

**HACIA UNA JURISPRUDENCIA DE LA VULNERABILIDAD: CUANDO LOS
JUBILADOS NO PAGAN IMPUESTO A LAS GANANCIAS
(En el centenario de la Constitución de Weimar de 1919)¹**

TOWARDS A JURISPRUDENCE OF VULNERABILITY: WHEN RETIRED PEOPLE
DO NOT PAY TAX ON PROFITS.
(On the centenary of the Weimar Constitution of 1919)

Por *Walter Carnota* (*)

Resumen: Los grupos vulnerables que aparecen identificados en el plexo constitucional argentino a partir del artículo 75 inciso 23 de la Constitución Nacional han dado pie a una fértil elaboración jurisprudencial en materia de Seguridad Social, fundamentalmente en materia de reajustes de haberes previsionales y de impuesto a las ganancias, a través de sendos pronunciamientos liminares de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Palabras Clave: Grupos vulnerable – Corte Suprema de Justicia de la Nación – Impuesto a las Ganancias – Exenciones

Abstract: Vulnerable groups were identified within the Argentine constitutional framework in Article 75.23 as a result of the 1994 federal constitutional revision. This recognition paved the way for a fertile Social Security judicial doctrine through two key Supreme Court decisions, mainly in the cost of living pension adjustment and income tax areas.

Key Words: Vulnerable groups – Argentine Supreme Court – Income Taxes - Exemptions



Artículo publicado bajo Licencia Creative Commons Atribución-No Comercial-Sin Derivar. © Universidad Católica de Córdoba
DOI [http://doi.org/10.22529/rdm.2019\(1\)03](http://doi.org/10.22529/rdm.2019(1)03)

¹ Artículo recibido el 16 de agosto de 2019 y aprobado para su publicación el 27 de septiembre de 2019.

(*) Abogado (UBA). Doctor en Derecho (UBA). Doctorando en Derecho (UNC). Profesor Titular Regular de la Facultad de Derecho (UBA). Profesor Titular Regular de la Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Profesor Titular Ordinario UNLZ, USAL y UCES. Director Académico del Doctorado en Derecho de la UNLZ. Consejero Directivo por el claustro docente y Director del Centro de Economía y Gestión Judicial de la Facultad de Ciencias Económicas UBA. Juez Federal de la Seguridad Social.

1.- Planteo inicial.

En los últimos lustros ha cobrado inusitada fuerza entre nosotros la denominación de *vulnerable*. Por incidencia del derecho civil (madre de la mayoría de los sectores en los que se descompone el ordenamiento jurídico hoy en día, con exclusión del derecho público), las reglas tutelaban históricamente a quien había sufrido un “daño”. Ello dio lugar, en el siglo anterior, a una vigorosa y vertiginosa rama del derecho, como ha sido el derecho de daños, con diversos segmentos que confluían a un mismo objeto, con ascendencia en el artículo 19 de la Constitución Nacional, que era su reparación. La prohibición de dañar se desglosaba así en una serie de protecciones particulares o especiales.

Daño material, daño moral, daño temido, daño estético, daño ambiental, daño al proyecto de vida, daños y perjuicios en general. La centralidad era que alguien había ocasionado sobre todo en el patrimonio de las personas un efecto nocivo o que causaba un detrimento y que el mismo debía ser reparado. No había daño que debía quedar incólume, sin resarcimiento jurídico.

Aún con los avances que implicaron primero el derecho del trabajo y luego el de la seguridad social, nunca se dudó mayormente en la existencia y constatación de un daño. Sin embargo, hoy el planteamiento de la cuestión va virando significativamente.

En efecto, llegó un momento que comenzó a preocupar el “peligro” del daño, la “inminencia” del daño, su mera representación conjetural. Ya no fue necesaria la constatación empírica de que se había producido un perjuicio: ahora interesó cuán cerca estuvo la persona de padecerlo o sufrirlo.

