remuneraciones de los funcionarios de la Administración Central".

"Las prestaciones previstas en el inciso anterior se financiarán 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 precedentemente mencionados; y B) La asistencia

financiera que deberá proporcionar el Estado, si fuera necesario".

Los Dres. Bossio Reig y Rodríguez Caorsi consideran que 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 resultara, finalmente, aprobada.

Por la referida reforma se incorporaron al art. 67 de la Constitución dos disposiciones por las que se estableció 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 lo consignan 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, F.C.U., 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).

Por otra parte, 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.

Pero, además, la norma ha complementado, sin duda alguna, la finalidad del reajuste, previendo y regulando dos aspectos a destacar: por un lado, la no afectación de los recursos

necesarios para financiar estas prestaciones a fines ajenos a ello, y por otro lado, la asistencia financiera que deberá proporcionar el Estado para poder cumplirse con el pago de las mismas en la forma establecida en el inc. 2).

En efecto, el lit. A) del inc. 3 del art. 67 establece que los recursos necesarios para solventar el pago de las prestaciones de pasividades pueden derivar, además de las contribuciones obreras y patronales, de otros tributos cualquiera sea su fuente, pero el producto de esos tributos debe ser utilizado para el pago de esas prestaciones. Y agrega a continuación la expresa prohibición de que los recursos mencionados sean destinados a fines ajenos al pago de esas prestaciones. Esto es, los tributos que graven las jubilaciones deben ser utilizados solamente para el pago de las prestaciones adecuadas cuya consagración y protección realiza el artículo analizado. De ningún modo puede admitirse que tengan por destino Rentas Generales para realizar otros gastos, cualquiera sea la naturaleza de éstos (ya sea corrientes o de inversión) o su pretendida finalidad (subsidio, subvención o distributivos). Ni siquiera puede hablarse de razones de interés general, siendo que -en el caso- éste no puede vulnerar un interés específicamente establecido en la

misma Constitución y que limita todo tipo de consideración al respecto. Lo esencial es que hay una clara limitación constitucional al gravamen de las prestaciones de pasividad.

A lo expresado, debe agregarse el lit. B) del inciso, el que 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, gravando las prestaciones jubilatorias con montos que superan ampliamente el reajuste, disminuyendo sustancialmente el monto de la jubilación

anterior al reajuste. Es claro que así no se respeta ni el texto ni el espíritu de la norma constitucional oportunamente plebiscitada.

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 éstas 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 topes que la prestación no puede superar.

Ahora bien, el mencionado art. 2 considera las jubilaciones como renta y las grava supuestamente en cuanto tales. Pero las jubilaciones ¿son en realidad una renta?

Dentro de los diferentes criterios de renta utilizados por la doctrina económico

financiera internacional y también nacional, la Ley N° 18.083 (a diferencia de la solución adoptada por la Ley N° 12.804 que tomaba en cuenta para la generación del gravamen un concepto de renta producto) adopta el criterio de "renta fuente o producto" para las rentas provenientes del trabajo (dentro de las cuales incluye las jubilaciones y pensiones). Es evidente que no adopta ni el criterio de "renta incremento patrimonial" ni "renta consumida".

Y, según el criterio de "renta fuente", se define la renta como el fruto de una fuente permanente capaz de producirla o reproducirla sin agotarse; es decir, que es renta la que deriva de factores de producción, ya sea trabajo o capital o ambos conjuntamente, aplicados en forma permanente o habitual a la obtención de rentas, considerándose como tal el correspondiente resultado una vez que es separado de la fuente productora o está en condiciones de ser retirado, quedando la fuente intacta y en condiciones de seguir produciendo rentas (v. SHAW, JOSÉ LUIS, "Manual de Derecho Financiero", Volumen III, pág. 19, que recoge el concepto aceptado por la doctrina).

