

UNIVERSIDAD SIGLO 21



TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN ABOGACÍA

*Inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias en el salario de los
trabajadores, jubilaciones y pensiones.*

Sandra Mariel Sánchez

2018

*“Es justo que los pueblos esperen todo lo
bueno de sus dignos representantes; pero
también es conveniente que aprendan por
sí mismos lo que es debido a sus intereses y
derechos”*

Mariano Moreno

AGRADECIMIENTOS

Hace cinco años empecé este intenso camino de retomar el estudio de lo que tanto anhelaba poder ejercer, pero que por circunstancias de la vida me fue imposible concretar. Dificiles años aquellos que hoy parecen tan lejanos...

Por ello quiero agradecer en primer lugar a la Universidad Siglo 21, a María y su equipo por el apoyo continuo en el CAU Pergamino, y a todos los que integran esta casa de estudios que posibilita que una persona como yo, de avanzada edad e intensa vida laboral, pueda seguir estudiando y alcanzar mi sueño postergado por 30 años.

Gracias a mis queridos hijos: Karen y Eric, por la paciencia y la comprensión en los tiempos que no estuve tan presente.

Gracias amiga Cora, por invitarme y alentarme a estudiar...amiga Susana por acompañarme...y tantas otras amigas que sabían que el tiempo que restaba se transformaba en horas de estudio.

Gracias amigo Adrián, por ayudarme en el inicio con tu experiencia en el estudio del derecho...

Y por sobre todo, gracias a mi querido esposo Néstor, por ayudarme en todo, hasta a estudiar conmigo aún no gustándole las temáticas legales, razón por la cual es imposible no avanzar con tanto cuidado recibido, con tanto apoyo incondicional...

Muchas veces lloré de tristeza por la ayuda que no logré en la adolescencia para estudiar derecho...Hoy lloro pero de emoción por todo el apoyo que tuve para llegar al final del camino.

¡Infinitas gracias a todos!

RESUMEN

El presente trabajo aborda el análisis del poder tributario del Estado en relación con las garantías constitucionales que protegen a los contribuyentes frente a esta facultad de imposición. En este sentido, la ley de impuesto a las ganancias aplicada en el salario de los trabajadores podría estar violando los principios del sistema de garantías materiales, a saber: principio de legalidad, proporcionalidad, igualdad, no confiscatoriedad y razonabilidad. La inexistencia articulada de estos principios protectorios en las normas impositivas permite la identificación de posibles abusos. Su análisis situado desde la equiparación conceptual salario/ganancia contradice el art. 14 bis, en consecuencia, presupone la inconstitucionalidad de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628.

Palabras claves: poder tributario, Ley de Impuesto a las Ganancias, principio de legalidad, proporcionalidad, igualdad, no confiscatoriedad, razonabilidad, salario, trabajadores.

ABSTRACT

The present paper deals with the analysis of the tax power of the State in relation to the constitutional guarantees that protect the taxpayers against this faculty of taxation. In this sense, the law of income tax applied to workers' wages could be violating the principles of the system of material guarantees, namely: principle of legality, proportionality, equality, non-confiscation and reasonableness. The articulated inexistence of these protective principles in the tax rules allows the identification of possible abuses. His analysis from the conceptual equation salary / gain contradicts art. 14 bis, therefore, presupposes the unconstitutionality of the Income Tax Law No. 20,628.

Key words: tax power, Income Tax Law, principle of legality, proportionality, equality, non confiscatory, reasonableness, salary, workers.

INDICE

1. Introducción.....	7
CAPITULO I: PODER TRIBUTARIO	
1. Introducción.....	11
2. Nociones generales.....	13
3. Características del poder tributario.....	14
3.1. Elementos del tributo.....	18
4. El impuesto a las ganancias.....	19
4.1. El carácter progresivo del impuesto a las ganancias.....	21
5. Análisis del art.79 de la LIG.....	22
5.1. Deducciones generales.....	25
5.2. Deducciones personales.....	28
5.3. Vínculos vigentes.....	28
5.4. Los cambios desde enero del 2017.....	29
6. Conclusión parcial.....	31
CAPITULO II: DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	
1. Introducción.....	34
2. Nociones generales.....	34
3. Los principios constitucionales del tributo.....	37
3.1 Principio de legalidad.....	37
3.2 Principio de capacidad contributiva.....	39
3.3 Principios de Igualdad y Generalidad.....	40
4. Conclusión parcial.....	42
CAPITULO III: EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE EL SALARIO	
1. Introducción.....	45
2. Naturaleza jurídica de la relación laboral.....	47
3. El salario en las convenciones y Tratados Internacionales.....	50
4. El salario y la Constitución Nacional.....	52
5. El salario en la Ley de Impuesto a las Ganancias.....	53
6. La doctrina de la CSJN y los Tribunales Federales.....	55
7. Conclusión parcial.....	57
CAPITULO IV: EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE JUBILACIONES Y PENSIONES	

1. Introducción.....	60
2. La Seguridad Social y la Constitución Nacional.....	62
3. Los haberes previsionales en la LIG en relación con la doctrina de la CSJN y los Tribunales Federales.....	65
4. Conclusión parcial.....	73
CONCLUSIÓN FINAL.....	75
8- BIBLIOGRAFÍA	
8.1 Doctrina.....	81
8.2 Páginas consultadas.....	83
8.3 Legislación.....	83
8.4 Jurisprudencia.....	84

1.- Introducción

En los últimos tiempos una temática que viene siendo foco de polémicas en nuestro país es la gravabilidad de la renta obtenida mediante el trabajo personal. Polémicas que se sustentan en la presión fiscal sobre los salarios de los trabajadores activos y pasivos que durante los últimos 15 años han adquirido un eminente carácter inequitativo y confiscatorio. En este sentido, surge la necesidad de estudiar a fondo el art. 79 de la Ley 20.628 -con las modificaciones posteriores- en relación con las garantías constitucionales, a fin de explicar cómo el ejercicio de algunas políticas tributarias entra en colisión con los principios establecidos en nuestra Carta Magna.

Para poder abordar un tema como el de los principios constitucionales en materia tributaria, surge la necesidad, prima facie, determinar de dónde parte esta potestad de crear tributos, para luego establecer cuáles son los principios que protegen a los contribuyentes frente a esta facultad de imposición del Estado. Es por ello que se analizaron los principales principios en relación al art. 79 de la Ley de Impuestos a las Ganancias (LIG), a saber: legalidad, capacidad contributiva que se complementa con el principio de proporcionalidad e igualdad además de darse tratamiento a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Todos ellos conforman el sistema de garantías materiales en beneficio del contribuyente que en muchas ocasiones no se hacen presente en los fallos. En consecuencia, el análisis de la jurisprudencia nacional fue objeto de estudio.

Se realizó a posterior, el estudio de la equiparación conceptual de “salario” y “ganancia”, es decir si el salario puede ser considerado “ganancia” a igual título que la renta de la tierra, del capital, de la industria y el comercio. Supuestos que de igualarse conceptualmente entrarían en contradicción con la naturaleza económica y jurídica del salario y el principio protectorio consagrado en el art. 14 bis de la Constitución. En este sentido, se profundizó en la coherencia de las leyes tributarias con el orden social elegido puesto que nuestra norma suprema adhiere al Estado democrático social de derecho y a la luz de este modelo se debiera interpretar y aplicar las leyes nacionales. Es por ello que con anclaje en el constitucionalismo social es que se desarrolló sobre los requisitos que debieran cumplir las leyes tributarias.

Cada aspecto abordado desembocó en el análisis del impuesto aplicado a jubilados y pensionados dónde fue necesario preguntarse ¿pueden considerarse contribuyentes? , para luego determinar la validez de la retención a la luz de los principios enunciados.

En suma, el objetivo general del presente trabajo fue demostrar la inconstitucionalidad del art. 79 de la Ley de Impuestos a las Ganancias aplicado durante quince años a los jubilados, pensionados y trabajadores en relación de dependencia.

Asimismo se han planteado varios objetivos específicos, en primer término desarrollar el concepto del poder tributario en el marco del derecho tributario, apelando al surgimiento del mismo en nuestro país y de los conceptos fundamentales que regulan su campo de acción. Otro de los objetivos específicos fue investigar sobre los principios constitucionales tributarios. Por otra parte se analizó la naturaleza jurídica del salario recorriendo legislación, jurisprudencia y doctrina para tal efecto.

En virtud de la temática elegida, la investigación desplegada fue de tipo exploratorio-descriptiva y la metodología del trabajo cualitativa, donde se desarrolló conceptos teóricos y se presentaron algunos casos reales y de actualidad para contribuir con el análisis.

Para la recolección de datos - a partir del estado de arte- se seleccionó el análisis de tipo documental de leyes, resoluciones, decretos, dictámenes, jurisprudencia, doctrina de la Corte Suprema Justicia de la Nación (CSJN) , así como también sendas obras de reconocidos autores y mediante el buceo bibliográfico, algunos artículos periodísticos, informes de reparticiones idóneas, entre otros.

El trabajo se encuentra estructurado en cuatro capítulos donde se emitieron consideraciones al cierre de cada uno de ellos, y por último la conclusión final. El primer capítulo está dedicado al tema del “poder tributario” donde inicialmente se realizó una breve reseña histórica para ahondar en el surgimiento del poder impositivo y luego avanzar sobre nociones generales del poder tributario que sirvió de basamento de la investigación propuesta. El segundo capítulo versa sobre el Derecho constitucional tributario, en el cual se abordaron los principios constitucionales del tributo que permitió tomar conocimiento de las garantías que tienen los contribuyentes en el campo de la justicia material, tema central del presente trabajo. Por su parte el capítulo tres se dedicó a dar tratamiento al impuesto a las ganancias sobre los salarios, tomando a la naturaleza jurídica del mismo, a la

Constitución Nacional y doctrina de la CSJN, análisis de convenciones y tratados internacionales para así avanzar en el análisis: ¿es inconstitucional el art 79 de la LIG? De igual manera se presenta el capítulo cuatro para dar tratamiento al impuesto a las ganancias sobre las jubilaciones y pensiones, y llegar por último a desarrollar la conclusión final.

CAPÍTULO 1

PODER TRIBUTARIO

“La opresión, se ha dicho, eleva a los hombres a héroes o los reduce a esclavos, y la tributación, según su magnitud y el modo en que se impone, hace a los hombres industriosos, emprendedores y prósperos; o indolentes, desanimados y empobrecidos.”

J. R. Mc. Culloch

1.- Introducción

Iniciar el recorrido analítico supone la necesidad de un pantallazo general de la historia del impuesto, situación que puede traer a la mente la frase: “dad al César lo que es del César”. Los impuestos, como cualquier actividad humana, fueron evolucionando con el tiempo según las relaciones sociales, económicas y los contextos políticos.

El tributo data en nuestro país de 1890, período de crisis en el que se venía debatiendo la existencia de un impuesto con el objetivo de solucionar problemas fiscales y apaciguar las continuas luchas sociales entre capitalistas y obreros.

En palabras de Jean Pierre Gross (1993)

En general, en el mundo occidental, la idea de un impuesto a la renta graduado empezó a ser aceptada entre los sectores conservadores en los albores de la Primera Guerra Mundial. (...) Para el caso francés, el impuesto a la renta adquirió un aura de respetabilidad gracias a que perseguía el objetivo de la justicia social sin amenazar la propiedad privada.

En teoría, era una especie de un impuesto directo, graduado en forma progresiva a las personas que poseían más “capacidad contributiva”. De esta manera la recaudación del fisco no se sujetaba exclusivamente sobre impuestos aduaneros o sobre productos que en definitiva eran pagados por la mayoría de los consumidores. Es así que su ideología se sustentaba no sólo en su eficiencia como instrumento fiscal sino principalmente como un instrumento de “redistribución de la riqueza”, de la “justicia social” y de la “solidaridad” entre estratos socioeconómicos.

Atendiendo al trabajo de Enrique Reig (2010) recién en 1917 el Poder Ejecutivo presenta el primer proyecto de impuesto a la renta al Congreso quien elaboró un proyecto propio pero no fue tratado. Hubo en 1922 un nuevo intento pero esta vez el impuesto estaría limitado a capitales mobiliarios pero tampoco fue considerado. Dos años más tarde, el ministro de Hacienda presenta el denominado Proyecto Molina donde se afirmaba que la introducción del gravamen tendía a que el sistema impositivo “se halle a la altura del significado político y económico que tiene en el mundo la tributación”, aparte de señalar los aspectos de equidad y elasticidad que caracterizan al impuesto como recurso fiscal; pero tampoco logró llegar a ser considerado.

Recién en 1932, tras un gobierno de facto se instituye un decreto ley con el carácter de impuesto de emergencia sobre los réditos, situación que se da hasta nuestros días y sin miras de modificarse, y con el propósito de enfrentar la difícil situación financiera por la que atravesaba el fisco. Su justificación se asentaba en la situación creada por la emisión monetaria y la moratoria en el pago de la deuda externa agregando que mientras fue posible pensar en un mejoramiento inmediato de los precios de nuestros productos y de su colocación, y en una reacción los mercados financieros, era humano el empleo “de suaves medios de imposición”, suavidad que actualmente sigue y con mayor aspereza.

El citado autor Enrique Reig, continua su recorrido histórico explicitando que el gravamen nació así como impuesto nacional, tal como hoy se aplica en el país, y bajo la forma de impuesto cédular y global a la vez, delineando, a través de sus cuatro cédulas, las categorías de contribuyentes que todavía hoy subsisten, gravadas en su origen con alícuotas diferentes, sin perjuicio del impuesto global.

Es así que desde el origen este impuesto trae consigo – a mi criterio en forma equivocada - la inclusión en la denominada cuarta categoría de los ingresos derivados del trabajo en relación de dependencia, es decir los salarios quedan así homologados con la renta de la tierra, la ganancia del capital y del comercio. Luego en 1973 se convierte en impuesto a las ganancias pero con la misma estructura.

En definitiva, aquel primer impuesto a la renta, una vez normalizada la situación institucional, fue ratificado mediante sanción dada por el Congreso en la Ley 11.586, como un impuesto de emergencia y con “fecha de vencimiento”: tres años. Pero, en este contexto las provincias reclamaban que el alcance nacional del impuesto lesionaba las facultades tributarias otorgadas por la Constitución Nacional a ellas. Por lo que en consecuencia se establece ese carácter de emergencia y término precario por el cual obtuvo sanción, concordante con las disposiciones del art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional que permite al Poder Legislativo imponer contribuciones directas, por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la nación, *“siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan”*. Idénticas justificaciones han sostenido este impuesto en la actualidad.

Es importante analizar que la figura del impuesto a las ganancias recién fue modificada en el año 2000 -con la inclusión por parte del Poder Ejecutivo Nacional- de la

“tablita” de Machinea, actualmente utilizada. Por medio de ésta se aumentaron las alícuotas que pagan los asalariados según una escala que nunca fue actualizada en relación directa con el costo de vida; en otras palabras se agregaba el ajuste del mínimo no imponible por debajo de la inflación lo que trajo como consecuencia que la inclusión en el impuesto a las ganancias del trabajo asalariado adquiriera un importante alcance confiscatorio.

2.- Nociones generales

Para profundizar la mirada analítica resulta ponderable aclarar que el derecho tributario es una parte del derecho constitucional que se ocupa de regular el poder tributario del Estado. El concepto genérico de poder tributario, también denominado poder de gravabilidad, es la facultad jurídica que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir de manera unilateral tributos.

El impuesto a las ganancias, otrora conocido como impuesto a la Renta, es el gravamen aplicado a personas físicas o sociedades por las rentas obtenidas en un período fiscal que se extiende desde el 1 de enero al 31 de diciembre del año calendario. Es sabido que presenta cuatro categorías: las rentas del suelo que son las ganancias obtenidas por el usufructo de bienes inmuebles; rentas de capitales de los beneficios que generan estos; ganancias obtenidas por las empresas y el comercio; y finalmente, la cuarta categoría que nos interpela: las ganancias obtenidas por el trabajo personal.

La cuarta categoría se calcula sobre la Renta del Trabajo Personal, y abarca en uno de sus rubros el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, según inciso b) del art. 79 de la Ley de impuesto a las ganancias (LIG). Es así que el empleador actúa como agente de retención y deposita el impuesto a la autoridad correspondiente. En la actualidad se ha incrementado la cifra de trabajadores que son alcanzados por este impuesto puesto que no se han actualizado las escalas en relación con la evolución del costo de vida.

3.- Características del Poder Tributario

La noción de poder es un elemento esencial dentro de la concepción moderna de Estado puesto que es el eje del que éste se vale para justificar las exacciones que impone a los sujetos que lo conforman.

El concepto de poder se sitúa principalmente en la esfera del derecho político y tiene como objeto el gobierno de un determinado pueblo, sin embargo para el desarrollo del presente trabajo es menester ubicar el concepto en el campo de la tributación.

