

//tencia N° 43

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR HIPÓLITO RODRÍGUEZ CAORSI

Montevideo, veintiséis de marzo de dos mil ocho

**VISTOS:**

Para sentencia estos autos caratulados: "NÚÑEZ PEREYRA, EDELIA Y OTROS C/ ESTADO-PODER EJECUTIVO - MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS Y OTRO - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD ART. 2 LIT. C, 30 Y 33 DEL TÍTULO 7 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 1-263/07.

**RESULTANDO:**

I) Las accionantes promovieron acción de inconstitucionalidad del art. 8 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, modificativo del título 7 del Texto Ordenado de 1996, art. 2 lit. C y arts. 30 y 33, contra el Estado, Poder Ejecutivo, Ministerio de Economía y Finanzas y Poder Legislativo, con fecha 16 de agosto de 2007 (fs. 8 y ss.).

Expresaron que son retiradas de la ex Caja escolar, civil y rural (Banco de Previsión Social), de la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias y de la Caja Notarial beneficiarias de pensión civil, de acuerdo a la documentación que adjuntan.

Agregan que la remunera-

ción nominal que perciben se verá gravada por la norma impugnada, por lo que la prestación de seguridad social que perciben resultará considerablemente afectada.

El determinar que los ingresos por prestaciones jubilatorias que reciben, al amparo de las normas legales y del art. 67 de la Constitución, constituyen una renta y por lo tanto deben ser gravados de acuerdo al artículo 8 de la Ley N° 18.083, representa una verdadera violación a las normas constitucionales, artículos 7, 67, 32, 8 y 72.

Concluyen que las jubilaciones y los seguros sociales, sin lugar a dudas, no tienen la naturaleza jurídica de renta, tal cual se define a ésta en la doctrina y en las disposiciones legales.

No hay ninguna actividad económica actual que genere renta. El jubilado no trabaja. Solamente percibe una suma que es una devolución parcial de los aportes realizados durante toda su vida activa laboral, de acuerdo con ciertos principios propios de la seguridad social.

La ley por su parte incurre en una manifiesta contradicción. Luego de la arbitraria inclusión, como rentas del trabajo, en el artículo 2 lit C) inc. 1°, del título 7 mencionado, a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad

de similar naturaleza, agrega en el inc. 2º: "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 N° 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".

Al cuestionarse cuál es el motivo por el que estas hipótesis de prestaciones, también de seguridad social (como las de pasividad), no son gravadas como renta, concluyen: en todas ellas no hay una actividad actual desarrollada (fuente productora) que genere renta: ergo, no hay renta.

La inexistencia de actividad económica deriva en el corolario de la inexistencia de renta y, por lo tanto, no procede la imposición a la referida prestación de pasividad.

El art. 67 de la Constitución de la República 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 precisamente en las hipótesis en que no hay

ninguna actividad por parte del beneficiario, por lo que no puede haber generación de renta.

Asimismo la citada norma consagra el principio del retiro adecuado sin condicionamientos en el inciso 1º, lo que se trasunta en no ser susceptible de limitación legal por razones de interés general.

Señalan asimismo que, íntimamente relacionada con la violación del art. 67, se encuentra la infracción al art. 7 de la Constitución, en la referencia a la vida. Este derecho no se limita a la simple protección física, sino que refiere también a las condiciones de vida en forma genérica, más amplia, relacionada con la calidad de vida, con la dignidad del ser humano y no simplemente con asegurar el hecho físico de estar vivo.

Acorde con esta idea es que el art. 67 establece como obligación del Estado, la de garantizar retiros adecuados. El retiro deja de ser adecuado cuando no puede cumplir con la calidad de vida de la persona, que es lo que sucede en autos, donde se detrae un porcentaje importante de la jubilación de los comparecientes.

El inciso 2º dispone que los ajustes a las asignaciones no podrán ser inferiores a la variación del Índice Medio de Salarios.

Contrariamente a ello, la norma cuyo contenido se impugna, ignorando el claro tenor del inciso segundo citado, 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.

En relación al destino que puedan tener estas prestaciones, el art. 67 en su apartado A) establece que se financiarán con contribuciones obreras y patronales y demás tributos establecidos por ley. Pero agregándose a continuación: "Dichos recursos no podrán ser afectados a fines ajenos a los precedentemente mencionados". De lo que resulta claro que el tributo que grave este tipo de prestaciones no puede ser destinado a rentas generales.

El IRPF es un impuesto destinado a rentas generales, aplicarlo a las jubilaciones y pensiones es claramente inconstitucional.

En la medida que la normativa cuestionada incurre en el apartamiento y violación de la norma señalada, 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.

Expresa que el tratamiento injustificadamente discriminatorio que la ley realiza de

las jubilaciones y pensiones por un lado gravándolas y de las otras prestaciones de seguridad social por otro -no gravándolas- implica una evidente violación del principio de igualdad consagrado en el art. 8 de la Constitución.

La normativa legal impugnada está regulando, en forma igual, situaciones totalmente desiguales, en cuanto al concepto y naturaleza de renta y las implicancias que resultan de los mismos. No es igual la situación de los pasivos en relación a trabajadores y empresarios.

Finalmente entienden que se viola el art. 32 de la Constitución, puesto que tanto el servicio estatal como el no estatal de previsión social, se constituyen mediante fondos intergeneracionales en los cuales el afiliado realiza durante sus años de actividad un aporte económico, a los efectos de gozar mientras viva de 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.

Entonces, ese fondo de previsión es proveído por cada persona, por lo que constituye la propiedad sobre la cual se producirá el pago de la prestación mensual de pasividad. Al detraerle a cada afiliado a la seguridad social un monto

importante de ese fondo, el cual está destinado para su vejez, se está limitando su derecho de propiedad sobre el mismo.

Cuando el jubilado o pensionista se encontraba en actividad aportaba por su renta. O sea lo ingresado en el fondo previsional ya fue gravado en su oportunidad cuando el afiliado se encontraba en actividad; ahora, nuevamente, se lo vuelve a gravar. Se podría sostener que existe en el caso hasta una doble imposición.

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

II) Por providencia N° 1441 de fecha 22 de agosto de 2007 (fs. 15) se dio ingreso a la acción de inconstitucionalidad deducida y se confirió traslado por el término legal.

III) Evacuaron el traslado el Ministerio de Economía y Finanzas a fs 46 y ss. y el Poder Legislativo a fs. 59 y ss., solicitando se desestime el accionamiento planteado.

El Sr. Fiscal de Corte, por su parte, por dictamen N° 3906/07 de fs. 98 y ss., entendió que procede hacer lugar a la declaración de inconstitucionalidad impetrada en autos.

IV) Por providencia N° 2204 se dispuso el pasaje a estudio y autos para sentencia citadas las partes.

**CONSIDERANDO:**

I) La Suprema Corte de Justicia, por mayoría de sus integrantes naturales, entiende que procede hacer lugar al accionamiento de inconstitucionalidad planteado en autos por violentar el art. 8 de la Constitución Nacional.

II) Se estima que la norma cuestionada viola el art. 8 de la Constitución.

Este 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 referida en el art. 2 lit. C), por otro, en forma diferente.

Es 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 y no se grava con dicho impuesto a las demás prestaciones.

Mucho se ha dicho respecto de este principio por este Cuerpo. Así, ha sostenido, en sentencia N° 168/2005, reiterando conceptos vertidos en la sentencia N° 312/2004 de esta Corporación, como en muchas otras, 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 aquello 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 ésta 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 mantenerse 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, en particular en lo que refiere a la materia tributaria, se le ha asignado al principio de igualdad diversos significados. Así "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).

