



Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

“Fornari, Silvia Cristina – López, Silvia Liliana c/
Estado Nacional – Administración federal de
Ingresos Públicos s/ Acción meramente declarativa
de inconstitucionalidad” (Expte.Nº FGR
21000305/2012/CA1) Juzgado Federal Nº 1 de
Neuquén

En General Roca, provincia de Río Negro, a los 24 días de febrero de dos mil diecisiete, se reúnen en Acuerdo los señores Jueces de la Cámara Federal de Apelaciones con asiento en esta ciudad para dictar sentencia en los autos del epígrafe, conforme con el orden de asignación previamente establecido.

El doctor Ricardo Guido Barreiro dijo:

I.

La sentencia definitiva de fs.249/258 rechazó la demanda en la que los reclamantes pretendieron la declaración de inconstitucionalidad del art.79, inc.c), de la ley 20.628, en cuanto la norma grava con el Impuesto a las Ganancias (IG) sus haberes jubilatorios. Les impuso las costas y reguló los honorarios de los profesionales intervinientes.

El pronunciamiento fue apelado por la actora a fs.263 (ver fs.265). A fs.289/297 luce la expresión de agravios presentada en esta alzada, que la demandada respondió a fs.305/308.

II.

En su escrito inicial los actores plantearon, con frondosa argumentación, dos cuestiones a las que la sentencia prestó la correspondiente atención.

Son ellas la referida a una que podría llamarse principal, cual es la pretensión de invalidar la norma en

USO OFICIAL



virtud de su llana inconstitucionalidad por gravar un concepto que no puede denominarse "ganancia", así como una sucedánea, o mejor dicho subsidiaria, afincada en la procedencia de la tacha por importar una detracción cuya entidad viene a contrariar principios del derecho previsional asentados en base constitucional.

En relación con la primera la sentenciadora acudió –para repelerla– al fallo "Candy" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En este fallo el alto tribunal reseñó anteriores precedentes para sentar los alcances del control judicial de constitucionalidad en materia tributaria. Con precisa cita de un tramo del sexto considerando de "Candy", la sentencia aquí examinada concluyó en que quedaba vedado al poder judicial analizar si era acertada la inclusión de las jubilaciones y pensiones dentro de las ganancias gravables *"en la medida que la decisión legislativa no afecte los derechos constitucionales del contribuyente"*.

De modo que, en los límites fijados a esa facultad de revisión jurisdiccional, examinó si se afectaban o no esos derechos de los actores. Razonó en este sentido que la norma impugnada no aparecía, en abstracto, en contradicción con la carta constitucional en tanto se limitaba a declarar que las jubilaciones y pensiones son ganancias gravadas.

Y sólo eso.

Con esto dio por cumplida la faena en torno al primero de los asuntos planteados por la parte actora y



Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

pasó a examinar el segundo, referido a si la amplitud de la afectación de ese ingreso de los jubilados actores era o no confiscatoria –también con arreglo a “Candy”– y, en este aspecto del diferendo, con un análisis más detallado que insumió una mayor extensión de consideraciones, llegó a la conclusión de que el tributo, en su cuantía, no alcanzaba el umbral de confiscatoriedad.

III.

La actora planteó en primer lugar su queja señalando que la jueza no había profundizado en la cuestión principal, consistente en la alegación formulada por su parte sobre naturaleza jurídica misma del haber jubilatorio, de la que se dijo que era un ingreso que no constituía una ganancia y por ello no podía quedar incluido en las de la cuarta categoría que define la ley del IG.

Apuntó también que la sentenciadora omitió analizar otro argumento primordial, referido a la doble imposición que significaba el hecho de haber cobrado una primera vez el impuesto cuando estaban en actividad, con retenciones sobre sus salarios, y ahora en una segunda oportunidad al percibir sus jubilaciones.

Cuestionó luego la aplicación al caso del precedente “Candy” por referirse, dicho fallo, al ajuste por inflación pretendido por una empresa y no al cobro del impuesto a un simple jubilado como aquí se ventilaba. Señaló que no podía tomarse, de dicho precedente, un umbral no confiscatorio del 35% del ingreso porque la

USO OFICIAL



confiscación se producía, en relación con haberes previsionales, aún por debajo de esa proporción.

Se agravió después de que la jueza no hubiera considerado que el Estado omitió actualizar las escalas de aplicación, distorsionando los mínimos no imponibles y con ello el impuesto mismo.

