

Jubilados/as amparados/as. Acceso efectivo a la Justicia

Jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal



Lucía Martín

Introducción

Con motivo del fallo “García, María Isabel”¹ en el cual la CSJN declaró la inconstitucionalidad de los artículos 23, inciso c); 79, inciso c); 81 y 90 de la Ley N° 20628, texto según leyes 27346 y 27430 y ordenó que, hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá descontarse suma alguna en concepto de Impuesto a las Ganancias de la prestación previsional de la allí actora, así como el reintegro de los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas, comenzó un aluvión de demandas iniciadas por jubilados/as con la finalidad de alcanzar la aplicación de la doctrina sentada en dicho precedente.

El objeto de estos procesos radica en la declaración de inconstitucionalidad e inaplicabilidad del régimen del Impuesto a las Ganancias establecido por las citadas normas respecto de los haberes jubilatorios, a efectos de que se deje de descontar a futuro dicho tributo, y la consecuente devolución de los montos retenidos por tal concepto durante los períodos no prescriptos, con más sus intereses.

El dilema que se presenta es cuál es el tipo de proceso adecuado para garantizar una tutela judicial efectiva a los derechos y pretensiones en juego, que abarcan, por un lado, el cese de los descuentos del impuesto y, por otro, la devolución en forma retroactiva de los montos ya abonados.

¹ Fallos: 342:411

El proceso ordinario constituye la vía típica a la cual se recurre, en ausencia de otra especial, para dirimir una determinada controversia y si bien aquel permite que se agote y se resuelva el conflicto en toda su extensión, como contrapartida aparece la onerosidad de su trámite, la extensión temporal y las diferentes cuestiones y planteamientos que pueden surgir a lo largo de su tramitación.

Ahora bien, para casos en los que se persigue el reconocimiento de un derecho constitucional, así como remediar con rapidez y eficacia un perjuicio sufrido frente a una violación y/o amenaza motivada a través de un acto manifiestamente arbitrario e ilegal, aparece en escena la acción de amparo establecida por el artículo 43 de la Constitución Nacional.

Tal norma constitucional establece que toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta derechos y garantías reconocidos por la Constitución, un tratado o una ley. También prevé que, en el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva.

Por otro lado, la acción declarativa de inconstitucionalidad que, por no tener un marco legal positivo en el derecho nacional para encuadrarla, se instrumenta mediante la figura de la acción meramente declarativa prevista en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación es un proceso a través del cual se ejerce el control de constitucionalidad en caso de configurarse una situación de hecho contraria al orden constitucional.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo “García” –que tramitó como acción declarativa de inconstitucionalidad– y en pronunciamientos posteriores, así como la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, en sus sentencias sobre el asunto, han considerado que las acciones de amparo y declarativa de inconstitucionalidad resultan ser las vías aptas para tutelar los derechos invocados por los/as jubilados/as. Ello, en contrario a los argumentos vertidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva en las causas que tramitan bajo dichos procedimientos en cuanto a que estas vías resultan improcedentes para la pretensión de repetición del impuesto, que se encuentra específicamente regulada en el artículo 81 de la Ley N° 11683.

Fundamentos jurisprudenciales para la admisión de las acciones de amparo y/o declarativas de inconstitucionalidad como vías aptas para el reclamo

En primer lugar, y en lo que aquí interesa, cuadra apuntar expresamente lo destacado por el alto tribunal en el precedente “García, María Isabel” antes citado en cuanto a que

no pueden caber dudas sobre la naturaleza eminentemente social del reclamo efectuado por la parte actora, afirmación que encuentra amplísimo justificativo en el reconocimiento de los derechos de la ancianidad receptados por la Constitución Nacional y examinados por la jurisprudencia de esta Corte.

También hizo hincapié en el desarrollo del principio de igualdad sustancial para el logro de una tutela efectiva de colectivos de personas en situación de vulnerabilidad, y recordó que la reforma constitucional introducida en 1994 dio impulso a dicho principio estableciendo “medidas de acción positiva” –traducidas tanto en “discriminaciones inversas” cuanto en la asignación de “cuotas benignas”– en beneficio de ellas. Asimismo, destacó que el envejecimiento y la discapacidad –considerando a ellos como los motivos más comunes por las que se accedía al status de jubilado– eran causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obligaba 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.

En tal línea, el máximo tribunal sostuvo que

lo expuesto pone en evidencia que la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja.