El término poder proviene del latín *possum – potes- potui -posse*, que de manera general significa ser capaz, tener fuerza para algo, o lo que es lo mismo, ser potente para lograr el dominio o posesión de un objeto físico o concreto, o para el desarrollo de tipo moral, política o científica. Usado de esta manera, el mencionado verbo se identifica con el vocablo *potestas* que traduce potestad, potencia, poderío, el cual se utiliza como homólogo *defacultas* que significa posibilidad, capacidad, virtud, talento. El término *possum* recoge la idea de ser potente o capaz pero también alude a tener influencia, imponerse, ser eficaz entre otras interpretaciones. Sin embargo, lo importante es señalar que íntimamente ligados al poder como *potestas* o facultas y la idea de fuerza que lo acompaña, "*se hallan los conceptos de imperium (el mando supremo de la autoridad), de arbitrium (la voluntad o albedrío propios en el ejercicio del poder), de potentia (fuerza, poderío o eficacia de alguien) y de auctoritas (autoridad o influencia moral que emanaba de su virtud)*" (Mayz-Vallenilla, E.,1982)

Por su parte el Diccionario de la Real Academia Española define al poder como "*dominio, imperio, facultad y jurisdicción que alguien tiene para mandar o impedir algo*".

Desde el análisis de ambas definiciones se puede dilucidar la importancia del término para el Estado, puesto que en definitiva el poder es parte de su génesis. Esta condición de fuerza, autoridad, superioridad para los que se encuentran debajo de él, es indispensable para llevar a cabo los fines para los cuales se construyó.

Por otra parte, si analizamos el concepto de tributo, es “toda prestación patrimonial obligatoria, establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado estén encomendados” (Villegas, 2009, p. 152). Giuliani Fonrouge (1987), se refiere al tributo, “*como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público*”. Giuliani Fonrouge pone énfasis en el carácter estatal de la relación y se refiere: “*son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma*”. En su trabajo el citado autor resalta que “*el elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por la voluntad soberana de aquél con prescindencia de la voluntad individual, circunstancia que lo distingue de los ingresos de tipo patrimonial*”.

Schindel (2003), por su parte conceptualiza al tributo como:

Las obligaciones de derecho público consistentes en prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente que ejerza sus funciones establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto fundamental, aunque no exclusivo, de contribuir al financiamiento de los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado, respetando el principio de capacidad contributiva.

Esta definición nos advierte la existencia de seis notas tipificantes, a saber: prestación pecuniaria, finalidad, unilateralidad, coerción, origen en la ley, y capacidad contributiva.

Resulta lícito analizar cada nota tipificante a efectos de una mejor comprensión del concepto. En referencia a la prestación pecuniaria, es una obligación, generalmente exigible en dinero, aunque hay ocasiones que pueden serlo en especie. Villegas (2009) sostiene que el tributo conserva su naturaleza en tanto y en cuanto sea “pecuniariamente apreciable”. En tanto a la finalidad, esencialmente la creación de tributos busca recaudar el dinero suficiente para el funcionamiento del propio Estado, puesto que sin él peligraría su propia existencia. Por ello es que Schindel (2003) inserta en la definición de tributo la proposición:

“con el objeto fundamental, aunque no exclusivo de contribuir al financiamiento de los gastos que demande el cumplimiento de los fines del Estado”.

Al respecto de la unilateralidad, el tributo constituye una obligación dineraria donde el sujeto pasivo es el contribuyente y sobre el estado no pesa ninguna carga de contraprestación. Además, es dable enunciar que la coerción es la nota más destacable del tributo, ya que si el particular no efectúa su pago voluntariamente, el estado está facultado a recurrir a las vías coercitivas legales para conseguirlo. El origen en la ley del tributo se circunscribe al principio de legalidad presente en todo estado constitucional de derecho. No hay tributo sin ley que lo avale.

Por último, se hace mención a la capacidad contributiva en razón de la igualdad ante la ley que consagra todo estado constitucional de derecho. La cuestión fundamental es la gradualidad cuantitativa y cualitativa del modo en que los ciudadanos han de contribuir, situación que merece un acabado análisis en los próximos capítulos.

En este punto estamos en condiciones de comprender no sólo el concepto del poder tributario sino las razones de su existencia. Es así que desde un acercamiento inicial podríamos situarnos en la idea de la potestad de imperio que caracteriza al Estado para exigir contribuciones por medio de una ley y así lograr su financiamiento.

El citado autor Giuliani Fourange (1987) se refiere a la potestad tributaria como *“tan necesario para la existencia y prosperidad de la nación, como para el ser natural el aire que respira”.*

La potestad tributaria va paralelamente a la facultad de su ejercicio en el plano material a la cual Hensel (2006) denomina *“competencia tributaria”*, de modo tal que ambas situaciones pueden coincidir pero no es forzoso que así ocurra. Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carente de potestad tributaria como ocurre en los concesionarios de obras públicas, entes públicos no estatales, económicos y otros, como por ejemplo las concesiones de peaje. La Potestad normativa es inherente al Estado y no puede delegarse pero el poder de hacerla efectiva se puede transferir.

La doctrina italiana diferencia ambos conceptos al establecer la separación entre sujeto activo de la potestad tributaria y sujeto activo de la obligación del tributo especialmente con motivo de los numerosos organismos de carácter económico y previsional, cámaras de comercio, seguridad social y entes de regulación económica y de servicios públicos a los cuales fue necesario dotar de medios financieros.

En suma, y siguiendo al jurista Peña Labrin (2005) encontramos que las características del poder tributario son: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable. La doctrina considera que puede hablarse de un poder tributario abstracto y otro concreto siendo este último complementario del primero.

Para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en el sujeto y se haga efectivo mediante una actividad de la administración. Se comparte aquí la posición de Guiliani Fonrouge (op.cit.), para quien el poder tributario es esencialmente abstracto. Por lo tanto, es necesario distinguir la potestad tributaria del ejercicio de dicha potestad en el plano de su materialidad. Decimos que es permanente porque la potestad tributaria es connatural al Estado, por lo tanto solo puede extinguirse con el Estado mismo. Sin embargo, ello no obsta a que el ejercicio efectivo de dicha potestad pueda verse enervado por la inactividad del Estado durante un determinado lapso a través de la prescripción (acción del Estado para perseguir el cobro de un tributo), que no extingue de modo alguno su potestad tributaria. Por ello, cabe acotar que son dos planos distintos mientras la potestad tributaria es permanente, la potestad tributaria de cobrar un tributo puede extinguirse por el transcurso del tiempo.

En cuanto a su carácter de irrenunciabilidad, el Estado no puede renunciar a la potestad tributaria ya que es fundamental para su existencia. Ahora bien, esto no es obstáculo para que pueda abstenerse de ejercitarla respecto de determinados sectores económicos, zonas o personas ya sea por razones de promoción social, cultural o de otra índole.

El concepto de indelegable está estrechamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Abdicar implica desprenderse de un derecho en forma absoluta: delegar implica transferirlo de manera transitoria.

3.1.- Elementos del tributo

El derecho tributario como rama jurídica entiende, desde la parte técnica, que como cualquier obligación debe estar dotado de ciertos elementos, los cuales son: el hecho imponible, identificación del sujeto pasivo, los elementos cuantificantes de la obligación (base imponible y alícuota), las exenciones y los medios de extinción de la obligación tributaria.

Resulta necesario destacar que la estabilidad, previsibilidad y coherencia de las leyes tributarias tienen como objeto lograr la confiabilidad y seguridad jurídica de todo el sistema legal; pero sobre todo pretende que los contribuyentes tengan certeza sobre la razón legal que los convierte en sujetos pasivos de una obligación tributaria.

Otra cuestión necesaria de desarrollar es el concepto de hecho imponible puesto que es componente fundamental de la obligación tributaria. La doctrina llama hecho imponible al *“conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica al tributo que será objeto de la pretensión fiscal.”* (Villegas, 2009). Al respecto podemos enunciar que el hecho imponible funciona como un presupuesto fáctico de manera que si se efectiviza en la realidad el acontecimiento descrito, nace la obligación tributaria; pero si el hecho fuera distinto al descrito por la ley, no ocurre el nacimiento de dicha obligación.

Este concepto es admitido por toda la doctrina nacional e internacional, entendiendo al mismo, parafraseando a Villegas, como una hipótesis legal tributaria condicionante. Por su parte, Jarach (1982) sostiene que *“siendo siempre una obligación tributaria, una obligación ex lege, su presupuesto es siempre un hecho y nunca un negocio jurídico”*, o sea que escapa la voluntad de las partes.

En consecuencia, el hecho imponible como presupuesto fáctico determinado por la ley funciona como una garantía en contra de la imposición arbitraria de tributos, por ello

la descripción de este presupuesto debe ser lo más técnica posible a fin de evitarse interpretaciones ambiguas.

4.-El impuesto a las ganancias

Cuando hablamos de tributos nos detenemos en la diversidad de clasificaciones realizadas por la doctrina. Sin desmerecer esta variedad, resulta lícito valerse de la más aceptada por la doctrina tributaria que los divide en: impuestos, contribuciones especiales, contribuciones de mejoras y tasas. Siguiendo a Villegas (2009), el impuesto es el tributo típico, el que representa mejor el género, a tal punto que prácticamente se confunde con él. Es el tributo que es exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de obligación de tributar (hechos impositivos), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores. En este sentido, a efectos de avizorar argumentos necesarios para el presente trabajo, y parafraseando al citado jurista Villegas, si decimos que el tributo es exigido a "*quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos*", queremos significar que el hecho generador de la obligación de tributar está relacionado con la persona o bienes del obligado. La ley toma en consideración alguna circunstancia fáctica relativa a aquél. Este hecho elegido como generador, no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado.

A la luz de lo expuesto cabe interrogarnos: ¿puede ser el trabajo en relación de dependencia y los haberes previsionales una circunstancia fáctica que reúnan las condiciones señaladas? Consideraciones relevantes que será necesario retomar.

Por su parte, Jarach (1996) interpela la doctrina que afirma que los impuestos esencialmente provienen del poder de *imperium* del Estado sin contemplar la realidad del contribuyente en cuanto ciudadano dotado de derechos subjetivos que se desdibujan por todo el ordenamiento jurídico, y como efecto del ejercicio de aquéllos, todos los actos del estado deben contener razones objetivas para imponer deberes específicos. Entonces, cabe

aquí un nuevo interrogante: ¿son el salario de los trabajadores y los haberes previsionales razones objetivas para la imposición de un impuesto?

Entonces, conforme a los conceptos precedentes, y como bien dice Fonrouge (ob. cit, p. 46), el impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado.

Ahora bien, introduciéndonos al estudio del impuesto a las ganancias, encontramos que está regulado por la Ley 20.628 y el texto ordenado por el Decreto 649/97, su art.1 reza: “*Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley*”. Artículo que especifica un encuadre justificante y si se quiere temporal de la vigencia de esta ley, es decir sobreviene tal gravamen por situación de emergencia.

En cuanto al Art. 2:

A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas:1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

Al analizar este artículo se puede identificar los elementos que componen el hecho imponible del impuesto a las ganancias:

- Rendimientos, rentas, enriquecimientos (beneficios).
- Periodicidad
- Permanencia de la fuente que la produce y su habilitación.

Este desglose corresponde a efectos de una mejor comprensión conceptual. Es así que si consideramos el término rendimiento para la Real Academia Española es el “*producto o utilidad que rinde o da alguien o algo*”. En cuanto a renta “*utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra*” y por enriquecimiento, considerado desde el término beneficio alude a “*ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil*”.

Con respecto al término periodicidad, no presenta dificultad su interpretación, ya que señala la temporalidad referida a eventos frecuentes. Finalmente, se entiende como permanencia de la fuente productora, a la estabilidad de esta misma, por ejemplo una vivienda (capital) que se ofrece en alquiler, siendo la renta lo que produce ese capital.

4.1.- El carácter progresivo del impuesto a las ganancias

Un tributo se considera regresivo cuando el porcentaje de dinero que abonan los contribuyentes se establece independientemente de la capacidad contributiva que posea. El impuesto al valor agregado es un ejemplo de lo expresado. Es así que los contribuyentes abonan el 21% de lo consumido, sean ricos o pobres, estén desocupados o con trabajo. En cambio, un tributo se considera progresivo cuando existe una relación entre capacidad contributiva del contribuyente y la cantidad de dinero que termina pagando por el impuesto; tal cual el impuesto a las ganancias.

Siguiendo a Juan Pablo Ruiz (2013), el impuesto a las ganancias “*es un tributo considerado progresivo en sentido doble, porque grava a aquellas personas que tienen ingresos más altos, y porque la alícuota del impuesto aumenta a medida que son mayores las ganancias*”. Estas características conllevan a que ciertos economistas defiendan su existencia ante los cuestionamientos que se le hacen, sobre todo al compararlo con el IVA.

En este sentido, es dable enunciar la aplicación distorsionada que se hace de este impuesto sobre la cuarta categoría que se aleja ampliamente de los efectos “progresivos”. Esto sucede porque el Estado no cumple con la obligación de actualizar los elementos que integran el tributo, en consecuencia ya no lo abonan solo los trabajadores de altos ingresos, sino que también los de ingreso medio y más aún, en algunos convenios colectivos está incluido en todos los escalafones o categorías de trabajadores.

5.- Análisis del Art. 79 de la LIG

Los incisos b) y c) del artículo 79 de la ley 20.628 referidos a las ganancias de la cuarta categoría expresan:

Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes de (...)

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 de los consejeros de las sociedades cooperativas.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de la Resolución 2437/08, reglamentó el Régimen de Retención del Impuesto a las Ganancias de esta categoría, a los sueldos, las jubilaciones y pensiones obtenidas por residentes del país.

Se considera ganancia bruta al total de las sumas abonadas en cada período mensual, sin deducción de importe alguno que por cualquier concepto las disminuya. Se encuentran comprendidos, entre otros conceptos: horas extras, adicionales por zona, título, vacaciones, gratificaciones de cualquier naturaleza, comisiones por ventas y honorarios percibidos por el desarrollo de la actividad en relación de dependencia, remuneraciones que se perciban durante licencias o ausencias por enfermedad, indemnizaciones por falta de preaviso en el caso de despidos, también se incluyen los beneficios sociales a favor de los empleados contemplados en el Artículo 100 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (vales de combustibles, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de gastos de educación del grupo familiar) aun cuando los mismos no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones previsionales.

Dentro de estos conceptos, se excluye del tributo únicamente la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo de su labor (herramientas) y el pago de cursos de capacitación

o especialización en la medida que los mismos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado dentro de la empresa.

En las retribuciones no habituales se discontinúa el principio de lo percibido, que rige para la cuarta categoría. Ya que el importe bruto de los conceptos abonados que no conforman la remuneración habitual mensual de los beneficiarios (por ejemplo: Sueldo Anual Complementario (SAC), plus vacacional, ajustes de haberes de años anteriores respecto de los cuales el beneficiario opte por hacer la imputación al período de la percepción, gratificaciones extraordinarias, etc.), se paga Impuesto a las ganancias debiendo afectarse en forma proporcional al mes de pago y los meses que resten, hasta concluir el año fiscal en curso (diciembre). Este mecanismo podrá ser aplicado opcionalmente por el agente de retención, cuando el importe de los conceptos no habituales es inferior al 20% de la remuneración bruta habitual del beneficiario de cada mes.

Siguiendo a la LIG, no constituyen ganancias integrantes de la base de cálculo los pagos por los siguientes conceptos:

- a) Asignaciones familiares.
- b) Intereses por préstamos al empleador.
- c) Indemnizaciones percibidas por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad.
- d) Indemnizaciones por antigüedad que hubieran correspondido legalmente en caso de despido.
- e) Indemnizaciones que correspondan en virtud de acogimientos a regímenes de retiro voluntario, en la medida que no superen los montos que en concepto de indemnización por antigüedad, en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas.
- f) Pagos por servicios comprendidos en el Artículo 1° de la Ley N° 19.640¹ (Trabajos en Tierra del Fuego).

¹Art1.-Exímese del pago de todo impuesto nacional que pudiese corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sud, o por bienes existentes endicho Territorio, a:

- a) Las personas de existencia visible;
- b) Las sucesiones indivisas; y
- c) las personas de existencia ideal.

- g) Aquellos que tengan dicho tratamiento conforme a leyes especiales que así lo dispongan (Ejemplo: rubros vianda y viáticos de petroleros, Ley N° 26.176)².

Por fallos emitidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, relacionados con el tratamiento de algunas indemnizaciones agravadas y otras específicas, en el cálculo del Impuesto a las Ganancias, la AFIP emitió en el año 2012 dos circulares (3³ y 4⁴) por la

²Art.1 — Los conceptos comprendidos en los artículos 34, 39, 60, 80 y 81 de la Convención Colectiva de Trabajo (CCT) N° 396/04, homologada por Resolución de la Subsecretaría de Relaciones Laborales del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social N° 90 del 15 de diciembre de 2004 y en el Acta Acuerdo de fecha 10 de marzo de 2005, homologada por Resolución de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social N° 78 del 1° de abril de 2005 y en el Acta Acuerdo de fecha 15 de junio de 2006, homologada por Resolución de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social N° 474 del 4 de agosto de 2006, como así también en toda otra norma convencional, vinculada con la explotación petrolera, que contenga los conceptos comprendidos en los artículos mencionados precedentemente, no integrarán la base imponible a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias de los trabajadores amparados por dichos Acuerdos Convencionales.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción, dictará las normas necesarias a los efectos de la instrumentación de lo establecido precedentemente.

Las disposiciones del presente artículo serán de aplicación a partir del ejercicio fiscal 2006.