Tiene especial relevancia para el análisis del presente, 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 en este punto entiende, según destacó en su voto que: "aún cuando las pensiones y jubilaciones incluidas en la ley constituyan ingresos, a los que la ley asimila e incluye dentro de la categoría 'Rentas del 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 (omissis) en el caso se trata de un impuesto directo. Los pasivos pagan impuestos indirectos (por ej. al consumo) y otros directos, tal como el impuesto al patrimonio, es decir que no pueden escapar a todo tributo. Inclusive pagarán este tributo directo (impuesto a la renta) si a pesar de obtener una jubilación exenta poseen por ejemplo inmuebles alquilados, por la suma de los arrendamientos recibidos. Por tanto lo único que no corresponde gravar es la suma que se percibe por jubilación y pensión.

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 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 fuera finalmente aprobada.

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

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

Como claramente señalan Graciela Giuzio y Esther Soares Netto: "La vía constitucional para asegurar un mecanismo de aumento es consecuencia de la injusticia a que los textos legales y sobre todo la interpretación que de ellos hicieron las

autoridades encargadas de aplicarlos, sometían a los pasivos, quienes soportaban un constante deterioro en sus asignaciones jubilatorias (14: cita al pie: Cf. Giorgi, Francisco y Bonini de Giorgi, Esmilda, "Régimen jubilatorio y pensionario en la Seguridad Social", en La Seguridad Social en el Uruguay, 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 han sido consagrados 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 aun 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 el art. 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 N° 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 2º.

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 ejemplo 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 deberá 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 el art. 25 y siguientes del Decreto-ley N° 15.524 de 15 de junio de 1982, las cuales eran de 1% hasta el monto imponible equivalente a tres salarios mínimos nacionales mensuales, 2% cuando el monto imponible supere los tres salarios mínimos nacionales mensuales y hasta el equivalente a siete de dichos salarios mensuales y 6% cuando el monto imponible supere el equivalente a siete

salarios mínimos nacionales mensuales.

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. 4° 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 29/8/997), 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 y el cual fue incluido en el texto constitucional por la reforma del 26/11/1989 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, la cual es 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 en otra parte de la presente, 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 aquella 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 la vulneración a los arts. 7 y 32 de la Constitución.

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 considerada 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 vida. Por otra parte, las accionantes tampoco acreditaron la idoneidad de la normativa atacada para poner en peligro el citado bien.

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 específicamente 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 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, 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  
(Sin compartir Considerandos III, IV y V)

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

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

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

**DISCORDE, pues desestimo  
la acción de inconstitu-  
cionalidad promovida, con  
costas, en virtud de los**

**siguientes fundamentos:**

1 Los actores promueven acción de declaración de inconstitucionalidad del art. 8 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2007 y justifican su legitimación causal activa agregando recibos que justifican su condición de jubilados contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), de acuerdo con la normativa que cuestionan (fs. 9 y v.).

Fundan su pretensión declarativa en que esa disposición jurídica es contraria a los principios de capacidad económica del contribuyente (arts. 8 y 72 de la Carta) y de inalterabilidad del poder adquisitivo de las jubilaciones y de que las jubilaciones son provenientes de un Fondo de Seguridad Social creado con contribuciones obreras y patronales y demás tributos (art. 67 de la Carta) y, además vulnera los arts. 7 y 32 de la Constitución.

2 Antes de ingresar al mérito de la causa cabe tener presente que, tal como lo ha sostenido sistemáticamente esta Corporación: "el juzgamiento de la



cuestión constitucional se hace partiendo de dos consideraciones:

"A) Toda Ley goza de la presunción de regularidad constitucional mientras no se pruebe lo contrario (Sentencias Nos. 212/65, 64/67, 29/80, 235/85, 266/86, 184/87, 152/91, 86/93, entre otras) en total coincidencia con el Prof. VESCOVI, para quien "... la constitucionalidad de la Ley es de principio y la ilegitimidad es la excepción. Y como excepción, limitada y de interpretación estricta. Por eso es que a quien invoca dicha situación anormal le corresponde la carga de probar y de un modo irrefragable que existe incompatibilidad entre la norma constitucional y la legal. Se trataría de una presunción de legitimidad" (Vescovi, El proceso de Inconstitucionalidad de la Ley, Cuadernos de la Facultad de Derecho, No. 18, págs. 130 y ss.)".

"B) La Corte juzga no el mérito o el desacierto legislativo, sino tan sólo si la Ley es o no constitucionalmente válida. La norma legal, que dentro de su competencia institucional dispone una solución equivocada, errónea, desacertada, respecto al punto que regula, será una mala Ley, pero no por ello es inconstitucional (Sentencias Nos. 12/81, 69/82, que el Cuerpo reiteró en otras integraciones en las Sents. Nos. 404/85, 237/87, 184/88, 152/91, 86/93, entre otras)" (Sent. N° 131/03).

En sentido concordante, cabe citar la opinión de Linares Quintana: "... el Poder Judicial excedería su ámbito específico y constitucional si entrara a juzgar los propósitos o motivos que pudieren haber inspirado al legislador en la aprobación de las leyes, materia que está comprendida en el campo de la política legislativa. Es así que los Tribunales, en manera alguna, pueden formular valoraciones acerca de la bondad o inconveniencia, la justicia o injusticia, la oportunidad o inoportunidad de los actos legislativos, y por más que posean la firme convicción de que la ley es inconveniente, o injusta o inoportuna, están obligados a aplicarla.

Así lo exige el principio fundamental de la división de los poderes del gobierno. Si los jueces penetraren en el terreno vedado de la prudencia política, no habría razón para que, análogamente, el Poder Legislativo, por su parte, no pudiera incursionar en la órbita jurisdiccional, con la consiguiente desaparición de los departamentos gubernativos y como consecuencia, de la libertad..." (Teoría e Historia Constitucional, T. I, pp. 319/320).

Y también cabe citar la opinión del recordado Prof. Sayagués Laso: "... no debe olvidarse que el Poder Judicial administra la justicia; no gobierna el país ni dicta sus leyes, a pesar de que,

excepcionalmente, estas diversas funciones se confundan o entremezclen. Este principio básico de la división e independencia de poderes alcanza a los jueces constitucionales que deben actuar en una función estrictamente arreglada a derecho y resolver por razones y determinaciones puramente jurídicas como se ha dicho precedentemente.

De no ser así, se arriesga que el Poder Judicial se deslice hacia el llamado "Gobierno de los Jueces", lo que constituye una arbitrariedad grave, que se consume invocando una pretendida interpretación de la ley, por más digna y honesta que pueda ser la inspiración que anima al Magistrado.

Lo expuesto no implica en modo alguno que al realizar la tarea de calificar la ley deban desatenderse aquellas motivaciones que, inspirando al Poder Legislativo, condujeron a adoptar la solución que ha estimado preferible y permitan atribuirle su real naturaleza jurídica" (Tratado de Derecho Administrativo, T. I, p. 442).

3 Cabe también precisar que no corresponde un pronunciamiento de la Corporación acerca de los fundamentos expuestos en el capítulo IV del dictamen del Sr. Fiscal de Corte -y en base a los cuales éste aconseja el amparo del accionamiento- (fs. 98/127) en tanto no guardan relación con lo alegado por los

demandantes, lo que implica que son ajenos al "thema decidendum" (art. 198 C.G.P.), al no integrar el caso concreto, que está determinado por las invocaciones de infracción constitucional efectuadas por las partes, y delimita estrictamente las competencias de la Corporación, en consonancia con el principio republicano de separación de poderes (Cf. Cassinelli Muñoz, Derecho Público, 2002, pp. 339/340).

