

**Tipo de documento:** Tesis de maestría



*Maestría en Derecho Tributario. Escuela de Derecho*

# **Beneficiarios de haberes previsionales en Argentina: Situación frente a los impuestos patrimoniales – a propósito del precedente “García” (Fallos 342:411)**

**Autoría:** López Sarmiento, Agustín

**Fecha:** 2024

¿Cómo citar este trabajo?

López Sarmiento, A. (2024). “Beneficiarios de haberes previsionales en Argentina: Situación frente a los impuestos patrimoniales – a propósito del precedente “García” (Fallos 342:411)”. [Tesis de maestría. Universidad Torcuato Di Tella]. Repositorio Digital Universidad Torcuato Di Tella

<https://repositorio.utdt.edu/handle/20.500.13098/13454>

El presente documento se encuentra alojado en el Repositorio Digital de la Universidad Torcuato Di Tella bajo una licencia Creative Commons Atribución-No Comercial-Compartir Igual 4.0 Internacional

Dirección: <https://repositorio.utdt.edu>



ESCUELA DE DERECHO

**BENEFICIARIOS DE HABERES PREVISIONALES EN ARGENTINA:  
SITUACIÓN FRENTE A LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES - A  
PROPÓSITO DEL PRECEDENTE “GARCÍA” (FALLOS: 342:411)**

TRABAJO FINAL

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

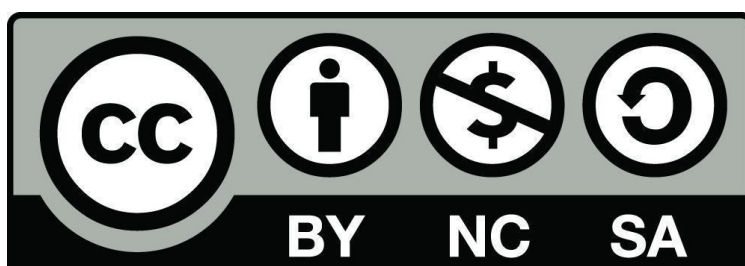
**AUTOR:** AGUSTÍN LÓPEZ SARMIENTO

**LEGAJO:** 21W2210

**DIRECTOR:** PABLO JOSÉ MARÍA REVILLA

13/11/2024

BENEFICIARIOS DE HABERES PREVISIONALES EN ARGENTINA: SITUACIÓN  
FRENTE A LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES - A PROPÓSITO DEL PRECEDENTE  
“GARCÍA” (FALLOS: 342:411)



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución–NoComercial–CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).



**Reconocimiento:** En cualquier explotación de la obra autorizada por la licencia se debe reconocer la autoría.



**No Comercial:** La explotación de la obra queda limitada a usos no comerciales.



**Compartir igual:** La explotación autorizada incluye la creación de obras derivadas siempre que mantengan esta misma licencia al ser divulgadas.



## **AGRADECIMIENTOS**

*A todos aquellos que me formaron a lo largo de mi carrera académica y profesional,  
compartiendo sus experiencias y conocimientos.*



## **RESUMEN**

El presente trabajo analiza las implicancias constitucionales actuales que exhibe la aplicación en la República Argentina de impuestos patrimoniales sobre los beneficiarios de haberes previsionales, tanto a nivel federal como a nivel local.

Ello, verificando la injerencia que el precedente “García” (Fallos: 342:411) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina pudo haber tenido sobre esta cuestión y, asimismo, entregando opiniones y conclusiones personales sobre este tópico.

**Palabras clave:** haberes previsionales, jubilados, pensionados, retirados, vulnerabilidad, adultos mayores, impuestos patrimoniales, bienes personales, inmuebles, patrimonio, constitucionalidad, derechos constitucionales.



## **TABLA DE CONTENIDOS**

|                                                                                                                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Agradecimientos _____                                                                                                                                           |    |
| Agradecimientos _____                                                                                                                                           | 3  |
| Resumen _____                                                                                                                                                   | 4  |
| Tabla de contenidos _____                                                                                                                                       | 5  |
| Abreviaturas _____                                                                                                                                              | 7  |
| I. Introducción _____                                                                                                                                           | 8  |
| II. Cuestión preliminar: los beneficiarios de haberes previsionales y el Impuesto a las Ganancias (cuarta categoría) – El caso “García” (Fallos 342:411) _____  | 9  |
| II. a). Breve historia de la relación entre el Impuesto a las Ganancias (cuarta categoría) y los beneficiarios de haberes previsionales hasta el año 2019 _____ | 9  |
| II. b). El caso “García” (Fallos: 342:411) _____                                                                                                                | 11 |
| II. b). (i). Lo medular del caso _____                                                                                                                          | 11 |
| II. b). (ii). El dictamen de la procuradora fiscal _____                                                                                                        | 12 |
| II. b). (iii). El razonamiento del voto de la mayoría _____                                                                                                     | 13 |
| II. c). (iv). El voto en disidencia del Dr. Rosenkrantz _____                                                                                                   | 14 |
| II. d). (v). Las reformas legislativas que pusieron en crisis a la doctrina del fallo (ley n° 27.617 y sus similares) _____                                     | 16 |
| II. c). Cuestiones sustanciales indefinidas luego del precedente “García” (Fallos: 342:411) _____                                                               | 20 |
| II. c). (i). La definición del concepto de “mayor vulnerabilidad” _____                                                                                         | 20 |
| II. c). (ii) Situaciones híbridas y el interrogante de si la doctrina fijada por la Corte protege a los haberes previsionales o a sus beneficiarios _____       | 29 |
| III. Beneficiarios de Haberes Previsionales frente a los Impuestos al Patrimonio en Argentina _____                                                             | 32 |
| III. a). Delimitación del análisis – Los impuestos patrimoniales _____                                                                                          | 32 |
| II. b) Situación legislativa actual de los BHP frente a los impuestos patrimoniales _____                                                                       | 35 |
| III. b). (i). A nivel nacional _____                                                                                                                            | 35 |
| III. b). (ii). A nivel local _____                                                                                                                              | 35 |
| III. c). Posibilidad de aplicar la doctrina del caso “García” (Fallos 342:411) a los impuestos patrimoniales _____                                              | 38 |
| III. c). (i). Cuestión elemental: la incidencia de todos los impuestos debe valorarse sobre las rentas de los contribuyentes _____                              | 38 |
| III. c). (i). 1) El concepto de “renta” aquí utilizado _____                                                                                                    | 39 |



BENEFICIARIOS DE HABERES PREVISIONALES EN ARGENTINA: SITUACIÓN  
FRENTE A LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES - A PROPÓSITO DEL PRECEDENTE  
“GARCÍA” (FALLOS: 342:411)

|                                                                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| III. c). (i). 2) Forma de valorarse la incidencia de todos los impuestos: sobre la<br>renta del contribuyente _____ | 40 |
| III. c). (ii). La Premisa 1 _____                                                                                   | 45 |
| III. c). (iii). La Premisa 2 _____                                                                                  | 46 |
| III. c). (iv). Cuestiones procesales generales a considerar para cada planteo _____                                 | 52 |
| III. c). (iv). 1) Con relación a la Premisa 1 _____                                                                 | 54 |
| III. c). (iv). 2) Con relación a la Premisa 2 _____                                                                 | 55 |
| IV. Conclusiones _____                                                                                              | 56 |
| Bibliografía _____                                                                                                  | 58 |
| Anexos _____                                                                                                        | 59 |



## **ABREVIATURAS**

CN: Constitución Nacional de la República Argentina.

CPCCN: Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Argentina.

LPT: ley n° 11.683 de la República Argentina (último texto ordenado en 1998).

LIG: ley n° 20.628 de la República Argentina (último texto ordenado en 2019 mediante decreto n° 824/2019).

IG: Impuesto a las Ganancias argentino, instituido mediante la LIG.

IBP: Impuesto sobre los Bienes Personales argentino, instituido mediante el título VI de la ley n° 23.966 y sus modificatorias.

CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina.

CNCAF: Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal.

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina.

expte.: expediente.

n°: número.

art./arts.: artículo/artículos.

inc.: inciso.

“García”: causa caratulada “*García, María Isabel c/AFIP s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad*”, expte. FPA n° 7789/2015, donde la CSJN dictó sentencia el 26/03/2019 (registrada en Fallos: [342:411](#)).

BHP: beneficiario/s de haberes previsionales.

ccdtes.: concordantes.



## **I. INTRODUCCIÓN**

Desde hace muchos años, el cobro del IG sobre los haberes previsionales viene generando muchas controversias y cuestionamientos, muchos de índole jurídico y otros tantos de índole político y/o social.

Esto motivó que existan ciertos pronunciamientos del Máximo Tribunal de la República Argentina sobre este tópico, destacándose como el más reciente –y a mi juicio saliente o trascendental– aquel dictado en el caso “García”.

A mi modo de ver, este fallo trajo consigo una doctrina que buscó resolver mucho más que el caso en concreto y que, asimismo, generó consecuencias jurídicas más allá del tema específico que allí se trató.

En ese sentido, resulta lógico preguntarse si el razonamiento que desarrolló la CSJN en dicho precedente sobre la “vulnerabilidad” y la “capacidad contributiva” puede extrapolarse a otros sectores de la sociedad, como ser aquellas comunidades, colectividades o grupos sociales y/o religiosos que se consideren o se hallen reconocidos legalmente como “vulnerables”.

Otro interrogante se plantea acerca de los alcances que el fallo “García” puede tener respecto de los BHP y otros gravámenes; en especial, en lo que refiere a los impuestos patrimoniales. En el presente trabajo, se buscará analizar esta cuestión, entregando opiniones y conclusiones personales sobre este tópico.



## **II. CUESTIÓN PRELIMINAR: LOS BENEFICIARIOS DE HABERES PREVISIONALES Y EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (CUARTA CATEGORÍA) – EL CASO “GARCÍA” (FALLOS 342:411)**

Para analizar el tema propuesto, corresponde primero hacer una reseña de los conflictos jurídicos suscitados entre los haberes previsionales y el Impuesto a las Ganancias (cuarta categoría), lo cual desembocó en el dictado del ya mencionado precedente “García”.

### **II. a). Breve historia de la relación entre el Impuesto a las Ganancias (cuarta categoría) y los beneficiarios de haberes previsionales hasta el año 2019**

Para comenzar, cabe señalar que la LIG, desde su redacción original, ya gravaba los haberes previsionales con el IG bajo un hecho imponible específico dentro de la denominada “cuarta categoría”<sup>1</sup> (la cual se refiere, en términos generales, a los beneficios provenientes del trabajo personal). Asimismo, las redacciones posteriores de la LIG no variaron tal temperamento<sup>2</sup>, más allá de pequeñas modificaciones que no alteraron sustancialmente el hecho imponible.

Sin perjuicio de ello, resulta importante destacar también que el art. 2 de ese cuerpo normativo dispone desde su sanción y hasta el día de hoy que, para las personas humanas, se encuentran gravados con el IG todos los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que impliquen la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación, lo cual englobaría claramente los haberes previsionales.

A más de ello, el art. 26, inc. i), tercer párrafo, la LIG aclara que no están exentas “(...) las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios (...)”.

---

<sup>1</sup> Artículo 78, inciso c, de la LIG original, publicada en el Boletín Oficial el 31/12/1973.

<sup>2</sup> Artículo 79, inciso c, del texto ordenado publicado por el Decreto n° 649/1997; y actual artículo 82, inc. c, del texto ordenado publicado por el Decreto n° 824/2019.



Así, el plexo legal no arrojaba ni arroja dudas en cuanto a la gravabilidad de los haberes previsionales con el IG.

No obstante, más allá de la claridad de los preceptos legales antes referidos, esa gravabilidad resultaba ser una cuestión jurídicamente muy controvertida, que dio lugar a diversos pronunciamientos jurisdiccionales<sup>3</sup>.

Fue así que la CSJN, en la causa “*Dejeanne, Oscar Alfredo y otro c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ Amparo*”, buscó poner un fin a la controversia suscitada y dictó [sentencia](#) el 10/12/2013, remitiéndose al dictamen de la Procuración General; donde se dejó en claro que los haberes previsionales

*“(...) son susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la ley 20.628, 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 o 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, (arg. Fallos: 223:233; 318:676, entre otros)”.*

Dicho temperamento, fue reiterado posteriormente por el Alto Tribunal en la causa “*Añasco, Nicolas Taciano c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) - suc. Ctes. s/ Amparo*”, [sentencia](#) del 04/05/2015.