³En ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el Decreto N° 618, del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios, se aclara que los pagos realizados en concepto de indemnización por estabilidad y asignación gremial —Artículo 52 de la Ley N° 23.551—, como asimismo, por despido por causa de embarazo —Artículo 178 de la Ley de Contrato de Trabajo—, no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

⁴En ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el Decreto N° 618, del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios, se aclara que el tratamiento fiscal aplicable a la indemnización por antigüedad en caso de despido sin justa causa —normada en el Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo—, frente a la exención prevista en el inciso i) del Artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se ajustará a los siguientes criterios:

1. Si el monto abonado al trabajador resulta igual o inferior al importe indemnizatorio calculado conforme al límite previsto en el segundo párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, la exención del gravamen se reconocerá sobre la totalidad de aquel monto.

Consecuentemente, los montos correspondientes a dichos conceptos se hallan excluidos del régimen de retención establecido por la Resolución General N° 2.437, sus modificatorias y sus complementarias.

2. Por el contrario, si el monto pagado resulta mayor al que se obtendría aplicando el límite máximo aludido, la exención se reconocerá hasta una suma equivalente al SESENTA Y SIETE POR CIENTO (67%) de limpo efectivamente abonado —calculado conforme al primer párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo—, o hasta la obtenida aplicando el referido límite máximo, la que sea mayor.

En tal supuesto, la base para la determinación de las retenciones que pudieren corresponder, conforme al régimen establecido por la Resolución General N° 2.437 sus modificatorias y sus complementarias, estará dada por el importe que exceda al SESENTA Y SIETE POR CIENTO (67%) del importe efectivamente abonado —calculado conforme al primer párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo— o al obtenido aplicando el límite máximo previsto en el segundo párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, según corresponda.

que extiende las exenciones a: Indemnizaciones por embarazo y maternidad, licencia gremial y para los casos en que se supera el tope anual de cálculo, por ejemplo personal fuera de convenio (fallo Vizzoti).

5.1.- Deducciones generales

Para el cálculo de la retención, luego de definir los rubros alcanzados y exentos, tienen que considerarse las deducciones generales previstas en los artículos 22 y 81 de la ley 20.628:

Entre ellas se encuentran:

- a) Aportes para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a la Administración Nacional de la Seguridad Social o a cajas provinciales o municipales, o estuvieren comprendidos en el Sistema Integrado Previsional Argentino. En este punto están el aporte del 11% correspondiente a jubilación y el 3% de la ley 19.032.
- b) Descuentos con destino a obras sociales correspondientes al beneficiario y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia autorizadas; y cuotas sindicales correspondientes a las cotizaciones ordinarias y extraordinarias de los afiliados y a las contribuciones de solidaridad pactadas en los términos de la ley de convenciones colectivas, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 37 de la Ley N° 23.551. Dentro de estos conceptos se encuentra el aporte del 3% con destino a la obra social y porcentaje de afiliación al sindicato y demás aportes establecidos en los convenios colectivos de trabajo.
- c) Importes que se destinen a cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico asistencial, correspondientes al beneficiario y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia autorizadas. El importe a deducir por dichos conceptos no puede superar el 5% de la ganancia neta del ejercicio acumulada hasta el mes que se liquida. Se incluyen aquí las diferencias de planes de cobertura médica abonados por los empleados, los planes de emergencias de ambulancias y el porcentaje del 1,5% descontado en el recibo de sueldos por familiar adherido a la obra social.

d) Primas de seguros para el caso de muerte, hasta el importe anual de \$ 996,23. Tiene el tope de deducción mensual proporcional.

e) Gastos de sepelio del contribuyente o de personas a su cargo, definidas por la ley. Hasta la suma anual de \$ 996,23 con topes mensuales de deducción proporcionales.

f) Para el caso de corredores y viajantes de comercio: los gastos estimativos de movilidad, viáticos y representación, amortización impositiva del rodado y, en su caso, los intereses por deudas relativas a la adquisición del mismo, de acuerdo con las disposiciones de la Resolución General N° 2169 (DGI) y sus modificaciones, y los valores fijados por la Resolución General 3503 (DGI).

g) Donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales y a las instituciones comprendidas en el Artículo 20, incisos e) y f), de la ley del gravamen, en las condiciones dispuestas por el Artículo 81 inciso c) de la misma, hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio, acumulada hasta el mes que se liquida. En este caso es conveniente que el empleador imprima, desde la página Web de la AFIP, la constancia de exención en ganancias de la entidad. Para computar en ganancias las donaciones, los empleados/empleadores tienen que tener en cuenta lo establecido en la Resolución 2681 de AFIP.

h) Otros importes que correspondan a descuentos obligatorios establecidos por ley nacional, provincial o municipal. En algunas provincias hay establecidos porcentajes de deducción en los sueldos destinados a determinados fines específicos.

i) Honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica abonados por: hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares. Prestaciones accesorias de la hospitalización. Servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades. Servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc. Servicios prestados por los técnicos auxiliares de la medicina. Todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales. La deducción procederá siempre que la prestación haya sido efectivamente

facturada por el prestador del servicio y hasta un máximo del 40% del total facturado. Luego, el importe total de las deducciones admitidas por estos conceptos no podrá superar el 5% de la ganancia neta del ejercicio. Este concepto es el único que se deduce anualmente en la liquidación de ganancias.

j) Intereses correspondientes a créditos hipotecarios que les hubieran sido otorgados por la compra o construcción de inmuebles destinados a la casa habitación, siempre que hubieran sido otorgados a partir del 1 de enero de 2001 (ley 25.402). El tope anual es de \$ 20.000 y no tiene tope mensual. No es condición que los inmuebles sean nuevos, tampoco se habla de única propiedad y los créditos hipotecarios no necesariamente tienen que ser bancarios.

k) Aportes al capital social o al fondo de riesgo efectuados por los socios protectores de sociedades de garantía recíproca previstos en el Artículo 79 de la Ley N° 24.467 y sus modificatorias. No tiene tope de deducción. Estos aportes deben mantenerse por dos años para no pagar impuesto a las ganancias y luego el capital se puede recuperar.

l) Importes abonados a los trabajadores domésticos en concepto de contraprestación por sus servicios y los pagados para cancelar las contribuciones patronales.

El importe máximo a deducir por los conceptos señalados no podrá superar la suma correspondiente a la ganancia no imponible definida en el inciso a) del Artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. El total anual autorizado depende el mínimo no imponible que rige para cada empleado.

Todos estos conceptos tienen que ser informados por los empleados mediante la presentación del F. 572 o mediante el sistema "SIRADIG" y no es necesario que se acompañen los comprobantes respaldatorios del gasto, salvo cuando se efectúan aportes a las sociedades de garantía recíproca. La responsabilidad sobre el contenido del formulario es de empleado.

Los empleados obligados a utilizar para informar las deducciones, el sistema conocido como "SIRADIG", deben informar los conceptos por Internet desde la página Web de la AFIP, utilizando para ello la clave fiscal personal. Están obligados a utilizar el

sistema los empleados con ingresos brutos anuales iguales o mayores de \$ 250.000; los que solicitan reintegros de percepciones por viajes o compras en el exterior y en las empresas que disponen este mecanismo de información de las deducciones.

5.2.- Deducciones personales

El resultado obtenido de los conceptos gravados menos las deducciones generales se denomina: "Ganancia Neta". Siguiendo con el esquema de cálculo, a ese importe se le descuentan luego las deducciones personales previstas en el artículo 23 de la ley 20.628.

Se clasifican en:

- a) Mínimo no imponible: Pueden considerarlo todos los que residieron más de seis meses en el año calendario en el país, de manera continua o discontinua.
- b) La deducción especial: que puede ser computada por todos los empleados en relación de dependencia. El importe de este concepto consiste en elevar el monto del mínimo no imponible 3,8 veces. No obstante, el incremento de la deducción especial no se puede computar en los casos de jubilaciones obtenidas por regímenes especiales (jubilaciones de privilegio), salvo los de insalubridad.
- c) Las Cargas de Familia de los vínculos previstos en la ley 20.628 (artículo 23), en la medida que ellos no perciban ingresos anuales netos que superen el importe del mínimo no imponible vigente para cada trabajador; que hayan residido más de seis meses en el año calendario en el país y únicamente podrán ser descontados por el vínculo más cercano con ingresos imponibles.

5.3.- Vínculos vigentes:

Los vínculos definidos en la LIG son:

1. cónyuge, no se permite concubina.
2. hijo, hija, hijastro o hijastra menor de 24 años o incapacitado para el trabajo.

3. descendiente en línea recta (nieto, nieta, bisnieto o bisnieta) menor de 24 años o incapacitado para el trabajo; por cada ascendiente (padre, madre, abuelo, abuela, bisabuelo, bisabuela, padrastro y madrastra); por cada hermano o hermana menor de 24 años o incapacitado para el trabajo; por el suegro, por la suegra; por cada yerno o nuera menor de 24 años o incapacitado para el trabajo.

Las deducciones previstas en el artículo 23 inciso b) se harán efectivas por períodos mensuales, computándose todo el mes en que ocurran o cesen las causas que determinen su cómputo (nacimiento, casamiento, defunción, etc.). En caso de fallecimiento, las deducciones previstas en el artículo 23 se harán efectivas por períodos mensuales, computándose todo el mes en que tal hecho ocurra. Por su parte, la sucesión indivisa, aplicando igual criterio, computará las deducciones a que hubiera tenido derecho el causante.

No se podrá retener de impuesto a las ganancias más del 35% de la remuneración bruta percibida en el mes. No obstante, el agente de retención no deberá considerar el referido límite del 35% en oportunidad de practicar la retención que corresponda a la liquidación anual, o en su caso, en la liquidación final, excepto cuando el empleado manifieste expresamente, mediante nota, su voluntad de que se aplique dicho límite.

5.4.- Los cambios desde enero 2017:

Se elevan un 22% los montos que hoy tienen vigencia. El mínimo no imponible llega a \$ 51.967, la deducción especial asciende a \$ 249.441,60, la deducción por cónyuge (vínculo que finalmente queda) sería de \$ 48.447 y por cada hijo e hijastro menor de 18 años es de \$ 24.432. De esta forma, desaparecerían los demás vínculos familiares que hoy están vigentes (padres, suegros, hermanos, etc.), a pesar que los ingresos anuales que obtienen actualmente los excluyen de hecho. Los empleados de zona patagónica tendrán los montos de cada una de las deducciones aumentadas en un 22% más. Comenzarán a pagar el Impuesto a las Ganancias todos los que sean designados en el Poder Judicial, a partir del 1 de enero de 2017.

Se podrán deducir anualmente hasta el 40% del mínimo no imponible (\$ 20.786). En cuanto al concepto abonado por material didáctico de los docentes, quedará gravado lo que supere el 40% del mínimo no imponible anual. Hasta ahora, solamente podían descontar gastos de movilidad y viáticos los empleados que trabajaban en las categorías laborales de viajantes y corredores de comercio.

Se podrá deducir por año hasta el 40% de lo pagado por alquileres de la casa habitación y hasta el tope anual de \$ 51.967.

Las horas extras no se considerarán cuando por ellas se modifique la escala o el renglón que determina la tasa del impuesto. Las horas ordinarias y extras que se perciban durante los días feriados, de fines de semana e inhábiles no están alcanzados por Ganancias.

Tabla del art. 90 de la LIG. (Fuente de referencia [www. afip. gob.ar](http://www.afip.gob.ar))

Nuevas Escalas anuales:

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán \$	Más el %	Sobre el Excedente de \$
Más de \$	A \$			
0	20.000	0	5	0
20.000	40.000	1.000	9	20.000
40.000	60.000	2.800	12	40.000
60.000	80.000	5.200	15	60.000
80.000	120.000	8.200	19	80.000
120.000	160.000	15.800	23	120.000
160.000	240.000	25.000	27	160.000
240.000	320.000	46.600	31	240.000
320.000	en adelante	71.400	35	320.000

En suma, la tabla precedente se aplica de la siguiente forma: se toman los ingresos salariales anuales del trabajador y se realizan las deducciones correspondientes según la ley, el monto resultante es el que queda sujeto a la aplicación del impuesto. El monto es clasificado de acuerdo a la primera columna del art 90 (Ver tabla) que como dice el art. 25 de la ley referida, el Estado debe actualizar anualmente, situación que ha ocurrido en el presente año fiscal.

6.- Conclusión parcial

El poder estatal como manifestación de la soberanía-territorio-poder tributario, se ha ejercido teórica e históricamente sobre un territorio delimitado, siendo un presupuesto esencial de la soberanía del Estado. Lo importante es reconocer que esa potestad tributaria estatal, ya sea que se derive del poder de soberanía o del poder de imperio que los caracteriza, nunca es absoluta y total, sino que tiene limitaciones. Dichas limitaciones derivan de la forma de organización política propia de cada estado y del encuadre dado por los lineamientos de la Constitución Nacional, situación que se abordará en próximo capítulo.

Al respecto de la LIG su art 1 expresa el sentido que regula la vigencia de la ley: la emergencia. Cabe preguntar si aún, luego de más de cuatro décadas, es lícito este enunciado y de ser así cuáles son las medidas económicas acertadas que efectivamente logren saldar la emergencia del país. No soy economista para poder dar esta respuesta pero es claro que debe superar la aplicación de un gravamen de emergencia a los salarios de trabajadores y jubilados que por supuesto pertenezcan a un rango de haberes que les permita vivir dignamente.

No obstante ello, si consideramos el art 2 de la LIG, se considera ganancia a -tal cual fue expresado en el desarrollo del capítulo- *“rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que la produce y su habilitación”*. De esos elementos enunciados, el salario no puede considerarse rendimiento, ni renta y mucho menos enriquecimiento. Sí podemos decir que comparte con la ganancia el carácter de periodicidad; pero al respecto de la “permanencia de la fuente” es inaceptable considerarlo en el trabajo en relación de dependencia.

En la venta de su fuerza de trabajo es imposible para el trabajador evitar el desgaste biológico y psicológico que su tarea le produce. Por esta fuerza de trabajo el trabajador recibe un salario. La persona no puede ser considerada un factor de producción ya que contradice las normas básicas del sistema jurídico. En este sentido, el trabajo en relación de dependencia no puede ser considerado capital. La ganancia es la rentabilidad

que produce el capital, en consecuencia considerar al trabajo personal como objeto de hecho imponible es totalmente erróneo.

En suma, el salario no encuadra en los elementos que describe el hecho imponible de la Ley de Impuestos a las Ganancias, por lo tanto la obligación tributaria no nace en los salarios y el Estado no debe exigirla, o bien de hacerlo reformar el artículo 2 de tal manera que lo descrito como hecho imponible alcance determinados salarios y jubilaciones con capacidad contributiva para afrontar dicho impuesto.

CAPITULO II

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

"Nullum tributum sine lege"

1.- Introducción

Así como expresa la frase que antecede: “no hay tributo sin ley” base del principio de legalidad, ya que todo tributo surge de una ley y quien no lo paga estaría violándola; pero, tampoco deberían existir leyes que graven tributos sin responder a los principios establecidos en la Constitución Nacional. Es por ello que en el presente capítulo será necesario analizar los principios constitucionales del derecho en clave con el art. 79 de la LIG.

Estos principios constituyen la fuente de garantías que tienen los contribuyentes para contrarrestar los posibles abusos del Estado en ejercicio de su potestad tributaria. Este es el campo de acción del Derecho Constitucional Tributario, que se define como el conjunto de principios y normas constitucionales que rigen la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de descritos de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestos coactivamente, que incumben a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, con aras de procurar el orden, y el desarrollo de la sociedad que ella rige (Spisso 2000).

Ahora bien, estos principios se complementan con las garantías constitucionales. Al límite formal que otorga un principio constitucional, como el de legalidad, se adicionan unas tantas otras garantías constitucionales que operan como límites materiales. Son ejemplos de estas garantías, la capacidad contributiva de los sujetos, la proporcionalidad, la razonabilidad, la generalidad, motivo de tratamiento encadenado al gravamen en estudio.

2.- Nociones generales

En primer término, es preciso identificar al Derecho Constitucional Tributario en el conjunto de normas y principios constitucionales cuyo objeto es limitar el poder *imperium* del Estado en materia de recursos derivados del patrimonio de los particulares. En otras palabras, y retomando el texto de Héctor Villegas (2009):

Es el derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que puede pretender el tributo y con qué límites, así como el deslinde y compatibilización

de las potestades tributarias, cuando en un país ellas son plurales, constituyen el objeto de este conjunto de normas. El derecho constitucional tributario estudia las normas fundamentales que disciplina el ejercicio del poder tributario, y que se encuentran en las cartas constitucionales de los Estados de derecho. Estudia también las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno.

El Derecho Constitucional Tributario se ocupa del estudio de aquellas normas de raigambre constitucional en lo que respecta a todo el ejercicio del poder tributario, la delimitación, alcance y desenvolvimiento de dicho poder tanto en el ámbito de la Nación, como de las provincias que la integran, brindando los parámetros necesarios para su adecuación a un sistema federal de gobierno.

Es sabido que la Constitución Nacional es nuestra ley suprema y por tanto ninguna ley puede contradecir sus principios. Las Declaraciones, Derechos y Garantías de nuestra Constitución son el marco de referencia de la legislación general y ninguna norma inferior puede estar en contra de ella.