En la medida que la materia gravada sea la renta, la norma legal debe ajustarse al concepto racional y connatural de la misma, el cual es el pacíficamente aceptado por la

doctrina. Por lo demás, éste es el concepto que incluso adopta la misma ley al regular en el art. 3 el elemento espacial del hecho generador, cuando establece que las rentas gravadas son las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados económicamente en la República.

¿Puede entonces decirse que las jubilaciones gravadas por los arts. 2 y 33 (este último incluye además del B.P.S. a otros órganos estatales y personas públicas no estatales que cumplen la misma función sirviendo jubilaciones y pensiones), son rentas? Terminantemente no; en la hipótesis de las jubilaciones no hay ninguna actividad económica actual que genere renta, según resulta de la misma naturaleza de aquéllas de acuerdo a lo ya expresado. A tal punto ello es evidente considerando el punto desde una elemental lógica, que la propia ley incurre en una flagrante y manifiesta contradicción al regular el caso de las jubilaciones y pensiones en forma diferente frente a situaciones iguales. Así, en el art. 2 lit. C), luego de la arbitraria inclusión como rentas del trabajo de las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividades de similar naturaleza en su inc. 1º, agrega en su inc. 2º: "no se encuentran comprendidas las partidas correspondientes a los subsidios establecidos en el Decreto-Ley Nº 15.180, de 20 de

agosto de 1981 (seguro por desempleo), el Decreto-Ley N° 14.407, de 22 de julio de 1975 (seguro por enfermedad), los arts. 11 y siguientes del Decreto-Ley N° 15.084, de 28 de noviembre de 1980 (subsidio por maternidad), y la Ley N° 16.074 de 10 de octubre de 1989, en lo relativo a la indemnización temporal por accidente, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación". ¿Cuál es pues el motivo por el que estas prestaciones de seguridad social (como las de pasividad) no son gravadas como renta? Por una razón muy sencilla: que en todas ellas no hay una actividad económica actual desarrollada (fuente productora) que genere renta y por lo tanto no hay renta que justifique una imposición.

De los términos del art. 2 inc. 1 lit. c) surge que la ley no ha categorizado ni definido con claridad el objeto del gravamen. Por cuanto aun cuando expresa que se gravan las "rentas" provenientes del trabajo, en realidad del conjunto de las disposiciones surge que el tributo afecta a ingresos de diversa fuente que no pueden, por su diversa materialidad y origen ser incluidos como rentas "provenientes del" u "obtenidas por" trabajo.

Se han equiparado ambos conceptos, renta e ingreso, incluyéndose como rentas del trabajo a prestaciones que no se obtienen en virtud

de la actividad desplegada por el sujeto alcanzado por el tributo, sino por haberse verificado el hecho habilitante, previsto en la ley pertinente, como hecho generador del derecho a la prestación de la seguridad social.

Lo expresado es claramente demostrativo de que la correcta teleología de la norma implica que la inexistencia de actividad económica deriva en el corolario de la inexistencia de renta, y por ello no procede la imposición de la referida prestación de pasividad como una renta.

Por otra parte, una actitud e interpretación contraria vulneraría claramente la igualdad que debe darse entre situaciones idénticas (que siempre parten de la inexistencia de actividad generadora de renta), como en su fundamento son las detalladas en el referido art. 2 lit. C) inciso 2°.

En conclusión, cabe expresar que las prestaciones de pasividad de jubilaciones y pensiones no son renta.

En consecuencia, se entiende que la imposición de las jubilaciones y pensiones, constituye una violación al art. 67 de la Constitución tanto en cuanto desvirtúa el concepto y naturaleza de los beneficios de pasividad al

considerarlos incorrectamente como renta, como fundamentalmente en cuanto viola la adecuada protección y garantía de los mismos respecto de la adecuación, ajuste y mantenimiento de su poder adquisitivo conforme prescribe y es voluntad de aquél. Y aun más, se gravan las prestaciones de pasividad con un tributo cuyo producto va a ser destinado claramente a fines ajenos al sistema de seguridad social de las pasividades, detrayendo recursos que en realidad debían ser utilizados para las prestaciones del mismo, lo que es aun peor. Ello se verifica en contradicción con el lit. B) del inc. 3; no solamente no se presta asistencia financiera para cumplir con el contenido de la norma sino que se detraen recursos del sistema con fines totalmente ajenos al mismo.