En términos generales, a partir de estos pronunciamientos del Máximo Tribunal, podía afirmarse que los haberes previsionales se encontraban gravados con el IG (cuarta categoría) y que los planteos que pudieren formular los BHP contra ello habían quedado supeditados exclusivamente a cuestiones constitucionales analizables en cada situación en concreto. Más precisamente, aquellas relativas a la confiscatoriedad

---

<sup>3</sup> Ver jurisprudencia destacada por Gebhardt, Jorge - Malvitano, Rubén H. en “*Impuesto a las Ganancias. Fundamentos Teóricos y la Técnica de su Aplicación en la Argentina*”, Tomo I, Errepar, Buenos Aires, página 125 y subsiguientes.



del tributo, donde debía cotejarse en cada causa si mediaba una “*absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital*” que excediera “*los límites razonables de imposición*”, según la prueba técnica que se produjera en cada expediente (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255; 332:1571; 328:2567; 332:1571 y caso “Dejeanne” ya citado; entre otros).

Ello, desde ya, sin tampoco dejar de tener en consideración todos los demás requisitos constitucionales que se imponen a la hora de analizar la validez de un tributo.

Así, a partir de estas decisiones, quedaba claro que el hecho imponible del IG alcanzaba a los haberes previsionales y que, en sí, ello era válido; en tanto dichos haberes no gozan de una protección legal especial.

Igualmente, cabe señalar que algunos tribunales federales inferiores se apartaron del criterio vertido por la CSJN en esos precedentes durante los años posteriores<sup>4</sup>.

## **II. b). El caso “García” (Fallos: 342:411)**

Ahora bien, el 26/03/2019, en autos “*García, María Isabel c/AFIP s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad*” (Fallos: 342:411), la CSJN dictó sentencia trayendo una nueva doctrina aplicable a la cuestión.

### **II. b). (i). Lo medular del caso**

La señora García –de 79 años de edad y con ciertas patologías médicas al momento de incoar la acción que fueron probadas en la causa–, beneficiaria de un haber previsional de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos muy

---

<sup>4</sup> Solo a modo de ejemplo, cabe mencionar las siguientes sentencias: Cámara Federal de General Roca *in re* “*Fornari, Silvia Cristina y Otros c/AFIP s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad*”, expte. FGR n° 21000305/2012, [sentencia](#) del 24/02/2017; y Cámara Federal de Paraná *in re* “*Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, expte. FPA n° 21005389/2013, [sentencia](#) del 29/04/2015.



por encima de la media, promovió una acción declarativa contra la AFIP ante la Justicia Federal de la Provincia de Entre Ríos a efectos de obtener un pronunciamiento que declare la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c), de la LIG –según texto ordenado vigente hasta entonces, hoy art. 82, inc. c)–; en tanto disponía gravar con el IG su haber mensual.

Bajo estos presupuestos fácticos, la CSJN hizo lugar a la demanda y:

(i) declaró la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c); 79, inc. c); 81 y 90 de la LIG, texto según leyes n° 27.346 y 27.430.

(ii) ordenó poner en conocimiento del Congreso de la Nación de la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad enfermedad, que conjugue este factor relevante con el de la capacidad contributiva potencial.

(iii) confirmó la sentencia apelada en cuanto había ordenado reintegrar a la actora los montos que se le hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas, desde el momento de la interposición de la demanda.

(iv) dispuso que, hasta tanto el Congreso Nacional legisle sobre la materia exhortada, no se descuente suma alguna en concepto de IG de la prestación previsional de la accionante.

A partir del sistema de control judicial que posee la República Argentina, la doctrina emanada del decisorio en cuestión se circunscribió a este caso específico, aunque luego fue reiterada por la CSJN en varias causas más.

Asimismo, lo sentenciado por el Alto Tribunal dejó la puerta abierta a que varios BHP que se hallen en situaciones similares a la de la señora María Isabel García –o quizás no tanto– formulen planteos análogos.

## ***II. b). (ii). El dictamen de la procuradora fiscal***

Previo al dictado de la sentencia del caso analizado, con fecha 15/11/2017, la procuradora fiscal había emitido el [dictamen](#) correspondiente a esta causa (en forma conjunta con otras).



En aquel, resumidamente ella había sostenido que:

*(i)* Resultaba innegable que “(...) *el haber jubilatorio es una "renta, rendimiento o beneficio que, como tal, puede ser alcanzado por el impuesto a las ganancias, siendo indelegable tarea del legislador graduar el monto a partir del cual comenzará a tributar como así también la intensidad de su contribución, respetando las garantías constitucionales (arg. Fallos: 150:419)*”.

*(ii)* No había sido alegado por el actor, ni mucho menos demostrado, que el pago del IG durante los períodos de este juicio le había impedido cubrir de manera íntegra todas sus necesidades.

*(iii)* La integralidad de los haberes previsionales (art. 14 *bis* de la CN) no importaba considerarlos ajenos a las imposiciones que legítimamente pueda imponer el legislador.

*(iv)* Al gravarse con el IG primero las rentas en actividad y luego las rentas obtenidas en situación de pasividad, no se configuraba un supuesto de “doble imposición”; más allá de que eso, en todo caso, no era *per se* cuestionable constitucionalmente.

## ***II. b). (iii). El razonamiento del voto de la mayoría***

Desde mi punto de vista, el razonamiento efectuado por el voto de la mayoría del caso bajo trato puede sintetizarse en tres ejes:

*(i)* En primer término, que el IG (cuarta categoría) que gravaba los haberes previsionales de la actora, así como se encontraba legalmente configurado al momento de decidir<sup>5</sup>, vulneraba la garantía de igualdad en materia tributaria (arts. 16 y 75, inc. 23 de la CN), en tanto no establecía un régimen de tributación más benévolo para aquella con respecto a otros BHP menos vulnerables<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Sin variaciones sustanciales al día de la fecha.

<sup>6</sup> Ver especialmente considerandos 7 a 10 y 12 a 15 del fallo “García”.



Estamos frente a un caso de discriminación positiva; en donde, a criterio del Máximo Tribunal, se otorgó un idéntico tratamiento tributario a sujetos que no se encontraban en un pie de razonable igualdad.

Asimismo, podemos destacar que el Alto Tribunal no cuestiona la razonabilidad de una “categorización” efectuada por el legislador; sino más bien el tratamiento inecuánime otorgado dentro de una categoría específica (la de los BHP).

En ese sentido, el Tribunal aduce que

*“(…) sin perjuicio del tratamiento diferenciado que ha realizado el legislador respecto del colectivo de los beneficiarios de prestaciones de la seguridad social, en relación al colectivo de los trabajadores activos, corresponde preguntarse si todos aquellos se encuentran en las mismas circunstancias -como para recibir un tratamiento fiscal igualitario” (considerando 8).*

**(ii)** En segundo lugar, que la vulneración al principio constitucional de capacidad contributiva, en casos de BHP, no debe analizarse solamente desde una faceta puramente económica, financiera o patrimonial (concepción clásica), sino que debe complementarse con una faceta social; que se evidencia a partir de la mayor o menor vulnerabilidad de los BHP<sup>7</sup>.

**(iii)** En último lugar, que el reclamo de la actora es eminentemente social y que los haberes previsionales poseen una protección constitucional e internacional específica; en tanto son un medio *“(…) para atender a sus necesidades cuando en razón de su avanzada edad evidencien una disminución de su capacidad de ganancia”* (ver considerando 11 de “García”)<sup>8</sup>.

## **II. c). (iv). El voto en disidencia del Dr. Rosenkrantz**

Solo a modo de comentario, creo importante destacar el voto en minoría de este fallo.

---

<sup>7</sup> Ver especialmente considerandos 17 y 18 del fallo “García”.

<sup>8</sup> Ver también considerando 21.



El entonces Presidente de la CSJN dejó en claro con énfasis su postura contraria sobre el voto de los restantes ministros, al sostener:

*“Las medidas descriptas en el párrafo precedente muestran que el Estado Nacional ha establecido un sistema multidimensional en el que los jubilados y pensionados con haberes elevados, como todos los demás contribuyentes, contribuyen jubilatorio que varían al mantenimiento del Estado y del propio sistema y, a la vez, todos los jubilados reciben beneficios en función de la cuantía de sus haberes. Ni la realización de los objetivos de justicia distributiva que la Constitución fija ni la determinación del alcance de los beneficios de la seguridad social pueden concebirse como tareas lineales ni mecánicas. El mero hecho de que consideremos que el Estado no ha hecho por los jubilados lo que cada uno de nosotros desearía no puede convertirse en un argumento para fulminar con la inconstitucionalidad un régimen que necesariamente depende de valoraciones, hechos, estrategias y criterios de oportunidad cuya articulación corresponde primariamente al Congreso de la Nación. No debemos olvidar que vivimos en una democracia y que las razones que nos convencen a cada uno de nosotros no se convierten, por ello, en derecho vigente.”* (el destacado es propio).

Asimismo, sostuvo que la posibilidad de gravar con IG a los haberes previsionales fue pacíficamente aceptada por la CSJN a lo largo de su historia, estando ello constitucionalmente justificado cuando:

- (i) el IG fuera impuesto por ley;
- (ii) la imposición responda al interés público; y
- (iii) la imposición no fuera confiscatoria ni padeciera de una arbitraria desproporcionalidad.

Por último, adujo que el IG no viola el artículo 14 *bis* de la CN, según el cual los beneficios de la seguridad social deben tener el carácter “integral e



irrenunciable”. En este sentido, entendió que la “integralidad” de la seguridad social que la CN garantiza no implica que los beneficios de la seguridad social no puedan ser gravados sino que expresa la convicción del constituyente de que la seguridad social debe abarcar muchos otros beneficios diferentes a la jubilación, amparando a los habitantes de la Nación de contingencias diversas.

***II. d). (v). Las reformas legislativas que pusieron en crisis a la doctrina del fallo (ley n° 27.617 y sus similares)***

Cabe ahora hacer algunas consideraciones sobre la reforma que introdujo la ley n° 27.617 (B.O. 21/04/2021) a la LIG.

Aquella, en lo que aquí interesa, incrementó la deducción específica de jubilados y pensionados prevista por el art. 30 de la LIG al importe que resulte de la sumatoria de 8 (ocho) “Haberes Mínimos Garantizados”.

La AFIP adujo generalmente en las causas judiciales donde se reclamaba aplicar la doctrina de “García” que la sanción de esta ley fue la respuesta concreta del Congreso Nacional a lo exhortado por el Máximo Tribunal en el punto 3° de la referida sentencia.

No obstante, un análisis sencillo de esta reforma puede hacernos entender fácilmente que la postura de la AFIP sería errónea.

A este respecto, y más allá de los defectos y virtudes del precedente bajo examen, considero que, para haberse dado cumplimiento con los puntos resolutive de la sentencia dictada en el caso aquí tratado (al menos en lo que al IG cuarta categoría refiere), se debería, indistintamente:

**(i)** Haber creado un régimen especial en donde los BHP más vulnerables paguen menos IG (cuarta categoría) que los menos vulnerables (más allá de lo que se entienda por esto).

**(ii)** O, directamente, haber creado una exención en el IG para todos los beneficiarios de haberes previsionales, respecto de la totalidad de los conceptos percibidos mensualmente por ellos en tal carácter.



Nada de ello se observa en la reforma analizada, implicando aquella una mera suba de la deducción especial aplicable a todos los BHP.

Cabe resaltar que la Sala IV de la CNCAF, en autos “*Vazquez Kalf, Eduardo Luis -sumarísimo- c/ EN - AFIP s/Proceso de Conocimiento*”, expte. 12641/2020, se ha pronunciado expresamente sobre esta cuestión el 08/06/2021, sosteniendo que:

*“(…) cabe precisar que la ley 27.617 —en lo que aquí interesa— elevó el monto de la deducción específica para jubilados de 6 a 8 veces la suma del haber jubilatorio mínimo vigente (esto es, \$164.571,52) y modificó las condiciones exigibles para su cómputo (resulta aplicable a jubilados que poseen otra renta inferior a \$167.678,40 anuales en tanto la legislación anterior excluía a aquellos sujetos que contaran con cualquier otro ingreso). Por su parte, y no obstante la deducción especial referida, la ley también dispuso que sólo resultarán alcanzados por el Impuesto a las Ganancias los haberes jubilatorios superiores a \$150.000 mensuales (Arts. 6o y 7o de la ley 27.617 y 30 de la ley del gravamen).*

*Cabe recordar al respecto que el Máximo Tribunal en el mencionado precedente “García” destacó que existía un deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos (considerando 14) y que en atención a ello, puso en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad.*

***En tales condiciones, resulta claro que la ley 27.617 se limitó a modificar el mínimo no imponible a partir del cual se abona el gravamen y a elevar el monto de la deducción específica para jubilados, vigente desde la ley 27.346, flexibilizando las exigencias para su cómputo. No obstante, tales modificaciones no revelan un***



**tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad que conjugue dicho factor con el de la capacidad contributiva potencial en los términos propuestos por la Corte Suprema en el precedente “García”.**