En este sentido, la teoría jurídica contemporánea ha hecho hincapié en el intento de construir el Derecho, desde las características de unidad, plenitud y coherencia, como ha sido la de Hans Kelsen, " *para quien un sistema jurídico se compone exclusivamente de un conjunto de normas cuyo fundamento último es una norma que garantiza la unidad y validez del sistema.*" (Ruiz Sanz, 2002) Es decir, si partimos del modelo kelseniano nos instalamos en los requisitos de unidad y coherencia del sistema jurídico. La coherencia significa básicamente dos cosas: la primera que no debe haber normas contradictorias, y que en caso de verificarse, deben ser resueltas con la aplicación de normas implícitas; y la segunda, que no puede haber al mismo tiempo dos ordenamientos jurídicos que tengan la misma esfera de validez, porque de ahí derivaría cualquier tipo de contradicción entre las normas de cada ordenamiento.

Cabe entonces en este análisis, referirnos a las fuentes normativas y a los criterios de interpretación para corroborar el estudio de los sistemas normativos. Converger en sus

fuentes es mirar también la pirámide kelseniana de las normas que empieza en la Constitución, convenios internacionales, leyes orgánicas o códigos, leyes ordinarias, reglamentos o normas secundarias, ordenanzas, resoluciones de carácter general, la jurisprudencia obligatoria y la doctrina.

Otra cuestión importante a considerar es que la facultad de imponer tributos por parte del Estado no se agota en las facultades del Congreso de la Nación para dictar una ley, o del Poder Ejecutivo para promulgarla, sino que las leyes deben ser coherentes con el modelo adscripto por nuestra Constitución, es decir, el Estado Democrático Social de Derechos. Recordemos que el constitucionalismo social, iniciado en nuestra carta magna con la inclusión del Art. 14 bis que supone la elevación de los derechos sociales y económicos a rango constitucional.

El sistema normativo tributario entonces, no puede ser visto sino en conjunto con las normas que derivan de la Constitución. Por ejemplo, el Art. 17 reza que “*la propiedad es inviolable*”, pero al no ser un derecho absoluto se establecen reglas por medio de las cuales esa “inviolabilidad” se flexibiliza en función de sostener el modelo social elegido por la C.N. Y justamente es con la imposición de tributos como se logra esa flexibilidad del Estado siempre y cuando se cumplan requisitos formales y materiales.

Nuestro régimen representativo republicano de gobierno se caracteriza por ser sus representados quienes otorguen la facultad a sus representantes para que mediante el Congreso se impongan los correspondientes tributos mediante los que el Estado habrá de subsistir y ello mismo constituye en sí misma su garantía de no verse despojados en su derecho de propiedad.

En este sentido, se recorta lo que en un principio fue un poder ilimitado, como lo fue el poder tributario. Para ejemplificar lo antedicho reflexionemos sobre el llamado principio de legalidad por el cual se establece que los tributos no pueden ser exigidos sino en virtud de una ley que así lo establezca. Principio que será luego abarcado en los párrafos sucesivos con mayor profundidad por ser el tema central del presente trabajo.

Estos principios se complementan con las garantías constitucionales. Al límite formal que otorga un principio constitucional, como el de legalidad, se adicionan unas

tantas otras garantías constitucionales que operan como límites materiales. Son ejemplos de estas garantías, la capacidad contributiva de los sujetos, la igualdad, la razonabilidad, la generalidad, etc. también motivo de tratamiento posterior.

Imaginemos por un momento la situación de inexistencia de dichos límites, tanto formal como material: el resultado sería seguramente una arbitrariedad intolerable en la producción e imposición de los tributos. Por ello es que, resulta estrictamente necesario que toda la cuestión tributaria se encuentre circunscripta a los límites constitucionalmente establecidos, e inmersa en una interrelación con los preceptos y garantías constitucionales.

3.- Principios constitucionales del tributo

En la Constitución Nacional se encuentran establecidos una serie de principios con la finalidad de imponer un límite al poder tributario del Estado. Retomando el material de Jarach (1982) *“deben considerar como principio de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración”*. Por otra parte, agrega que:

En el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos - legislativo, ejecutivo y judicial- puede infringirlos so pena de invalidez de sus actos.

De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal.

3.1.- El principio de legalidad

El principio de legalidad es el principio señalado con mayor insistencia por nuestra Constitución Nacional, y se corresponde con el principio del Derecho Penal *nullum crimen, nulla poena sine lege* como principio inspirador. Como se expresó *ut supra*, este principio establece que no habrá tributo sin ley y en consecuencia nadie estará obligado a

pagar un tributo que no haya sido sancionado por ley, por el poder competente (Congreso de la Nación) y respetando procedimientos establecidos para tal fin. Para las leyes impositivas la cámara de origen es la de Diputados, tal cual lo prescribe el Art. 52 de la C.N. La ley debe definir el hecho imponible y sus elementos: sujeto, objeto, base imponible, alícuota, etc.

Siguiendo a Spisso (2000) el principio de legalidad tributaria se identifica con el principio de legalidad consagrado en nuestra Constitución en el artículo 19, y su razón de ser se basa en la obediencia que las personas prestan a los gobernantes dados su creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones. Entonces lo que impone este principio – limitador a la potestad tributaria - es que todo tributo venga exigido por una ley, a los fines de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes, ya que éste puede verse afectado puesto que el pago de un tributo implica siempre una disminución en el patrimonio de los particulares, de ahí el resguardo a este derecho fundamental a través del principio de legalidad.

El principio de legalidad configura su raigambre constitucional en los artículos 17 y 19 en las enunciaciones situadas en la inviolabilidad de la propiedad, la facultad del Congreso para imponer contribuciones enunciadas en el artículo 4º, el derecho de poder realizar todo lo que la ley no prohíba y cumplir con todas aquellas obligaciones que las leyes prevén.

Este principio, -además del consenso doctrinal que sobre él existe- se coherentiza con la jurisprudencia, de manera tal que los jueces lo reafirman en sus sentencias. Es importante reconocer en este sentido, lo que la CSJN estableció en relación a esto: *“El cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de propiedad”* (fallos, 184: 542)⁵

También es importante destacar que la recepción de estos principios constitucionales tributarios se ha producido, además de la Constitución Nacional, en las constituciones provinciales, las cuales, siguiendo los lineamientos de la Constitución Nacional, consagran en sus textos respectivos, el principio de legalidad tributaria, como por

⁵ C.S.J.N. Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otros s/amparo” (2014.)

ejemplo, la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, la que en su artículo 51, párrafos primero y segundo, dice: *“No hay tributo sin ley formal: es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria”*.

3.2.- Principio de capacidad contributiva

Ahora bien, además del límite formal de este principio debe considerarse el límite material para la imposición de un tributo, como lo es el principio de capacidad contributiva. Este principio supone una aptitud económica para afrontar el tributo exigido y se corresponde con los principios de igualdad, proporcionalidad, equidad y razonabilidad que cruza todo el ordenamiento jurídico.

Tarsitano (1994) propone una doble lectura del principio de capacidad contributiva:

- 1) como mandato moral de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico y político constitucional de contribuir y,
- 2) como garantía operativa del derecho de los contribuyentes a obtener el reconocimiento legal de “la causa fuente” de los tributos, que el poder impositivo debe respetar en tanto representa la materialidad del hecho imponible.

Entonces, el punto clave es que la imposición de tributos a personas que no tengan aptitud contributiva resulta ilegal por transgredir el límite material. Por lo tanto, admitir tributos que no respeten este límite material sería retrotraernos a los tiempos del feudalismo.

Continuando con el análisis podemos deducir que el principio de legalidad como límite formal está dirigido prioritariamente a los jueces; mientras que el principio de capacidad contributiva como límite material está dirigido prioritariamente al Poder Legislativo.

3.3.- Los principios de igualdad y generalidad

Las garantías de los contribuyentes son consecuencia directa del sistema representativo, republicano y federal (Art. 1 C.N.). Es por tanto que el principio de igualdad es un condicionamiento fundamental de la potestad estatal de fijar y cobrar impuestos, como lo expresan los Art. 4 y 16.

El artículo 4° prevé que las contribuciones que sean impuestas por el Congreso deben ser "equitativas y proporcionales", mientras que el artículo 16 establece que "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas."

Ahora bien, resulta notable señalar, parafraseando a Joaquín V. Gonzalez (2001) que la igualdad no debe entenderse como absoluta, ya que en determinados contextos no hacer distinciones puede implicar tener que tratar del mismo modo a personas que no se encuentran en las mismas circunstancias, lo que puede derivar en situaciones injustas.

Motivo por el cual entonces, se admiten las categorizaciones y las distinciones, siempre que el criterio de diferenciación sea razonable. En este sentido, nuestra Corte Suprema de Justicia ha sostenido que: "*Cuando un impuesto se establece sobre cierta clase de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos*". (Unanue, Ignacio y otro c. Municipalidad de la Capital s. devolución de pesos, Fallos 138:313)

Según expone Víctor Uckmar (2002):

La igualdad frente a la ley, consiste en el deber de la ley de tratar igual a todos aquellos que se encuentran en iguales circunstancias, prohibiéndose establecer excepciones y privilegios, tales como excluir a favor de uno aquello que es impuesto a otros en iguales circunstancias.

La existencia natural de desigualdades justifica la creación de categorías de contribuyentes sujetos a un tratamiento fiscal diferente, si concurren las siguientes circunstancias: a) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben tener idéntico tratamiento; b) la clasificación en diversas

categorías debe fundarse en diferencias reales; c) la clasificación debe excluir cualquier discriminación arbitraria, injusta y hostil, dirigida hacia determinadas personas o categorías de personas; d) la diferencia debe implicar una justa igualdad a la luz de la equidad; e) la diferencia debe respetar la uniformidad y generalidad del tributo.

Ahora bien, otro de los temas actualmente en discusión es justamente, el tratamiento diferencial que nuestra legislación le otorga al trabajo realizado en relación de dependencia, frente al que realiza por cuenta propia. Una persona que obtiene rentas del trabajo personal derivadas de la prestación de servicios en forma independiente, incluyéndose dentro de estos el ejercicio de profesiones liberales y oficios, está sometida en nuestro país, a una presión fiscal mayor que la que soporta quien obtiene rentas del trabajo personal en forma dependiente, aun cuando ambos exhiban la misma capacidad contributiva.

La justificación que se ha vertido, es que el legislador compensa la posibilidad de evasión que tienen los trabajadores independientes, con tasas de imposición efectiva más elevadas. En otras palabras, por las dudas que no paguen les cobramos más.

Este trato diferencial existente en nuestra legislación desde hace mucho tiempo, pero vuelve a escena en el año 1992 con la sanción del DNU 1076/1992 que estableció una deducción adicional de las rentas gravadas, mayor que la aplicable para los titulares de rentas provenientes del trabajo independiente. Desde esos años hasta la actualidad ese trato diferencial se profundizó hasta hacer decir a destacada doctrina, que el mismo es discriminatorio y que no existe razón alguna que justifique mantener este estatus contra una gran masa de trabajadores independientes, que en muchos casos, expulsados del mercado laboral como consecuencia de las sucesivas crisis, debieron reorientar su actividad en el desempeño de actividades autónomas. Asimismo se ha sostenido que la notoria diferencia que denota la ley entre los trabajadores dependientes e independientes vulneraría la garantía de igualdad que consagra el art. 16 de nuestra Constitución Nacional.

De lo expresado ut supra se desprende que, el principio de generalidad está íntimamente ligado al de igualdad, ya que no se admite gravar a una parte de la población en beneficio de la otra, efectuando distinciones arbitrarias, irrazonables y discriminatorias.

A partir de mediados del siglo pasado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación comienza a valerse del principio de capacidad contributiva como vara para ponderar si se respeta o no el principio de igualdad en la tributación, postulando- como ya se expresó- que "a igual capacidad tributaria con respecto a una misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes."

Tal cual lo expresado por Casás (1997) en ocasiones resulta difícil aprehender la valoración que el legislador tributario ha efectuado de la capacidad contributiva, en cuyo caso puede echarse mano al principio de razonabilidad, empleando el mismo como complemento para determinar si un impuesto es o no equitativo.

4.- Conclusión parcial

La utilización de estos principios jurídicos para la elaboración de las leyes no es otra cosa que reconocer que en nuestra sociedad existen personas con diferentes poderes adquisitivos y que pertenecen a distintas clases sociales. Es por esta razón que resulta poco razonable la imposición de tributos propios de los sectores con alto poder adquisitivo como los propietarios de empresas, a la clase trabajadora. En palabras de Bidart Campos (1974) (hay que lograr que) *"a igual capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes"*.

En otras palabras, la generalidad del tributo no implica que todos y cada uno de los sujetos de nuestra sociedad tengan que pagar una misma cantidad de dinero, pues sería injusto hacer pagar a quienes no pueden, como tampoco sería justo que todos contribuyesen con un mismo importe. Por ello, el principio de generalidad se atempera con la aplicación de otro principio, el principio de capacidad económica. Todos tienen que pagar tributos, pero, naturalmente, todos los que puedan, esto es, quienes tengan aptitud contributiva para soportar esa carga.

A su vez, el principio de igualdad que consagra el art. 16 de nuestra Constitución Nacional se desdibuja con argumentos irrazonables y discriminatorios para realizar una

mayor presión fiscal a los trabajadores autónomos, quienes muchas veces perciben igual ingresos que los trabajadores dependientes.

En definitiva, los principios tributarios enunciados están interconectados puesto que persiguen la misma lógica: la justicia tributaria. Entonces, si un tributo no es creado en el marco de los límites formales y los límites materiales, será contrario a nuestro ordenamiento por afectar de manera ilegal la propiedad privada de los ciudadanos, es decir violar la justicia tributaria. Es por ello, que como expresión de lege ferenda, se lograría mayor aprehensión de estos principios, y por ende de su utilidad, si se hiciera expreso en la Constitución Nacional lo que hoy aparece implícito.

CAPITULO III

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE EL SALARIO

*“Negar a las personas sus derechos humanos
es cuestionar su propia humanidad”*

(Nelson Mandela)

1.- Introducción

Llegado a este punto surgen las preguntas si el salario puede ser considerado ganancia, si se puede igualar el trabajo en relación de dependencia con el capital y cuál es el tipo de actividad que, en el marco actual de la organización social, genera renta, ganancia o enriquecimiento. Para ello, es necesario valerse de la ciencia económica y analizar, en primer lugar, que entiende por capital.

El capital se asocia con una cantidad de dinero o bienes (de maquinarias, herramientas o de mercancías) que, llevados a la actividad económica, puede producir nuevas mercancías, que generarán, a su vez, una ganancia o valor adicional.

Siguiendo a Marx, de manera sintética y tomando la actividad mercantil como ejemplo, se puede decir que el producto del capital es consecuencia de una relación social por la cual **N** (poseedor del capital) la compra a **M**, y luego **N** le vende a **P**, de manera que cuando **N** compra lo hace a un precio y cuando vende lo hace a otro. El objeto del intercambio es acrecentar el capital, es decir, obtener un lucro por ello.

Si conceptualizamos jurídicamente esta actividad se reconocen tres sujetos:

M representa el productor primario que vende a cambio de dinero su mercancía.

N posee capital y por ello es quien adelanta el dinero y adquiere la mercancía. Luego al invertir trabajo asalariado en la mercancía puede incorporar valor a la misma.

P representa el consumidor final

Resulta ponderable destacar que la forma que tiene **N** de incorporar valor agregado es contratando trabajo asalariado.

A cada relación que la actividad económica desarrolla, el ordenamiento jurídico la recepta a través de instrumentos específicos. De la renta obtenida por la utilización de la tierra se creó el contrato de arrendamiento; de la ganancia obtenida del capital: el derecho comercial, el derecho financiero y sus derivaciones; y del trabajo en relación de dependencia se creó la rama del derecho del trabajo y la seguridad social. En consecuencia,

tanto la ciencia económica como la ciencia jurídica consideran a cada factor productivo - trabajo, renta y capital- con sus características propias y diferentes.

En suma, si se consideran las viejas doctrina, como la obra de Adam Smith (1776), La riqueza de las naciones, los tres factores de producción son la riqueza, la tierra y el capital; cuyas remuneraciones son el salario a renta y el beneficio. El autor sostiene que el salario es la compensación directa del trabajo, es decir, el alquiler de la capacidad productiva del trabajador. El beneficio sobreviene cuando el stock de valor o de capital acumulado por una persona, es empleado para poner a otra persona a trabajar, facilitándoles herramientas de trabajo, materias primas y un salario con el fin de alcanzar un beneficio mediante la renta de aquello que producen.

En la posición ideológica opuesta, Carlos Marx (1849) describe el sistema económico de la sociedad capitalista. Dicho sistema establece un orden social que legitima la apropiación del trabajo humano a cambio de una contraprestación dineraria, *“el capital es una relación social de producción”*. En cuanto al trabajo asalariado lo describe como *“la venta por parte del trabajador de su fuerza de trabajo”*, siendo el salario el pago por ello.