4 Ingresando al análisis de lo expuesto en la demanda, resulta a mi juicio irrelevante para la suerte de la litis la alegación de que las jubilaciones y pensiones no pueden ser consideradas técnicamente "rentas" -por no derivar actualmente de una actividad económica regular"-, pues es evidente que dichas prestaciones de seguridad social -aun cuando pudiere demostrarse que no son en sentido técnico "rentas"- han sido gravadas en su condición de ingresos y, en cuanto tales, manifestaciones de riqueza de parte de los sujetos que la obtienen, lo que a su vez constituye un índice de capacidad contributiva (Cf. Pérez Pérez, Juan Antonio, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, T. II, p. 1118).

La denominación legislativa adoptada al crearse el tributo no es, de por sí, causal de infracción constitucional y ello es reconocido en el dictamen del Sr. Fiscal de Corte.

5 La pregunta correcta, en cuanto constitucionalmente relevante, por tanto, no es si las jubilaciones y pensiones son realmente rentas sino si las sumas que perciben los beneficiarios de dichas prestaciones, y que constituyen sus ingresos (o parte de éstos), pueden ser gravadas impositivamente.

La respuesta ha de partir de la constatación de que la Constitución confiere a la ley la atribución de establecer tributos y exoneraciones tributarias, lo que surge claramente de los arts. 5 in fine, 48 in fine, 69, 85-4º y 87.

Y no hay norma constitucional que restrinja dicha potestad cuando el hecho generador sea un ingreso financiero total o parcialmente integrado por una pasividad (Cf. Consulta del Prof. Cassinelli Muñoz, num. 6º, agregada en autos a fs. 36/44).

Contra lo que aducen los accionantes, no se vulnera el art. 67 inc. 2º de la Carta, pues no existe en dicha norma consagrado un principio de intangibilidad del poder adquisitivo de las jubilaciones que les otorgue una inmunidad tal que impida en cualquier caso que su monto líquido sea disminuido por el impuesto cuestionado.

En tal sentido no se han invocado, a mi juicio, razones valederas para el apartamiento del criterio expuesto por la Suprema Corte de Justicia en

Sent. N° 256/97 -en caso idéntico en lo relevante, en tanto se cuestionaba un impuesto que gravaba las jubilaciones en base a una supuesta intangibilidad de dichas prestaciones- donde se expresó:

"El accionante parte del supuesto que el legislador no puede gravar las jubilaciones y pensiones, por lo que, al hacerlo, vulnera el art. 67 de la Carta, desconociendo de esta manera la forma de financiación de los ajustes previstos por la norma de rango constitucional, en lo que no le asiste razón.

El sistema de ajustes previstos para las asignaciones de jubilaciones y pensiones no se ve vulnerado por la norma impugnada por cuanto el legislador simplemente fijó el monto de un impuesto a pagar por parte de los jubilados y pensionistas.

Para afectar el régimen de indexación establecido en el inc. 2° del art. 67 de la Carta en la redacción dada por la Reforma Constitucional de 1989 sería necesario que la Ley dispusiera un sistema de aumento de las pasividades diferente, ya sea porque se apartara del Índice Medio de Salarios, fijando otros parámetros para los aumentos, o porque variara la periodicidad de éstos; lo que no es el caso de autos pues, como se dijo, el artículo atacado simplemente fija el monto del impuesto a pagar por todos aquéllos que se encuentran en la situación prevista por la Ley.

Si bien le asiste razón al accionante que en virtud del impuesto se disminuye el monto a percibir por jubilación o pensión, es del caso señalar que, como bien anota el Sr. Fiscal de Corte, aquél, al igual que los demás habitantes del país, está sujeto a la carga de contribuir a la financiación de los gastos públicos, de acuerdo a su capacidad contributiva.

El art. 67 debe interpretarse en el contexto de la Carta y armonizarse con el nral. 4 del art. 85, que otorga a la Asamblea General la competencia de: "Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir, modificar o aumentar los existentes", resultando, en consecuencia, acorde y no violatoria del ordenamiento superior la norma impugnada.

Además, y 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 ni irrestricto y tolera las limitaciones que la Ley establezca por razones de interés general.

La posibilidad de limitación de estos derechos se ve en el caso afectada por las particularidades de la materia: seguridad social; y este rubro incumbe a la política social y económica del

Estado, debiendo el sistema atender los intereses generales para mantener la propia subsistencia del régimen, por lo que es facultad del legislador reglamentar el mismo, imponiendo las limitaciones necesarias sin afectar razonablemente las necesidades de los beneficiarios.

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 resultase 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 establezcan. En tal sentido señaló: 'Si en los momentos de apremio el Estado 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? (Estudios de Derecho Administrativo, pág. 34; v. además, Sentencia N° 12/81)'".

Me parece importante destacar que los accionantes, en la defensa de su postura de intangibilidad del ingreso jubilatorio que perciben, no han aportado un solo argumento derivado del texto del art. 67 inc. 2° de la Carta vigente, que es claro en cuanto no establece más que un índice de ajustes de las pasividades, el IMS (cuya aplicación inclusive puede en determinadas circunstancias significar la pérdida de poder adquisitivo para las pasividades, como ha ocurrido notoriamente en un pasado reciente), y un mandato de periodicidad relativo a los ajustes. Ni tampoco, alguno derivado de la historia fidedigna de su sanción, pues no se ha demostrado que en ocasión de la elaboración y posterior ratificación plebiscitaria de la norma se hubiese manejado que era parte de su ratio proveer de inmunidad contra la tributación al ingreso jubilatorio.

Tampoco puede el eventual destino del tributo creado por la norma atacada vulnerar el art. 67 inc. 3° de la Carta, pues la asistencia financiera al B.P.S. supera ampliamente los ingresos de éste (v. fs. 24/34) y no se ha alegado siquiera que el nuevo impuesto implique la alteración de dicha situación. Teniendo en cuenta esto, la idea de que a través del impuesto atacado se esté utilizando a los pasivos para financiar

con parte de su ingreso a otras áreas del presupuesto nacional, resulta sencillamente absurda.

Y si bien la Constitución mandata al Estado Central a asistir al B.P.S. en caso de déficit, ello no le impide acudir a los ingresos de los propios pasivos, siempre que su capacidad contributiva lo permita, para financiar las prestaciones de seguridad social, pues, como antes se dijo, no tienen inmunidad alguna que los exceptúe de contribuir a financiar las cargas públicas, cuando la ley así lo disponga.

6 Tampoco se vulnera el principio de igualdad (art. 8° de la Carta), en ninguno de los sentidos en que se invoca.

En primer lugar, cuando se grava, dentro de las denominadas rentas de trabajo, a los ingresos por concepto de jubilaciones, pensiones y otras prestaciones de pasividad, no se crea una categoría irracional o manifiestamente discriminatoria, en tanto se acude a una variable como el ingreso, que resulta (aunque no sea el único) un indicador de la capacidad contributiva de cualquier persona.

Además, los ingresos por jubilaciones y pensiones son tratados igualitariamente, con relación a las demás denominadas "rentas del trabajo" en la llamada "escala de rentas", imponiéndoseles las mismas alícuotas progresionales para los mismos tramos

de ingreso (arts. 36 y 37 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por el art. 8° de la Ley N° 18.083). Inclusive, las prestaciones de pasividad son tratadas de modo más favorable que las de actividad pues se permite a su respecto la deducción del rubro "atención médica" (art. 38, lit. E).