Es decir que se viola la norma constitucional mencionada en todos sus aspectos.

IV En la medida que la norma legal cuestionada incurre en el apartamiento y violación de la norma constitucional señalada, los Dres. Rodríguez Caorsi y Bossio Reig entienden que 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 estado 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.

Resulta claro que la aplicación del impuesto no puede verse "compensada" por el 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 IRPF) se le ocasiona un perjuicio al jubilado que es, precisamente, lo que el art. 67 de la Constitución quiere evitar, pero no sólo por una cuestión de montos sino (y es lo más importante) porque se está incumpliendo con el mandato constitucional.

Es bien explícita la voluntad del constituyente de que las prestaciones de pasividad sean defendidas y garantizadas en su poder adquisitivo, regulando su incolumidad.

V Los Sres. Ministros Dres. Rodríguez Caorsi y Bossio Reig consideran, asimismo, que otro aspecto a destacar -en el que se debe efectuar especial énfasis- más allá de los puntos anteriormente

señalados, es que la Sentencia N° 256/1997 por parte de la Corporación no constituye un antecedente jurídicamente válido para refutar los argumentos expuestos.

En esa oportunidad se analizó el art. 24 de la Ley N° 16.697 que estableció las tasas del impuesto creado por los arts. 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.

En ese fallo 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.

Los fundamentos principales de la Sentencia N° 256 de la Suprema Corte de Justicia de 29 de agosto de 1997 no son de recibo, en cuanto la misma sostiene que debe realizarse una simple armonización del art. 67 de la Constitución con el art. 85 num. 4° de la misma, por lo que podría disminuirse el

monto a percibir por jubilación o pensión por la aplicación de cualquier impuesto.

Ello no es de manera alguna admisible. En el caso nos encontramos con dos normas de jerarquía constitucional que tienen las siguientes características:

1 El art. 85 num. 4º proviene de la Constitución de 1830 y sienta el principio general de que la potestad de establecer tributos radica en el Poder Legislativo, según la antigua tradición que tuvo su formulación inicial en la Carta Magna de 1215 en la Inglaterra anglonormanda. Esa norma conjuntamente con el art. 10 inc. 2 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria que informa el Derecho Constitucional occidental del cual formamos parte.

Pero ello no quiere decir que la referida potestad no tenga limitaciones por parte de normas de la misma jerarquía jurídica. Sin ir más lejos, en materia de exoneración tributaria el art. 133 inc. 2º de la Constitución (proveniente de la reforma constitucional de 1967) se aparta del régimen general en materia de iniciativa legal para la presentación de Proyectos de Ley, disponiendo que en el citado caso la iniciativa corresponde exclusivamente al Poder Ejecutivo.

2           Precisamente el art. 67 constituye también una norma de jerarquía constitucional pero de carácter especial y en tanto tal, si la misma establece una solución que limita la norma general del art. 85, aquélla prima necesariamente.

El referido art. 67 no sólo garantiza a los pasivos un "retiro adecuado" (como sostiene la Sentencia de la Corporación de 29/8/97), sino que en su inc. 2º consagra el derecho a que los titulares de jubilaciones y pensiones no vean menoscabados, disminuidos los ingresos provenientes de tales conceptos. Es claro que la norma establece el principio de que no se afecte negativamente el poder adquisitivo de las jubilaciones y pensiones. Y esa fue -indudablemente- la motivación de ese inc. 2º que resulta de sus propios antecedentes, el cual fue incluido en el texto constitucional por la reforma del 26/11/989 como consecuencia de una iniciativa popular y aprobado entonces por la inmensa mayoría del cuerpo electoral.