*En este mismo orden de ideas, es menester precisar que el Máximo Tribunal declaró la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c; 79, inc. c; 81 y 90 de la ley 20.628 (texto según leyes 27.346 y 27.430) y sostuvo que “la estructura tipificada por el legislador (hecho imponible, deducciones, base imponible y alícuota) termina por subcategorizar mediante un criterio estrictamente patrimonial (fijando un mínimo no imponible) a un universo de contribuyentes que, de acuerdo a una realidad que la Constitución obliga a considerar, se presenta heterogéneo” (considerando 18). Además, a poco que se analice el precedente en cuestión, se advierte que a criterio de la Corte, la deducción especial introducida por la ley 27.346 tampoco conformaba per se el standard constitucional aplicable, de modo que su incremento —en un 33,3%— no permitiría subvertir dicha conclusión (de conformidad con lo resuelto por esta Sala en la causa 15644/2020 “Barcia, Jorge Carlos c/EN -AFIP- s/proceso de conocimiento” el 1o de junio de 2021).*

**Por las razones expuestas, y en virtud de que la situación no se ha alterado con la nueva ley, no resulta inoficioso ni abstracto expedirse sobre el fondo, dado que no existen modificaciones que permitan distinguir a los jubilados en base a una situación de mayor vulnerabilidad con motivo de envejecimiento y/o enfermedad, por lo que corresponde desestimar los agravios esgrimidos al respecto. Ello así en especial cuando, tomando en cuenta los montos previstos en la**



*nueva normativa aún los haberes del actor continuaban alcanzados por el gravamen por ser superiores a ellos” (el destacado me pertenece)<sup>9</sup>.*

Por último, nótese también que en el dictamen en minoría del proyecto de ley que derivó en la reforma aquí tratada se reconoció que aquella no implicaba ajustarse a los parámetros indicados por la CSJN, expresándose que:

*“Se propone la derogación de la deducción especial para jubilados y pensionados y reemplazarla por una exención en cuanto tengan su origen en el trabajo personal, manteniendo la plena vigencia del impuesto para aquellos beneficios provenientes de regímenes especiales, conocidos comúnmente como ‘de privilegio’ **en línea con reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**” (el destacado es propio).*

Por todo lo expuesto, no cabe más que inferir que la sanción de la ley n° 27.617 no implicó que el Congreso de la Nación haya dado cumplimiento a lo exhortado por la CSJN en el punto resolutivo 3° del caso “García”.

Y una idéntica tesitura cabe adoptar con respecto de las demás normas similares a la aquí tratada como, por ejemplo, la ley n° 27.725. Mediante ella, el Poder Ejecutivo de la Nación procuraba aumentar las deducciones del gravamen y así supuestamente receptar:

*“(…) los pronunciamientos de la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN recaídos, entre otros, en los autos “García, María Isabel” del 26 de marzo de 2019 y “Calderón, Carlos Héctor” del 28 de febrero de 2023, en los que el Tribunal Címero concluyó que el*

---

<sup>9</sup> En el mismo sentido se han expedido las restantes Salas de dicha Cámara en causas como: CNCAF, Sala I, “Harbi, Jorge Alberto y Otros c/ EN - AFIP s/ Proceso de Conocimiento”, expte. CAF n° 1162/2021, [sentencia](#) del 28/12/2023; CNCAF, Sala II, “Facal, Jorge Aquiles c/ EN - AFIP s/ Proceso de Conocimiento s/ Proceso de Conocimiento”, expte. CAF n° 12038/2020, [sentencia](#) del 18/08/2021; CNCAF, Sala III, “Gutiérrez Ricardo c/ EN - AFIP s/ Proceso de Conocimiento”, expte. CAF n° 11674/2020, [sentencia](#) del 08/09/2021; CNCAF, Sala V, “Kaňevsky, Sonia Elisa c/ EN - AFIP - RES 598/19 s/ Amparo Ley 16.986”, expte. CAF n° 14429/2023, [sentencia](#) del 28/12/2023.



*impuesto a las ganancias no debe afectar la integridad del haber previsional poniendo de relieve, asimismo, la necesidad de que el HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN debata una reforma al respecto, toda vez que el texto actual de la norma legal data de un contexto histórico diferente” (Mensaje n° 98/2023 - MENSJ-2023-98-APN-PTE, de fecha 12/09/2023).*

Ahora bien, desde mi punto de vista, al igual que lo sucedido con la sanción de la ley n° 27.617, esta nueva reforma no cumplió con los parámetros propugnados por la CSJN en el precedente “García” en relación con el IG (cuarta categoría), en tanto continuó gravado con ese impuesto a los BHP (más allá de aminorar el universo de sujetos alcanzados) y no generó un tratamiento tributario más beneficioso en dicha gabela para aquellos sujetos más vulnerables.

## **II. c). Cuestiones sustanciales indefinidas luego del precedente “García” (Fallos: 342:411)**

Desde mi perspectiva, a partir del dictado de la sentencia de la CSJN en el caso “García”, surgieron algunas incógnitas en relación con los alcances y significados de algunos de los términos utilizados por el Máximo Tribunal en ese fallo, como así también sobre algunas cuestiones que quedaron, a mi criterio, inconclusas.

Muchas cuestiones, hoy en día, continúan generando cierta incertidumbre en quien escribe. A continuación, se analizan aquellas que resultan relevantes a los fines del presente trabajo.

### **II. c). (i). La definición del concepto de “mayor vulnerabilidad”**

El concepto de mayor vulnerabilidad utilizado por la CSJN en “García” es bastante difuso. Para entenderlo, cabe primero indicar la definición dada por el Alto Tribunal a este concepto en el referido fallo. En ese sentido, nótese que allí se dijo que

*“corresponde preguntarse si todos aquellos se encuentran en las mismas circunstancias -como para recibir un tratamiento fiscal igualitario- o si existen condiciones especiales, basadas en un estado de mayor vulnerabilidad (producto de la avanzada edad u otras situaciones*



*particulares como la discapacidad) que permitirían distinguir algunos jubilados, pensionados, retirados o subsidiados de otros”* (ver considerando 8º; el destacado es propio).

Asimismo, se sostuvo que

*“(…) el envejecimiento y la discapacidad –los motivos más comunes por las que se accede al status de jubilado– son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales”* (ver considerando 13; el destacado es propio).

Y, también, se manifestó que

*“(…) la omisión de disponer un tratamiento diferenciado para aquellos beneficiarios en situación de mayor vulnerabilidad que se encuentran afectados por el tributo (en especial los **más ancianos, enfermos y discapacitados**), agravia la Constitución Nacional en los términos citados precedentemente”* (ver considerando 23; el destacado es propio).

A partir de los pasajes precitados, podemos concluir que los factores determinantes de una “mayor vulnerabilidad” –en los términos del precedente “García” – son:

- (i) una avanzada edad;
- (ii) la existencia de discapacidades o enfermedades.

Así, fácil resulta imaginar casos en donde esa “mayor vulnerabilidad” resulte prístina. Por ejemplo, si un BHP tiene 90 años y padece de un cáncer mortal e irreversible, ese será “más vulnerable” que otros más jóvenes que no posean patología alguna.



El problema viene en supuestos más oscuros, ya sea por la baja edad o por la inexistencia de patologías –o ambos–. En ese sentido, ¿qué entendemos por una “avanzada edad”? ¿qué entendemos por “discapacidades/enfermedades” y/o qué grado o tipo de ella se requiere para ser “más vulnerable”? ¿se necesita que ambas cuestiones se encuentren presentes para que aplique la doctrina de “García”?

En lo que a avanzada edad se refiere, en un principio poco podía explicarse al respecto. Normativamente, sólo se contaba con la definición de “adulto mayor”, que era la contenida en el art. 2 de la Convención Interamericana sobre Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores –de jerarquía constitucional conforme la ley n° 27.700–, que establece que adquiere tal condición toda persona

*“(…) de 60 años o más, salvo que la ley interna determine una edad base menor o mayor<sup>10</sup>, siempre que esta no sea superior a los 65 años. (...)”.*

Esta Convención fue utilizada por la CSJN para fundamentar su decisión en “García”, aunque no hizo expresa referencia a este artículo. No obstante, podemos afirmar que esta fue una primera aproximación respecto de a quiénes podría alcanzar la doctrina del referido fallo. Claramente, esto implicaba adoptar una tesitura bastante permeable, en donde gran cantidad de BHP podían verse enmarcados y beneficiados por esa doctrina.

Luego, la propia CSJN continuó formulando aclaraciones adicionales sobre las cuestiones referidas a la edad a través de su jurisprudencia. En el caso *“[Alazraki, Eric Ariel c/ EN - AFIP s/ Amparo Ley 16.986](#)”<sup>11</sup>* (en adelante, “*Alazraki*”), el Címero Tribunal, por remisión a “García”, aplicó la doctrina de dicho caso a esta nueva causa y revocó el pronunciamiento de la instancia anterior que había rechazado la acción de amparo iniciada por un BHP tendiente cuestionar la constitucionalidad del IG

---

<sup>10</sup> Lo cual no sucede en la República Argentina.

<sup>11</sup> Expte. CAF n° 59422/2019/CS001, sentencia del 02/09/2021



que se aplicaba sobre su haber de retiro sobre la base de que el demandante no tenía una edad avanzada (53 años) y de que no se encontraba probado que no pudiera *“afrontar los avatares de la vida cotidiana (...) su tratamiento y la medicación necesaria a tal efecto”*<sup>12</sup>.

Así, a partir de esta sentencia del Máximo Tribunal, se podría colegir que bastaría con que un BHP posea, al menos, 53 años de edad para entender que detenta la “edad avanzada” que se requiere a partir del antecedente “García” para tener por configurada una situación de mayor vulnerabilidad (lo cual, vale remarcar, podría abarcar a casi todos los supuestos posibles).

En lo que respecta a las “discapacidades” y “enfermedades”, la CSJN no brindó mayores precisiones, ni en “García” ni en otros casos, por lo que estimo conveniente ajustarnos al significado lingüístico y/o legal del término.

Al respecto, en lo referente a lo lingüístico, la Real Academia Española define a “discapacidad” como

*“situación de la persona que, por sus condiciones físicas, sensoriales, intelectuales o mentales duraderas, encuentra dificultades para su participación e inclusión social”* y a “enfermedad” como *“estado producido en un ser vivo por la alteración de la función de uno de sus órganos o de todo el organismo”* (ver <https://dle.rae.es/discapacidad> y <https://dle.rae.es/enfermedad>, respectivamente consultados el 13/11/2024).

Por su lado, sobre el término “discapacidad”, cabe señalar que la ley n° 22.431 establece que

*“Art. 2° - A los efectos de esta ley, se considera discapacitada a toda persona que padezca una alteración funcional permanente o prolongada, física o mental, que en relación a su edad y*

---

<sup>12</sup> CNCAF, Sala III, [sentencia](#) del 16/12/2020.



*medio social implique desventajas considerables para su integración familiar, social, educacional o laboral*

*Art. 3° - La AGENCIA NACIONAL DE DISCAPACIDAD, dependiente de la SECRETARÍA GENERAL de la PRESIDENCIA DE LA NACIÓN, certificará en cada caso la existencia de la discapacidad, su naturaleza y su grado, así como las posibilidades de rehabilitación del afectado e indicará, teniendo en cuenta la personalidad y los antecedentes del afectado, qué tipo de actividad laboral o profesional puede desempeñar (...)*”.

Por su parte, la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y su protocolo facultativo (aprobados por la República Argentina mediante ley n° 26.378) establece en su art. 1 que:

*“(...) Las personas con discapacidad incluyen a aquellas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás”.*

Sobre el término “*enfermedad*”, no se aprecia una definición general en el ordenamiento argentino; pero podemos estar a la definición que brinda la Real Academia Española:

*“Estado producido en un ser vivo por la alteración de la función de uno de sus órganos o de todo el organismo”* (ver <https://dle.rae.es/enfermedad>, consultado el 13/11/2024)

La última pregunta de las planteadas anteriormente se responde intuitivamente por la negativa. Al respecto, según mi óptica, basta con indicar que, si un jubilado es muy mayor o, por el contrario, es joven pero padece de patologías crónicas muy severas, su situación de mayor vulnerabilidad será prístina; independientemente de que cumpla al mismo tiempo con las dos condiciones establecidas por la CSJN.



Ahora bien, sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, es importante destacar el pronunciamiento de la CSJN en la causa “[Calderale, Leonardo Gualberto c/ ANSES s/ Reajustes Varios](#)”<sup>13</sup> (en adelante, “[Calderale](#)”).

Ello, en tanto algunos tribunales federales sostienen que dicho decisorio vino a ampliar la doctrina judicial del Alto Tribunal en la materia aquí tratada, imponiendo la idea de que la intención del Congreso Nacional de gravar con el IG (cuarta categoría) a los haberes previsionales, era contraria de por sí a la CN en todos los casos.

Al respecto, vale precisar que el referido pronunciamiento no fue más que la utilización del derecho que el art. 280 del CPCCN le confiere al Máximo Tribunal (denominado “*certiorari*”)<sup>14</sup>, a través de lo cual solo se dejó firme la [sentencia](#) de la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social, que había intervenido en la instancia anterior, sin expresamente valorarse el contenido de dicho decisorio.