Volvió seguidamente sobre lo que consideró una omisión del fallo por no haber desentrañado la naturaleza de la imposición, con lo cual tampoco se expidió sobre la existencia –alegada en la demanda– de un menoscabo al derecho de propiedad, por tratarse de un impuesto que grava un ingreso alimentario y de subsistencia, en donde los jubilados carecen de capacidad contributiva para tributar ganancias ya que sus haberes no están destinados a ser reinvertidos en el circuito comercial, productivo o financiero.

Insistió en que el haber era una devolución de los aportes efectuados durante su vida laboral activa y que el impuesto a la renta debía afectar excedentes y no salarios pues de lo contrario se convertía en un despojo.

Prosiguió luego abonando los argumentos precedentemente reseñados detallando una serie de principios constitucionales vulnerados (el de capacidad contributiva, el de igualdad, el de no confiscatoriedad, el de razonabilidad) y recalcando más adelante que el porcentaje de afectación no era un elemento útil para la decisión de su planteo principal, encaminado a cuestionar



Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

la impertinencia misma de gravar con el impuesto a los haberes de los jubilados.

IV.

Entiendo, ya en tren de fundar una respuesta al recurso, que la decisión de grado exhibe el defecto de fundamentación que le endilga la recurrente en cuanto al primero de los aspectos de la pretensión que, según lo veo, era realmente principal, porque lo que se reclamó fue una decisión que se expidiera, prioritariamente, sobre si la inclusión del haber previsional como un concepto gravable repugna a la Constitución Nacional.

En esa faena el juzgado poco profundizó sobre este núcleo fundamental del planteo –de allí que entienda aceptable la crítica que por esa superficialidad atribuyó la actora al agravarse– y dedicó el mayor esfuerzo para despejar toda duda acerca de que el impuesto –dando por sentada la constitucionalidad de su aplicación al haber previsional– no era confiscatorio en los casos planteados.

Pero el abordaje de este segundo aspecto de la sentencia requiere, previamente, validar las conclusiones a que arribó en relación con el primero, pues va de suyo que si convenciera la tesis de la actora sobre la inconstitucionalidad de gravar con el IG la percepción de un haber jubilatorio, el debate sobre el *quantum* de la absorción de la renta gravada resultaría abstracto.

Así aclarado qué es lo que debe examinarse y el orden para hacerlo me abocaré a ello.

V.

USO OFICIAL



Como quedó dicho antes, para rechazar la alegada inconstitucionalidad consustancial al impuesto por la naturaleza de lo gravado –es decir el primero de los planteos de la actora a los que me he referido–, la sentencia apelada se valió de los criterios expuestos por la Corte Suprema en “Candy”, precedente de Fallos 322:1571. Son éstos muy asentados dogmas según los cuales: **A)** no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en ese caso concreto, el derecho de propiedad; **B)** no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si éstas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país; **C)** escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales. De allí extrae la Corte, a modo de corolario, que: **D)** no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro; por último, **E)** tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los "principios de la ciencia económica".

De la observancia de estas limitaciones resulta que, según palabras del alto tribunal, en relación con la



Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

aplicación de un gravamen al magistrado "sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Conforme con esta regla, el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales".

De las cinco reglas enunciadas por la Corte en "Candy" y que acabo de transcribir textualmente, advierto que para nada interfiere aquí la primera y entonces no se comprende la razón de su cita en el fallo de grado, ya que en modo alguno está en tela de juicio aquí una determinada política económica diagramada por los otros poderes del estado. Sostener que ello es así por efecto de la revisión sobre si las jubilaciones son verdaderamente ganancias imponibles conforme a su naturaleza es sobredimensionar este debate para, acaso –acudiendo a que ello supone juzgar una "política de estado"–, neutralizar una decisión sobre la materia controvertida.

Exactamente igual sucede con la segunda, pues no es posible sostener, razonablemente, que ese análisis compromete una inspección sobre la eficacia o ineficacia de la ley del IG apreciando si ésta es benéfica o perjudicial. La ley 20.628, no hace falta decirlo, comprende muchos otros aspectos del tributo de una importancia superlativa, que en nada se opacarán por la respuesta que se suministre al interrogante planteado en

USO OFICIAL



este expediente. Si se concluyese que es inconstitucional gravar los ingresos de los jubilados ello no importaría, ni por asomo, emitir opinión sobre la eficacia o ineficacia de la ley del IG –ni sobre éste, en sí mismo considerado– apreciando si es benéfica o perjudicial para el país.