Demás está decir que la nueva concepción implicó una noción más humanista y menos patrimonialista del derecho. Ya no interesa sólo cómo impacta el daño -o su potencial- en el peculio de la persona. Cunde por el contrario un *personalismo humanista* que torna al derecho más sensible y agudo a ciertos fenómenos que antes. El paradigma de los derechos

fundamentales hace su irrupción triunfal, para tratar de dar solución a la mayor cantidad de problemas posibles.

Como sea, al importar más la persona, no sólo cuentan las personas al mayoreo. La Constitución prototípica se preocupaba de las mayorías electorales, es decir, las que ganaban las elecciones y conformaban los órganos del poder como el Congreso o la presidencia. También, lícito es reconocerlo, de cómo “contener” a esas mayorías, mediatizándolas a través de instituciones como el Colegio Electoral.

Por el contrario, con el tiempo, el derecho constitucional va a ir desviando el foco de su atención a las minorías, ya que va a considerar que las mayorías registran suficiente grado de protección.

Largo ha sido el debate por el “control de constitucionalidad”. Se ha hablado de una *dificultad contra-mayoritaria* en la academia y a la judicatura. Es que, desde una óptica estrictísima de prevalencia electoral, los órganos predominantes son los políticos, fruto de la elección popular. Empero, se ha intentado justificar la justicia constitucional bajo una perspectiva de defensa o apuntalamiento de las minorías, es decir, de aquellos que están sin tutela desde los carriles políticos habituales en donde sobresalen los que ganan.

Cabe destacar que el legislador actúa para la generalidad de las situaciones, respondiendo a los intereses de la mayoría. Sin embargo, hay que llegar a otro umbral: en palabras de Jeff King, el juzgador “podría preguntarse si, respecto de la política cuestionada, el reclamante pertenece a un grupo que resulta *particularmente lábil al prejuicio de la mayoría o al olvido*”.²

Debe consignarse que la llamada “dificultad contra-mayoritaria” devino en una “obsesión académica” (en palabras de Barry Friedman) a lo largo de las últimas cuatro décadas del siglo XX en los Estados Unidos. Es que existe “una tensión inherente en el hecho de que un

² KING, Jeff, *Judging Social Rights*, Cambridge, Cambridge University Press, 2012, p. 181.

gobierno poderoso para llevar a cabo las potestades del estado es también poderoso para abusar los derechos individuales, *particularmente de las minorías*”³.

Ello fue anticipado en la famosa “nota al pie número 4” del caso *United States v. Carolene Products* del año 1938⁴. Allí se habló de la justicia como defensora de las “minorías discretas e insulares”⁵. Ello encuentra sentido y congruencia: el refugio de las minorías muchas veces está en los jueces, porque los órganos políticos tutelan en principio a las mayorías surgidas de elecciones.

Pero aún con el avance que implicó esta línea jurisprudencial para lo que estaría por decantar tiempo después en la Suprema Corte de los Estados Unidos (concretamente, estamos haciendo referencia al caso “*Brown v. Board of Education of Topeka*” del año 1954⁶), y de los “momentos constitucionales”⁷ registrados con posterioridad en el campo racial, es de hacer notar que las minorías vulnerables son receptadas en el “Sur Global” (Sudáfrica, Colombia, Argentina, Brasil) de un modo peculiar. Es que “un planteo común e intuitivamente plausible es que debido a que las brechas en el sur global son frecuentemente consideradas más abiertas que en el norte, y porque en general la capacidad del estado es más baja en el sur, las cortes constitucionales de aquellos países estarán más inclinadas a intervenir a favor de los pobres, o a apoyar el reconocimiento constitucional y realización progresiva de los derechos económicos y sociales”⁸.