Sin embargo, lo interesante de este pronunciamiento es que, si bien el Címero Tribunal tiene dicho que la desestimación de un recurso extraordinario federal con la sola invocación del referido art. 280 del CPCCN no importa confirmar ni afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida<sup>15</sup>, lo cierto es que, en este caso, la CSJN decidió mediante dicha herramienta no intervenir y así dejar en vigor una sentencia que, con distintos fundamentos a los del fallo “García”, había declarado la inconstitucionalidad del IG (cuarta categoría) que se aplicaba sobre los haberes del señor Calderale.

---

<sup>13</sup> Expte. CSS n° 17477/2012, sentencia del 01/10/2019.

<sup>14</sup> Art. 280 del CPCCN: “(...) *La Corte, según su sana discreción, y con la sola invocación de esta norma, podrá rechazar el recurso extraordinario, por falta de agravio federal suficiente o cuando las cuestiones planteadas resultaren insustanciales o carentes de trascendencia*”.

<sup>15</sup> Ver voto de doctora Argibay en Fallos: [330:496](#), voto del doctor Vázquez en Fallos: [323:86](#), voto de los doctores Rodolfo Barra, Augusto César Belluscio y Antonio Boggiano en Fallos: [316:64](#), y voto de los doctores Rosatti, Highton, Lorenzetti y Maqueda en Fallos: [344:3156](#), entre otros.



En ese sentido, cabe remarcar que, en su sentencia, la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social resolvió de ese modo considerando que el cobro del IG (cuarta categoría) sobre los haberes previsionales del actor era incompatible con la CN. Para sostener esta tesitura, el Tribunal sostuvo que gravar con IG (cuarta categoría) los haberes previsionales del actor implicaba avasallar la intangibilidad de dichos haberes (art. 14 *bis* de la CN) y un supuesto de “doble imposición” contrario a la Carta Magna. Asimismo, adujo que los haberes previsionales no eran un concepto que cuadraba dentro del término de “ganancia” o “rendimiento” descripto en la LIG<sup>16</sup>.

Fue así que, luego de ese pronunciamiento, otros tribunales, como la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, entendieron que lo sucedido con el caso “Calderale” importó una nueva posición de la CSJN, que consistía en sostener que gravar con el IG (cuarta categoría) a un BHP era inconstitucional, independientemente de su situación de mayor o menor vulnerabilidad.

Al respecto, se dijo que

*“(…) resulta conveniente también advertir que el Alto Tribunal ha ratificado la decisión de declarar inconstitucional la retención del impuesto a las ganancias en numerosas oportunidades, con prescindencia de ponderar las circunstancias concretas de vulnerabilidad del jubilado afectado (cfr., CSJN, “Calderale Leonardo Gualberto c/ ANSES s/ reajustes varios”, sentencia del 1 de octubre de 2019; Sala IV, Causa N° 28.214/2019, “Santi Armando Ángel c/ AFIP s/*

---

<sup>16</sup> En cierta forma, sentó una postura contraria a la de la CSJN en “Dejeanne”.

Una aclaración especial me veo obligado a formular con respecto a la supuesta “doble imposición” alegada en el caso referido; en tanto, de existir, aquella no se encuentra prohibida constitucionalmente como principio, por lo cual no vislumbro esto como un argumento jurídicamente válido.

Otra aclaración debo formular con respecto al encuadramiento del haber previsional dentro del hecho imponible previsto por la LIG; el cual, desde mi perspectiva, surge prístino del texto legal conforme ya fuera expuesto anteriormente.

Estas aclaraciones las realizo dado que no quiero que la simple exposición de tales argumentos sea interpretada como su convalidación; siendo que, según mi opinión, son claramente equivocados y carentes de toda lógica jurídica.



*incidente de apelación”, sentencia del 26 de diciembre de 2019), lo cual obliga a este tribunal a revisar el criterio mantenido hasta ahora.*

*En función de la plataforma fáctica descrita en el considerando VI, acatando el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, corresponde confirmar la sentencia de primera instancia en cuanto declaró la inconstitucionalidad de los artículos 23, inciso c; 79, inciso c; 81 y 90 de la Ley N° 20.628 -texto según las Leyes N° 27.346 y 27.430- (...)”<sup>17</sup>.*

Idéntica postura fue adoptada por las restantes Salas de la CNCAF<sup>18</sup> y por diversas Cámaras Federales del interior<sup>19</sup>.

Es importante indicar que en otros pronunciamientos expresos de la CSJN en esta materia de casos donde se puso en tela de juicio la doctrina que buscó imponer la Cámara Federal de la Seguridad Social, el Alto Tribunal omitió referirse a la cuestión. Al respecto, cabe apuntar el caso “García Blanco” ([Fallos: 344:983](#)), donde la Corte remitió –en lo sustancial– al fallo “García” sin decir mucho más sobre el fondo del asunto.

---

<sup>17</sup> CNCAF, Sala III, “Valenzuela, Alejandro Amado y otros c/ EN-AFIP s/ Direccion General Impositiva”, expte. CAF n° 10471/2020, [sentencia](#) del 23/06/2021.

<sup>18</sup> A modo de ejemplo: Sala I *in re* “Matroianni, Mariangela Antonietta c/ AFIP-DGI s/ Amparo Ley 16.986”, expte CAF n° 1546/2020, [sentencia](#) del 11/12/2020; Sala II *in re* “Bregliano, Liliana Agueda c/ EN -AFIP- DGI s/ Direccion General Impositiva”, expte. CAF n° 5632/2016, [sentencia](#) del 04/08/2020; Sala IV *in re* “Iraha, Juana y Otros c/ EN - AFIP s/ Proceso de Conocimiento”, expte. CAF n° 41768/2019, [sentencia](#) del 01/06/2023; y Sala V *in re* “García, Antonio Domingo c/ EN – AFIP s/ Amparo Ley 16.986”, expte. CAF n° 14726/2020, [sentencia](#) del 29/12/2021; entre muchos otros.

<sup>19</sup> A modo de ejemplo, cabe citar los siguientes pronunciamientos: Cámara Federal de Mar del Plata *in re* “Salinas, Jorge Abel c/ AFIP s/ Amparo Ley 16.986”, expte. FMP n° 13873/2023, [sentencia](#) del 22/03/2024; Cámara Federal de Bahía Blanca *in re* “Albanese, Diana Ester c/ AFIP s/ Acción Mere Declarativa de Inconstitucionalidad”, expte. FBB n° 4843/2023, [sentencia](#) del 15/12/2023; Cámara Federal de Mendoza, Sala B, *in re* “Michelan, Maria Liliana c/ ANSES s/ Reajustes Varios”, expte. FMZ n° 48921/2019, [sentencia](#) del 06/08/2024; Cámara Federal de Resistencia *in re* “Ruiz Diaz, Nestor Eduardo c/ Administracion Federal de Ingresos Publicos (AFIP) s/ Accion Mere Declarativa de Inconstitucionalidad”, expte. FRE n° 462/2023, [sentencia](#) del 09/08/2024; entre muchos otros.



También, corresponde señalar que en el caso “[Calderón](#)”, proveniente propia Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social y con razonamientos idénticos a “Calderale”, la CSJN volvió a utilizar la figura del art. 280 del CPCCN.

Desde mi punto de vista, resulta exagerado y hasta quizás equivocado que se haya tomado tamaña convicción en función de la aplicación de un *certiorari* por parte del Máximo Tribunal. No obstante, de momento la CSJN sigue sin convalidar o rectificar expresamente esta “nueva doctrina” en la materia y, más allá de mi posición personal, la interpretación expuesta es la que prima actualmente.

Por ello, estimo necesario que la CSJN se expida expresamente sobre este punto a fines de clarificarlo.

Igualmente, cabe mencionar el pronunciamiento de la CSJN en autos “[Soto, Abel c/ EN – AFIP s/ Amparo Ley 16.986](#)” (sentencia del 02/09/2021); a partir del cual, con su remisión a “García”, podría decirse que se “reforzó” aún más la creencia acerca de la existencia de una nueva posición del Máximo Tribunal sobre el tópico aquí tratado; ya que en dicho caso la Corte aplicó la doctrina emanada de dicho precedente sin haber tenido en consideración una situación concreta de mayor vulnerabilidad.

En ese sentido, nótese que, en este caso, la accionante no había acompañado a la causa más que algunos de sus recibos de haberes previsionales, arguyendo que no era necesario acreditar más que la percepción de dichos haberes para que resulte aplicable a ella la doctrina emanada del antecedente en cuestión. Al respecto, cabe resaltar que en el escrito de inicio de fecha 31/10/2019, obrante en el expediente mencionado, la actora precisó que únicamente ofrecía la siguiente prueba:

*“Como prueba de su parte ofrece la siguiente:  
Documental: la acompañada con esta demanda. Informativa: se oficie al  
Ministerio de Seguridad a fin de que informe si el suscripto es  
beneficiario de la Caja Ley 13593 (beneficio 019590) y si los descuentos  
que figuran en sus recibos por impuesto a las ganancias, fueron  
realmente efectivizados en los meses y por los importes que allí figuran”.*



Véase que no se aportó ninguna evidencia tendiente a demostrar algún grado de vulnerabilidad. Así lo dejó en claro en la Sala I de la CNCAF a partir de su intervención en esos actuados, al [sentenciar](#) el 01/12/2020 que

*“Ciertamente, debe anotarse: (i) que **en la demanda el actor se limitó a invocar su condición de jubilado y a acompañar los recibos de haberes de enero a junio de 2019**; (ii) que al producir el informe previsto en el artículo 8° de la ley 16.986, la AFIP expuso la incidencia de las retenciones del impuesto a las ganancias sobre los haberes del actor, acompañó documentación sobre su situación fiscal y sostuvo que esa situación no era equiparable a la condición de vulnerabilidad que surge del precedente ‘García, María Isabel’” (el destacado es propio).*

No obstante, como se dijo, en esta causa la Corte decidió que correspondía aplicar la doctrina de “García”, al resolver expresamente

*“Que las cuestiones planteadas por las recurrentes encuentran adecuada respuesta en el precedente de esta Corte “García, María Isabel” (Fallos: 342:411), cuyos fundamentos y conclusiones, en lo pertinente, se dan por reproducidos por razón de brevedad”.*

Si bien a mi parecer esto no es suficiente para convalidar la existencia de una “nueva doctrina” de la CSJN en la materia aquí tratada, lo cierto es esto que no deja de ser otro indicio que llevaría a ratificar la tesitura actual que vienen imponiendo los tribunales federales inferiores al respecto.

***II. c). (ii) Situaciones híbridas y el interrogante de si la doctrina fijada por la Corte protege a los haberes previsionales o a sus beneficiarios***

Por su lado, otro punto que se alza como poco claro de la doctrina emanada de “García” es si su doctrina tiende a proteger a los haberes previsionales o a sus beneficiarios.



Esta disquisición no resulta meramente académica, en tanto trae consigo consecuencias jurídicas trascendentales que son de particular relevancia para el presente trabajo, de acuerdo con lo que más adelante se expondrá.

Lo cierto es que hoy no existen parámetros para optar por alguna de las dos interpretaciones. Es que, a la fecha del presente trabajo, la CSJN no brindó precisiones al respecto.

A continuación, enumero algunos ejemplos de posibles casos en donde el Máximo Tribunal, de intervenir, podría llegar a arrojar claridad sobre este tópico<sup>20</sup>:

(i) casos de “retirados en servicio” de las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Seguridad que accionen judicialmente en procura de obtener un pronunciamiento judicial que aplique la doctrina del caso “García”.

En simples palabras, los llamados “retirados en servicio” de las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Seguridad son sujetos que, sin perder su condición de retirados, son convocados para volver a prestar servicios (inclusive, pueden voluntariamente adquirir esa condición). Normalmente, estos sujetos cobran un haber por retiro mensual con un suplemento especial por la prestación de servicios que desarrollan.

Ahora bien, por su condición de retirados, ¿les correspondería la aplicación de la doctrina de “García”? ¿influye en algo que presten servicios idénticos a los que desarrollan sujetos en actividad? ¿la doctrina de “García” aplicaría sobre los haberes por retiro y no sobre el suplemento que percibe, o se aplicaría sobre todo lo percibido?

Si entendemos que el beneficio de la doctrina de “García” opera por la condición BHP, entonces ningún concepto percibido en el haber mensual debería pagar el IG (cuarta categoría).

---

<sup>20</sup> Al día de la fecha, no se conocen casos de esta índole en donde la CSJN haya aclarado de manera expresa si la doctrina de “García” protege al beneficio previsional o al BHP.



Caso contrario, si entendemos que el beneficio opera sobre el haber previsional, el suplemento, o hasta inclusive todo el haber, no deberían verse beneficiados por la doctrina de “García” y deberían abonar el IG (cuarta categoría).