Ergo, se debe necesariamente aplicar esta norma constitucional especial, claramente limitativa de las facultades establecidas en el art. 85 num. 4º de la Constitución. No se trata de un problema de armonización de normas sino de la aplicación directa del principio consagrado en la norma especial y

limitativa conforme a los criterios lógicos de interpretación y de hermenéutica jurídica.

Por lo demás, tampoco es compartible la cita del Dr. Aparicio Méndez realizada, puesto que la misma corresponde a "Estudios de Derecho Administrativo" (pág. 34) de ese autor, que ya había fallecido con mucha anterioridad a la reforma constitucional de 1989.

En función de lo expresado y de lo ya manifestado supra, procede concluir -terminantemente- que las pasividades en tanto tales no pueden ser gravadas por el I.R.P.F. ni por ningún otro impuesto que signifique una disminución de las mismas y una afectación de su poder adquisitivo.

De lo contrario, se incurriría en una flagrante violación al contenido y sentido del art. 67 de la Constitución ya sea en forma directa o indirecta, norma de jerarquía constitucional que por su carácter de especial debe primar necesariamente sobre aquélla de carácter general.

Las presentes consideraciones son realizadas en forma adicional a las ya desarrolladas en relación a la violación que supone el I.R.P.F. al principio de igualdad (art. 8 de la Constitución) y al art. 72.

VII Las accionantes invocan,

asimismo, vulneración a los arts. 7 y 32 de la Constitución.

En el punto, no asiste razón a las promotoras, en tanto las disposiciones cuestionadas no son susceptibles de conculcar el bien jurídico "vida" tutelado en el art. 7 de la Carta.

En efecto, si bien la vida puede ser considerado el valor supremo dado que funciona como "conditio sine que non", como asiento imprescindible y necesario para el goce de los restantes derechos inherentes a la persona humana (derecho humano de primera generación), no se advierte que pueda haberse afectado por la normativa de referencia. En todo caso, por tratarse de normas tributarias éstas se vinculan más directamente con la esfera patrimonial del sujeto destinatario de la norma y sólo mediatamente con la vida. Por otra parte, no acreditaron las accionantes la idoneidad de la normativa atacada para poner en peligro el citado derecho.

Y con referencia al art. 32, no se comparte que el fondo de previsión proveído por cada persona constituya "propiedad" y se pueda considerar amparado por lo dispuesto en el invocado artículo de la Constitución.

VIII En cuanto a la eficacia del fallo que hace lugar a la declaración de

inconstitucionalidad, las accionantes solicitaron que los efectos se retrotraigan a la fecha de vigencia de la ley.

En este sentido, cabe precisar que, en opinión de la mayoría de los integrantes de la Corporación, la sentencia que declara la inconstitucionalidad de una ley es declarativa y como tal tiene efectos ex tunc. En cuanto a la dilucidación del tema sostienen que se debe partir de la interpretación del art. 259 de la Constitución y no de una ley ordinaria que en definitiva es de rango inferior que la Carta Magna.

Ahora bien, debe hacerse hincapié en que ese efecto retroactivo no es absoluto y que por lo tanto no podría retrotraerse a la fecha de entrada en vigencia de la norma tachada de inconstitucional sino al momento en que el gestionante resulta afectado por la norma inconstitucional, al configurarse lesión o contienda de intereses.

Ha sostenido la Corte en Sentencia N° 264/98 en relación al tema que nos convoca: "... el efecto de la declaración de inconstitucionalidad -aunque limitado al caso concreto- se retrotrae al momento en que se suscita la respectiva contienda, en concordancia con el efecto propio de toda sentencia declarativa... el caso concreto a que alude la Carta no

surge con el planteo del interesado, sino que lógicamente preexiste a él...".