En definitiva, los dos autores advierten la diferencia entre trabajo asalariado y capital, pero las nuevas doctrinas van mucho más allá de esta distinción. En este sentido se manifiesta el CENDA (Centro de Estudios para el Desarrollo Argentino, 2007):

Desde el surgimiento mismo de la economía moderna se estableció un punto de acuerdo casi unánime con respecto a la importancia atribuida a las ganancias dentro del proceso productivo: para todas las escuelas del pensamiento económico los beneficios empresariales son considerados el verdadero motor de la actividad económica en la sociedad capitalista. El empresario pone en marcha un determinado negocio con el único propósito de obtener un retorno superior al monto invertido –de “maximizar” su ganancia-. Las decisiones de inversión están gobernadas por las expectativas de conseguir una ganancia futura suficientemente atractiva. La tasa de ganancia es entonces el ratio entre las utilidades y el monto adelantado o invertido en un determinado negocio o equipo

de capital. El consenso existente se rompe, en cambio, a la hora de establecer cuál es el origen de la ganancia que va a dar a las manos de los empresarios.

Entonces, es dable reconocer que la ciencia económica distingue el trabajo del capital, y también el salario de ganancia. Situación que no ocurre en la ciencia jurídica y que por lo tanto provoca enormes perjuicios a los trabajadores.

2.- Naturaleza jurídica de la relación laboral

Es sabido que las relaciones laborales tienen un régimen jurídico propio que parte del Art. 14 bis de la Constitución Nacional, puesto que nuestro país adhiere a un sistema de Estado Social Democrático de Derecho, como ya fue expresado. Es por ello que el Estado interviene creando un “Orden Público Laboral” que protege a la parte más débil de la relación, dando origen al llamado “principio protectorio”. El derecho tributario, como rama dogmática del derecho tiene una jerarquía inferior al principio protectorio, por lo que debe adecuarse a este.

También resulta necesario diferenciar el trabajo en relación de dependencia del que no lo es. En este sentido, Guillermo Cabanellas (1987):

Todo aquel que desarrolla una energía física o psíquica en forma consciente, para obtener un beneficio económico, realiza un trabajo que puede no ser subordinado. Empero, para quien realiza es actividad puede ser calificado como trabajador sujeto del derecho laboral, es necesario que lo haga bajo dependencia de otro, recibiendo por esa prestación una remuneración que se denomina salario

Entonces, el trabajo que no ocurre en relación de dependencia, que no está subordinado, no es considerado parte de una relación laboral y por lo tanto no queda enmarcado en el régimen protectorio de jerarquía constitucional.

En cuanto a las partes que intervienen en la relación laboral encontramos al trabajador, que es quien “vende” su fuerza de trabajo, y al empleador quien compra mediante un precio la fuerza de trabajo ajena. La prestación u objeto de la relación laboral o

contrato es justamente esa fuerza de trabajo que el trabajador pone a disposición del empleador a cambio de un precio. Siguiendo a Cabanellas (op.cit):

El trabajo en sus diversas manifestaciones constituye un derecho y un deber del individuo para la sociedad, y de esta para con el individuo. Las leyes que lo regulan deben tender a conferir la dignidad requerida por la función y a asegurar su ejercicio en condiciones humanas. En esa forma, el trabajo responde en su valoración conceptual a una misión contraria a la de mercancía y actúan ante ese nuevo concepto dos aspectos: uno de carácter subjetivo o intrínseco, inherente a la persona humana; y otro de carácter objetivo extrínseco, en punto a la acción que promueve el trabajo en el proceso de la producción. Con relación al primer aspecto, la doctrina ha precisado sin dubitaciones las características esenciales del trabajo, como actividad humana por excelencia, que afecta la vida del ser, a sus necesidades, y no puede ser analizado abstractamente con prescindencia del sujeto que lo realiza. Ello explica que la construcción de la concepción jurídica del trabajo sea extraña, de por sí, a la de las cosas materiales o de las fuerzas mecánicas.

Por el carácter diferente que identifica al trabajador como sujeto de la relación laboral pero también como objeto, pues es quien produce la fuerza de trabajo, es que el movimiento social y jurídico del siglo XX lo extrae del derecho civil y comercial y crea el derecho del trabajo. Ya el tratado de Versalles de 1919, que puso fin a la primera guerra mundial, incluyó en su articulado el principio: *“El trabajo humano no es una mercancía ni puede ser objeto de actos de comercio”*.

Estos elementos que diferencian la relación laboral de un simple contrato y el salario de un pago cancelatorio radican, en la incomparable naturaleza jurídica. En refuerzo de esta posición, resulta lícito referirse a la Encíclica *Rerum Novarum*, del papa León XIII, escrita en 1891, que dice:

Tiene, pues, el trabajo humano dos cualidades, que en él puso la naturaleza misma: la primera es que es personal, porque la fuerza que trabaja es inherente a la persona y enteramente propia de aquel que con ella trabaja y para utilidad de quien la recibió de la naturaleza; la segunda es que es necesario, porque el fruto

del trabajo necesita el hombre para entender la vida, la misma naturaleza, a la cual hay que obedecer forzosamente.

Ahora bien, al analizar que se entiende por fuerza de trabajo y la razón por la cual el trabajador la vende, es necesario referir a Karl Marx cuando define:

La fuerza de trabajo es, pues una mercancía, que su propietario, el obrero asalariado, vende al capital. ¿Para qué la vende? Para vivir. Ahora bien, fuerza de trabajo en acción, el trabajo mismo, es la propia actividad vital del obrero, la manifestación misma de la actividad.

Para concluir, la fuerza de trabajo humano está unida orgánicamente al trabajador como persona y es, por lo tanto, inseparable de él. Debe ser considerada, entonces, una manifestación de la vida, una actividad vital y creadora del ser humano. Es por ello que el Art. 4 de la Ley de Contrato de Trabajo (L.C.T.) recepta estas doctrinas y considera que el contrato de trabajo es, ante todo, una relación que: *“tiene como principal objeto la actividad productiva y creadora del hombre en sí. Sólo después ha de entenderse que media entre las partes una relación de intercambio y un fin económico en cuanto se disciplina por esta ley.”*

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) también recepta en su jurisprudencia:

Cabe recordar, entonces, que el valor de la vida humana no resulta apreciable con criterios exclusivamente económicos. Tal concepción materialista debe ceder frente a una comprensión integral de los valores materiales y espirituales; unidos inescindiblemente en la vida humana y a cuya reparación debe, al menos, tender la justicia. (Fallo Aquino, 2004).

En cuanto al salario, la doctrina reconoce que es parte esencial de la relación laboral. Al respecto, la Doctrina Social de la Iglesia sostiene que: *“La remuneración es el instrumento más importante para practicar la justicia en las relaciones laborales. El salario justo es el fruto legítimo del trabajo”* (Encíclica Rerum Novarum, op. cit.).

3.- El salario en las Convenciones y Tratados Internacionales

Como ya fue expresado, el salario es un componente esencial en la relación laboral. Para avanzar en el análisis de su faz jurídica, resulta lícito partir de la definición de salario otorgada por el Convenio 95 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), que aclara que fue logrado *“Después de haber decidido adoptar diversas proposiciones relativas a la protección del salario”*.

Es así que en su Art. 1 expresa:

A los efectos del presente Convenio, el término salario significa la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que este último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar.

Aunque este artículo pareciera igualar el concepto de salario con ganancia, resulta necesario realizar un análisis integral del convenio. Al decir de Juan Pablo Ruiz (2015) *“el término salario significa remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo”*, es decir que la OIT desea determinar correctamente que el salario, más allá del nombre o denominación que las partes de la relación laboral le otorgue, es producto de una relación laboral. Esto se da así ya que es muy común que los empresarios disfracen el contrato de trabajo con términos engañosos, en lugar de “trabajadores en relación de dependencia” se los considera “socios”, y por eso sus ingresos no son salarios sino ganancias.

El citado jurista expresa en su ensayo que como la OIT desarrolla conceptos de validez universal, y en ese camino no todos los ordenamientos jurídicos protegen los derechos laborales de la misma manera, es que más allá de la terminología que se utilice, el salario será considerado tal:

Siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijado por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de

trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que este último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar.

El objeto de la definición del Art. 1 como los conceptos de todo el Convenio 95 es determinar que en toda relación laboral el empleador debe una *contraprestación llamada salario* al trabajador, con el claro objeto de ponerlo bajo la influencia del derecho protectorio. Su objetivo no es confundir ni sostener que el salario es igual a una ganancia, sino que, por el contrario, la meta es definir conceptualmente el salario para diferenciarlo de otros institutos similares; de ahí que sea tan amplia la definición a la hora de delimitar la relación laboral que da origen a la obligación por parte del empleador.

Entonces, siguiendo los argumentos de Ruiz (op.cit):

No se puede analizar únicamente con el método literal una ley o convenio, sino por el contrario se debe utilizar un método lógico para desentrañar el espíritu que la norma tiene o dicho de otra forma desentrañar su “ratio legis”. Interpretar la norma de manera armónica con el conjunto de las normas que componen el convenio y teniendo en miras el fin que tuvo el legislador, en este caso los estados nacionales, a la hora de crearla. El objeto y fin del Convenio 95 de la OIT es, como el mismo lo establece en su expresión de motivos, proteger al salario.

Finalmente, si tomamos el Art. 23 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

Toda persona tiene derecho al trabajo, a la libre elección de su trabajo, a condiciones equitativas y satisfactorias de trabajo y a la protección contra el desempleo.

Toda persona tiene derecho, sin discriminación alguna, a igual salario por trabajo igual.

Toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección.

Nótese que el texto enunciado especifica el carácter protectorio del salario, y por tal, es el medio para que los trabajadores aseguren una existencia conforme a la dignidad humana. En ningún lugar se menciona como ganancia, renta o enriquecimiento.

4.- El salario y la Constitución Nacional

El mencionado principio protectorio del salario, también lo podemos encontrar en nuestra Carta Magna cuando en el Art. 14 bis se establece que *“el trabajo en sus diversas formas gozará de la protección de las leyes”*.

El citado artículo se refiere al salario donde expresa: *“retribución justa; salario mínimo vital y móvil; igual remuneración por igual tarea”*. Nótese aquí la triple denominación que en no se corresponde con el significado de ganancia, ya que cuando se refiere: *“participación en las ganancias de las empresas”* lo hace en el sentido de responder así a un principio de justicia social, por el cual los trabajadores obtendrían como remuneración adicional un porcentaje de las utilidades logradas por la empresa. Esta participación en las ganancias supone proyectar en el trabajador mayor estímulo en la producción para mejorar así su rendimiento, concentración y lealtad, permitiéndole además gozar proporcionalmente de los frutos de su esfuerzo y dedicación.

Aunque sabemos que en la práctica son muy pocas las empresas que han llegado a implementar dicha participación en las ganancias, a modo de ejemplo: el Convenio Colectivo de Trabajo 636/11 de la Industria del Neumático estableció en el año 2011 en su Artículo 26:

Bono Objetivos: Las partes acuerdan la implementación de un bono adicional remunerativo en pesos para el personal jornalizado, que se abonará mensualmente con la primera quincena del mes siguiente, de acuerdo al logro de objetivos preestablecidos, y a los valores efectivamente alcanzados en el cumplimiento del ticket mensual, el scrap total de cubiertas vulcanizadas y el ausentismo por todo concepto del personal jornalizado que se aplicará sobre el jornal diario percibido por cada trabajador, adicionando para su cálculo, las bonificaciones que correspondan al turno en que revista.

y en su Artículo 28:

Participación de los trabajadores en las ganancias de la empresa: Las partes coinciden que, la garantía de crecimiento de la empresa se funda en la generación de utilidades y que el cumplimiento del objetivo económico requiere de la máxima colaboración de todos y cada uno de los trabajadores. Por tal motivo se establece a favor de todos los trabajadores de la empresa un bono extraordinario no remunerativo por el plazo de vigencia del presente convenio, de participación en las utilidades ordinarias netas de la empresa”.

Si tomamos la LCT tampoco alude al salario como ganancia, puesto que el Art 103 utiliza los vocablos “*sueldo o salario, remuneración, contraprestación*”.

La protección legal del salario abarca todos los momentos de este, al momento de generarse el sistema legal establece que debe ser justo, que no puede situarse por debajo del mínimo, vital y móvil (Art. 116); o bien cuando se efectiviza el pago tanto el convenio de la OIT como la LCT establecen la forma en efectivo y de manera integral, y el hecho de ser inembargable por debajo del mínimo, vital y móvil.

En conclusión, esta protección del salario en todo lo enunciado es que exige un proceder coherente a la hora de ser gravado.

5.- El salario en la Ley de Impuestos a las Ganancias

La LIG no menciona en ningún lugar de su texto el salario de los trabajadores; por el contrario, se refiere al mismo de manera elíptica en su Art. 79: “*Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia*”.

Ante lo cual debemos desgranar las características que posee el salario y compararlas con las descriptas por el hecho imponible del impuesto en cuestión. Entonces, desde el punto de vista del trabajador el salario es una remuneración recibida por una contraprestación, y desde el punto de vista económico el salario como la ganancia puede ser considerado un ingreso, en donde la relación que se puede establecer entre ingreso y

ganancia es de género a especie. Por lo que toda ganancia es un ingreso pero no todo ingreso puede ser considerado una ganancia.

La LIG no incluye los ingresos, sino “*Los rendimientos, rentas o enriquecimientos*”. Como ya fue enunciado, estos elementos son la consecuencia de la actividad económica realizada por otra clase social, pero en ningún caso por la clase trabajadora.

En relación a la periodicidad, carácter compartido por el salario y la ganancia, pero desde relaciones sociales diferentes, ocurre en el salario para que el trabajador pueda hacer frente a sus necesidades básicas; mientras que la periodicidad de los productos y frutos del capital obedece a un orden contable o natural, por ejemplo el caso de la ganadería o agricultura, que permite diferenciar los frutos y productos del capital adelantado, inicial u originario. Entonces, está claro que el hecho de compartir un carácter no hace que dos cosas puedan considerarse iguales o similares.

El último elemento que integra el hecho imponible es “*la permanencia de la fuente que la produce y su habilitación*”. Esta condición legal está instituida para que el impuesto no degrade o disminuya el capital. El Estado no tiene interés en que las empresas tengan quebranto por tener que afrontar el pago del impuesto a las ganancias, la permanencia de la fuente tiene un interés social, que es preservar la empresa y dar garantías de inversión a aquellos que son propietarios, o mejor dicho, a la clase que es propietaria de los medios de producción.

El concepto “fuente” tiene múltiples acepciones jurídicas, es por eso importante desentrañar cual es el significado y alcance que le da la ley en cuestión. La CSJN sostiene, siguiendo a Villegas (2009) que la ley mencionada adhiere a la denominada “teoría de la fuente”. Entiende esta doctrina que “*permanencia de la fuente productora es su inalterabilidad, no obstante, generar el producto*”.

Entonces, siguiendo este concepto, un productor de frutas entenderá por fuente al campo y los árboles que le dan sus frutos.

Los jueces que sostienen que el salario es una ganancia entienden que la fuente del contrato de trabajo es el contrato mismo, y es por ello que al sumar el carácter periódico

que exige el impuesto entienden que el salario se asimila a ganancia. Esta interpretación concibe al contrato de trabajo como fuente de la relación laboral, pero la ley cuando menciona “*f fuente que la produce*” pretende determinar la fuente que produce la ganancia, y no la fuente de la relación jurídica. Si siguiéramos esa interpretación tendríamos que sostener que la fuente de la relación jurídica que produce el fruto no es el árbol, sino el título de la propiedad del agricultor sobre el árbol. Por lo tanto, la fuente que debe permanecer inalterable no es el contrato de trabajo, sino que fuente es el trabajador, pues es quien vende su fuerza de trabajo. En este sentido, resulta lícito incluir en este análisis a los trabajadores autónomos que al igual que los trabajadores en relación de dependencia son la fuente de producción.

Ahora bien, ¿es posible que una persona que vende su fuerza de trabajo “se mantenga inalterable” en la generación de la fuerza de trabajo?

Es sabido que el desgaste que produce el trabajo en la vida del ser humano es imposible de detener. En consecuencia la “permanencia de la fuente” en el trabajo en relación de dependencia o autónomo es biológicamente imposible, ya que el trabajador, en cuanto ser humano, sufre un desgaste progresivo, paulatino e imposible de detener. Sostener lo contrario sería considerar al trabajador como un bien fungible. La asimilación que hace la LIG considerando que es posible la “permanencia de la fuente” en el trabajo en relación de dependencia va en ese sentido. Concepción que es antijurídica e inconstitucional puesto que viola los más elementales principios del derecho.

En cuanto al límite de la imposición, tanto a trabajadores en relación de dependencia como autónomos, se requiere una distinción de aquellos cuyos haberes percibidos se encuentran en el rango que posibilita tener una vida digna, de acuerdo al mencionado precepto constitucional.

Según la determinación de los ingresos necesarios por hogar para superar el umbral de indigencia y de pobreza del INDEC, ya en febrero del 2018 la cifra asciende a 18.445, 99. Estamos hablando de requerimientos mínimos.

6.- La doctrina de la CSJN y de los Tribunales Federales

La CSJN ha adelantado criterios acerca de la aplicación del impuesto a las ganancias en los salarios. Es dable señalar que no lo ha hecho de manera directa, sino que lo hizo adhiriendo a los fundamentos y consideraciones realizados por la procuradora fiscal de la Nación en el fallo “De Lorenzo, Amelia Beatriz c/ AFIP” (2009).