Por otra parte, la circunstancia de que no se graven determinadas partidas de seguridad social (subsidios por maternidad, desempleo, seguro por enfermedad, accidentes de trabajo), según prevé el lit. C del art. 2°, no responde al hecho de que no sean ingresos o rentas, sino a notorias razones de interés social, que el legislador está facultado constitucionalmente a seguir, siendo la suposición de que vulneran el principio de igualdad de franco rechazo.

7 Finalmente, al respecto, a mi juicio, la existencia de un mínimo no imponible -que se consagra en la amplia mayoría de regulaciones del impuesto a la renta que puedan encontrarse en el derecho comparado- no puede sostenerse que sea violatoria del principio de igualdad ante las cargas públicas, en cuanto refleja la menor capacidad contributiva (o inclusive la ausencia de ésta) de los tramos más bajos de ingreso.

Quienes perciben pasividades no forman una categoría única en cuanto a su ingreso.

Algunos (obviamente los menos) perciben sumas muy altas y otros perciben montos que no alcanzan a cubrir sus necesidades más básicas y sobre los cuales es razonable suponer que no poseen capacidad contributiva alguna.

O sea que de ningún modo puedo compartir la afirmación de que, por el hecho de que los pasivos de más bajos ingresos no sean contribuyentes del IRPF, la situación creada por el tributo en análisis sea, desde el punto de vista de la afectación del principio de igualdad, peor que aquélla sobre la que falló la Corte en la Sentencia N° 256/97.

8 En cuanto a la alegada violación del art. 7° de la Carta (por vulneración del derecho a una vida digna), a mi criterio no es de recibo por cuanto (en tal manifestación) tal derecho no es absoluto, tolera las limitaciones por las razones de interés general ampliamente expuestas por la co-demandada a fs. 66, 73/74, 76 y 79.

9 Tampoco es de recibo la alegada inconstitucionalidad por violación del art. 32 de la Constitución de la República, desde que no sólo el derecho de propiedad es igualmente limitable por razones de interés general sino, además y fundamentalmente, porque las contribuciones de los pasivos promotores no ingresaron jamás a una cuenta de su propiedad ni tuvieron como destino específico servir sus pasividades

personales sino contribuir a un fondo genérico, del cual ellos no son propietarios, a fin de servir las jubilaciones y pensiones de quienes ostentaran la calidad de pasivo.

**DISCORDE. Por los siguientes fundamentos:**

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

1 En la consideración de esta cuestión constitucional, ha de partirse de la presunción de constitucionalidad de las leyes, principio reiteradamente afirmado por la Corporación.

Así, en Sentencia N° 256/97, que a mi juicio resuelve una cuestión de constitucionalidad de relevante semejanza con la planteada en autos, sostuvo la Corporación que "... las leyes gozan del amparo de presumírselas ajustadas a la normativa constitucional siendo de excepción su ilegitimidad: presunción de la que sólo procede 'apartarse en caso de que quien la invoca demuestre, de manera fehaciente e indiscutible, que existe una real e inequívoca inconciliabilidad u oposición con textos o principios de la Carta'" (cf. Sentencias Nos. 212/65, 64/67, 235/05, 266/86, 184/87,

42/93, 323/94, 114 y 900/95 entre otras, cf. Vescovi, "El Proceso de Inconstitucionalidad de la Ley", págs. 130/131 ).

La calidad de intérprete final de la Constitución y el riesgo, siempre presente, de que por la vía del control constitucional el Poder Judicial pueda interferir en la esfera de actuación o en el cumplimiento de los cometidos que la Carta atribuye a los otros Poderes del Estado, impone un criterio de prudencia, autolimitación y medida ("self restraint" en la expresión anglosajona), a la hora de decidir la compatibilidad entre una norma legal y las reglas y principios constitucionales a las que debe someterse. Esta necesaria autorrestricción, que exige una mayor responsabilidad en la decisión, sustentada en una apropiada argumentación racional, debe alejar al intérprete de la búsqueda de protagonismo o manejo institucional en beneficio de las propias ideas, y contribuye a despejar el peligro de que el decisor judicial incurriere en cuestiones de naturaleza política ajenas a sus cometidos funcionales.

En el mismo sentido, y también en múltiples oportunidades, la Corte Suprema de la Nación Argentina ha sostenido que: "la declaración de inconstitucionalidad de una norma es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado como

última ratio del orden jurídico, por lo que procede en aquellos supuestos donde se advierte una clara, concreta y manifiesta afectación de las garantías consagradas en la Constitución Nacional" (fallos 327, 831, 330, 686).

Como enseña Vigo (De la Ley al Derecho, pág. 221) el juego del equilibrio de poderes es muy delicado y frágil. Uno de los factores que más gravemente puede contribuir a la disfuncionalidad del sistema político es la tarea cumplida por los Tribunales constitucionales. Algunos autores se formulan la pregunta de "quién controla a los controladores", con lo que implícitamente advierten sobre los riesgos de un "gobierno de los jueces" en caso que éstos interfirieran indebidamente en cuestiones políticas ajenas al estricto control constitucional.

La declaración de inconstitucionalidad sólo debe pronunciarse cuando la incompatibilidad entre la norma atacada y las disposiciones y principios constitucionales que se alegan vulnerados resulte clara, ostensible, inequívoca, requisitos insoslayables que claramente no concurren en el caso.

Como enseña Linares Quintana "... *evidentemente el Poder Judicial excedería su ámbito específico y constitucional si entrara a juzgar los propósitos o motivos que pudieren haber inspirado al legislador en la aprobación de las leyes, materia que*

*está comprendida en el campo de la política legislativa. Es así que los Tribunales, en manera alguna, pueden formular valoraciones acerca de la bondad o inconveniencia, la justicia o injusticia, la oportunidad o inoportunidad de los actos legislativos, y por más que posean la firme convicción de que la ley es inconveniente, o injusta o inoportuna, están obligados a aplicarla.*

*Así lo exige el principio fundamental de la división de los poderes de gobierno. Si los jueces penetraran en el terreno vedado de la prudencia política, no habría razón para que, análogamente, el Poder Legislativo, por su parte, no pudiera incursionar en la órbita jurisdiccional, con la consiguiente desaparición de los departamentos gubernativos y como consecuencia, de la libertad..." (Linares Quintana, Teoría e Historia Constitucional, Tomo I, págs. 319 a 320).*

No es necesario adherir a las postulaciones del constitucionalismo principialista para constatar, como hecho de la experiencia cotidiana, que se verifica con creciente frecuencia un mayor activismo judicial en la decisión de conflictos intersubjetivos o colectivos en los que están en juego derechos, principios o valores constitucionales de signo contrario, lo que confiere al poder Judicial un



protagonismo en la vida institucional de la República inimaginable décadas atrás.

Pero tal presencia protagónica de quienes hoy -porque tal es uno de sus cometidos funcionales esenciales- actúan como guardianes de la Constitución, no puede legitimar una indebida injerencia en las competencias que la Carta asigna a los otros poderes del Estado, básicamente en la función de conducción política de la nación, que es la propia de los órganos directamente representativos de la soberanía popular.