Ha sido extenso el camino recorrido en la construcción del concepto de vulnerabilidad. La Corte Interamericana de Derechos Humanos comenzó detectando a los grupos que habían sufrido delitos de lesa humanidad. Luego identificó otros colectivos que habían padecido marginaciones y exclusiones, como ser los pueblos originarios, o las niñas/niños y

³ CLARK, Tom, “Judicial Review”, en EPSTEIN, Lee, y LINDQUIST, Stefanie A., *The Oxford Handbook of U.S. Judicial Behavior*, Oxford, Oxford University Press, 2017, p. 276. El subrayado es nuestro.

⁴ 304 U.S. 144.

⁵ ALFANGE, Dean, Jr., “Footnote Four”, en HALL, Kermit (Ed.), *The Oxford Companion to the Supreme Court of the U.S.*, New York, 1992, p. 306.

⁶ 347 U.S.483

⁷ Al decir de Bruce Ackerman.

⁸ HIRSCHL, Ran, *Comparative Matters (The Reinassance of Comparative Constitutional Law)*, Oxford, Oxford University Press, 2014, p. 221.

adolescentes, para finalmente decantar por aquellos que sufren en el goce y disfrute de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales⁹.

La mayoría de la Corte Suprema argentina, en autos “Blanco, Lucio” (sentencia del 18 de diciembre de 2018, *Fallos*: 341:1924), proverbialmente expresó en el considerando vigésimo sexto de la decisión que: “es precisamente en tiempos de crisis económica cuando la actualidad de los derechos sociales cobra su máximo significado. En tales etapas críticas, deben profundizarse las respuestas institucionales en favor de los grupos más débiles y postergados, pues son las democracias avanzadas y maduras las que refuerzan la capacidad de los individuos y atienden las situaciones de vulnerabilidad en momentos coyunturales adversos”.

Nótese el paralelismo entre la observación que *in passing* hace Hirschl y este tramo del decisorio “Blanco” de nuestra Corte. El Tribunal despliega una política pública activa, puntualmente social. Pocos tribunales de cúpula (*apex courts*) lo afirmarían de modo tan contundente y rotundo. Empero, no lo expresa condenando al austericidio desde el Sur, sino desde las crisis económicas que supimos conseguir e inspirándose en el acontecer de las democracias consolidadas.

En relación con elaboraciones jurídicas contexto geográfico dependientes, recordemos la lucha del profesor Manuel Atienza por una filosofía del derecho “del mundo latino”. Es que, señala, “la elaboración de una teoría del Derecho completamente general, válida para cualquier sistema jurídico, es una empresa de valor limitado. Pero, además, no es nada obvio que la teoría jurídica al uso, el paradigma anglonorteamericano dominante (positivista o no), sea verdaderamente general. Por eso, ante el riesgo cierto de que la globalización en la teoría del Derecho responda más bien a lo que se ha llamado la ‘globalización de un localismo’, podría ser de interés desarrollar teorías del Derecho - digamos- ‘regionales’, de acuerdo con los diversos círculos de cultura hoy existentes. El

⁹ Ello también tuvo su correlato en materia procesal, en cuanto la efectiva protección de los derechos de las personas en condición de vulnerabilidad “requiere de un proceso regido por el principio de flexibilidad y adaptación de las formas que permita a las partes solicitar o al juez disponer oficiosamente las medidas necesarias para una tutela efectiva, oportuna y eventualmente preventiva”. Conclusión 2 de la Comisión Número 1: “Nuevos paradigmas de la jurisdicción protectoria”, Congreso Nacional de Derecho Procesal, San Juan, 12,13 y 14 de septiembre de 2019.

multilateralismo parece una estrategia deseable, y no solo en el ámbito de la política internacional”.¹⁰

2.- Las reglas y los principios.

Existe toda una línea en la filosofía del derecho, con autores como Dworkin y Alexy, que destacan la existencia de “principios” amén que de reglas. Ello no impide que muchas veces los primeros configuren o conformen reglas jurídicas. Empero, el nivel de generalidad hace que sea conveniente su distingo.