En una reciente sentencia definitiva de la Sala I de la CNCAF se abordó este tema, y se optó por la posición de que la doctrina de “García” protege al haber previsional en vez del BHP<sup>21</sup>. No obstante, considero más adecuado que el Máximo Tribunal sea quien efectúe la aclaración final que aquí se pregona para sostener que estamos frente a un criterio inequívoco y uniforme.

**(ii)** casos de beneficiarios de haberes previsionales que también prestan servicios en relación de dependencia que accionen judicialmente en procura de obtener un pronunciamiento judicial que aplique la doctrina del caso “García”.

Siguiendo el razonamiento del punto anterior, si entendemos que el beneficio de la doctrina de “García” opera por la condición BHP, ni el haber mensual previsional ni el haber mensual por la relación de dependencia deberían pagar el IG (cuarta categoría). Caso contrario, si entendemos que el beneficio opera sobre el haber previsional, aquel debería ser el único que no pague IG (cuarta categoría).

**(iii)** casos de beneficiarios de haberes previsionales que accionen judicialmente a efectos de que se declare, en su caso concreto, la inconstitucionalidad del IG que los grave por sus categorías 1ª a 3ª, con fundamento en la doctrina de “García”.

Continuando el razonamiento de los puntos anteriores, si concluimos que el beneficio de la doctrina de “García” opera por la condición BHP, podría también concluirse que ni el haber mensual previsional ni cualquier otra renta de un sujeto con dicha condición debería abonar el IG. Caso contrario, solo podría eximirse del IG (cuarta categoría).

---

<sup>21</sup> “Lopez Amilcar, Carlos c/ EN - AFIP – Ley 20628 s/ Proceso de Conocimiento”, expte. CAF n° 10630/2023, sentencia del 15/10/2024, considerando VIII.



### **III. BENEFICIARIOS DE HABERES PREVISIONALES FRENTE A LOS IMPUESTOS AL PATRIMONIO EN ARGENTINA**

#### **III. a). Delimitación del análisis – Los impuestos patrimoniales**

Cuando hablamos de impuestos patrimoniales, estamos seleccionando un tipo específico de tributo (impuesto) que, a partir de la configuración normativa de los elementos de su hecho imponible, busca gravar como manifestación de capacidad contributiva al capital o patrimonio de un sujeto en un momento dado.

Además de las categorizaciones que le correspondería a cualquier impuesto, como bien destaca Luis O. Fernández<sup>22</sup>, estos gravámenes son clasificados usualmente de la siguiente manera:

(i) Según su periodicidad de cobro, en tanto pueden ser “recurrentes” o de “única vez”.

(ii) Según los sujetos gravados, dado que pueden recaer sobre empresas y/o personas humanas.

(iii) Según el aspecto material del hecho imponible, por cuanto se pueden distinguir entre aquellos que recaen sobre el patrimonio neto, aquellos que recaen sobre el conjunto de bienes (patrimonio total) y aquellos que recaen sobre bienes específicos (inmuebles, automotores u otros)<sup>23</sup>.

Generalmente, a diferencia de los tradicionalmente conocidos como impuestos a la renta, estos gravámenes suelen ser instantáneos y no de ejercicio. Es decir, basan su temporalidad en un momento dado de manera específica y no en un periodo de tiempo determinado.

---

<sup>22</sup> Fernández, Luis O. en “*Reforma Tributaria de la Imposición Patrimonial*”, Errepar – Consultor Tributario, 18/01/2017.

<sup>23</sup> El autor incorpora un tercer rubro: “*Impuestos sobre las transferencias (cambios de propiedad) de riqueza*”. No obstante, considero que éste debería ser analizado por fuera de esta clasificación.



En la actualidad, en la República Argentina coexisten –o son todavía susceptibles de ser determinados por las Administraciones Fiscales en base a las reglas generales de prescripción vigentes– varios impuestos patrimoniales nacionales y locales que recaen sobre los bienes de personas humanas; y, consecuentemente, de los BHP.

Entre los nacionales, podemos encontrar:

- (i) el Impuesto sobre los Bienes Personales; y
- (ii) el Aporte Solidario y Extraordinario y Extraordinario para Morigerar los Efectos de la Pandemia.

Ambos gravámenes son principalmente calculados sobre el patrimonio total del contribuyente, aunque permiten deducir de su base imponible algunos pasivos. El primero se caracteriza por ser recurrente (se aplica al 31 de diciembre de cada año), mientras que el segundo se trata de un impuesto de única vez (se aplicó al 18/12/2020).

A efectos de conocer con precisión y en forma actualizada los impuestos nacionales al patrimonio vigentes en la República Argentina, recomiendo consultar el siguiente portal de la Subsecretaría de Ingresos Públicos de la Nación: <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/sistematributario/patrimoniales><sup>24</sup>.

Por su parte, a nivel provincial podemos encontrar:

- (i) el Impuesto Inmobiliario; y
- (ii) el Impuesto Automotor.

La nota saliente de estos dos gravámenes es que son recurrentes y se aplican sobre bienes específicos.

Asimismo, no puede descartarse que, más allá de encontrarse en principio prohibido por el art. 9, inc. b), de la Ley de Coparticipación Federal de

---

<sup>24</sup> Visitada por última vez el 12/11/2024.



Impuestos n° 23.548, en la actualidad puedan coexistir a los antes expuestos algunos impuestos patrimoniales municipales bajo el *nomen iuris* de “tasas”, “contribuciones” o “derechos”. Un ejemplo de ello podría ser el caso de la Contribución Obligatoria por Valorización Inmobiliaria prevista por el art. 328 de la [Ordenanza Fiscal vigente](#) en la Municipalidad de Avellaneda, la cual se calcula

*“(…) en base como mínimo al diez por ciento (10%) de la diferencia resultante entre las valuaciones fiscales previa y posterior a la ocurrencia del hecho generador de valorización inmobiliaria. En caso de no poder determinarse la base imponible de esta contribución por la diferencia entre las valuaciones fiscales, se determinará en base a la solicitud de valuaciones inmobiliarias del inmueble en cuestión, pudiendo ser aportadas por el contribuyente, sujetas a verificación por parte del Municipio, o por este Último (...)”* (art. 330 de la referida Ordenanza Fiscal).

Esta supuesta contribución, por su configuración legal, es a mi juicio un impuesto patrimonial que estaría pensado para ser abonado recurrentemente (aunque sujeto a determinadas condiciones) y sobre bienes específicos (inmuebles).

Sin embargo, cabe indicar que los gravámenes municipales no serán específicamente ahondados en este exordio en función de la enorme cuantía de ordenamientos legales que deberían analizarse al efecto, lo cual escapa los fines y alcances del presente trabajo.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo hasta aquí expuesto, es importante señalar que son los impuestos antes mencionados –y sus similares– a los que les resultará de aplicación todo lo que a continuación se analizará y explicará, como así también le será a todo impuesto patrimonial (nacional, provincial o municipal) que se creare en el futuro; en tanto y en cuanto los BHP fueren contribuyentes de aquel.



## **II. b) Situación legislativa actual de los BHP frente a los impuestos patrimoniales**

### ***III. b). (i). A nivel nacional***

Los BHP no poseen exención específica por su condición y/o un tratamiento preferente en los dos impuestos patrimoniales nacionales de mayor trascendencia, señalados anteriormente; como sí sucede, al contrario, en el IG. En ese sentido, como bien destacó el Alto Tribunal en el considerando 7º de “García”, el legislador ha asumido con relación al IG que el colectivo de los BHP

*“(…) se trata de un colectivo uniforme al que diferencia de otra categoría, la de trabajador activo, a la que aplica, a partir del dictado de la ley 27.346, una escala de deducciones más gravosa”.*

A su vez, cabe destacar que tampoco existe una diferenciación a la hora de tributar dentro de la categoría de BHP, otorgando un tratamiento diverso a aquellos más vulnerables con relación a los menos vulnerables.

### ***III. b). (ii). A nivel local***

En este nivel, cabe señalar que algunas provincias contemplan exenciones para BHP en relación con el Impuesto Inmobiliario.

Ejemplo de ello es la Provincia de Buenos Aires, la cual en el art. 177, inc. ñ) de su Código Fiscal ([último texto ordenado y sus modificatorios](#)), establece que

*“Están exentos de este impuesto: Los propietarios y demás responsables de inmuebles pertenecientes a la planta urbana edificada, cuyo avalúo fiscal total no supere la suma que fije la Ley Impositiva y que reúnan los siguientes requisitos: 1. Ser el solicitante y/o su cónyuge o pareja conviviente jubilado o pensionado. 2. Ser el solicitante y/o su cónyuge o pareja conviviente propietario, usufructuario o poseedor de ese sólo inmueble.”*



Otra jurisdicción que sigue estos pasos es la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la cual en el art. 395 de su Código Fiscal ([último texto ordenado y sus modificatorios](#)) establece que están exentos del gravamen

*“Los jubilados y pensionados del régimen jubilatorio ordinario que al 31 de diciembre del año anterior reunieran los requisitos que se indican a continuación, están exentos del pago de los tributos establecidos en el presente Título. 1. Percibir un haber igual o menor al doble del salario mínimo vital o a dos veces y media de la jubilación mínima, lo que resulte mayor. 2. Ser propietarios, condóminos, usufructuarios o beneficiarios del derecho de uso de un único bien inmueble destinado a vivienda propia. 3. No ser titulares de dominio o condóminos de otro u otros inmuebles urbanos o rurales en el ámbito del territorio nacional. 4. Ocupar efectivamente dicho inmueble. 5. La valuación no debe exceder del importe que establezca la Ley Tarifaria para el año a partir del cual se solicita la exención. Esta exención se otorgará en la misma proporción que le corresponda a cada beneficiario en la propiedad del inmueble. La franquicia también es aplicable al beneficiario de la pensión o cónyuge supérstite que acumule ambos beneficios equivalentes al importe establecido en el inciso 1, siempre que reúna las restantes condiciones. En este caso el beneficio comprende el importe total de las contribuciones en la misma proporción que el causante, pero limitada a la parte que en el haber sucesorio hubiera correspondido al beneficiario de la pensión o cónyuge supérstite. Si existiera condominio con hijos menores o discapacitados, la exención se hará extensiva a la proporción que a estos les corresponda en el mismo. Los jubilados y pensionados que obtuvieron la exención con anterioridad al presente período fiscal mientras conserven la misma propiedad y en las condiciones que los hicieron acreedores a ese beneficio, seguirán conservándolo aunque la valuación del inmueble supere el importe citado en el artículo 50 de la Ley Tarifaria. Si el incremento de la valuación está originado en ampliaciones, cambio de*



*destino, reunión parcelaria o reunión de partidas, el beneficio acordado cesará a partir de la fecha en que tales modificaciones se registren. El Poder Ejecutivo queda facultado para celebrar convenios con la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES) para suprimir la exención a través de la creación de un subsidio explícito para la cancelación de las obligaciones tributarias”.*

A mayor abundamiento, podemos destacar el caso de la Provincia de Córdoba, la cual en el art. 196, inc. 6), de su Código Fiscal ([último texto ordenado y sus modificatorios](#)) ha establecido que se encuentra exento de la gabela aquí tratada

*“El inmueble perteneciente a personas adultas mayores que resulten contribuyentes del gravamen y, en todos los casos, cumplan los requisitos y/o condiciones que a tal efecto establezca el Poder Ejecutivo Provincial. La exención de pago del impuesto resulta de aplicación considerando los límites y/o porcentajes de beneficios que el Poder Ejecutivo de acuerdo a determinados parámetros defina”<sup>25</sup>.*

Lo propio hace también la Provincia de Santa Fe, que en el art. 166, inc. ñ), de su [Código Fiscal vigente](#), prevé que se encuentra exento del Impuesto Inmobiliario

*“Los inmuebles cuya titularidad corresponda a Jubilados y Pensionados, que no se encuentren en actividad y cuyos ingresos mensuales sean inferiores a \$ 300 (pesos trescientos) o una vez y media el haber mínimo fijado por la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Santa Fe, el que fuera menor, y siempre que se encuentren destinados a vivienda propia, y no sean ellos ni sus cónyuges titulares de dominio de otro inmueble. Si fueren condóminos la exención regirá para la parte proporcional de su condominio”.*

---

<sup>25</sup> Véase la particularidad de que aquí se hace referencia a “adultos mayores” y no a jubilados o BHP.



Y así podría continuar con varios ejemplos más.

Zanjado ello, igualmente cabe destacar que, de resultar un BHP contribuyente de alguno de los gravámenes locales expuestos en el acápite III. a) de este trabajo, ninguna de esas gabelas prevé un tratamiento diferenciado entre los BHP más vulnerables de los menos.

### **III. c). Posibilidad de aplicar la doctrina del caso “García” (Fallos: 342:411) a los impuestos patrimoniales**

A la luz de todo lo expuesto en el capítulo II del presente trabajo, cabe ahora analizar si resulta constitucional aplicar los impuestos enumerados en el acápite anterior –o cualquier otro impuesto al patrimonio que se establezca en la República Argentina– a los beneficiarios de haberes previsionales.