Asimismo, apuntó que

es deber de esta Corte, cabeza del Poder Judicial de la Nación, expedirse en el caso, recordando que mediante acordada 5/2009 este Tribunal ha adherido a las 100 Reglas de Brasilia sobre Acceso a la Justicia para Personas en Condición de Vulnerabilidad, documento en el que se considera tales a quienes, por diversas razones, “encuentran especiales dificultades para ejercitar con plenitud ante el sistema de justicia los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico” (confr. regla 3).

Estos aspectos destacados por el alto tribunal, relativos a la naturaleza eminentemente social del reclamo, los derechos de la ancianidad y la tutela efectiva de colectivos de personas en situación de vulnerabilidad, son indicativos de la necesidad de contar con una vía rápida de acceso a la justicia, franqueada de todo obstáculo de naturaleza procesal que pueda dificultar la defensa del derecho constitucional en juego, y que repare de modo urgente y eficaz la lesión que invoca el colectivo al que alude el fallo.

Así lo ha entendido la Sala II de la Excelentísima Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Daroux, José Hipólito c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 15 de octubre de 2020, al sostener que las circunstancias particulares que fueron acreditadas en esos autos y la índole de los derechos conculcados mediante la normativa impugnada ameritaban la vía expedita y rápida del amparo, como modo de resguardar eficazmente aquellos. Expresamente, se destacó que

el actor pertenece al colectivo de pasivos en su calidad de jubilado y pensionado, cuenta en la actualidad con noventa y un años de edad y padece de afecciones de salud, todo lo cual justifica brindar un mecanismo idóneo, expeditivo y eficaz para la protección de los derechos involucrados, a la luz de la doctrina del Alto Tribunal que emana de la causa “García, María Isabel”, y que ha sido reiterada en los posteriores fallos.

En el mismo sentido, se ha expedido la Sala I de dicho fuero señalando que

si bien la acción de amparo no está destinada a reemplazar los medios ordinarios para la solución de controversias, su falta de utilización no puede fundarse en una apreciación meramente ritual e insuficiente de las alegaciones de las partes, toda vez que la citada institución tiene por objeto una efectiva protección de derechos más que una ordenación o resguardo de competencias y los jueces deben buscar soluciones procesales que utilicen las vías más expeditivas a fin de evitar la frustración de derechos fundamentales (conf. causa “Grossi Gallegos, Hugo Osvaldo José c/EN AFIP s/ amparo ley 16.986”, expte. N° 33.970/2019, sentencia del 30 de julio de 2020, y sus citas).

Allí también se hizo referencia al carácter netamente alimentario del objeto del litigio, y se tuvo en cuenta que se encontraba afectado uno de los grupos vulnerables definidos por nuestra Constitución Nacional como sujetos de preferente protección por los poderes constituidos (art. 75, inc. 23).

Continuando con ejemplos de casos donde se ha admitido la acción de amparo como vía idónea para la pretensión de los/as jubilados/as, la Sala III del mismo fuero ha señalado que

independientemente del modo en que corresponda decidir sobre el asunto planteado, éste no resulta incompatible, per se, con el reducido ámbito de conocimiento de esta acción de amparo, en tanto refiere a

cuestiones primordialmente de interpretación de normas jurídicas sin que se evidencie como imprescindible acudir a otras vías judiciales con mayor amplitud de prueba o debate. (conf. autos “Clement, María Josefina c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986”, expte. N° 66.639/2019, sentencia del 24 de junio de 2020).

Asimismo, la Sala IV en la sentencia dictada en fecha 29 de septiembre de 2020 en la causa “Dotta, Juan Alberto c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986” (Expte. N° 63.720/19), decidió que el amparo resultaba la vía idónea para plantear la inconstitucionalidad de la normativa en cuestión, recordando que el amparo es un proceso excepcional, utilizable en delicadas y extremas situaciones en las que, por carencia de otras vías aptas, peligran la salvaguarda de derechos fundamentales, y exige circunstancias muy particulares caracterizadas por la presencia de arbitrariedad o ilegalidad manifiestas que, ante la ineficacia de los procedimientos ordinarios, originan un daño concreto y grave, solo eventualmente reparable por esta vía urgente y expeditiva. Sostuvo además que cuando se intenta obtener la declaración de inconstitucionalidad de una ley, basta acudir directamente a la instancia judicial sin pasar previamente por la instancia administrativa.