La materia tributaria ha quedado fuertemente impregnada de principios que vienen de la Constitución. Así, podemos mencionar a la legalidad, la proporcionalidad y progresividad del tributo, la no confiscación. La tributación se construyó entre nosotros y en muchas otras latitudes sobre estas bases.

Ahora bien, la Corte Suprema de Justicia, por mayoría, en autos “García, María Isabel” (sentencia del 26 de marzo de 2019, *Fallos*: 342:411), eximió del pago de ganancias a una jubilada con fundamento en su carácter de “vulnerable”, sin que importase si el monto detráido afectaba su capacidad contributiva o si le representaba una quita confiscatoria. Para así resolver, el más Alto Tribunal federal se internó en los vericuetos de una categoría novedosa, cual es la *vulnerabilidad*. Los criterios clásicos no fueron suficientes ni bastaron para dar sustento argumental al pronunciamiento. La Corte enfocó el problema en adjudicación bajo el prisma de la vulnerabilidad.

Para el Alto Tribunal federal, cabe integrar a todo el ordenamiento sobre la premisa de la protección de los más vulnerables. Es que, se remarca en el considerando quince de la opinión mayoritaria, “no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal. Es que, en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente ‘a cualquier precio’...”.

¹⁰ ATIENZA, Manuel, *Filosofía del Derecho y transformación social*, Madrid, Editorial Trotta, 2017, p. 49.

Demás está decir que la Corte venía de algún modo incrementando su preocupación por el colectivo de jubilados y de pensionados. Ya el juez Maqueda, en su disidencia en el caso “Cahais” (sentencia del 18 de abril de 2017, *Fallos*: 340: 483) en un muy extenso razonamiento argumentó con fuerza la aplicación de la tasa activa (y no de la pasiva) en las acreencias de ese grupo social, aunque allí quedó en minoría a la hora de la votación. Allí aparece -considerando 17- la estimación del grupo vulnerable.

Volvemos a ver una mutación en los clásicos cánones de interpretación, ahora en la materia específicamente previsional. Si tradicionalmente importaban los principios de substitutividad del haber y de razonable proporcionalidad entre el sueldo del activo y del pasivo, las nuevas perspectivas que se van a ir arrimando nos hablan de la justicia social, de la no regresividad y a la postre, de la vulnerabilidad. Ello venía siendo preanunciado en el caso “Blanco, Lucio” ya citado, en donde se ventilaba un asunto en principio estrictamente patrimonial como era una aplicación de índices para las remuneraciones computables para el haber inicial de las jubilaciones. Allí se dijo que el decisorio al que se había arribado “se enrola dentro de la jurisprudencia de esta Corte Suprema en materia de seguridad social, en la que el Tribunal se ha manifestado particularmente *sensible* a las cuestiones que atañen al resguardo de los créditos pertenecientes a la clase pasiva, *grupo vulnerable e históricamente postergado*”.¹¹ De “Blanco” del mes de diciembre de 2018, se pasa a “García” de marzo de 2019, profundizándose la veta de la protección de la vulnerabilidad.

Los vulnerables en un sentido económico y social son minoría política. En el área de la previsión social, los pasivos son soportados por los actuales activos, aunque éstos cada vez se desdibujan al bajar la relación entre unos y otros en el plano demográfico.

3.- El vulnerable que no paga impuesto a las ganancias.