Este análisis posee dos esferas. Una, en la que se considerará como premisa que la doctrina de “García” tiende a proteger a los BHP por su condición de tales (en adelante, la “**Premisa 1**”). Otra, en la que se partirá de la base de que dicha doctrina tiende a proteger a los haberes previsionales solamente (en adelante, la “**Premisa 2**”).

Sobre la distinción efectuada en el párrafo que antecede, me remito a la explicación y a las conclusiones expuestas en el capítulo II. c). (ii). del presente trabajo.

En ambas premisas se da por sentado que el BHP cumpliría con los parámetros y requisitos personales establecidos en “García” –y sus concordantes– para beneficiarse con la doctrina de dicho precedente.

#### ***III. c). (i). Cuestión elemental: la incidencia de todos los impuestos debe valorarse sobre las rentas de los contribuyentes***

Previo a todo, debo aclarar una cuestión que resulta primordial para desandar la explicación que pretendo efectuar, que es que la incidencia de todos los impuestos debe valorarse sobre las rentas de los contribuyentes; en el caso, de los BHP.



*III. c). (i). 1) El concepto de “renta” aquí utilizado*

Para ello, en primer término, debo precisar el alcance que le doy al concepto de “renta” de los BHP.

A los fines del presente apartado y todo el análisis subsiguiente, debe seguirse los lineamientos fijados por la LIG al efecto. Por ende, será renta lo que esa norma dispone (alcanzando esta definición tanto a la renta gravada como a la exenta). Es que no existen motivos para apartarse de lo que legalmente se establece sobre este concepto; es decir, de lo que el Legislador entiende que es una renta.

En ese sentido, repárese que el art. 2° de la referida norma establece como principio general para las personas humanas que

*“A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun 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 (...)”.*

A su vez, dicha ley tipifica taxativa y específicamente las siguientes categorías de ganancias que puede obtener una persona humana:

- (i)* Primera: rentas inmobiliarias (Título II, Capítulo I, de la LIG);
- (ii)* Segunda: rentas de capital (Título II, Capítulo II, de la LIG);
- (iii)* rentas empresariales (Título II, Capítulo III, de la LIG);
- (iv)* rentas del trabajo personal (Título II, Capítulo IV, de la LIG).

Así, de los principios rectores generales emanados de esta norma, se puede apreciar que el concepto “renta” al cual se apunta es al de producido neto de gastos, lo cual conlleva necesariamente a formular la siguiente cuenta básica a efectos de su definición:

$$\text{RENTA} = \text{INGRESOS} - \text{GASTOS}$$



Claro es que, luego, la renta puede clasificarse según rubros o categorías. Así, las rentas inmobiliarias serán las derivadas de restarle a los ingresos inmobiliarios los gastos inmobiliarios.

¿Cuáles serán los gastos a deducir? Pues aquellos necesarios para obtener, mantener y conservar los ingresos que se consideren, conforme lo que la propia LIG nos invita a entender a partir de sus postulados más básicos y rectores (conforme art. 83 y ccdtes. de dicho cuerpo legal).

Por otra parte, para mayor claridad cabe precisar que toda referencia que se efectúa al concepto de renta hace alusión a rendimientos reales y no potenciales, toda vez que el criterio establecido por la LIG se refiere a las primeras. Y, además, considero inoportuna, inexacta e irrazonable la presunción de ganancias en cualquier esfera vinculada con la tributación, lo cual debería llevar, según mi visión, a su supresión en cualquier circunstancia; o, al menos, a su limitación, siguiendo los lineamientos trazados sobre este punto por el Máximo Tribunal *in re* Fallos: [333:993](#) (ratificada y exployada en Fallos: [337:62](#)), donde sostuvo

*“Que, asimismo, como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen”.*

III. c). (i). 2) Forma de valorarse la incidencia de todos los impuestos: sobre la renta del contribuyente

Ahora sí, zanjado ello, expondré cómo considero que debe valorarse la incidencia de un impuesto patrimonial, lo cual deviene imperioso a efectos de avanzar con el análisis a efectuarse en este capítulo.



Desde mi punto de vista, debe siempre considerarse que todos los tributos, más allá de su especie, naturaleza y de la manifestación capacidad contributiva que graven, recaen sobre la renta de los sujetos pasivos.

A partir de este aserto, los impuestos patrimoniales lo son únicamente porque, como se dijo antes, pretenden gravar como manifestación de capacidad contributiva al patrimonio de un sujeto en un momento dado. Es decir, sobre el patrimonio de ese sujeto se basan los elementos del hecho imponible del gravamen.

No obstante, ello no conlleva a que aquél vaya a ser soportado por el capital del contribuyente; dado que, como mencioné, todos los tributos inciden en realidad sobre la renta de los contribuyentes.

Esta tesitura responde a un inmejorable criterio de política económica que tiende a promover la creación de riqueza genuina, sin la cual no puede existir una hacienda pública que cuente con recursos abundantes.

Es, en cierta manera, la postura que implícitamente adopta la CSJN en Fallos: [333:993](#).

Asimismo, constituye una garantía constitucional que se deriva del derecho de propiedad. En este sentido, apuntó Juan Bautista Alberdi –quien resulta insoslayable a la hora de efectuar una interpretación auténtica de la CN– que

*“¿No puede darse a la contribución un asiento tal, que le permita servir los destinos que le asigna la Constitución sin salir de ellos? ¿Dónde colocar el impuesto para que no dañe al bienestar general tan protegido por la Constitución? ¿La ciencia lo conoce? - Sí. -La contribución, como gasto público de cada particular, debe salir de donde salen sus demás gastos privados: **de la renta**, de la utilidad de sus fondos, no de los fondos que la producen porque así disminuís los fondos originarios de la renta, empobrecéis a los particulares, cuya riqueza,*



*colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cual es parásita la del fisco”<sup>26</sup> (el destacado es propio).*

Por su parte, es importante destacar que, recientemente, el Juzgado Federal n° 1 de la Provincia de Corrientes, en una causa<sup>27</sup> donde se debatía sobre la constitucionalidad del Aporte Solidario y Extraordinario y Extraordinario para Morigerar los Efectos de la Pandemia, muy criteriosamente sostuvo en su sentencia del 08/08/2022 que

*“(…) la preservación del capital es una exigencia constitucional que se deriva del derecho de propiedad y nuestro sistema no admite la descapitalización del contribuyente. (...) sin perjuicio de que para la determinación del monto del Aporte Solidario se debe tener en cuenta el patrimonio del accionante, y no la renta que obtuvo en el año 2020, lo cierto es que el contribuyente debe pagar dicho aporte con la renta obtenida. **Bajo ningún punto de vista se puede ignorar la renta obtenida, ni se puede pretender que el contribuyente se desprenda de parte de su capital para pagar un aporte o tributo**” (el destacado es propio).*

De manera que, insisto, en nuestro sistema constitucional todos los gravámenes son soportados por la renta del contribuyente. Esto implica que, para pagar un tributo, se espera que primero el contribuyente utilice su renta; es decir, ésta debería ser la primera destinada a afrontarlo. Si se decidiera no proceder de ese modo y utilizar patrimonio para cancelar un gravamen, por más ilógico que esto suene, ello implicaría que parte de su renta quedará disponible a efectos de ser incorporada al patrimonio y reemplazar el capital utilizado.

---

<sup>26</sup> Alberdi, Juan Bautista en “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina”- Parte Tercera- Capítulo IV, página 167.

<sup>27</sup> “Goitia, Jorge Alberto c/ Estado Nacional - Poder Ejecutivo Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Acción Mere Declarativa de Inconstitucionalidad”, expte. FCT n° 1265/2021.



El capital o patrimonio del sujeto pasivo de los tributos sólo se esperaría que sea utilizado para cancelar tributos cuando el monto de este último supere a la renta obtenida en un determinado periodo.

Claro está que, llegada esa instancia, podríamos estar frente a una clara confiscación –prohibida por la CN<sup>28</sup>–. Como bien sostuvo Luis O. Fernández<sup>29</sup>

*“(…) no debe olvidarse que los impuestos se deben pagar con ella [por la renta] y, cuando esto no es así, por una imposición excesiva puede producirse una confiscación de la propiedad”.*

A su vez, cabe indicar que una imposición de este tenor importaría, desde mi perspectiva, una expropiación sin ley de declaración de utilidad pública previa, que es lo que reclama el art. 17 de la CN para que una exacción de este tipo sea legítima.

Países como España procuraron en un momento evitar este fenómeno, poniendo como límite a la tributación conjunta del impuesto a la renta y del impuesto al patrimonio que aquellos, integrados, no deban exceder el 60% de la renta anual del contribuyente<sup>30</sup>.

Igualmente, todo lo referido a la eventual confiscatoriedad de los tributos se encuentra ajeno al tratamiento del presente trabajo y, en todo caso, debería ser invocada y acreditada en controversias judiciales específicas sobre este tópico. Este

---

<sup>28</sup> Si bien la CSJN sostuvo en un principio que *“las confiscaciones prohibidas por la Constitución son medidas de carácter personal y de fines penales por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes (...) pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos pueda imponer el Congreso a los gobiernos locales”* (Fallos: 105:50 y 335:1923), luego admitió que un tributo válidamente dictado por el Congreso Nacional podía, en casos concretos, absorber una porción sustancial del capital o de la renta alcanzados y perder, en consecuencia –y en esa proporción– su validez constitucional (Fallos: 314:1293; 322:3255; 328:4542; 332:1571; 341:581; 343:720; 344:1458; 345:1184). Sobre este punto, ver especialmente la Nota de Jurisprudencia de la CSJN titulada *“[Principio de no Confiscatoriedad en Materia Tributaria](#)”*.

<sup>29</sup> Fernández, Luis O. en *“Reforma Tributaria de la Imposición Patrimonial”*, Errepar – Consultor Tributario, 18/01/2017.

<sup>30</sup> Al respecto, ver más Eugenio Simón Costa, *“La Imposición Patrimonial: Una Reflexión de Justicia Tributaria”*, página 466.



punto fue simplemente destacado a efectos de hacer notar que el hecho de que un gravamen consuma toda la renta de un sujeto y luego parte de su patrimonio no torna en usual ni debida a la imposición patrimonial; sino que ello es, ni más ni menos, un defecto del sistema que no debería ser legitimado ni convalidado.

Ahora bien, más allá de todo lo expuesto anteriormente, corresponde también señalar que el patrimonio de un sujeto es igual a su renta pasada/ahorrada; por lo que, de igualmente tener un BHP que soportar el pago de un tributo con su capital, en cierta forma lo estará haciendo con su renta.

Cabe señalar también que algunos autores hacen referencia al impuesto al patrimonio como un impuesto a la renta futura. En ese sentido, apunta Darío M. Rajmilovich<sup>31</sup> que

*“El valor de los bienes individuales o el patrimonio global puede medirse en razón de su costo de adquisición o producción, supuesto que se enrola a la teoría objetiva del valor. Por otro lado, puede medirse en razón de flujo descontado de ingresos (monetarios y/o de goce) del bien, lo que se enrola en la teoría subjetiva de valor.*

*Dado que el valor de un bien es distinto para cada persona, ya que en definitiva la demanda es función de las preferencias personales de los consumidores siendo por definición subjetiva, de ahí se sigue que el valor de un elemento del patrimonio o del patrimonio en su conjunto es el flujo de fondos descontado de los ingresos (monetario o de goce) asociados a ese bien o patrimonio, esto es la teoría prevaleciente es la teoría subjetiva de valor.*

*Por lo tanto, en esencia un impuesto anual al patrimonio es un impuesto a las rentas futuras producto de ese patrimonio. Por*

---

<sup>31</sup> Darío M. Rajmilovich en “Apuntes sobre Un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio en Tiempos de Pandemia”, Errepar Online, 07/05/2020.



*otro lado, en esencia un impuesto al consumo es un impuesto a la aplicación, uso o consumo de la renta obtenida.*

*De ahí que, en extrema simplificación, un impuesto al patrimonio es un impuesto al fruto inmaduro, un impuesto a la renta es un impuesto al fruto maduro y finalmente un impuesto al consumo es un impuesto al fruto pasado” (el destacado es propio).*

De todas maneras, más allá del enfoque que se quiera dar, todos los caminos nos llevan a concluir que los impuestos patrimoniales son –en definitiva– impuestos sobre la renta, así como el IG declarado inconstitucional por la CSJN en “García”; razón por la cual las conclusiones de dicho precedente les serían, a mi criterio, también aplicables.

### **III. c). (ii). La Premisa 1**

Zanjado ello, cabe adentrarse en el análisis de la primera premisa referida anteriormente.

Siguiendo el criterio en el que la doctrina emanada de “García” protegería del IG a los BHP por su condición de tales, entonces podría entenderse que las conclusiones de dicho caso podrían beneficiar a dichos sujetos sobre las demás rentas que perciben (es decir, por los rendimientos que son distintos a los previsionales; o sea, por las ganancias inmobiliarias, de capital, y empresariales y demás que obtiene). Ello, claro está, declarándose la inconstitucionalidad del IG que grava esas todas esas rentas.