En otros casos, donde la vía utilizada fue la acción meramente declarativa prevista por el artículo 322 del CPCCN, se ha fundado su procedencia señalando que se cumplen los requisitos de dicha acción en tanto el fisco le efectúa retenciones en los haberes jubilatorios en concepto de Impuesto a las Ganancias y lo que se pretende es aventar la incertidumbre sobre la inconstitucionalidad de las normas que fundan dicha retención, teniendo en cuenta, asimismo, los pronunciamientos dictados por el alto tribunal y las salas del fuero sobre la cuestión (conf. CNCAF, Sala IV in re “Falanga Adela Angela c/ EN AFIP s/ proceso de conocimiento” (Expte. N° 30872/19, sentencia del 17/12/2020).

En resumen, siguiendo los lineamientos marcados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto a prestar una especial atención a los sectores más desfavorecidos de la sociedad, como son el colectivo de los/las jubilados/as, la jurisprudencia del fuero en lo Contencioso Administrativo Federal se ha ocupado de priorizar el acceso eficaz a la justicia permitiendo la tramitación de sus reclamos por vías rápidas y expeditas, como son el amparo y la acción declarativa de inconstitucionalidad.

Es bien conocida la diferencia entre proclamar derechos –a la igualdad, a la dignidad, al respeto por la integridad física, psíquica y moral– y satisfacerlos efectivamente, en tiempo y forma, facilitando el acceso a la justicia de los grupos más vulnerables. Una remisión de estos reclamos a la vía de un proceso ordinario, con la consecuente demora y onerosidad, provocarían una dificultad para el acceso a la justicia de este colectivo de personas vulnerables que merece una protección especial.

Viene al caso recordar que el máximo tribunal en los autos “C, J C c/ En-M° Defensa -Ejército s/ daños y perjuicios”,² sentencia del 30 de abril de 2020 –donde se expidió en lo relativo a la no inclusión del crédito reconocido en la dicha causa bajo el régimen del artículo 22 de la Ley N° 23982– hizo hincapié en el deber de brindar respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables –como

² Fallos: 343:264

son los/as ancianos/as y las personas con discapacidad–, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos. Ponderó la especial situación del actor, por su avanzada edad y delicado estado de salud, circunstancias que –según sostuvo– cabía atender, para no incurrir en rigorismos formales que menoscabaran el ejercicio de la tutela judicial efectiva. Preciso que, en dicho contexto, sujetar a una persona con vulnerabilidad, que padece un grave y progresivo deterioro funcional, a un plazo de espera que, conforme al desenvolvimiento natural de los hechos, implicaría frustrar la sustancia de su derecho, puede encontrar sustento formal en la letra de la ley, pero jamás en la impronta humana y realista que exige la Constitución Nacional.

A esta altura, se puede concluir que reparar en cuestiones formales para desestimar la procedencia de los reclamos de los/as jubilados/as con fundamento en la improcedencia de la vía elegida aparecería como una decisión de excesivo rigor formal, incompatible con la protección que requieren los derechos en juego y contraria a la tutela judicial efectiva.

Devolución de las sumas retenidas. Improcedencia del procedimiento previsto por el artículo 81 de la Ley N° 11683

Uno de los argumentos del fisco nacional para afirmar la improcedencia de las acciones que se vienen examinando se relaciona con que todas las demandas contienen, además del planteo de inconstitucionalidad del régimen de Impuesto a las Ganancias sobre los haberes jubilatorios, la pretensión de devolución de las sumas retenidas por dicho concepto por los períodos no prescriptos.

En ese sentido el fisco aduce que la vía apta para la devolución resulta ser la demanda de repetición prevista por el artículo 81 de la Ley N° 11683. Este artículo establece –en lo que aquí interesa– que

Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En el primer caso deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los quince (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el art. 76 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.

Ahora bien, sobre el tema se ha sostenido que el procedimiento previsto por el artículo 81 de la Ley N° 11683 al que alude el fisco nacional para afirmar que la existencia de esta vía ordinaria obsta a la procedencia del amparo no resulta idóneo a los efectos de dar adecuado tratamiento a la pretensión actoral de estos casos, desde que esta contiene una petición concreta de inconstitucionalidad de una norma legal, la que no puede ser tratada en la instancia administrativa (conf. CNCAF, Sala II in re “Daroux José Hipólito c/ EN AFIP s/ amparo ley 16.986”, Expte N° 63.875/19, sentencia del 15/10/20).