Como señala Artecona: "... declarar es explicitar algo que preexiste y lo principal en el proceso que nos ocupa es la 'declaración de inconstitucionalidad'... Siempre se ha interpretado que el carácter declarativo implica reconocer algo ya existente; que como tal, no había en la declaración una innovación, sino una explicitación. No hay razón para apartarse de ese criterio cuando el constituyente por tres veces (arts. 256, 258 y 260) ha usado el vocablo declaración. La doctrina procesalista ha distinguido los tres tipos de sentencias (declarativas, constitutivas y de condena) y a texto expreso nuestra Constitución le atribuye a la dictada en el proceso de inconstitucionalidad el carácter de declarativa con el efecto consiguiente: la retroactividad absoluta" (Daniel Artecona Gulla, "Revista de Derecho Público", Nº 2, año 1992, pág. 127).

En apoyo de esta posición conviene tener presente, además, el estudio sobre el punto efectuado por los siguientes autores: Cassinelli Muñoz, "Vías y efectos de la Declaración de Inconstitucionalidad", en Estudios Jurídicos en memoria de Eduardo J. Couture, pág. 129; A. Pérez Pérez, "Eficacia temporal de la declaración de Inconstitucionalidad de

las leyes", Tercer Coloquio Contencioso de Derecho Público - Responsabilidad del Estado y Jurisdicción; en la misma obra: Risso Ferrand, pág. 105; Risso Ferrand, "Derecho Constitucional", T. 1, pág. 183; Korzeniak, "Primer Curso de Derecho Público - Derecho Constitucional, ed. F.C.U., año 2001, p. 152; Esteva Gallicchio, "Una jurisprudencia errónea: Los efectos de la sentencia declarativa de inconstitucionalidad", en Rev. U. de D. Constitucional y Político, pág. 193).

Por los fundamentos expuestos, la Suprema Corte de Justicia, por mayoría,

**FALLA:**

DECLÁRASE INCONSTITUCIONAL E INAPLICABLE AL CASO CONCRETO EL ART. 8 DE LA LEY N° 18.083 DE 27 DE DICIEMBRE DE 2006, POR VIOLAR EL ART. 8° DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA, EN CUANTO MODIFICA EL TÍTULO 7 DEL TEXTO ORDENADO DE 1996 EN SUS ARTS. 2 LIT. C, EN CUANTO DICHA DISPOSICIÓN INCLUYÓ COMO HECHO GENERADOR DEL TRIBUTO, ENTRE LAS RENTAS COMPRENDIDAS A "... LAS JUBILACIONES, PENSIONES Y PRESTACIONES DE PASIVIDAD DE SIMILAR NATURALEZA"; 30 Y 33, CON EXCEPCIÓN DE LO DISPUESTO EN EL INCISO SEGUNDO EN TANTO ESTABLECE: "NO ESTARÁN INCLUIDAS LAS GENERADAS EN APORTES REALIZADOS A INSTITUCIONES DE PREVISIÓN SOCIAL NO RESIDENTES, AUN CUANDO SEAN SERVIDAS POR LOS ORGANISMOS A QUE REFIERE EL INCISO ANTERIOR", A PARTIR DEL 1° DE

JULIO DE 2007. SIN ESPECIAL CONDENACIÓN.

COMUNÍQUESE Y OPORTUNAMENTE ARCHÍVESE.

HONORARIOS FICTOS 100 U.R.

**DR. JORGE RUIBAL PINO**  
PRESIDENTE DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA

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

**DRA. SARA BOSSIO REIG**  
MINISTRA DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA

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

DISCORDE por los mismos fundamentos desarrollados en la discordia recaída a la sentencia N° 43/2008, que resultan aplicables al caso. Y destaco asimismo que a diferencia de lo que se resuelve en la sentencia objeto de la presente discordia, estimo que no corresponde retrotraer los efectos de la declaración de inconstitucionalidad a la

fecha de la vigencia de la ley; tal como lo ha sostenido esta Corporación, con esta integración, en sentencias Nos. 48/08, 29/08, 16/08, 1/08, 214/07, 157/07, 256/07, 5/08, 264/07, 255/07 y 199/07, entre otras.

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

DISCORDE, pues desestimo el accionamiento, con costas a los promotores, por los fundamentos expuestos en discordia emitida en la Sentencia N° 43/2008, a los que me remito por ser trasladables al caso.

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