Es por ello que uno de los más destacados representantes del constitucionalismo principialista, Gustavo Zagrebelsky, ex-presidente del Tribunal Constitucional italiano (El derecho dúctil, págs. 152, 153) advierte que *"el reconocimiento de la legislación como función originaria y no derivada depende necesariamente de que la Constitución se conciba no como un sistema cerrado de principios, sino como un contexto abierto de elementos cuya determinación histórico-concreta, dentro de los límites de elasticidad que tal contexto permite, se deja al legislador. Sólo así es posible que la existencia de una Constitución que contiene principios sustantivos no contradiga al pluralismo, la libertad de la dinámica política y la competición entre propuestas alternativas. Pensar lo*

*contrario no sólo representa una manifestación de soberbia de los juristas, sino que constituye también un riesgo "holístico" de asfixia política por saturación jurídica...*

*Hoy, ciertamente, los jueces tienen una gran responsabilidad en la vida del derecho desconocida en los ordenamientos del Estado de Derecho Legislativo. Pero los jueces no son los señores del derecho en el mismo sentido en que lo era el legislador en pasado siglo. Son más exactamente los garantes de la complejidad estructural del derecho en el Estado constitucional, es decir, los garantes de la necesaria y dúctil coexistencia entre ley, derecho y justicia. Es más, podríamos afirmar, como conclusión, que entre Estado Constitucional y "cualquier señor del derecho" hay una radical incompatibilidad. El derecho no es un objeto de propiedad de uno, sino que debe ser el objeto del cuidado de todos".*

2 Si bien nuestro ordenamiento jurídico no se rige por el principio de la obligatoriedad del precedente judicial (*stare decisis*), propio del sistema anglosajón, en nuestro régimen el apartamiento del precedente (*a fortiori*, la solución contraria a la aplicada previamente en caso similar por el mismo tribunal) impone la necesaria invocación de nuevos argumentos cuya fuerza persuasiva enerve la

fundamentación del precedente. Ese "principio de inercia" (Perelman) lo sintetiza Alexy: "quien quiera apartarse de un precedente asume la carga de la argumentación" (Teoría de la Argumentación Jurídica, pág. 287).

Esta precaución en los cambios jurisprudenciales la resume Zagrebelsky con la fórmula de "continuidad jurisprudencial críticamente evaluada" (Vigo, op. cit., pág. 138).

A la sujeción a los precedentes se vinculan los principios de la seguridad jurídica e igualdad, puesto que el seguimiento de los mismos contribuye a la previsibilidad o predictibilidad de las decisiones y también posibilita que no se viole la igualdad en el tratamiento jurídico de las mismas situaciones. En la clasificación de los argumentos de Tarello el precedente se englobaría en el "argumento de autoridad", en tanto se respalda el resultado interpretativo en virtud de que ha sido ya consagrado por otro (Vigo, op. cit., pág. 136).

Naturalmente, la consulta necesaria al precedente no impide que el juez en ejercicio de su independencia, inherente a la función jurisdiccional, descarte su mecánica aplicación al caso similar de verificación temporal sucesiva. Una adecuada fundamentación, motivación, o esfuerzo argumental

tendiente a dotar de racionalidad y justificabilidad a su decisión, legitima el apartamiento del precedente. Pero lo que no resulta admisible es el desvío del antecedente jurisprudencial sin desvirtuar o enervar en forma que no deje duda razonable al respecto los argumentos sobre los que se erigiera la conclusión contraria respecto de similar *quaestio decidendi*.

En el caso, se intenta un embate crítico de los fundamentos y argumentos vertidos en el precedente de esta Corporación, esto es la sentencia N° 256/97, cuya base argumental, a mi juicio, permanece incólume.

En efecto, en el Considerando V) -que ni siquiera es suscrito por todos quienes integran la mayoría- se pretende fundar el apartamiento del precedente en la diferencia de cuantía de las tasas del IRPF con respecto a las del derogado IRP, circunstancia por completo irrelevante en punto a la naturaleza y características del tributo.

La sentencia referida se sustentó en la inteligencia contextual y armónica de las disposiciones de los arts. 85 nal. 4 y 67 de la Carta, disposición ésta que no limita la potestad tributaria que la Constitución confiere al Poder Legislativo.

Por otra parte, la determinación de la exacta dimensión económica de conceptos jurídicos

indeterminados de recepción constitucional, como el de "retiro adecuado", es tarea que compete al legislador, en tanto la imposición no se transforme en confiscatoria ni vulnere derechos fundamentales consagrados en la Carta. A tales efectos, obviamente los legisladores habrán de tomar en cuenta factores de índole política y socioeconómica, tales como por ejemplo la disponibilidad del erario público, la composición etaria de la población y la relación activo-pasivo, de incidencia fundamental en la financiación de las prestaciones de la seguridad social. Y tales motivaciones, esenciales en la función legislativa, son por completo extrañas a la actividad jurisdiccional.

Como sostiene Alexy (Teoría de los derechos fundamentales, págs. 529, 540) y su postura debe reafirmarse en casos de alta complejidad y opinabilidad como el ocurrente, la competencia de control de constitucionalidad de las leyes depende esencialmente de la *seguridad* con la que pueda fundamentarse la existencia de una posición iusfundamental. Los precedentes contribuyen indispensablemente a la seguridad de la argumentación iusfundamental, y aunque no basten, por sí solos, para el control racional de la fundamentación iusfundamental, el apartamiento de los mismos, en cumplimiento de la carga argumental premencionada, debe sustentarse

razonablemente en razones o argumentos de eficacia persuasiva plena que en el caso no concurren.

3 Contrariamente a lo sostenido en el Considerando VI), que tampoco reúne la mayoría legal para dictar sentencia, ninguna norma constitucional consagra el principio de la intangibilidad o inmodificabilidad del haber jubilatorio. La interpretación que se hace del contenido significativo del art. 67 de la Carta resulta claramente errónea y ello es admitido también por el Fiscal de Corte. Como se sostuvo en la sentencia referida: *"El sistema de ajustes previstos para las asignaciones de jubilaciones y pensiones no se ve vulnerado por la norma impugnada por cuanto el legislador simplemente fijó el monto de un impuesto a pagar por parte de jubilados y pensionistas.*

*Para afectar el régimen de indexación establecido en el inc. 2º. del art. 67 de la Carta en la redacción dada por la Reforma Constitucional de 1989, sería necesario que la ley dispusiera un sistema de aumento de las pasividades diferente, ya sea porque se apartara del Índice Medio de Salarios, fijando otros parámetros para los aumentos, o porque variara la periodicidad de éstos, lo que no es el caso de autos pues, como se dijo, el artículo atacado simplemente fija el monto de un impuesto a pagar por todos aquéllos que se encuentran en la situación prevista por la ley.*

Si bien le asiste razón al accionante en cuanto a que en virtud del impuesto se disminuye el monto a percibir por jubilación o pensión, es del caso señalar, como bien anota el Sr. Fiscal de Corte, que aquél al igual que los demás habitantes del país, está sujeto a la carga de contribuir a la financiación de los gastos públicos, de acuerdo a su capacidad contributiva

El art. 67 debe interpretarse en el contexto de la Carta y armonizarse con el num. 4º del art. 85 que otorga a la Asamblea General la competencia de: "Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir, modificar o "aumentar las existentes" resultando, en consecuencia acorde y no violatoria del ordenamiento superior, la norma invocada.

Además, y 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 ni irrestricto y tolera las limitaciones que la ley establezca por razones de interés general.

La posibilidad de la limitación de estos derechos se ve en el caso afectada por las particularidades de la materia: seguridad social; y este

rubro incumbe a la política social y económica del estado debiendo el sistema atender los intereses generales, para mantener la propia subsistencia del régimen, por lo que es facultad del legislador reglamentar el mismo, imponiendo las limitaciones necesarias sin afectar razonablemente las necesidades de los beneficiarios.

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: "... 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 fija el administrador, conforme a las pautas que legalmente establezcan. En tal sentido señaló: Si en los momentos de apremio el estado 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?"*.