Es que la sola existencia de otros remedios procesales no es suficiente para descartar la vía del amparo, ya que, por ejemplo, en el caso no podría encauzarse el pedido de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal a través del procedimiento que prevé el artículo 81 de la Ley N° 11683, toda vez que dicho reclamo no puede ser tratado por la Administración.

Nuestra Corte Suprema de Justicia ha sostenido de modo firme y sin excepciones que el control de constitucionalidad les corresponde en forma exclusiva y excluyente a los/las magistrados/as integrantes del Poder Judicial de la Nación y de los poderes judiciales de las provincias, cada uno en el ámbito de su respectiva competencia, sin distinción de grado ni jerarquía.

En este sentido, en el precedente de la Sala II de la CNCAF “Teruel, María Cristina c/ EN-AFIP y otro s/ proceso de conocimiento, expte. N° 28.608/2019, sentencia del 29 de junio de 2020, se sostuvo que

teniendo en cuenta que el reintegro del impuesto perseguido en estos autos, se encuentra subordinado a la procedencia de la declaración de inconstitucionalidad de la ley de impuesto a las ganancias, es decir, se trata de una pretensión que solo puede ser examinada una vez decidido el planteo formulado contra la validez de los dispositivos legales cuestionados en las actuaciones y siendo que la autoridad administrativa carece de competencia para examinar la legitimidad de la normativa en cuestión, cabe concluir que, no resulta exigible el agotamiento de la vía en sede de la AFIP, por comportar un ritualismo inútil.

También la Sala IV del mismo fuero ha considerado que resulta un ritualismo inútil exigir al beneficiario del haber de jubilación que siga de manera ineludible, y en extremo rigurosa en el orden formal, el procedimiento reglado por el artículo 81 de la Ley N° 11683; sobre todo si se considera que la cuestión no puede ser dirimida en sede administrativa, ya que es el Poder Judicial el habilitado para pronunciarse sobre la validez constitucional de las normas (conf. precedente del 17/12/20 en los autos “Falanga Adela Angela c/ EN AFIP s/ proceso de conocimiento” Expte. N° 30.872/19). Allí se agregó que el criterio sentado respecto al ritualismo inútil que implicaría exigir que el actor acudiese previamente al procedimiento de repetición establecido en la Ley N° 11683, en los casos en los que el acceso a la jurisdicción involucra, previa declaración de inconstitucionalidad, pedidos de restitución de las sumas retenidas en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre haberes jubilatorios, no puede ser desligado de la naturaleza del reclamo ni del tratamiento que debe dársele a los derechos de tan especial carácter como los aquí involucrados (criterio también adoptado por la Sala V en la causa N° 15.835/17 “Vanossi, Jorge Reinaldo Agustín c/ EN -AFIPDGI- y otro s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 18/7/2019).

Por otro lado, la Sala III ha concluido que corresponde prescindir de la exigencia del reclamo administrativo previo en supuestos justificados, como, por ejemplo, cuando se advierte la ineficacia cierta del procedimiento (*Fallos*: 312:1306 y 2418), pues son inadmisibles las conclusiones que conducen a un injustificado rigor formal y que importan un ilógico dispendio administrativo y jurisdiccional (conf.

sentencia del 16/9/20 en la causa “Ramírez, Daniel Anibal c/ EN-AFIP s/proceso de conocimiento” Expte. N° 15.831/19, y sus citas).

De esta forma se han zanjado los planteos opositores a las vías elegidas efectuados por el fisco nacional, admitiéndose que una vez declarada la inconstitucionalidad del Régimen del Impuesto a las Ganancias sobre los haberes jubilatorios, estos procesos resultan viables también para tratar los reclamos por la devolución de las sumas que hubieren sido retenidas por dicho concepto –examinando en su caso, los plazos de prescripción–, sin que resulte necesario que los jubilados/as acudan a la vía de repetición prevista en la Ley N° 11683.