Con relación a la tercera de las reglas, es mi opinión que los jueces están, justamente, para examinar y juzgar sobre la equidad de todas las leyes en su aplicación a los casos concretos. No se trata de analizar en general si una ley tributaria “podría” resultar inequitativa en su abstracción económica (a ello se refiere, entiendo, la regla en trato), sino de practicar ese examen en la particularidad de su impacto sobre los ciudadanos. Cuando de esto último se deriva un resultado que contradice los postulados de la Constitución y, sobre todo, cuando el afectado concretamente lo alega, entonces los jueces deben actuar indefectiblemente para ejercer su impostergable función, pues de lo contrario deberían colgar la toga y dedicarse a otros menesteres. El magistrado que así no lo entiende acaba por convertirse en servidor del dogma de la ley, despreciando que sólo, y únicamente, lo es de la Constitución y de la defensa irrestricta de sus principios, derechos y garantías.

Tampoco el dictado de una decisión sobre la naturaleza del haber previsional frente al IG implica validar, en su bondad, este u otro de los tributos en vigor ni, muchísimo menos, juzgar sobre cuál de los



Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

impuestos debe ser preferido por razón alguna. Insisto en que lo que estas reglas vedan son los análisis genéricos sobre estas realidades fiscales pero jamás pueden prohibir a los jueces establecer en el caso concreto o en relación a un grupo de casos afectados por esa misma singularidad, el ejercicio del control de constitucionalidad que es su más trascendente y delicada función jurisdiccional.

Por último, entiendo que la decisión a adoptar no puede infringir la regla según la cual no corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los principios de la ciencia económica, ya que el análisis en virtud del cual debe despejarse la discusión consiste en establecer si gravar los haberes jubilatorios contradice la Constitución Nacional y no en cuestionar los postulados de ningún saber vinculado a la economía, ya que el debate deberá girar, nada menos, en torno al derecho constitucional y no a la técnica tributaria. Renegar de esa posibilidad dejaría un vasto campo de posibilidades legislativas sin ningún control judicial, lo que no es propio del estado de derecho, pues la misión de los jueces no se satisface, como quedó expresado antes, en la rituaría aplicación de la autoridad de un texto legal sino ajustando sus decisiones a la Carta Magna antes que a las normas de inferior jerarquía.

En suma, entiendo que la decisión de grado ha suministrado fundamentos aparentes para rechazar el primer planteo, acudiendo a enumerar una serie de impedimentos para ejercer la atribución jurisdiccional, hermenéutica

USO OFICIAL



que reduce de una manera inconcebible su ejercicio. De seguirse la tesis de la sentenciadora jamás podrían los jueces verificar si un hecho que el legislador escoge como "imponible" encierra, en sí mismo considerado, un agravio de jerarquía constitucional y ello no resulta aceptable sino, de adverso, debe procederse a la inspección constitucional que se propone en la demanda porque alguna extensión debe darse, necesariamente, a la residual atribución que la propia Corte Suprema reconoce, asignándole el alcance y el sentido que permitan decir, de ella, que resulta operativa cuando, como aquí acontece, se ataca la base misma de la constitucionalidad de la selección del haber previsional como hecho imponible. Es que, por minúscula que la *a-quo* hubiese entendido su potestad frente a la ley tributaria, algún contenido de mínima entidad debió, en mi criterio, asignar a su labor.

Es en virtud de esa atribución que acabo de mencionar la razón por la cual esta cámara tiene ahora el deber de verificar –respetando la atribución que el Congreso Nacional ostenta para elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen– si al seleccionar el cobro de los haberes previsionales como "hecho imponible" del impuesto a las ganancias, el legislador ha vulnerado, o no preceptos constitucionales. En otras palabras, corresponde precisar que –conforme a los términos del recurso deducido y la sentencia apelada– la cuestión que debe resolverse se



Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

limita a determinar si existe conformidad entre la inclusión de los haberes previsionales en el gravamen creado por la ley 20.628 y los preceptos constitucionales invocados, toda vez que se ha alegado que los bienes sobre los que recae no configuran en verdad la categoría jurídica a la que el tributo se propone gravar.

VI.

La norma cuestionada es el inciso c) del art.79 de la ley citada (t.o. por decreto 649/97, con las modificaciones de la ley 27.346 que, si bien recientes, no alteran el basamento normativo sobre lo que reposa la sustancialidad del conflicto traído a debate). El artículo se transcribe a continuación y destaco en negrita el inciso cuestionado:

“Art. 79 - Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:

a) Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos.

En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas.

d) De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

USO OFICIAL