De ese modo, no existiría valladar para que un BHP accione ante la Justicia Federal para requerir que se declare la inconstitucionalidad del IG que le correspondería abonar por la primera, segunda y tercera categoría de dicho impuesto; además de la cuarta (analizada en “García”).

Ahora bien, bajo esta lógica, a mi criterio tampoco existirían limitaciones para que un BHP accione ante cada uno de los fueros que resulten competentes con el objetivo de obtener un pronunciamiento jurisdiccional que declare la inconstitucionalidad de cada uno de los tributos patrimoniales que lo alcance.



Esto, en tanto, como se dijo en el acápite anterior, en la *praxis* todos son impuestos que se aplican sobre las rentas de los BHP, con la diferencia de que se calculan sobre un hecho y base imponible distintos.

Todo ello, en tanto y en cuanto el BHP en cuestión sea contribuyente del impuesto que busque impugnar y no esté amparado por alguna exención con relación a aquél.

### **III. c). (iii). La Premisa 2**

Por otro lado, en caso de que consideremos que la doctrina emanada de “García” tiende a proteger solamente a los haberes previsionales, entonces la conclusión sería distinta a la expuesta en el acápite anterior.

En estos casos, según mi visión, podría formularse alguno de los siguientes planteos constitucionales con basamento en dicho precedente; los cuales se sustentan en la ilegitimidad de establecer impuestos que incidan sobre las rentas previsionales que se considerarían protegidas a partir de la doctrina sentada por el referido pronunciamiento del Máximo Tribunal.

En resumidas palabras, se decretaría la inconstitucionalidad de los gravámenes cuyo pago importe una merma o una absorción total del haber previsional. Así, al final del día, más allá de los gravámenes que deba cancelar, podría gozar de su haber íntegro, sin disminuciones o quitas tributarias.

No importa para el caso analizado que el BHP tenga otras rentas, dado que todos los réditos, al final, son fungibles. Lo que importa es que, al menos, la proporción de esas ganancias que se correspondan a haberes previsionales permanezcan incólumes frente a descuentos impositivos.

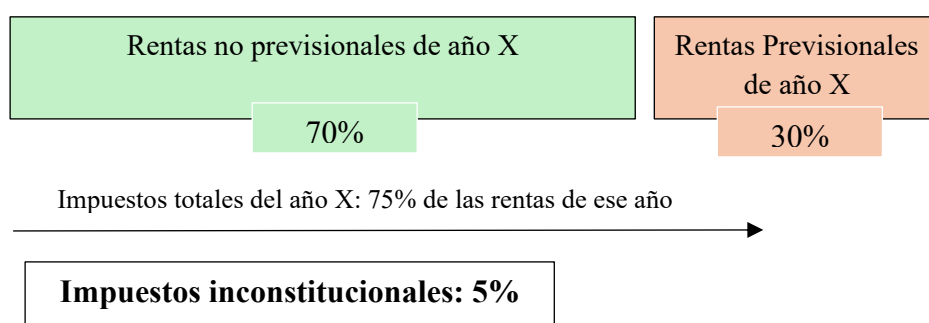
A partir de ello, si un BHP ganara, por ejemplo, \$1.000.- de haberes y \$500 de demás rentas, bajo la línea propuesta esos \$1.000.- de haberes deberían verse impolutos frente a la imposición que les corresponda a ellos, a las demás rentas y a otros tipos de imposición (como, por ejemplo, los impuestos al patrimonio); estando luego la imposición sobre esas demás rentas regidas y amparadas por las reglas y derechos



generales de la tributación (debiendo destacar igual que estas cuestiones, si bien podrían integrarse a los planteos en cuestión, se encuentran ajenas al presente análisis).

Cabe señalar que la regla general y metodológica para estos planteos es que los gravámenes de un determinado año se cancelan primero con las rentas no previsionales de ese año y, luego, con las previsionales. Ello, en tanto se sigue el criterio de que las segundas serían alimentarias y las que en última instancia deberían prevalecer para el BHP.

En ese sentido, cabe estar al siguiente grafico:



Obviamente que, si un conjunto de gravámenes está absorbiendo el 75% de la renta de un sujeto, ello debería ser subsanado judicialmente a través de otro principio general de la tributación que es el de no confiscatoriedad. No obstante, como se dijo, si bien una cuestión de ese tenor puede verse integrada a los planteos que a continuación propondré, lo cierto es que ello se encuentra fuera del ámbito de conocimiento del presente trabajo.

Habiendo aclarado todo ello, a continuación, se detallan esos posibles planteos antes referidos; los cuales, desde ya, se destacan que son excluyentes:

**(i) Primer posible planteo:**

Exhibir ante el juez competente la integración de todos los tributos patrimoniales y sobre la renta que le toque cancelar al BHP en un año calendario<sup>32</sup> y, por el monto que anualmente corresponda al haber previsional neto, solicitar que se

<sup>32</sup> Podrían agregarse los impuestos al consumo nacionales y locales abonados durante el año calendario, aunque ello haría más complejo el planteo y el cálculo propuestos.



BENEFICIARIOS DE HABERES PREVISIONALES EN ARGENTINA: SITUACIÓN  
FRENTE A LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES - A PROPÓSITO DEL PRECEDENTE  
“GARCÍA” (FALLOS: 342:411)

declare la inconstitucionalidad de dichos tributos, de manera proporcional y en partes iguales, descontando antes de dichas gabelas las demás rentas obtenidas por el contribuyente.

A modo de ejemplo, se exponen los siguientes gráficos<sup>33</sup>:

**CASO 1:**

| Tributo                                                       | Monto     |
|---------------------------------------------------------------|-----------|
| Impuesto a las Ganancias 2023 (en todas sus categorías) [1]   | \$1.000.- |
| Impuesto sobre los Bienes Personales 2023 [2]                 | \$1.500.- |
| Impuesto Inmobiliario en la Provincia de Buenos Aires 2023[3] | \$500.-   |
| Haberes previsionales 2023 [4]                                | \$4.000.- |
| Otras rentas 2023 [5]                                         | \$1.000   |

|                                                              |                             |
|--------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| Porcentaje de incidencia de 1, 2 y 3 sobre 4 (descontando 5) | 50% (\$2.000 sobre \$4.000) |
| Total de 1, 2 y 3 que deberá decretarse inconstitucional     | 67% (\$2.000 de \$3.000)    |
| Valor de 1 a decretarse inconstitucional                     | 67% (\$670.-)               |
| Valor de 2 a decretarse inconstitucional                     | 67% (\$1.005.-)             |
| Valor de 3 a decretarse inconstitucional                     | 67% (\$335.-)               |

---

<sup>33</sup> En estos casos, el BHP es sujeto pasivo únicamente de los siguientes impuestos: **(i)** El Impuesto a las Ganancias (en todas sus categorías), el **(ii)** Impuesto sobre los Bienes Personales; y **(iii)** el Impuesto Inmobiliario en la Provincia de Buenos Aires.

**Las alícuotas que se derivan de estos gráficos no son necesariamente las vigentes, habiéndose colocado del modo expuesto sólo a efectos ilustrativos.**



BENEFICIARIOS DE HABERES PREVISIONALES EN ARGENTINA: SITUACIÓN  
FRENTE A LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES - A PROPÓSITO DEL PRECEDENTE  
“GARCÍA” (FALLOS: 342:411)

**CASO 2:**

| Tributo                                                       | Monto     |
|---------------------------------------------------------------|-----------|
| Impuesto a las Ganancias 2023 (en todas sus categorías) [1]   | \$2.000.- |
| Impuesto sobre los Bienes Personales 2023 [2]                 | \$1.500.- |
| Impuesto Inmobiliario en la Provincia de Buenos Aires 2023[3] | \$1.500.- |
| Haberes previsionales 2023 [4]                                | \$1.500.- |
| Otras rentas 2023 [5]                                         | \$10.000  |

|                                                              |                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Porcentaje de incidencia de 1, 2 y 3 sobre 4 (descontando 5) | No incide (quedan \$5000.- de “5” pendientes para computar contra impuestos, previo a calcular incidencia sobre “4”) |
| Total de 1, 2 y 3 que deberá decretarse inconstitucional     | 0%                                                                                                                   |

**(ii) Segundo posible planteo:**

Accionar judicialmente con idéntica pretensión, pero modificando la metodología de cálculo. Así, se podría primero solicitar la declaración de inconstitucionalidad del IG (en todas sus categorías) y, en segundo término, la inconstitucionalidad de alguno de los impuestos patrimoniales de los que sea contribuyente el BHP respectivo. Siempre considerando antes que los gravámenes se pagan primero con las rentas no previsionales.

Ello, en tanto podría sostenerse que el IG (más allá de su categoría) tendría que ser el primero impugnado toda vez que fue el declarado inconstitucional en “García”.



BENEFICIARIOS DE HABERES PREVISIONALES EN ARGENTINA: SITUACIÓN  
FRENTE A LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES - A PROPÓSITO DEL PRECEDENTE  
“GARCÍA” (FALLOS: 342:411)

Así, podría calcularse la inconstitucionalidad en cuestión conforme los siguientes gráficos<sup>34</sup>:

**CASO 1:**

| Tributo                                                     | Monto      |
|-------------------------------------------------------------|------------|
| Impuesto a las Ganancias 2023 (en todas sus categorías) [1] | \$2.000.-  |
| Impuesto sobre los Bienes Personales 2023 [2]               | \$19.000.- |
| Haberes previsionales 2023 [3]                              | \$2.200.-  |
| Otras rentas 2023 [4]                                       | \$10.000   |

|                                                                                    |                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| Total que deberá decretarse inconstitucional entre ambos impuestos (descontando 4) | \$11000.- [(\$2000.- + 19.000.-) - 10.000.-] |
| Total de 1 que deberá decretarse inconstitucional                                  | 100% (\$2000.-)                              |
| Total de 2 que deberá decretarse inconstitucional                                  | 47% (\$9000.-)                               |

**CASO 2:**

| Tributo                                                     | Monto      |
|-------------------------------------------------------------|------------|
| Impuesto a las Ganancias 2023 (en todas sus categorías) [1] | \$200.-    |
| Impuesto sobre los Bienes Personales 2023 [2]               | \$9800.-   |
| Haberes previsionales 2023 [3]                              | \$10.000.- |

---

<sup>34</sup> En los casos 1 y 2, el BHP es sujeto pasivo únicamente de los siguientes impuestos: **(i)** El Impuesto a las Ganancias (en todas sus categorías), y el **(ii)** Impuesto sobre los Bienes Personales. En el caso 3, el BHP es sujeto pasivo únicamente de los siguientes impuestos: **(i)** El Impuesto a las Ganancias (en todas sus categorías), el **(ii)** Impuesto sobre los Bienes Personales; y **(iii)** el Impuesto Inmobiliario en la Provincia de Buenos Aires



BENEFICIARIOS DE HABERES PREVISIONALES EN ARGENTINA: SITUACIÓN  
FRENTE A LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES - A PROPÓSITO DEL PRECEDENTE  
“GARCÍA” (FALLOS: 342:411)

|                       |       |
|-----------------------|-------|
| Otras rentas 2023 [4] | \$0.- |
|-----------------------|-------|

|                                                                   |                                 |
|-------------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| Total de 1 que deberá decretarse inconstitucional (descontando 4) | \$10.000.- (\$200 + \$10.000.-) |
| Total de 1 y 2 que deberá decretarse inconstitucional             | 100%                            |

**CASO 3:**

| Tributo                                                     | Monto     |
|-------------------------------------------------------------|-----------|
| Impuesto a las Ganancias 2023 (en todas sus categorías) [1] | \$2.000.- |
| Impuesto sobre los Bienes Personales 2023 [2]               | \$5.000.- |
| Impuesto Inmobiliario en Provincia de Buenos Aires 2023 [3] | \$5.000.- |
| Haberes previsionales 2023 [4]                              | \$2.000.- |
| Otras rentas 2023 [5]                                       | \$8.000.- |

|                                                                          |                                                     |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| Total de 1, 2 y 3 que deberá decretarse inconstitucional (descontando 5) | \$4000.- [(\$2000.- + 5.000.- + 5.000.-) - 8.000.-] |
| Valor de 1 a decretarse inconstitucional                                 | 100% (\$2.000.-)                                    |
| Valor de 2 a decretarse inconstitucional                                 | 20% (1.000.-)                                       |
| Valor de 3 a decretarse inconstitucional                                 | 20% (1.000.-)                                       |

Se reitera lo expuesto en el acápite anterior en cuanto a que lo explicado se podría plantear sólo en el caso de que el BHP que así lo deseara sea contribuyente del impuesto que impugne y no esté amparado por alguna exención a su respecto.