Períodos de devolución

En lo que hace a la devolución de los montos, hay un criterio mayoritario en cuanto a condenar a la AFIP-DGI al reintegro de las sumas retenidas en concepto de Impuesto a las Ganancias desde los cinco años anteriores a la interposición de las acciones, de conformidad con lo previsto en el artículo 56 de Ley N° 11683 y sus modificaciones, considerada de aplicación al caso por tratarse de la devolución de un tributo nacional (conf. CNCAF, Sala IV in re “Gómez del Río, Guillermo Ramón y otro c/ EN- Administración Federal De Ingresos Públicos (AFIP) s/proceso de conocimiento” Expte. N° 12828/2020, sentencia del 24/6/2021; Sala III in re “Valenzuela, Alejandro Amado y otros c/ EN-AFIP s/ dirección general impositiva” Expte. N° 10.471/20, sentencia del 23/6/2021; Sala II in re “Luna, Jorge Horacio c/EN-AFIP s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 14/5/2021; Sala I in re “Mingorance, Antonio y otros c/ EN-M Hacienda-AFIP s/amparo ley 16.986” Expte. N° 11.497/20, sentencia del 1/6/2021”).

Recuérdese que el artículo 56 de la Ley N° 11683 –en su parte pertinente– establece que “Prescribirán a los cinco (5) años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro” (Párrafo incorporado por art. 1º, punto XX de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial).

Asimismo, se ha destacado que no corresponde aplicar el Código Civil y Comercial, por cuanto el reconocimiento del plazo quinquenal se encuentra legalmente justificado por la norma especial que rige en esa materia, que no es otra que el artículo 56 de la Ley N° 11683, y dicha interpretación se muestra respetuosa de las particularidades del derecho tributario, en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y solo con carácter supletorio o secundario corresponde recurrir a los que pertenecen al derecho privado (conf. precedente “Valenzuela” de la Sala III antes citado).

Finalmente, para el cálculo de los intereses de las sumas cuya devolución se admite, se considera aplicable la tasa prevista por el artículo 179 de la Ley N° 11683 y las resoluciones reglamentarias pertinentes –Resoluciones N° 314/2004 (M°EyP) y 598/2019 (M°H), según la vigencia temporal de

dichas normas; artículos 4º, 5º, 8º y 9º, Resolución n° 598/2019 del Ministerio de Hacienda—, desde el inicio de las respectivas acciones (conf. CNCAF, Sala I “Grossi Gallegos, Hugo”, sent. del 30/7/20; Sala II “Luna, Jorge”, sent. del 14/5/2021; Sala III “Clement, María”, sent. del 24/6/20 y Sala IV “Dotta, Juan”, sent. del 29/9/20).

Conclusión

Del estudio efectuado se desprende que la jurisprudencia del fuero en lo Contencioso Administrativo Federal ha tenido en cuenta el estado de vulnerabilidad en el que se encuentra el colectivo de personas que demanda en estas acciones, y ha logrado derribar los obstáculos de excesivo rigorismo formal con los que se pueden encontrar al momento de acceder a la justicia, priorizando los derechos fundamentales en juego protegidos por la Constitución Nacional y los tratados internacionales aplicables.

Esta vulnerabilidad ha sido determinada internacionalmente por las “Reglas de Brasilia sobre Acceso a la Justicia de las Personas en Condición de Vulnerabilidad”³ (Actualización aprobada por la Asamblea Plenaria de la XIX edición de la Cumbre Judicial Iberoamericana, abril de 2018, Quito-Ecuador), donde se ha destacado que

El envejecimiento también puede constituir una causa de vulnerabilidad cuando la persona adulta mayor encuentre especiales dificultades, atendiendo a sus capacidades funcionales y/o barreras producto del entorno económico y social, para ejercitar sus derechos ante el sistema de justicia, con pleno respeto a su dignidad (Sección 2º punto 2) (6)).

Así, el Poder Judicial debe entenderse como un instrumento especialmente accesible para la defensa efectiva de los derechos de las personas en condición de vulnerabilidad, resultando de poca utilidad que un Estado reconozca formalmente un derecho si su titular no puede acceder de forma efectiva al sistema judicial para obtener la tutela de dicho derecho. Ello incluye no solo la promoción de políticas públicas que garanticen el acceso a la justicia de estas personas, sino también al trabajo cotidiano de todos los servidores/as y operadores/as del sistema judicial y quienes intervienen de una u otra forma en su funcionamiento.

3 Cuyo objetivo es garantizar las condiciones de acceso efectivo a la justicia de las personas en condición de vulnerabilidad, sin discriminación alguna, directa ni indirecta, englobando el conjunto de políticas, medidas, facilidades y apoyos que les permitan el pleno reconocimiento y goce de los derechos humanos que les son inherentes ante los sistemas judiciales (Sección 1º-Finalidad).