El tema que decidió el fallo mencionado fue si la indemnización recibida en razón del despido por causa de embarazo debía tributar el impuesto a las ganancias. Por interposición de un recurso extraordinario presentado por el Fisco, la CSJN tomó intervención en dicha cuestión.

Los jueces de la CSJN no emitieron un fallo con fundamentos elaborados por cada uno de ellos. Solo se limitaron a expresar de manera sucinta:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por Tribunal, y al que corresponde remitir en razón de brevedad. Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario interpuesto, y se confirma la sentencia apelada.

Si se analiza el punto 3 del fallo de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, que dice:

Es dable destacar al respecto que para el personal en relación de dependencia, cualquier tipo de compensación, directa o indirecta que reciba por su relación laboral constituirá un hecho imponible, más allá de la frecuencia o periodicidad con que se obtenga, por cuanto al estar en presencia de un contrato de trabajo la fuente queda habilitada automáticamente y las remuneraciones que derivan de tal convenio estarán siempre sujetas al tributo. (Fallo 182:417)

Según lo sostenido por la Cámara, al existir un contrato de trabajo, la fuente queda habilitada automáticamente, por lo que las remuneraciones quedan sujetas a la obligación tributaria. Sostiene incluso que “*más allá de la fuente o periodicidad con que se obtenga*”. Lo cual se interpreta que el hecho imponible no se aplica o no es necesario para gravar los salarios.

Aceptar esta posición implica, despojar a los trabajadores de las garantías contra la violación de la propiedad que establece el Art. 19, como ya fuera tratado. Dicha garantía

no es otra cosa que el hecho imponible como presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, la propiedad de las empresas, los propietarios de las tierras o las ganancias por el trabajo personal independiente sí gozan de esta garantía.

Cuando la procuradora fiscal señala que: *“Los réditos o rentas no presentan en sí mismo rasgos distintivos”* está desconociendo las distinciones hechas por la ciencia económica al respecto.

Además, hay términos utilizados por la procuradora que no se comprenden, cuando dice: *“La idea de periodicidad está claramente expresada, pues el tributo recae sobre una **entrada** que persiste o es susceptible de persistir.”* La ley en su articulado nunca menciona el vocablo entrada.

Luego, se refiere: *“Así el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital (Fallos: 182:417)”* Nótese que tanto el fruto como la cosecha son elementos naturales, el arrendamiento es un contrato; y el interés del capital es la ganancia que se percibe por prestar dinero. De los elementos mencionados el único que se implica trabajo humano que se pone a disposición de otra persona es el salario. Por ende toda la evolución jurídica y doctrinaria que diferencia estos elementos, no fueron considerados en el fallo.

7.- Conclusión parcial

En este capítulo se ha intentado precisar que la ciencia económica distingue diferentes factores de producción. El trabajo en relación de dependencia no es considerado capital por ser ambos factores disímiles y opuestos.

Además, como se desarrolló, el salario es el pago que recibe el trabajador por poner su fuerza de trabajo a disposición del empleador, en cambio ganancia es la rentabilidad o la utilidad que produce el capital.

La relación laboral o el contrato de trabajo no integran el derecho común. Al ser el trabajador sujeto y objeto de la relación laboral posee un régimen jurídico propio, cuya protección tiene jerarquía constitucional. Y justamente la C.N y la LCT diferencian claramente el salario de la ganancia, cuestión que no ocurre en la LIG.

En cuanto a la jurisprudencia ocurre lo mismo que en la LIG, sostiene la equiparación de salario con ganancia, con argumentos endebles, sin considerar los argumentos jurídicos del constitucionalismo social.

En este sentido, surge la necesaria reforma del Art. 79 de manera que se defina claramente el hecho imponible en los salarios, se aplique en un porcentaje que no sea confiscatorio; es decir, afecte la propiedad privada de los trabajadores, en términos del Art. 17 de la CN, lesionando sus derechos, sus posibilidades de mejora personal y hasta profesional, suya y de su familia. Un ejemplo a analizar en el terreno de los supuestos (pero que se configura una realidad de lo antedicho) es el hecho que un trabajador que tiene \$4000 de retención del impuesto a las ganancias, no lo puede deducir en gastos propios o de sus hijos de educación terciaria, universitaria, de capacitaciones específicas, de alquiler de vivienda de sus hijos estudiando fuera de la vivienda familiar debido a carreras a distancia de su domicilio; o bien tener la capacidad de ahorro para mejora de su vivienda o por qué no para esparcimiento. Situación trasladable a los trabajadores independientes, que en muchas ocasiones perciben menos ingresos que los dependientes y se les exige un mayor tributo.

La realidad es que la clase trabajadora que tiene una retención anual sea de \$12.000 a \$80.000, como ejemplo de algunos rangos de retención, sólo viven de su salario, de su ingreso mensual. La merma de estas cifras implica menor posibilidad de progreso. En consecuencia, un impuesto que atenta con la “protección integral de la familia” como expresa el Art. 14 bis de la CN, con todo lo que implica la expresión integral: alimentos, vivienda digna, educación, salud, esparcimiento, seguridad; está afectando “el bienestar general”, objeto de los constituyentes y tarea fundamental del Estado.

CAPITULO IV

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE JUBILACIONES Y PENSIONES

*“Está visto que un pueblo sólo empieza a ser pueblo cuando cada singular necesita
perentoriamente su plural.”*

Mario Benedetti

1.- Introducción

Las palabras de Benedetti expresan unos de los principios – a mí juicio el más importante- de la seguridad social: la solidaridad. Solidaridad vista no como caridad sino como un derecho universal. En palabras de Eduardo Galeano “*la caridad es humillante porque se ejerce verticalmente y desde arriba; la solidaridad es horizontal e implica respeto mutuo*”.

El derecho a la seguridad social es el derecho de las personas a ser amparadas en los casos de disminución, suspensión o pérdida de la capacidad para el trabajo. Y, en virtud de ello, promueve la obligación de la sociedad de tomar unilateralmente a su cargo las prestaciones correspondientes o de promover regímenes de ayuda mutua obligatoria destinados, unos y otros, a cubrir o complementar las insuficiencias o inaptitudes propias de ciertos períodos de la vida o las que resulten de infortunios provenientes de riesgos eventuales.

En este sentido, la solidaridad constituye una herramienta esencial a efectos de cumplir con un objetivo primordial de la seguridad social: redistribuir la riqueza con justicia social. Existe solidaridad cuando una política de seguridad social permite transferir ingresos entre grupos en distinta situación, por ejemplo: entre personas sanas y enfermas; entre zonas geográficas de distinta riqueza; entre personas de diferente situación económica. Del mismo modo, cuando los aportes y contribuciones de los trabajadores activos contribuyen a financiar las prestaciones de los pasivos, existe solidaridad entre generaciones.

Se reconoce a la Seguridad Social como "un derecho inalienable del ser humano", concebido como "*garantía para la obtención del bienestar de la población, y como factor de integración permanente, estabilidad y desarrollo armónico de la sociedad. Es una responsabilidad indeclinable de los Estados garantizar a toda la población su derecho a la Seguridad Social*" (Código Iberoamericano de la Seguridad Social, 1995).

La Declaración de Derechos del Hombre (1948) sostiene que:

Toda persona tiene derecho a un nivel de vida suficiente a efectos de asegurar la salud, su bienestar y el de su familia especialmente para la alimentación, la vestimenta, la vivienda, los cuidados médicos, así como los servicios en caso de enfermedad, de invalidez, de viudez, de vejez, o en los otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia como consecuencia de circunstancias independientes de su voluntad.

En la página oficial de La Defensoría del Pueblo de la Provincia de Buenos Aires se define al derecho de la seguridad social como “*un conjunto de normas jurídicas que regulan la protección de las contingencias sociales, como la maternidad, la vejez y la salud, entre otras*”. En tal sentido, es dable reconocer entre las contingencias enunciadas, las que se encuadran dentro del régimen de jubilaciones y pensiones: cuando las personas ya no pueden generar ingresos por sus propios medios debido a tres causas: edad avanzada o vejez (jubilaciones), discapacidad permanente (pensiones por invalidez) o el fallecimiento de una de las fuentes de ingresos del hogar (pensiones por fallecimiento).

En nuestro país existen varios esquemas de jubilaciones y pensiones. El Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) es el que cubre a la mayoría de los trabajadores formales, es decir, registrados que son mayores de 18 años. Además, y por fuera del SIPA, funcionan algunos otros esquemas previsionales con normativa propia, como el del personal militar de las fuerzas armadas y de seguridad, el del personal policial, etc. También existen esquemas especiales para empleados públicos provinciales, o municipales, y para profesionales universitarios.

Los empleadores y los trabajadores están obligados a pagar mensualmente al SIPA un porcentaje de contribuciones patronales y aportes personales sobre los salarios - o ingresos en el caso de los trabajadores por cuenta propia- para financiar el sistema. Esto significa que las contribuciones y los aportes de los trabajadores activos proveen los fondos que sirven para pagar a los jubilados y pensionados, también llamados “pasivos”. Del mismo modo, los trabajadores del futuro pagarán nuestras jubilaciones futuras, sin olvidarnos que los jubilados de hoy ya realizaron sus aportes y tuvieron las retenciones en sus haberes cuando estaban “activos”. Así se plasma el sistema de solidaridad social en el

cual los aportes de la población activa solventan los ingresos de la sociedad retirada o pasiva.

2.- La Seguridad Social y la Constitución Nacional

Como es sabido, el reconocimiento de la Seguridad Social en nuestro país aparece por primera vez en la Constitución de 1949, siendo luego ilegítimamente abrogada en 1956. Aquella Constitución de 1949 estableció también los Derechos de la Ancianidad, de los cuales se pueden mencionar:

1. Derecho a la asistencia: todo anciano tiene derecho a su protección integral, por cuenta y a cargo de su familia. En caso de desamparo corresponde al Estado proveer a dicha protección, ya sea en forma directa o por intermedio de los institutos... creados, o que se crearen con ese fin....
2. Derecho a la tranquilidad: Gozar de tranquilidad libre de angustias y preocupaciones, en los años últimos de su existencia, es patrimonio del anciano.
3. Derecho al respeto: la ancianidad tiene derecho al respeto y consideración de sus semejantes.

En el año 1956, en forma ilegítima, el gobierno derogó las reformas introducidas en 1949 y convocó a una Convención Constituyente. Esta Convención sanciona el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, que rige actualmente la materia, artículo que en su parte pertinente establece:

El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales, con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles.

De lo antedicho se desprende por un lado la obligación del Estado en materia de seguridad social, y la competencia de las provincias al tener su propio régimen de jubilaciones y pensiones, para las actividades que la provincia tenga la potestad de regular, como ser el empleo público a nivel provincial.

A partir de la reforma constitucional de 1994 se amplía el campo de significación del derecho previsional y de la seguridad social en varios sentidos: como una obligación del legislador para que desarrolle políticas públicas que provean los conducente para el desarrollo humano con justicia social, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores (art. 75 inc. 18 y 19); con la ampliación de derechos sociales a través del reconocimiento de jerarquía constitucional a varios instrumentos internacionales de derechos humanos, especialmente la Declaración Universal de los Derechos Humanos (arts. 22 y 25)⁶ y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966) Art. 9⁷ conforme a lo establecido por el art. 75 inc. 22.

En este punto se hace necesario el análisis del principio de progresividad de los derechos consagrado por nuestra Constitución Nacional tanto en el art. 75 inc. 23 primer párrafo, como en los tratados internacionales sobre derechos humanos con jerarquía constitucional. Tal principio de progresividad significa que el estado debe avanzar constantemente en la tutela de los derechos reconocidos, en este caso a jubilados y pensionados, para lograr gradualmente a través de la satisfacción plena de estos derechos una mejor calidad de vida; esto implica que no deben hacerse interpretaciones que sean regresivas respecto de la posibilidad del goce efectivo de los derechos ya reconocidos.

Otra cuestión importante a destacar es que si bien las provincias deben respetar los preceptos constitucionales ello no implica que no puedan reconocer nuevos derechos y

⁶ “Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.” Art 22 Declaración Universal de los Derechos Humanos. “Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez y otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad...” Art. 25 Declaración Universal de los Derechos Humanos.

⁷ “Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social”. Art 9 Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

garantías, o ampliar la tutela de los que ya están reconocidos por la constitución nacional. Un ejemplo de lo antedicho se puede encontrar la Constitución de la Provincia de Córdoba que en su Art. 57 dispone: *“El Estado Provincial, en el ámbito de su competencia, otorga a los trabajadores los beneficios de la previsión social y asegura jubilaciones y pensiones móviles, irreductibles y proporcionales a la remuneración del trabajador en actividad”*.

En este sentido, como consecuencia de los recortes o reducciones sufridas en el haber previsional, muchos de los beneficiarios afectados, con el fin de hacer valer sus derechos y garantías consagrados en la Constitución de Córdoba, han intentado acciones contencioso administrativas o acciones de amparo, en las cuales se expresan diferentes argumentos que sostienen que el haber jubilatorio no puede ser en modo alguno reducido en virtud de la *“garantía de irreductibilidad de haberes previsionales”* expresamente establecida en el Art. 57 enunciado.

Al respecto, resulta pertinente enunciar la postura sostenida por el Dr. Guillermo Barrera Buteler, integrante de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de 3º Nominación de la Provincia de Córdoba, quien en su voto de la Sentencia N° 53 dictada con fecha 01/07/2004 en autos "Bendayan, Jacobo León y otros c/ Caja de jubilaciones, pensiones y retiros de Córdoba -amparo-" (fallo dictado en acción de amparo iniciada por ex legisladores, que vieron reducidos sus haberes previsionales en más del 30% también con motivo de la aplicación de la Resolución de la Caja de Jubilaciones Nro. 210.111/01), se refiere a esta garantía de irreductibilidad, en donde expresa: *“lo irreductible es aquello que no puede ser aminorado o disminuido”*.

Lo clave en este fallo es como se expresa el amparo no sólo de la condición jurídica del jubilado sino además del contenido económico del haber jubilatorio. En suma:

El artículo 14 bis de la Constitución Nacional reconoce el derecho a jubilaciones móviles, mientras que el artículo 57 de la Constitución de la Provincia de Córdoba habla de jubilaciones móviles e irreductibles, lo que agrega un plus de protección a la jubilación provincial de Córdoba porque, mientras la jubilación nacional debe mantener su movilidad y la relación con los ingresos de los activos y puede ajustarse en mas o en menos, la jubilación provincial exige por

mandato constitucional el ajuste en mas, en virtud de la movilidad, pero no admite el ajuste en menos, por la irreductibilidad.

En definitiva, al efectuarse reducciones o retenciones indebidas en los haberes de los jubilados y pensionados se estarían vulnerando no sólo la garantía de irreductibilidad sino también el principio de progresividad en materia previsional, ya que estas medidas importan un resultado regresivo en el goce efectivo de los derechos reconocidos por la Constitución Nacional, Art. 75 inc. 23, y los tratados internacionales que integran el bloque constitucional con jerarquía superior a las leyes, de acuerdo al Art. 75 inc. 22 de la misma, puesto que se afecta la calidad de vida de los jubilados y pensionados.

3.- Los haberes previsionales en la LIG en relación a la doctrina de la CSJN y Tribunales Federales.

Es sabido que en referencia al Art. 79 inc. c) de la Ley de Impuestos a las Ganancias se obtuvieron ciertas modificaciones a partir de la última reforma del 27/12/16. Es así que los mínimos no imposables de la citada Ley permitieron a un gran número de jubilados quedar excluidos del pago del tributo, o bien permanecer encuadrados en escalas inferiores de retención. No obstante lo expresado aún subsiste un gran universo de jubilados a los cuales el Estado retiene sumas importantes de los haberes jubilatorios.

En este sentido, resulta lícito considerar que los haberes jubilatorios son un reintegro que reciben los trabajadores luego de haber aportado durante no menos de 30 años para financiar su retiro de la actividad laboral. No es una ganancia ni una contraprestación. Además, en muchos casos esos salarios que recibió el trabajador durante 30 años estuvieron alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, lo que resultaría una doble imposición si el haber vuelve a sufrir descuentos por el mismo tributo. Por otra parte, los jubilados y pensionados no entran en la categoría de contribuyentes puesto que, como fue expresado ut supra, ya contribuyeron con sus aportes durante su desempeño activo. Es contradictorio que un sujeto pasivo sea al mismo tiempo contribuyente.

La Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social (CFSS), integrada por los Dres. Dorado y Herrero, ha resuelto con fecha 16/05/17 en la causa “Calderale Leonardo Gualberto C/ Anses s/Reajustes Varios”:

Declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la ley 20628 (Decreto 649/97) y del Art.115 de la ley 24241 en la medida que al practicarse la liquidación del haber, conforme pautas ordenadas en la sentencia, éste supere el mínimo no imponible tornándose pasible de tributar el impuesto a las Ganancias.

En las argumentaciones del fallo enunciado cabe destacar del voto de la Dra. Dorado:

Si los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, resulta contradictorio que sean gravados por el propio Estado con un impuesto y/o quita, ya que es el mismo Estado quien resulta responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (CN Art. 14 bis) La naturaleza jurídica de las prestaciones previsionales como contraprestación por el sufrimiento de una contingencia, no se asemeja ni puede equipararse con una renta o rendimiento derivada de una actividad con fines de lucro.