Como sostiene Costa Franco (Revista de Derecho y Tribunales No. 5, pág. 108), la directriz teleológica o el espíritu o intención de la sanción del art. 67 inciso 2º de la Carta, no fue que las jubilaciones no fueran objeto de gravamen impositivo, sino que el quantum de las mismas fuera en línea conteste en relación al proceso inflacionario.

Tal finalidad protectora no resulta afectada por la tributación de marras, por cuanto, como se analizará más adelante, la percepción del haber jubilatorio sólo se ha tomado como índice de capacidad económica o contributiva y los ajustes periódicos se continuarán efectuando tal como lo prevé la disposición constitucional.

Entiende Cassinelli que: *"Ingresado el importe de la jubilación o pensión al patrimonio del contribuyente, la situación económica resultante puede configurar un hecho generador de tributo. En ningún momento establece la Constitución que el ingreso a título de jubilación o pensión sea inmune a la potestad tributaria del Estado. De modo que la afectación de lo recaudado por concepto de contribuciones obreras y patronales y demás tributos establecidos por ley como base de la financiación del sistema de previsión social no impide que un contribuyente resulte gravado con*

*impuestos en virtud de hechos generadores que sean síntomas de capacidad contributiva".*

En términos del Fiscal de Corte: "La Carta consagra (arts. 7, 8, 72) la igualdad y la proporcionalidad de todos los ciudadanos ante aquéllas, pero las cargas justas al amparo de principios más generales aún como el de la seguridad jurídica propia de todo Estado de derecho, no significa inmunidad tributaria, como se ha formulado en algunos de los agravios expuestos.

Acaso la única "intangibilidad" (y aun así resulta tremendamente forzada su acepción) sería aquélla que impide desviar los fondos provenientes de "contribuciones obreras y patronales y demás tributos creados por ley", para otros fines que no fueren financiar el sistema de seguridad social. Pero en puridad tampoco se trata de una intangibilidad del haber jubilatorio ni de las recaudaciones obtenidas con finalidad de obtener recursos para su pago, sino que lo que la prohibición constitucional impone es una conducta limitativa a la potestad de la administración, de disponer de los fondos públicos conforme las prioridades que se tracen dentro del marco de la política económica y de las inversiones del país. La Carta no sólo otorga prioridad absoluta en cuanto al destino de determinados rubros, sino que va más allá: le indica al Poder

*administrador el único destino que debe asignar a la recaudación. Y, como puede advertirse, este mandato importa, en todo caso, una limitación al poder de disposición de determinados fondos provenientes de aportes patronales y obreros y de lo recaudado por aplicación de leyes que se dictaren a tales fines, pero la pasividad no se torna, por ello intangible, ni la clase pasiva se convierte en clase con inmunidad tributaria.*

*La limitación constitucional apunta al destino de la recaudación, no a la figura tributaria que la origina. Si se trata de un tributo con fines de asegurar la financiación para el pago de haberes jubilatorios, su producido sólo puede ser volcado al sistema de seguridad social. Si es una ley de otra naturaleza y características, y con otras finalidades (v.gr. IRP (impuesto a las retribuciones personales) u otra modalidad bien diferenciable de aquélla por su amplitud, comprehensiva de todo ingreso (IRPF), dicha limitación no operará. Sin perjuicio de lo anterior, el art. 67 ha de entenderse en su conjunto y a su vez en armonía con el resto de las normas constitucionales vigentes, lo cual importa que debe atenderse lo preceptuado en el lit. B de la precitada norma, que impone "la asistencia financiera que deberá proporcionar el Estado, si fuese necesario". Y, no se trata de una*

*cuestión menor, ya que la asistencia a la que refiere la Carta proviene, entre otros rubros, de lo que el Estado recauda por pago de tributos, y de lo que se vierte a Rentas Generales por los más variados conceptos, ya que en cuanto a la obligación de respaldar la financiación de las pasividades, la Constitución no ha establecido límite alguno, por lo que la obligación del Estado debe entenderse en sentido amplio, respaldando la estabilidad económica del sistema de seguridad social, independientemente del origen de los fondos que se vierten en las áreas públicas.*

*Asimismo, no deben perderse de vista lo preceptuado en el art. 85 nal. 4 del superior Cuerpo normativo, en tanto faculta a la Asamblea General (ergo, Poder legislativo) a ordenar los impuestos nacionales (crear, suprimir, modificar o aumentar los existentes) conforme sean las necesidades de ordenamiento del gasto e inversión del estado, sin que se establezca ninguna inmunidad como la que se expresa en algunos de los agravios examinados en éste y otros autos similares, en idénticos accionamientos. Del mismo modo, resulta incuestionable que el art. 67 de la Constitución (aun luego de la más reciente reforma), no ha modificado en lo absoluto el art. 85 de la misma, pudiendo ambas normas entenderse en correcta y armónica conjunción.*

*En varias de las causas a estudio,*

*análogas a la de autos, se ha manifestado que la Ley N° 18.083 violenta la prohibición constitucional establecida en el art. 67 lit. A, en tanto el IRPF no es una ley que imponga un tributo cuya recaudación esté destinada al financiamiento de las sumas a abonar por concepto de pasividades, por lo que la misma tendrá un destino diferente al preceptivamente establecido en la Carta. No se comparte este criterio, no siendo el agravio de recibo.*

*Es necesario destacar que si bien la posición de este Ministerio respecto de la intelección del art. 67 lit. A no colide con lo dispuesto en la normativa atacada, tampoco se advierte que la redacción del precepto constitucional presente dudas en cuanto a su espíritu y menos aun en cuanto a su contenido.*

*Es indubitable que la Carta ha prohibido que los fondos que se recaudan por impuestos que originalmente fueron creados para financiar el pago de pasividades sean utilizados para cubrir el pago de otros gastos del Estado, y, en general, se prohíbe la asignación a cualquier otro destino que no fuere el allí establecido.*

*Ahora bien, la ley que consagra el IRPF no violenta esta disposición, en tanto por su propia amplitud y naturaleza no se trata de una norma creada para el financiamiento de las pasividades. Pero*

además, si bien lato sensu podría suponerse que el destino de lo recaudado por aplicar el IRPF a las jubilaciones y pensiones no podría volcarse v. gr. a Rentas Generales, o a cualquier rubro determinado de gasto o inversión previsto en el Presupuesto Nacional, ello no es así, por dos razones: la primera, por cuanto viene de señalarse: solamente lo recaudado por concepto de tributos destinados a la seguridad social está limitado en cuanto a su disposición o destino. La segunda, por cuanto el literal B del propio art. 67 ordena al Estado respaldar el pago de las pasividades aportando asistencia financiera si fuere necesario, lo cual significa que, en definitiva, toda recaudación (sin desglosarse su origen) obtenida por el Fisco, respalda el pago de los haberes jubilatorios.

4 En rigor, la mayoría legal para dictar sentencia sólo se conforma en relación a la violación del art. 8° de la Carta (principio de igualdad).