Volvamos al caso “García”. Allí como se esbozó se entendió que la accionante no debía tributar ese impuesto por ser vulnerable. Una combinación de su edad y de su estado de salud llevó a la mayoría del Supremo Tribunal a entender que debía ser un colectivo eximido de pagar dicho tributo. Recordemos que ya en su momento, Bidart Campos

¹¹ Considerando vigésimo tercero del voto mayoritario, énfasis agregado.

abogaba por constitucionalizar el derecho financiero en su conjunto, tanto de ingresos cuanto de egresos. “El plexo de valores -observaba el Maestro-, principios y derechos a tomar en cuenta en aquel ‘para’ es el mismo cuando la actividad financiera atiende a la obtención de recursos y cuando se dirige a realizar los gastos. Las ‘entradas’ y las ‘salidas’ se atan a un ‘para’ (finalidad) común, y a ese ‘para’ (finalidad) es el que se ancla en el sistema axiológico constitucional. No se trata, entonces, ni en la recaudación ni en las erogaciones de una política discrecional que a su gusto haga la selección técnica de necesidades y fines, sino de una *política constitucionalmente juridizada* que debe auscultar, racional y objetivamente en el sistema axiológico de la constitución, cuáles son los ‘para’ (finalidades) a los que se han de destinar anualmente los recursos a conseguir y los gastos a realizar”.¹²

Empero, no se requirió una gran faena probatoria. En puridad, el Tribunal gira en torno a las categorías que había pergeñado el art. 75 inciso 23 incorporado luego de la reforma constitucional de 1994. Poco interesaba, como antes, acreditar la confiscación del tributo, o la capacidad contributiva del sujeto percutido. En este orden de ideas y de experiencias, queda claro que el juzgador adopta una postura mucho más protagónica y activista que en el molde procesal clásico. La jurisdicción protectoria de los vulnerables requiere de una judicatura activa y vigilante ante posibles conculcaciones de derechos. Ello requiere nuevos esquemas procesales.

Claro que, en sede teórica, parecería necesario perfilar al máximo la silueta del *vulnerable*, máxime si va a ser recompensado con no pagar un impuesto que obla la mayoría de la población. ¿Qué parámetros se van a diseñar para medir o ponderar la vulnerabilidad?

En esa empresa, el Tribunal va a ser deferente a la voluntad del Congreso. A través del mecanismo de la sentencia exhortativa, va a entrar nuevamente en el “diálogo inter-

¹² BIDART CAMPOS, Germán J., *El orden socio-económico en la Constitución*, Buenos Aires, Ediar, 1999, p. 356. El autor critica acerbamente la tendencia a someter a los derechos al rasero del presupuesto. Sin embargo, la Corte ahora va más allá y transforma los parámetros clásicos de la tributación que tenían anclaje constitucional (arts. 4, 16, 17, 75 incisos 2 y 8), con una pauta análogamente suprema: el art. 75 inciso 23 CN. Se trata de la “posconfiscación”. CARNOTA, Walter F., “La inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias por vulnerabilidad (La era de la posconfiscación)”, *La Ley*, Suplemento de Derecho Constitucional, 8 de mayo de 2019, p. 7. Allí afirmamos que, sin la lente de la vulnerabilidad, “difícilmente se logre comprender un trato tributario distinto al del trabajador”.

poderes” para que el órgano legislativo dicte una norma general y abstracta que sirva de efectivo parámetro para la vulnerabilidad.

Por cierto, que hay un período de transición hasta que el Congreso expida esa legislación. *En el mientras tanto, la actora no pagará el impuesto a las ganancias.* Ello en el “efecto inter-partes” del decisorio de la Corte. Sin embargo, en su vocación modélica y ejemplificadora, *todos aquellos que se hallen en la misma situación existencial que la Sra. María Isabel García tampoco deberían pagar ese impuesto por elementales razones de igualdad y de no discriminación*¹³. De lo contrario, estaríamos distinguiendo sin fundamentación objetiva entre vulnerables.

La decisión de la Corte a la que aludimos tiene profundas implicancias para el derecho de las minorías. Aquí no sólo se afirma la existencia de un grupo vulnerable, no sólo se despliega una política activa a su favor, sino que, en el juego y diálogo de los poderes del Estado, se les dice a los mismos que ese colectivo queda sustraído del poder tributario (*tax power*) del Estado.