El Dr. Herrero, por su parte expresa:

Que la fuente más encumbrada del derecho positivo –La Constitución Nacional– en su artículo 14 bis prescribe en forma expresa que el Estado otorgará los beneficios de la Seguridad Social con carácter de integrales e irrenunciables. Directivas supremas categóricas que obligan a los jueces de la seguridad social a velar por la inmutabilidad e integridad de tales derechos, fulminando toda norma o acto del Estado o de los particulares que en forma actual o inminente los lesione, restrinja, altere o amenace con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta (CN, art. 43).

Otro aspecto fundamental a destacar del voto del Dr. Herrero:

Coherentes con estas prescripciones, el Tribunal Cimero ha destacado lo siguiente: “Esta Corte ha sostenido, desde sus orígenes, que las jubilaciones y pensiones no constituyen una gracia o un favor concedido por el Estado, sino que son consecuencia de la remuneración que sus titulares percibían como

contraprestación laboral y con referencia a la cual efectuaron sus aportes y como débito de la comunidad por dichos servicios, por lo que una vez acordadas configuran derechos incorporados al patrimonio y ninguna ley posterior podría abrogarlos más allá de lo razonable, pues encuentran como valla infranqueable expresas garantías de orden constitucional (Fallos: 289:430; 292:447; 293:26, 94; 294:83; 310:991; 311:530; causa M.709.XXII "Martiré, Eduardo F. c/ Poder Judicial de la Nación s/ ordinario" del 4 de marzo de 1993 y causa H.57.XXV "Hernández, Raúl Oscar c/ Provincia de Buenos Aires - Instituto de Previsión Social" del 22 de septiembre de 1994; C. 278. XXVIII 49 "Chocobar, Sixto Celestino c/ Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Públicos s/ reajustes por movilidad", disidencia de los señores ministros doctores don Augusto Cesar Belluscio, don Enrique Santiago Petracchi y don Gustavo A. Bossert)

Ahora bien, llegados a este punto cabe refrescar qué es lo que debe considerarse una ganancia en los términos de la ley 20628, y -concretamente, en lo que importa a este comentario- cuál es la norma que permite definir a una jubilación como ganancia. La respuesta la encontramos en el Art. 2º de la Ley, donde se expresa: "A los efectos de esta ley son ganancias (...): 1) *Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. (...)*". Resultando entonces que, a los fines tributarios, se considera que una jubilación -toda vez que se percibe de manera mensual y vitalicia- se corresponde con la definición de rendimiento, renta o enriquecimiento periódico y permanente.

A su turno, el Art. 79 de la ley 20628, establece: "*Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal (...)*".

Tomando los argumentos del Dr. Herrero en el fallo mencionado ut supra:

Resultaría a todas luces contradictorio reconocer que los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, que consagra la Ley Suprema y a la vez tipificarlos como una renta, enriquecimiento, rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado que es el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales. (Art. 14 bis). Por ello deviene irrazonable y carente

de toda lógica jurídica, asimilar o equiparar las prestaciones de la seguridad social a rendimientos, rentas, enriquecimientos, etc. obtenidas como derivación de alguna actividad con fines de lucro de carácter empresarial, mercantil o de negocios productores de renta.

El fallo determina en este punto qué debe considerarse y definirse claramente, en virtud del principio de legalidad, tanto el hecho imponible, como quienes son los sujetos obligados al pago, y además el sistema o la base para determinar el hecho imponible, entre otras variables. Asimismo, la capacidad contributiva resulta una de esas variables que debe ser atendida con especial énfasis, de tal suerte que ninguna imposición resulte confiscatoria.

Partiendo de la definición de Villegas, seleccionada por el Dr. Herrero sobre el hecho imponible: *“el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”*.

Así, *razona que, en el caso de los jubilados y pensionados que resulten alcanzados por el tributo, “la norma impugnada [Art. 79 inc. c) L. 20.628 no individualiza ni determina con precisión el hecho imponible sobre el cual estos contribuyentes deberían tributar, con lo cual se violaría de manera flagrante el referido principio de legalidad en materia tributaria”*. Y continúa afirmando:

La persona con status de jubilado, en el supuesto que durante su desempeño como trabajador activo su salario hubiere superado el mínimo no imponible que contempla la ley vigente, debió haber sufragado este impuesto en la categoría prevista en el art. 79 de la ley 20628, que tipifica como ganancia: *“el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia”*. De ello podría inferirse que el aporte en concepto de impuesto a las ganancias que grava a los jubilados, sería percibido por el Estado en dos oportunidades con respecto a la misma persona, lo cual podría configurar una doble imposición y a la vez un enriquecimiento ilícito para éste, si se repara en el hecho que, como derivación del principio de solidaridad que rige en esta materia.

Sobre esta doble imposición se da un debate que depende de donde se analice la situación: si desde el Derecho Tributario o desde el Derecho de la Seguridad Social.

Avanzando en el razonamiento, el Dr. Herrero expresa:

El trabajador dependiente, podría percibir una remuneración que por su cuantía podría ser alcanzada por las escalas o bandas fijadas por el poder de policía tributario; dicha remuneración –que es la contraprestación que recibe el trabajador por la ‘actividad lícita que presta a favor de quien tiene la facultad de dirigirla’ (LCT art. 4°)- sería el resultado o la ganancia realizada por él mismo, y obviamente el ‘hecho imponible’ que tipificaría la hipótesis normativa, más allá de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma que así lo prescribe, cuestión sobre la que no emito opinión por ser ajena a esta causa. En el supuesto de las jubilaciones, pensiones o retiros, por el contrario, no se configura este requisito insustituible del concepto legal de ganancia, pues ningún miembro del sector “pasivo’ presta servicios, u obtiene rentas, enriquecimientos o rendimientos merced a una actividad realizada por él ‘intuitu personae’. No se advierte en el supuesto de autos –reitero- ningún ‘hecho imponible’ de naturaleza legal en el que se sustente la obligación tributaria del actor.

Y en virtud de ello concluye afirmando que resultaría:

un contrasentido y una flagrante injusticia que el jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las Ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado, cuando se halla en total estado de pasividad, sin desarrollar ninguna actividad lucrativa de carácter laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador y sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase, derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad lucrativa, como sucede en los distintos supuestos que individualiza la ley 20628.

Sin embargo, el fallo reseñado no es el único que coincide en la inconstitucionalidad del gravamen en los haberes jubilatorios. La Cámara Federal de Apelaciones de Gral. Roca (CFGR), en la causa “Fornari, Silvia Cristina – López, Silvia Liliana C/Estado Nacional – Administración Federal de Ingresos Públicos S/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad” (2017), determinó que el impuesto a las Ganancias no debe aplicarse a las jubilaciones toda vez que ello es inconstitucional.

La CFGR expuso los siguientes razonamientos:

Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art.79, inciso c), de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97), en cuanto tiene a las jubilaciones por hecho imponible para la percepción del impuesto. (...) 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 en torno al derecho constitucional y no a la técnica tributaria. (...) La “ganancia” es el provecho, interés o fruto que se obtiene de las relaciones con terceros, sean comerciales o no. La inclusión de los términos “provecho”, “fruto” e “interés” remiten a acciones orientadas al rinde, es decir, a la obtención de una renta. (...) Como el haber jubilatorio no es una contraprestación, ya que por definición, quien la percibe no trabaja, se esfuma por completo, y sin el menor margen para la duda, la idea de que un ingreso jubilatorio es una “ganancia” (...) El haber previsional no es un provecho o fruto de tratos con otros, mucho menos de índole mercantil, sino que es un ingreso que se tiene cuya causa o título no es una contraprestación del jubilado sino un hecho anterior, ya finiquitado, que fue la realización de una cantidad determinada de aportes durante su vida económicamente activa y el haber llegado a la edad estipulada.

Además, ya en abril del 2014, la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná (CFP), en “Cuesta Jorge Antonio c/AFIP s / Acción de Inconstitucionalidad” afirmó que:

El beneficio jubilatorio no es ganancia en los términos de la ley tributaria, sino un débito social que se cumple reintegrando aportes efectuados al sistema previsional. En consecuencia, al considerar la jubilación como un reintegro o débito social, aplicar el impuesto sobre los aportes efectuados en vida activa y repetir la tributación sobre los mismos aportes al devolverlos en forma de beneficio previsional, produce agravio a diversas garantías constitucionales al afectar la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad como consecuencia de una doble imposición y el carácter confiscatorio de la reducción

Por su parte, la CSJN en “Dejeanne, Oscar Alfredo y otro c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/Amparo” tomó posición al respecto afirmando, entre otras cuestiones, lo siguiente:

Si bien los réditos o rentas no presentan en sí mismos rasgos distintivos, existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación que permiten reconocerlos con relativa seguridad. La idea de periodicidad está claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir. Así el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital.

Y concluye manifestando que:

Los montos cobrados por los actores en virtud de sus respectivas jubilaciones son susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la ley 20628 reseñados, a lo que cabe agregar que la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino que sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional(...) Para impugnar un tributo por los motivos esgrimidos en la demanda ha de demostrarse que, en el supuesto en concreto llevado ante la justicia -por las peculiaridades que éste pueda mostrar-, hay una violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo toman confiscatorio. Sin embargo, la acreditación de este aserto está rodeada de rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento (...), extremos que no condicen con que pueda ser admitido, como ocurrió en la sentencia recurrida, que trató la cuestión como de puro derecho, y sin que los actores hayan aportado en su momento prueba alguna que permita tener por configurada, siquiera indiciariamente, la manifiesta ilegalidad o arbitrariedad endilgada al accionar del Estado.

Es así, que en el fallo mencionado, la CSJN deja en manos del Poder Legislativo la facultad de imponer un tributo y sólo se reserva el control de su constitucionalidad, en tanto desde una óptica meramente patrimonial, es decir mientras éste no se torne

confiscatorio. Argumentos que se contradicen con lo fallado por la propia CSJN en “Sánchez, María del Carmen c/Anses s/reajustes varios” (2005), cuando expresó lo siguiente:

La necesidad de mantener una proporción justa y razonable entre el haber de pasividad y la situación de los activos, es consecuencia del carácter integral que reconoce la Ley Suprema a todos los beneficios de la seguridad social y de la íntima vinculación que guardan las prestaciones aseguradas al trabajador, con aquellas de naturaleza previsional, que son financiadas primordialmente con los aportes efectuados durante el servicio. Los derechos a una retribución justa y a un salario mínimo vital y móvil dirigidos a garantizar alimentación y vivienda, educación, asistencia sanitaria y, en definitiva, una vida digna, encuentran su correlato en las jubilaciones y pensiones móviles que deben ser garantizadas a los trabajadores cuando entran en pasividad. Cualquier situación que impidiera el goce efectivo de los beneficios de la seguridad social, tal como han sido creados por el legislador siguiendo el mandato constitucional, ya sea disminuyéndolos o aniquilándolos, tomaría irrisoria la cláusula constitucional y vacíos de contenidos los principios que ella consagra.

Es evidente que aún queda mucho camino por andar en la temática abordada, y como consecuencia, la existencia de contradicciones entre algunos fallos, que a mi humilde entender, depende del criterio de interpretación del ordenamiento jurídico.

En conexión con lo expresado, dicen Serna y Toller (2000) que: *“como ha señalado la Corte Suprema argentina, las disposiciones constitucionales no deben ser interpretadas de modo que se establezcan conflictos entre unas y otras y se destruyan recíprocamente, sino de manera tal que se las armonice”*.

Para concluir, es dable señalar que no existe normativa alguna que permita a un jubilado evitar el pago del impuesto a las Ganancias. La cuestión estaría centrada en considerar las necesidades que tienen los adultos mayores en esta etapa de su vida, siguiendo los preceptos constitucionales en lo que refiere a asegurarles una vida digna.

Sin perjuicio de lo antedicho, es dable señalar que hay haberes jubilatorios que sí indican una aptitud contributiva de quienes lo perciben y por ello, siempre y cuando se

considere las necesidades existentes para su calidad de vida, se podría generar un tributo especial abarcativo sólo de estos altos ingresos.

En definitiva, los grandes temas a dilucidar son, entre otros que derivan de ellos: ¿Cómo se mide la capacidad contributiva? ¿En qué proporción debe el jubilado contribuir a financiar el gasto público? ¿Pueden los jueces encontrar en la constitucionalización del principio inspiraciones diferentes o un instrumento eficaz para hacer valer su juicio no sólo sobre la legalidad o no de la norma, sino también sobre la legitimidad de ella?

Por último, supone una advertencia el hecho que el caso Calderale fue emitido por la Cámara Federal de la Seguridad Social en el marco de un juicio de reajuste de haberes, y en el fuero de la Seguridad Social. Fuero que inclina la balanza a favor de los derechos de los jubilados.

4.- Conclusión parcial

A modo de colofón resulta valioso subrayar que la mayoría de los jueces – ejemplo de la Provincia de la Córdoba- fundamentan su posición en los principios de no confiscatoriedad, proporcionalidad, movilidad, progresividad e irreductibilidad de los haberes previsionales. Estas garantías constitucionales están por encima de cualquier medida del Estado por razones de necesidad y urgencia. Es decir, si la recaudación tributaria menoscaba derechos de las personas significa que debe ser reformada.

Es así que para arribar a esta cierta concordancia práctica entre los derechos en juego es que debe atenderse a la naturaleza de su contenido esencial, cuya determinación implica, según Serna y Toller (op.cit.), *"mirar hacia los límites internos de cada derecho en litigio, hacia su naturaleza, hacia el bien que protegen, hacia su finalidad y su ejercicio funcional; es atender a sus respectivos contornos y a sus esferas de funcionamiento razonable"*.

En consecuencia, las garantías de los beneficios de la seguridad social que debe otorgar el Estado, tienen carácter de integrales e irrenunciables, y además los artículos 14 y 17 de la CN fijan el principio de la inviolabilidad del derecho de propiedad. Como los

haber previsionales conforman el patrimonio del jubilado, no se los puede imponer un gravamen o agredir en su cuantía, sin violentar los preceptos constitucionales enunciados.

De igual manera corresponde a la LIG describir el hecho imponible en coherencia con el principio de legalidad. Desde este marco quedaría perfectamente claro la razón fundamental por la cual los haberes jubilatorios no pueden ser considerados “ganancias”. Es decir, como el haber jubilatorio no es una contraprestación puesto que quien la percibe no trabaja, resulta una inconsistencia legal considerar al ingreso jubilatorio como una “ganancia”.

Ahora bien, también hay que considerar el principio de capacidad contributiva puesto que existen jubilaciones de elevadas cuantías que permiten a sus beneficiarios cubrir sus necesidades y contribuir con los gastos del Estado, sin por ello verse lesionados sus derechos. Es por ello que el legislador debería tratar la existencia de un impuesto especial para aquellos haberes jubilatorios con aptitud contributiva para soportar esta carga.

CONCLUSIÓN FINAL

Está claro que en su inicio la Ley de Impuestos a las Ganancias estuvo dirigida precisamente a gravar las “ganancias” obtenidas por los propietarios de las empresas, de las tierras y el capital, y no al salario y haberes previsionales, de allí la cantidad de incoherencias que presenta.

De esta manera se comprende que la LIG no respete los principios de capacidad contributiva y razonabilidad en determinados grupos de trabajadores, y opere distanciada del andamiaje de preceptos constitucionales que protegen a los trabajadores y jubilados.

En este sentido, la Constitución Nacional declara en su Preámbulo la finalidad “de promover el bienestar general”, dispone en los artículos 4 y 67 que las contribuciones serán “equitativas y proporcionales”, ampara en el artículo 14 el derecho a “trabajar y ejercer toda industria lícita”, consagra en el artículo 16 que la igualdad “es la base” de los impuestos, y plasma en el artículo 17 el principio de reserva legal cuando postula que “sólo el Congreso impone las contribuciones que se mencionan en el artículo 4”. Este último, al referirse a los recursos que conforman el tesoro nacional, dice “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población” imponga el Congreso. El artículo 67, inc. 2, dispone “establecer contribuciones directas proporcionalmente iguales” en todo el territorio de la Nación.

La equidad es un concepto general del derecho que plasma la existencia de lo justo y razonable. A partir del análisis de jurisprudencia, se obtiene que para la Corte la equidad signifique prohibición que los impuestos resulten confiscatorios. Y en referencia a la proporcionalidad, el alto tribunal la entiendo contrariamente a lo literal, no significa proporcional a la población sino a la riqueza.

Si atendemos al modo en que se fue incorporando el impuesto al trabajo y a los haberes jubilatorios, podemos encontrar que se dio de manera gradual, para evitar reacciones importantes. En consecuencia, cumplió con su objetivo, puesto que se puede notar, que con el correr de los años, hubo como una especie de somnolencia jurídica, ya que prácticamente no se presentaron tantas demandas en esta materia.

Estas situaciones que se han ido desarrollando en el recorrido de los cuatro capítulos y cuyo análisis permiten hacer las siguientes interpretaciones finales.