La Corte ha sostenido reiteradamente que no hay discriminación irracional al tratar desigual las situaciones que son desiguales. En la sentencia citada No. 256/97 se dijo: "... la constante jurisprudencia de la Corporación ha sostenido que el principio de igualdad... 'persigue y tiene por finalidad impedir, no las desiguales soluciones legislativas, para

situaciones o personas que se encuentran en posición diferente, sino el trato diferencial para circunstancias o sujetos idénticos'" (Sent. No. 21/74, entre otras). Y con la integración actual, reiterando su pacífica jurisprudencia, dijo: "El principio de igualdad no impide que se legisle para clases o grupos, 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, a saber: en la 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, pág. 590). De ahí, como lo recuerda el ilustrado constitucionalista nacional JUSTINO JIMENEZ DE ARECHAGA, 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" (La constitución Nacional, Ed. Cámara de Senadores, T. 1. pág.367)" (Cf. Sents. Nos. 323/94. 720/96, entre otras).*

*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 perciban haberes jubilatorios o pensionarios: por el 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.*

*Contrariamente a lo afirmado por el recurrente la ley no hace ninguna diferencia en el tratamiento de los activos o pasivos en perjuicio de éstos, ya que los primeros están, incluso más gravados por el impuesto según resulta del art. 2 de la Ley N° 16.697.*

*Tampoco la norma atacada significa una alteración del principio de igualdad ante las cargas públicas, hipótesis que de producirse lesionaría también el principio de igualdad.*

*Al no resultar debidamente acreditado por parte del accionante que la aplicación de la norma legal impugnada importa el sacrificio de principios que la sociedad, por considerarlos*



*fundamentales, incorporó a su Carta Constitucional, cabe concluir que no se ha logrado desvirtuar la presunción de regularidad constitucional que existe respecto de las leyes, lo que lleva, en consecuencia, a desestimar el accionamiento promovido" (en igual sentido sentencias Nos. 4/07, 28/06, 287/04, 525/00, 199/98, entre otras).*

En el caso, el establecimiento de tasas progresionales y del mínimo no imponible se ajusta perfectamente al tratamiento desigual de situaciones desiguales en que el principio constitucional de igualdad se concreta. Por lo tanto, y aquí la vinculación del principio de igualdad con el valor superior de la justicia se vigoriza, resulta razonable que quien posee mayor capacidad contributiva, sintomatizada por la percepción de un haber jubilatorio de más elevada cuantía, sea gravado con tasas proporcionalmente de mayor magnitud que las que recaen sobre ingresos jubilatorios de menor dimensión económica.

El principio de igualdad entonces, será contemplado por el incremento de la tasa del gravamen en relación proporcional al aumento de la cuantía del ingreso.

La capacidad contributiva como principio tributario es una expresión de la igualdad e incluso su concreción para este ámbito, y una de las

manifestaciones clásicas de la igualdad en la capacidad económica es la exigencia de que se aplique un tratamiento desigual a las situaciones que manifiesten distinta capacidad económica, tal como se verifica en las tasas progresivas del IRPF.

No puede existir imposición allí donde no haya capacidad económica alguna o ésta sea meramente aparente (sentencia del Tribunal Constitucional español 221/92) o nominal (sent. TCE 37/87). Esto es, la capacidad económica debe estar ínsita en el presupuesto del tributo (sent. TCE 126/87). Asimismo, debe ser, dentro de su estructura, una medida o proporción de la contribución y determinación de la cuantía de los tributos (sent. TCE 194/2000).

El principio de la progresividad es en buena medida una manifestación de la exigencia de otorgar un tratamiento diferenciado a quienes muestran distintas capacidades económicas (Ruiz y Zornoza, Sistema Tributario y Constitución, págs. 122 y 124).

En sentido similar y en otras sentencias el Tribunal Constitucional español ha sostenido que los elementos y circunstancias que determinan la capacidad real de perceptores de rentas, que suministran la base de una imposición acorde al sistema tributario justo a que refiere el art. 31 de la Constitución, deben responder a la situación económica

real de los sujetos pasivos del impuesto (209/88).

La justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase en todo o en parte, rentas aparentes, no reales.

Se violaría el principio constitucional de capacidad económica en aquellos supuestos en que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia (Sent. N° 221/92).

Y el IRPF grava la capacidad económica sintomatizada por el ingreso jubilatorio, índice objetivo de aptitud contributiva presuntiva o potencial, pero de manera alguna irreal, aparente o ficticia.

Y en este punto, resulta erróneo sostener que activos y pasivos se encuentran en situación disímil que merite un tratamiento diferente en aplicación del principio constitucional de igualdad.

En primer lugar, la afirmación de que los pasivos 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, desconoce uno de los principios básicos de nuestro sistema de seguridad social, el de la solidaridad intergeneracional (art. 5° Ley N° 16.713): son los trabajadores activos con sus

aportaciones quienes financian las prestaciones de los pasivos, juntamente con los aportes patronales, los tributos afectados y la asistencia financiera estatal.

En segundo término, el legislador está en todo su derecho al considerar determinado nivel de ingresos, como indicativo de capacidad económica o contributiva, y a tales efectos resulta irrelevante que dichos ingresos se generen como retribuciones laborales o haberes de pasividad.

También resalta la debilidad del argumento relativo a que los activos pueden aumentar sus ingresos mediante el desempeño de otras actividades productivas, mientras que los pasivos no cuentan con esa posibilidad. Como contraargumento, puede perfectamente sostenerse que los pasivos no soportan las cargas familiares que sí pesan sobre los trabajadores, pero ingresar este tipo de elucubraciones al debate supone formular consideraciones que en rigor refieren a la bondad, oportunidad o conveniencia del sistema impositivo, las que no deben interferir en el estricto control de constitucionalidad de la norma.

En relación a la alegada violación del principio de igualdad al verificarse una especie de doble imposición o superposición impositiva, sólo cabe afirmar que no se advierte ni por asomo que el haber jubilatorio haya sido objeto de tributación alguna con

antelación al gravamen establecido por el IRPF, máxime si se tiene en cuenta que es deducible el importe que por concepto de contribuciones especiales a la seguridad social se detrae al activo.

Tampoco se verifica transgresión alguna al principio de igualdad, sino que por el contrario, se le reafirma, cuando la norma establece que no están comprendidas en la tributación las partidas de subsidios por seguro de desempleo, enfermedad, maternidad e indemnización temporal por accidentes. Comparto en este aspecto lo sostenido por el Poder Legislativo en su oposición al accionamiento, en el sentido de que esas partidas no se consideran legalmente rentas del trabajo justamente porque el sujeto pasivo del impuesto es el contribuyente activo o pasivo, excluyéndose a aquél que está suspendido por las causales mencionadas, pese a recibir prestaciones de la seguridad social.

Trátase de un seguro social, y no de ingresos que se perciben como remuneración al trabajo, ni tales prestaciones pueden asimilarse conceptualmente a una jubilación. El contribuyente que se encuentra en las situaciones no incluidas en el objeto del gravamen retomará su capacidad contributiva cuando reciba el ingreso retributivo de su actividad laboral, pues aún no se trata de un pasivo. Por lo tanto, no se verifica

discriminación no razonable alguna cuando la ley tributaria trata en forma diferente a los beneficiarios de subsidios por inactividad transitoria, en relación a la carga impositiva que se asigna a los activos y a los pasivos.

No hay en este impuesto ninguna discriminación irracional o perversa en perjuicio de los jubilados, ni violación ostensible del principio constitucional de igualdad. Tanto activos como pasivos perciben ingresos que en la previsión del legislador resultan indicativos de su capacidad contributiva, a cuyos efectos la causa generadora del ingreso gravado, actividad laboral o jubilación, resulta irrelevante.

Ningún criterio de razonabilidad ni de justicia aconseja interpretar la disposición constitucional que consagra el principio de igualdad en el sentido de que un sector privilegiado de la población, los integrantes de la clase pasiva, y con más razón aquéllos que perciben las jubilaciones más altas, queden exentos de contribuir solidariamente, como todos los ciudadanos, al financiamiento del cumplimiento de los cometidos esenciales del Estado y la ejecución de los servicios públicos.