Ello tensiona al máximo las relaciones inter-órgánicas. No nos olvidemos que el primer gran expositor del concepto de soberanía en los albores de la Edad Moderna, Jean Bodin, la concebía como el “poder de dar y anular la ley”, con distintos “signos”, uno de los cuales era, precisamente, “recaudar tributos e impuestos”¹⁴.

Aquí la Corte desafía a los poderes políticos porque les está diciendo que no regularon con suficiente precisión al poder tributario. Que, al concebir al impuesto a las ganancias, satisfizo el recaudo de la legalidad tributaria pero que no lo matizó suficientemente con la

¹³ Se ha dicho respecto al fallo “García” que “si bien la Corte no le otorga a la sentencia efectos erga omnes, en la medida en que realiza un control abstracto de inconstitucionalidad, otorgándole efectos retroactivos y prospectivos, su doctrina se proyecta al universo de prestaciones jubilatorias que tengan su origen en el trabajo personal. Sin duda que en este precedente la Corte, por mayoría, ha asumido el rol de legislador negativo, cuya existencia en el orden federal, sin regulación legal alguna, había negado reiterada y sistemáticamente”. SPISSO, Rodolfo R., “Inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias sobre prestaciones jubilatorias. Control abstracto de constitucionalidad”, *La Ley*, 17 de abril de 2019, p. 13. En similar sentido, se ha afirmado que: “el fallo de la Corte ha sido el puntapié para que los demás tribunales se expidieran en análogo sentido”. BERMUDEZ, Rosanna E., “Impuesto a las ganancias. Su resolución por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Jurisprudencia de las Cámaras Federales, en *Temas de Derecho Laboral y de la Seguridad Social*, Setiembre de 2019, p. 806.

¹⁴CHEVALLIER, Jean-Jacques, *Los grandes textos políticos desde Maquiavelo a nuestros días*, Madrid, Aguilar, 1977, p.42.

necesaria sintonía que a su criterio requiere la existencia de vulnerables. Que la actora no debe pagar ese tributo hasta tanto el Congreso de la Nación se haga cargo del impacto de la vulnerabilidad y diseñe una ley tributaria acorde.

Desde los vericuetos formales que configuran la tributación fiscal, esta decisión implica un cambio sustantivo en las valoraciones precisamente porque se ha detectado la presencia de un colectivo vulnerable, de una minoría que reclama protección y apoyo a punto tal que no sólo es susceptible de recibir prestaciones de las Administraciones Públicas, sino que es eximida de cargas que soporta el resto de los contribuyentes.

Tal vez nunca hasta “García” se había visualizado tanto en concreto la potencia de una minoría vulnerable. Si un Estado no puede recaudar tributos, es un pálido reflejo de lo que debe ser, carece -en terminología bodina- de un “verdadero signo” de la soberanía.

Sin embargo, aquí la mayoría de la Corte decidió avanzar en esa dirección protectora de una minoría vulnerable. Reconoce que la temática deberá ser abordada por el órgano competente para fijar tributos, que es el órgano legislativo. Pero hay una transición en donde la actora no tributará y, lo que es más ominoso para las arcas fiscales, *todas aquellas personas que se encontrasen en análogas situaciones de vulnerabilidad*. De hecho, la Corte con posterioridad a “García” reiteró en muchos otros casos la posición allí sentada.

4. Conclusión

La mirada que ofrece la Corte Suprema en materia de pago de ganancias del colectivo de jubilados y pensionados es congruente con el plan diseñado por la reforma constitucional que acaba de cumplir un cuarto de siglo. La protección de esta minoría se ha ido perfeccionando, desde la reafirmación del principio sustitutivo del haber y de la no confiscación del mismo a través de la preservación de su integridad, como clásicamente lo ha enseñado el derecho judicial de nuestra Corte Suprema, hasta la eximición del pago de ganancias en situaciones de vulnerabilidad.