Por otro lado, es menester resaltar que el aporte y probanza de estos cálculos en el marco de la causa judicial que se iniciare al efecto debería llevarse a cabo



mediante un informe pericial contable, en tanto es una prueba idónea para evidenciar los extremos en cuestión, de notorio contenido matemático y registral.

Además, como toda pericia, es un medio de prueba realmente fuerte. Sobre ello, el Máximo Tribunal tiene dicho que

*“(…) a pesar de que en nuestro sistema la pericial no reviste el carácter de prueba legal, si el experto es una persona especialmente calificada por su saber específico y se desempeña como auxiliar judicial distinto de las partes, la prudencia aconseja aceptar los resultados a los que aquél haya llegado, en tanto no adolezcan de errores manifiestos, o no resulten contrariados por otra probanza de igual o parejo tenor”* (del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema, Fallos: [331:2109](#)).

### ***III. c). (iv). Cuestiones procesales generales a considerar para cada planteo***

Las vías por las cuales podría accionar un BHP a efectos de plantear la inconstitucionalidad de uno o varios impuestos patrimoniales en virtud de la doctrina emanada de “García” son dos. Por un lado, la vía preventiva y, por el otro, la vía resarcitoria.

La vía preventiva puede enmarcarse tanto en una acción declarativa de inconstitucionalidad como en una acción de amparo.

A la primera se la entiende como la herramienta procesal que da inicio a una causa cuya pretensión principal o única se agota en la declaración de inconstitucionalidad de determinada normativa. Se enmarca usualmente a nivel federal como un tipo de acción declarativa de certeza (art. 322 del CPCCN)<sup>35</sup> y, a nivel

---

<sup>35</sup> Ver CSJN *in re* “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ Acción Declarativa”, causa A. 95. XXX. ORI, [sentencia](#) del 22/04/1997.



provincial, se tipifica específicamente en los códigos procesales y/o en las constituciones provinciales<sup>36</sup>.

Es importante señalar que esta fue la acción intentada por la actora en “García”; la cual, a su vez, fue ampliamente convalidada por los distintos fueros federales del país a la hora de tramitar los procesos donde los BHP impugnan la constitucionalidad del IG (cuarta categoría).

Por su lado, la acción de amparo también fue ampliamente convalidada para esos tipos de procesos, en tanto hoy los tribunales federales los resuelven en forma pronta y generalmente con presidencia de prueba (salvo documental). No obstante, debe considerarse que, como no son procesos pensados para producir un amplio debate y prueba, entonces no sería esta la vía ideal para tratar planteos como los propuestos.

En lo que refiere a la vía resarcitoria, aquella puede encuadrarse dentro de la acción de repetición. A nivel federal, en materia tributaria dicha acción se encuentra prevista en el art. 81 de la ley LPT. También se encuentra prevista en los códigos procesales provinciales para dichos niveles.

Cabe destacar que, tratándose de un planteo constitucional, no sería necesario que se agote la instancia administrativa previa legalmente establecida, en tanto la Administración no cuenta con facultades para resolver sobre planteos de esta índole<sup>37</sup>.

Por lo demás, cabe mencionar que, en procesos donde se reclama la inconstitucionalidad del IG (cuarta categoría) con fundamento en “García”, los tribunales comúnmente admiten que, en el marco propio de las acciones declarativas de inconstitucionalidad o de amparo, se tramite el reintegro de lo abonado en función de

---

<sup>36</sup> Ver a modo de ejemplo el art. 17 de la Ley 402 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; el Título IX, Capítulo I, del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires; el art. 165 de la Constitución de la Provincia de Córdoba; entre otros. En algunos casos, no se requiere para su inicio la existencia de un perjuicio concreto y, como particularidad, generalmente se interpone en forma originaria ante el superior tribunal provincial.

<sup>37</sup> Ver Fallos: [269:243](#) y CNCAF, Sala IV, *in re “Santi, Armando Ángel c/ AFIP s/ Proceso de Conocimiento”*, expte. 28214/2019, [sentencia](#) 01/06/2021, considerando 6°.



las normas repuntadas como inconstitucionales<sup>38</sup>. Esto, a mi criterio, es equivocado, en tanto la acción declarativa de inconstitucionalidad debería perder virtualidad cuando, con respecto a una pretensión específica, surge como más idónea la utilización de otra vía procesal. Lo que debería hacerse es dejar en claro que se inician dos acciones acumuladas: acción declarativa/amparo más acción de repetición. No obstante, entiendo que los jueces busquen ser flexibles en lo que a ello respecta, en atención al tipo sujeto y la naturaleza de las cuestiones que se involucran en este tipo de causas.

A continuación, se analizan posibles situaciones procesales dependiendo de la Premisa que pretenda seguirse.

*III. c). (iv). 1) Con relación a la Premisa 1*

En este caso, una vez elegida la vía preventiva o resarcitoria —o la conjunción de ambas—, deberá accionarse contra el o los fisco/s del/los respectivo/s nivel/es de gobierno que hubiera/n instituido los gravámenes que se pretendan cuestionar, pudiéndose acumular las pretensiones respecto de los tributos que haya instituido un mismo nivel de gobierno (o un nivel provincial y sus municipios).

Por ejemplo, un BHP podría cuestionar a la vez y en un mismo proceso la constitucionalidad del Impuesto Inmobiliario y del Impuesto Automotor de la Provincia de Buenos Aires —en los términos del precedente “García”—.

Cabe destacar que, conforme la legislación procesal imperante, las demandas iniciadas contra cada nivel estatal deberán tramitar en los fueros competentes pertenecientes a esos niveles.

Subsiste, en todo caso, la posibilidad de crear un litisconsorcio pasivo demandando en forma conjunta a todos los niveles estatales que hayan creado los tributos cuya constitucionalidad se pretende cuestionar.

Cabe indicar que un proceso de esta índole traería aparejado la posibilidad de accionar en forma originaria ante la CSJN (art. 117 de la CN), en tanto se

---

<sup>38</sup> A modo de ejemplo, ver el caso “Santi”, op. cit.



trataría de un caso en donde la Nación y/o varias provincias estarían involucradas como partes.

Igualmente, sobre este último punto, cabe tener en consideración las conclusiones desarrolladas por el Alto Tribunal en el caso *“Robledo, María Alicia y Otros c/ Programa Federal Incluir Salud (Ex Programa Federal de Salud) - Ministerio de Salud de la Nación y Otros s/ Daños y Perjuicios - Expediente Digital”* ([sentencia](#) del 01/10/2024), donde se sostuvo que el hecho de que se les atribuya responsabilidad a dos (o más) niveles estatales no exige que todas las cuestiones deban ser necesariamente acumuladas en un proceso si no se advierte razón para afirmar que no se puedan pronunciar dos sentencias útiles en cada uno de los juicios que se instruya. En cierta forma, lo que trata de decirnos la CSJN es que sólo procederá la acumulación subjetiva –y, por ende, su competencia originaria– en tanto la acumulación expuesta fuere estrictamente necesaria a efectos de la tramitación de la pretensión actoral.

Será deber del BHP que intente una demanda de esta índole demostrar la necesidad de la acumulación y del litisconsorcio pasivo.

### *III. c). (iv). 2) Con relación a la Premisa 2*

Para este caso, si bien resulta de aplicación todo lo expuesto para la Premisa 1, cabe formular la siguiente aclaración: el tipo de pretensión requiere la previa determinación de los gravámenes cuya constitucionalidad se impugna, lo cual torna difícil acudir a la vía judicial en forma preventiva, siendo más recomendable entonces accionar por la vía resarcitoria en estos casos.



#### **IV. CONCLUSIONES**

A partir de lo expuesto en el presente trabajo, y volviendo al interrogante original planteado en la Introducción, considero que un BHP podría accionar judicialmente a efectos de solicitar la declaración de inconstitucionalidad de impuestos patrimoniales, con sustento en la doctrina emanada de “García”.

No obstante, tanto la estrategia procesal a adoptar como la pretensión en concreto a plasmar por quién posea una pretensión de ese tenor, se vería condicionada a establecer:

(i) Primero, si el BHP cuenta con los recaudos personales que tuvo en consideración el Alto Tribunal al resolver en “García” y/o en sus subsiguientes ampliatorios o aclaratorios.

(ii) Luego, si la doctrina emanada de dichos casos tiende a beneficiar a los BHP personalmente por su condición o si, por el contrario, protege solamente sus rentas previsionales –lo cual hoy es algo incierto y no creo estar en condiciones de adelantar una postura con exactitud–.

Por otro lado, quiero destacar cómo a través del presente trabajo se logró exhibir la pobre fundamentación del pronunciamiento analizado. En ese sentido, las dudas antes señaladas dan cuenta de ello.

A su vez, es importante evidenciar que aquí se demostró que la forma de resolver de la CSJN en “García” da lugar a una extensión casi interminable de supuestos que podrían, desde un plano abstracto –y por qué no en futuras contiendas judiciales–, beneficiarse de su doctrina.

En ese sentido, nótese que la postura del Címero Tribunal podría dar lugar a una eximición tributaria total de los BHP respecto de todo gravamen vigente; a partir de que entendió, con respecto a estos sujetos, que debía dejarse de tener en consideración a su capacidad contributiva como parámetro rector de tributación, para centrarse en la introducción de un concepto novedoso y exógeno al mundo del Derecho Tributario, que es la “vulnerabilidad”.



Esto lleva a repensar también la situación tributaria de otros individuos que cuentan con especiales estándares de protección legal y constitucional, por ejemplo los niños, los migrantes, los discapacitados, etcétera (al respecto, ver <https://sj.csjn.gov.ar/homeSJ/suplementos/suplemento/76/documento>). Así las cosas, me pregunto si esta atenuación de la relevancia de la capacidad contributiva como medida de tributación debe extenderse a dichos grupos o no. Será algo que la CSJN deberá determinar y aclarar. El Alto Tribunal sentó más dudas que certezas sobre ello a partir de su forma de sentenciar en “García”, lo cual es un enorme inconveniente si se tiene en consideración la saturación jurídica que se podría generar por futuros casos judiciales sobre el tópico y la merma en la recaudación tributaria que podría ocasionarse.

En síntesis, en este trabajo se entabló la siguiente duda: respecto de las personas humanas, ¿estamos yendo a un sistema tributario donde no importe la situación patrimonial, económica y financiera de cada uno; para pasar a centrarnos en un sistema de vulnerabilidades?

El final se encuentra abierto y sólo la CSJN podrá escribirlo.



## **BIBLIOGRAFÍA**

- Página web de la Secretaría de Jurisprudencia de la CSJN: <https://sj.csjn.gov.ar/homeSJ/>.
- Gebhardt, Jorge - Malvitano, Rubén H. en *“Impuesto a las Ganancias. Fundamentos Teóricos y la Técnica de su Aplicación en la Argentina”*, Tomo I, Errepar, Buenos Aires.
- Malvitano, Rubén en *“Jubilaciones, Pensiones (y retroactividades) frente al Impuesto a las Ganancias: Evolución, Novedades e Interrogantes”*, Errepar Online, 02/06/2021, Cita Digital: EOLDC103936A.
- Fernández, Luis O. en *“Reforma Tributaria de la Imposición Patrimonial”*, Errepar online – Consultor Tributario, 18/01/2017.
- Reig, Jorge Enrique - Gebhardt, Jorge - Malvitano, Rubén H. en *“Estudio Teórico Practico de la Ley Argentina sobre Impuesto a las Ganancias a la Luz de la Teoría General del Impuesto a la Renta”*, 12ª Edición, Errepar, Buenos Aires.
- Fernández, Oscar A. en *“Manual de Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre los Bienes Personales Personas Humanas y Sucesiones Indivisas”*, FACPCE CEAT, Buenos Aires.
- Alberdi, Juan Bautista en *“[Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina](#)”* (consultado el 13/11/2024).
- Darío M. Rajmilovich en *“Apuntes sobre Un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio en Tiempos de Pandemia”*, Errepar Online, 07/05/2020.
- Eugenio Simón Costa, *“La Imposición Patrimonial: Una Reflexión de Justicia Tributaria”*, página 466.



## **ANEXOS**

Cabe señalar que en la mención a muchas de las sentencias y dictámenes referidos o citados en este trabajo se les introdujo un hipervínculo que deriva a las páginas web donde se encuentran publicadas oficialmente. Los restantes, pueden ser consultados públicamente en <https://sj.csjn.gov.ar/homeSJ/> si se tratan de sentencias de la CSJN, en <https://www.mpf.gob.ar/buscador-dictamenes/> si se tratan de dictámenes de la Procuración General de la Nación o en <https://www.cij.gov.ar/sentencias.html> y <http://scw.pjn.gov.ar/scw/home.seam> si se tratan de sentencias de Cámaras Federales o Juzgados Federales.

Por otro lado, las normas nacionales mencionadas en el presente trabajo pueden ser consultadas en la página web del [Boletín Oficial de la República Argentina](#) y/o en <https://www.infoleg.gob.ar/>. Las normas locales señaladas pueden ser consultadas en los links consignados al efecto.