5 El dictamen del Fiscal de Corte no resulta compartible en su base argumental, al sostener que el nuevo impuesto se erige sobre una cadena de

ficciones: la primera, la asimilación de renta a ingresos, la segunda capacidad económica (ingreso) es igual a capacidad contributiva (renta).

Nada tiene que ver con la eventual inconstitucionalidad en examen que la jubilación no constituya una renta, y esto por varias razones.

La jubilación puede perfectamente entenderse como un "rendimiento", aunque indirecto, del trabajo realizado durante la vida laboral del contribuyente, y resulta por completo ocioso a los efectos del control de constitucionalidad, ingresar en un debate académico sobre la correcta inteligencia del vocablo renta, según las enseñanzas de la ciencia tributaria. Lo cierto es que, a los efectos de la aplicación del IRPF, el legislador consideró a las jubilaciones como rentas y tal calificación no resulta en absoluto exorbitante de sus potestades constitucionales.

Por otra parte, aun de entenderse que la jubilación no puede conformar una renta personal, ello no incide relevantemente en la constitucionalidad de la norma en examen, por cuanto lo que realmente interesa a tales efectos es si los ingresos personales pueden o no ser gravados según la normativa constitucional que nos rige.

La potestad legislativa de crear

impuestos (art. 85) no puede resultar cercenada por una decisión judicial que sólo se funde en la intrascendente cuestión semántica relativa al exacto significado de la definición legal. Lo que importa entonces es el alcance de la potestad tributaria y no la corrección de términos utilizados por el legislador.

Respecto de la primera alegada ficción (renta es igual a ingreso), reitero que carece de incidencia alguna en la litis: parece claro que la jubilación es un ingreso, y como tal puede ser gravada, trátase o no, conceptualmente, de una renta.

Y de la primera e inconsistente ficción (que no es tal, sino que la jubilación es un ingreso real, tangible) en un abrupto *non sequitur* se pasa de inmediato a una premisa esgrimida como ficción consecuente, también claramente errónea: capacidad económica (ingreso) es igual a capacidad contributiva (renta).

En efecto, los conceptos capacidad económica y capacidad contributiva pueden exponerse como expresiones de similar contenido significativo. De hecho, en España se habla del principio de capacidad económica como base fundamental del IRPF, así como su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias (STC 182/97).

Y en doctrina (Ruiz y Zornoza, op.



cit., p. 117) se sostiene que los criterios materiales son un conjunto de principios de justicia tributaria que pivotan en torno al que se ha considerado más relevante: el principio de capacidad económica. Y este principio de capacidad económica está establecido en el art. 31 de la Constitución española, que establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá carácter confiscativo.

Precisamente, el principio de capacidad económica (empleo los términos como equivalentes) es el que exige que sean sujetas a imposición todas las personas físicas o jurídicas que demuestren capacidad económica susceptible de gravamen, con criterio de abstracción e impersonalidad.

Este principio hace referencia a la capacidad de modular la carga tributaria sobre la renta, en relación con la capacidad de pago de cada sujeto; es sobre todo, una regla ética, una regla de solidaridad y una regla del estado social de derecho (op. cit., p. 120).

La capacidad contributiva como principio tributario es una manifestación de la igualdad o incluso su concreción en este ámbito. Una de las

manifestaciones clásicas de la igualdad, en la capacidad económica, exige el tratamiento desigual de situaciones que manifiestan distinta capacidad económica.

No puede aceptarse que se descarte o entienda inadmisibles el nivel de ingresos como elemento indicador de capacidad económica o contributiva, como si se tratase de un elemento por completo extraño a la posibilidad de contribuir a las cargas públicas.

Sin duda, la jubilación (así como el sueldo o salario), conforma un indicio, un síntoma, una presunción, una fuente de naturaleza objetiva que permite realizar una inferencia prima facie, una aproximación a la capacidad contributiva real del sujeto gravado. De manera alguna puede sostenerse que tomar como base de cálculo del IRPF el monto jubilatorio implica una apreciación antojadiza y carente de sustento racional de la real capacidad contributiva del sujeto.

El ingreso jubilatorio como hecho imponible es una manifestación de capacidad contributiva, principio que no resulta transgredido en este tipo de tributación, por cuanto la capacidad económica gravada no resulta inexistente o ficta, aun cuando pueda considerársele presuntiva o potencial.

Y aquí entra en juego el principio constitucional de separación de poderes, y el *self restraint* del control de constitucionalidad que asume

mayor intensidad en el ámbito de las leyes impositivas en aquellos supuestos en que la alegada vulneración de principios constitucionales no aparece ostensible o manifiesta.

Parece claro que en supuestos como el subexamine, en el que la alegada inconstitucionalidad no sólo resulta más que discutible (la propia formación de la mayoría legal así lo demuestra), sino que por añadidura ha sido rechazada por la Suprema Corte de Justicia en un caso anterior similar, el acogimiento de la acción implica incursionar en el ámbito del diseño de la política tributaria programada por los órganos públicos representativos de la soberanía a quienes constitucionalmente les ha sido asignado dicho cometido esencial del Estado.

Contrariamente a lo sostenido por el Fiscal de Corte, entiendo que no es cierto, o por lo menos no aportó prueba alguna que así lo demostrara, que sea de la esencia del impuesto a la renta la consagración de deducciones del tipo que fuere. Por otro lado, su afirmación de que el sistema legal cuya constitucionalidad se examina agrede el principio de igualdad por cuanto establece mínimos imposables por debajo de los indicadores económicos reales de básica sustentación, tampoco ofrece argumentación adicional con eficacia persuasiva plena en punto a que la tributación

en impugnación, que contiene un ingreso no imponible, no se ajusta a los principios cuya afectación se postula. Se trata de otro tema de índole político tributaria extraño a los poderes de control de constitucionalidad de la Corporación, en la medida que el impuesto no resulta confiscatorio ni se advierte que grave a una expresión de riqueza o aptitud contributiva que, presuntiva, indiciaria o potencial, no es ficticia ni irreal.

Acoger la acción de inconstitucionalidad del IRPF resulta en rigor un exceso o desborde que afecta el equilibrio institucional que hace a la esencia del Estado de Derecho. Quienes deben juzgar la bondad o la inconveniencia de la política tributaria que impulsa el gobierno nacional son los ciudadanos y para ello disponen del control soberano en el acto electoral.

En suma, como lo demostrara la Corporación en la sent. No. 256/97, no se verifica afectación alguna al principio de igualdad (art. 8° de la Carta) ni a la disposición del art. 67, cuya ratio y funcionalidad no permiten inferir de modo alguno, un principio de intangibilidad o inmunidad tributaria del haber jubilatorio. Los argumentos fundantes de la decisión previa multicitada, a los que acudiera la Corte para motivar su desestimatoria, no resultan enervados

por el embate crítico del presente accionamiento.

En este fallo, por mayoría legal, la Corte incursiona en cuestiones atinentes a políticas de gobierno, específicamente en el ámbito del diseño del sistema tributario, excediendo sus facultades constitucionales. La cuestión constitucional en examen es por lo menos de alta opinabilidad, por lo que elementales razones de prudencia, responsabilidad y auto restricción (self-restraint) debieron llevar a abstenerse de emitir un pronunciamiento que excede los límites del control constitucional, en la medida que al traspasar la línea de compatibilidad con los derechos, principios y valores consagrados por la Carta, ingresa en el ámbito de conveniencia, oportunidad o corrección del sistema tributario creado por los Poderes Ejecutivo y Legislativo, trastocando el necesario equilibrio entre los poderes de gobierno que conforma la base del Estado de derecho y la institucionalidad republicana.

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