El poder tributario estatal no es absoluto sino que presenta limitaciones derivadas de los preceptos constitucionales. Es así que se puede concluir, en referencia al:

- Principio de legalidad: La ley precisa la obligación tributaria por razones de “emergencia” según lo expresado en su Art. 1, a las ganancias que se obtienen de “rendimientos, rentas o beneficios” señalados en el Art. 2, condición no atribuible a los salarios y haberes jubilatorios puesto que en como sujeto activo vende su fuerza de trabajo lo que le permite un ingreso que hace posible su “existencia conforme a la dignidad humana”. Otra cuestión que expresa el Art. 2 es la “permanencia de la fuente que la produce” que como se explico debidamente, sería el trabajador que es quien da su fuerza de trabajo. En su tarea ejercida en relación de dependencia sufre un desgaste progresivo razón por la cual es imposible hablar de permanencia de la fuente, a menos que se considere al mismo como un bien fungible. Razones suficientes para concluir que la LIG no respeta el principio de legalidad al gravar el trabajo en relación de dependencia y las jubilaciones y pensiones de este rango.
- El principio de capacidad contributiva: es indudable que la capacidad económica para afrontar el tributo no se localiza justamente en el rango de cierta masa de trabajadores, jubilados y pensionados. Para demostrar esto es lícito tomar el salario más alto y analizar el destino del mismo para distinguir entre la “riqueza” y en términos del Art. 25 de la Declaración Universal de Derechos Humanos “*Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios*”. Por lo expuesto, sería lícito que la ley determine a que llama “riqueza” y la diferencia con lo producido a partir de ella, a fin de identificar los rangos acordes al hecho imponible, en respeto al principio de capacidad contributiva de cada sujeto. Así mismo sería lógico que al trabajador alcanzado por este impuesto pudiera presentar otras deducciones que forman parte de su desarrollo personal y profesional, y de su familia, como los

gastos de educación universitaria, esparcimiento y bienes culturales, todo lo que define la calidad de vida para sí y su familia.

En suma gravar el salario de los trabajadores y jubilados va en contra los Art. 14 bis, 17 y 19 de la C.N puesto que:

- el salario debe gozar de la protección de las leyes, cosa que no ocurre al respecto de la LIG;
- la propiedad es inviolable, situación no respetada por la LIG cuando impone un tributo y no actualiza en los tiempos debidos al mismo;
- ningún habitante será obligado a hacer lo que la ley no mande, aspecto no considerado por la LIG, en relación con el Art. 17 puesto que avanza sobre la propiedad del trabajador.

Para la Constitución Nacional (Art. 75 inciso 2), el impuesto a las ganancias debe ser fijado por un tiempo determinado, proporcionalmente igual en todo el territorio del país, siempre que la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado lo exijan. Sin embargo, el requisito de “por tiempo determinado” no se respeta pues este tributo está vigente desde hace más de ochenta años y seguirá vigente, al menos, hasta el 31 de diciembre de 2019 según la última prórroga dispuesta por la ley 26.545.

La ley de contrato de trabajo define el salario del trabajador (Art. 103) en tanto que la Constitución Nacional (Art. 14 bis) y los Tratados Internacionales - como el Convenio N° 95 OIT y la Declaración Universal de Derechos Humanos- le dan al salario una protección integral y especial. En suma, el trabajo es un medio para que quien lo preste logre sus aspiraciones en aras de alcanzar su desarrollo integral como ser humano

Desde la misma lógica la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación adoptó una postura a favor de la importancia del salario en la vida de los trabajadores, así como también los fallos de los distintos Tribunales Federales analizados que expresan contundentes argumentaciones sobre el carácter confiscatorio de este impuesto. Es por ello, la importancia de la labor del abogado al presentar este tipo de demandas en defensa del salario o jubilación del cliente, puesto que posibilita la intervención de los jueces que con sus fallos logran una vasta producción de conocimientos.

Dichos conocimientos son necesarios para la reforma de aquellas normativas que colisionan con los principios constitucionales, como lo es el ítem b y c del Art. 79.

Otro de los efectos de la aplicación de la LIG es la división de la clase trabajadora entre los que pagan el tributo y los que no. Situación que provoca una cierta fractura social y una especie de mirada discriminatoria entre ambos sectores. Esto trae aparejado una nueva “grieta”. Por otra parte el reclamo a los sindicatos no logra que se tome este tema en su agenda de negociación, puesto que la porción de trabajadores que pagan el impuesto (con aportes significativamente importantes) representan una fracción menor de sus afiliados.

Para proteger a la inmensa mayoría de salarios y haberes jubilatorios de este impuesto, que de acuerdo al análisis realizado en el recorrido de cada capítulo es inconstitucional su aplicación, se propone a continuación, algunos presupuestos que deberían respetarse ante la sanción y aplicación de leyes que graven el salario.

Es así que un impuesto al salario debería considerar un debate que permita:

1. Determinar cuánto aporta la clase trabajadora en la creación de la riqueza nacional, es decir su aporte al Producto Bruto Interno (PBI). La clase trabajadora aporta el principal esfuerzo en la creación de la riqueza nacional y ello debe ser determinado a fin de repartir las cargas.
2. Precisar cuánto del PBI se lleva la clase trabajadora en el reparto de las riquezas; es decir, discutir qué porción de la riqueza nacional se dirige a satisfacer las necesidades de los trabajadores y sus familias. De acuerdo a la efectiva distribución de la riqueza debe ser analizada la carga tributaria que sus ingresos deben tener.
3. Establecer el impuesto respetando el principio de legalidad, para ello la ley debería describir correctamente en el hecho imponible el salario como “la remuneración que percibe un trabajador por vender su fuerza de trabajo”.
4. Para respetar el principio de capacidad contributiva debe gravarse el salario real y no el salario nominal. La ley debería tener un mecanismo por el cual se descuenta

automáticamente la inflación real, de forma mensual y no estar sujeta al año transcurrido. Así ocurre en Chile que se rigen por una escala que utiliza como parámetro una unidad de medida denominada Unidad Tributaria Mensual, que se ajusta mensualmente en función a la variación del índice de precios al consumidor.

5. Para que el impuesto a las ganancias pueda lograr la progresividad, como en otros países, se debería modificar no solo las deducciones establecidas en el art 23 sino también los del art.90 de la LIG, más aún a sabiendas que por diez años permanecieron inamovible estos valores.
6. En respeto al orden público laboral y el régimen de protección que tiene el salario se debe excluir el costo que implica garantizar condiciones de existencia digna para el trabajador y su familia como lo establece el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.⁸. Esto es, permitir deducciones de gastos reales del trabajador y su familia para: *“alimentación adecuada, vivienda digna, educación, vestuario, asistencia sanitaria, transporte y esparcimiento, vacaciones y previsión”*⁹ en concordancia con lo establecido por la Ley de Salario Mínimo Vital y Móvil. Esto conduciría a admitir la necesidad de computar, sin límites los gastos empleados no sólo en la manutención básica, sino todos aquellos referidos al libre desarrollo de la personalidad, presente y futura, dejando en el bolsillo del contribuyente lo suficiente para permitir una capitalización que asegure una adecuada calidad de vida presente y futura.
7. En consonancia con lo expresado ut supra, deberían ser declaradas ilegítimas las normas que transgreden el principio de capacidad contributiva con mínimos imponibles rígidos, presuntos, arbitrarios, o las que exigen límites a ciertos gastos, o

⁸ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966) Art 7 “Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que le aseguren en especial:

a) Una remuneración que proporcione como mínimo a todos los trabajadores:

i) Un salario equitativo e igual por trabajo de igual valor, sin distinciones de ninguna especie; en particular, debe asegurarse a las mujeres condiciones de trabajo no inferiores a las de los hombres, con salario igual por trabajo igual;

ii) Condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias conforme a las disposiciones del presente Pacto (...)”

⁹ Ley N° 20744 Ley de Contrato de Trabajo (1976), Art 116.

bien que establecen pagos anticipados y retenciones sin una razonable vinculación con la aptitud potencial de efectivizarla al momento de la determinación definitiva.

8. El gravamen del salario debe ser coherente con los límites al embargo que establece el Decreto 484/87¹⁰, la OIT y la Ley de Contrato de Trabajo¹¹.
9. Se debe reconocer que la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que ampara el ejercicio de toda industria útil –art.14- y toda ley que ponga en peligro esta fuente debe ser excluida del sistema jurídico. Cuestión analizable no en forma aislada sino en el conjunto de presiones tributarias sobre un mismo contribuyente.

Seguramente existen otras cuestiones a considerarse dentro de la LIG, cuestiones que exigen un debate profundo de la sociedad, y especialmente, un comprometido debate parlamentario. Debate que en primer término debe situarse en el juicio de legitimidad que como todo juicio de valor, se va conformando según las circunstancias, y transformando históricamente a medida que dichos valores evolucionan.

En palabras de Couture, para determinar la legitimidad de una norma, la justicia del juez debe coincidir con la justicia del legislador y la de éste con la del constituyente. Por lo expuesto, es fundamental una reforma de la LIG en los puntos analizados a fin de lograr que realmente contribuyan quienes tengan aptitud para ello, en promoción del “bienestar general”, tal cual uno los propósitos de nuestra Constitución Nacional.

¹⁰ Decreto 484/87, Art 1° Las remuneraciones devengadas por los trabajadores en cada período mensual, así como cada cuota del sueldo anual complementario son inembargables hasta una suma equivalente al importe mensual del SALARIO MINIMO VITAL fijado de conformidad con lo dispuesto en los artículos 116 y siguientes del Régimen de Contrato de Trabajo (L.C.T.-T.O. por Decreto Nro. 390/76). Las remuneraciones superiores a ese importe serán embargables en la siguiente proporción: 1. Remuneraciones no superiores al doble del SALARIO MINIMO VITAL mensual, hasta el diez por ciento (10%) del importe que excediere de este último.

2. Retribuciones superiores al doble del SALARIO MINIMO VITAL mensual, hasta el veinte por ciento (20%).

¹¹ Convenio 95 OIT (1949). Art. 10: 1. El salario no podrá embargarse o cederse sino en la forma y dentro de los límites fijados por la legislación nacional. 2. El salario deberá estar protegido contra su embargo o cesión en la proporción que se considere necesaria para garantizar el mantenimiento del trabajador y de su familia.

8.- BIBLIOGRAFÍA

8.1-Doctrina

- AFIP. Anuario Estadísticas Tributarias AFIP 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013.
<http://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/>
- Atchabahian, A. (2007). *El impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: La Ley.
- Bidart Campos, G. (1974) *Manual de Derecho Constitucional Argentino*. 3ª Edición. Buenos Aires, EDIAR S.A.
- Bidart Campos, G. (1996). *Manual de la Constitución Reformada*. Tomo II. Buenos Aires, EDIAR S.A.
- Cabanellas, Guillermo. (1987). *Tratado de Derecho Laboral*, Vol- II. Buenos Aires. Editorial Heliasta
- Casás, J. (1997) El principio de igualdad en el Estatuto del contribuyente, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario (N°3)*, Marcial Pons, Madrid, p. 75.
- Centro de Estudios para el Desarrollo Argentino (CENDA) (2007). *Notas de la economía argentina (N°4)*.
- Couture, E. J. Estudios Del derecho procesal civil, p.201.
- Edelstein, A. (2014). La reciente reforma de ganancias y los sujetos del exterior, *Revista Consultor Tributario (N° 83)*, Enero 2014, Pág 29.
- García Belsunce, Horacio A. y otros (1994) Estudios de derecho constitucional tributario. Buenos Aires, Ediciones Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. (1987). *Manual de Derecho Financiero*. Vol- I. 6ª Ed.
- González, J.V. (2001). *Manual de la Constitución Argentina*, Buenos Aires, La Ley.
- Gross, J.P. (1993) *Progressive Taxation and Social Justice in Eighteen-Century France*, Past and Present, 140, pp 79-80.
- Hensel, A. (2006). *Derecho tributario*. Madrid, Ed. Marcial Pons.
- Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires, Abeledo Perrot.

- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (3º ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- León XIII (1891) *Encíclica Rerum Novarum* en http://w2.vatican.va/content/leo-xiii/es/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum.html
- Linares Quintana S. (1981). *Derecho constitucional e instituciones políticas*, Buenos Aires. Plus Ultra.
- Marx C.(1849) *Trabajo asalariado y capital*. <http://rupturacolectiva.com/wp-content/uploads/2016/01/Karl-Marx-Trabajo-Asalariado-y-Capital.pdf>
- Mayz-Vallenilla, E. (1982). *El dominio del poder*. 1ª Ed. Madrid, Ariel S. A.
- Peña Labrin, D. (2005) .*Curso de Derecho Tributario I*, Universidad los Ángeles de Chimbote, Lima.
- Reig, E.J. y otros. (2010). *Impuesto A Las Ganancias*. Buenos Aires: Errepar.
- Ruiz Sanz, M. (2002) *Sistemas Jurídicos y Conflictos Normativos*, Instituto de Derechos Humanos “Bartolomé de Las Casas” Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson
- Ruiz, J.P. (2013) *El salario no es ganancia*. Buenos Aires: Nuevos Editores.
- Sabic, A. (2014). *Tu Espacio Juridico*. Retrieved Abril 20, from <http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/>
- Sánchez Viamonte, C. (1959), *Manual de Derecho Constitucional*, 4ª Ed. Buenos Aires. Kapelusz.
- Schindel, Á. (2003) *Concepto y Especies de Tributos*. En H. A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*” (Vol. 1, págs. 565-569). Buenos Aires: Astrea.
- Serna, P. y Toller, F. (2000), *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales*, Buenos Aires. La Ley.
- Smith A. (1776) *La riqueza de las Naciones*. <http://ceiphistorica.com/wp-content/uploads/2016/04/Smith-Adam-La-Riqueza-de-las-Naciones.pdf>
- Spisso, R. (2000). *Derecho Constitucional Tributario*. 2ª Ed., Buenos Aires. De Palma
- Tributarios, C. C. (2014). *Rentas de la cuarta categoría - Distorsiones en el impuesto a las ganancias*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- Uckmar, V. (2002) *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá, Temis.
- Villegas, H. (2009). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (9° ed.), Buenos Aires: Astrea.

8.2 Páginas web consultadas

- www.rae.es Diccionario de la Real Academia Española
- <http://www.defensorba.org.ar/seguridad-social.php>
- https://busquedas.indec.gov.ar/?_ga=2.111897412.1169584563.1522184374-611997609.1522184374#/

8.3-Legislación

- Código Iberoamericano de Seguridad Social. (1995)
- Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Constitución de la Nación Argentina.
- Constitución de la Provincia de la Provincia de Córdoba .
- Convenio Colectivo de Trabajo 636/11 de la Industria del Neumático (2011)
- Convenio sobre la protección del salario (1949)
- Declaración Universal de Derechos Humanos (1948)
- Ley 11586 Ley de impuesto a los réditos (1932)
- Ley 19640 Ley de Promoción al Territorio Nacional de Tierra del Fuego(1972)
- Ley 20.628. Ley de impuestos a las ganancias, (1973) y sus modificatorias
- Ley 20.744. Ley de Contrato de Trabajo, (1976).
- Ley 24.241. Ley Nacional del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, (1993).
- Ley 26176 Ley de Actividad Petrolera (2006)
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966)

8.4-Jurisprudencia

- C.S.J.N “Masotti de Busso, Ana y otros c/ Provincia de Buenos Aires”, (1947) Fallos 207:271.
- C.S.J.N, “Cuevas, Luis Miguel c/AFIP-DGI s/Contencioso Administrativo” (2010), Fallos 333:2193
- C.S.J.N. "Méndez José María y otros v. Provincia de Córdoba" Fallos 187:586,
- C.S.J.N. “Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otros s/amparo” (2014)
- C.S.J.N. “Unanue, Ignacio y otro c. Municipalidad de la Capital s. devolución de pesos" (1923), Fallos 138:313.
- C.S.J.N. “Vizzoti, Carlos Alberto c/ AMSA S.A. s/despido” (2004)
- C.S.J.N. Dejeanne, Oscar Alfredo y otro el Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s//amparo, (2013). http://www.sajj.gob.ar/jurisprudencia/NV6919-dejeanne_administracion_amparo-federal-2013.htm
- C.S.J.N. en “Sánchez, María del Carmen c/Anses s/reajustes varios” (2005).
- C.S.J.N. “Aquino, Isacio c. Cargo Servicios Industriales S.A”. (2004)
- C.S.J.N, “De Lorenzo, Amelia Beatriz c/DGI” (2009)
- Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de 3º Nominación de la Provincia de Córdoba, "Bendayan, Jacobo León y otros c/ Caja de jubilaciones, pensiones y retiros de Córdoba -amparo-" (2004),
- Cámara Federal de Apelaciones de Gral. Roca “Fornari, Silvia Cristina – López, Silvia Liliana C/Estado Nacional – Administración Federal de Ingresos Públicos S/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad” (2017)
- Cámara Federal de Apelaciones de Paraná. “Cuesta, Jorge Antonio contra Afip sobre acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)”, Expte. N° FPA 21005389/2013, provenientes del Juzgado Federal N° 2, (2014).
- Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II, Leonardo Calderale c/ AFIP. Página web del Diario Clarín, Recuperado el 17/05/17 de: https://www.clarin.com/ieco/jubilados-declaran-inconstitucional-paguen-ganancias_0_rJ6RakYg-.html.

- Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal. Sala V. De Lorenzo
Amelia Beatriz c Afip. (2009)