

Montevideo, 20 de octubre de 2017

Sr. Alvaro Delgado

**Comisión de Hacienda de la
Cámara de Senadores**

Presente.

De nuestra mayor consideración:

De acuerdo a la Nota N° 66/2017, se nos solicita que, por intermedio del Departamento de Derecho Constitucional de la Universidad Católica del Uruguay, se emita opinión respecto del Proyecto de Ley sobre Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, enviado por el Poder Ejecutivo con fecha 29 de mayo de 2017.

I.- EL PROYECTO DE LEY A ESTUDIO

El Proyecto de Ley sobre Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas crea un impuesto que grava las sumas nominales correspondientes a los retiros y pensiones servidos por el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas (artículo 1).

Se prevé una escala progresiva de tasas a ser aplicadas, dependiendo del monto. A mayor monto, mayor tasa, las que oscilan entre el 0% -mínimo no imponible de 15 BPC-, y el 20%, para más de 40 BPC (artículo 4).

La forma de cálculo es similar a la ya prevista en el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS), conforme a la Ley 18.314, del 4 de julio de 2008 y modificativas.

El impuesto es transitorio, puesto que se proyecta su aplicación por el término de dieciocho meses, contados a partir de la promulgación de la Ley (artículo 7).

II.- EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL PROYECTO DE LEY

2.1.- PRECISIONES PRELIMINARES

El Proyecto de Ley en análisis podría ser considerado inconstitucional por razones de forma o de contenido:

(a) Por razones de forma, en caso de que no cumpliera con alguno de los requisitos establecidos para la creación de la Ley y/o con la mayoría especial exigida para la aprobación de impuestos (artículo 87 de la Constitución¹);

(b) Por razones de contenido, pudiendo ser cuestionado por ser contrario a: (i) el artículo 67 de la Constitución y el derecho a la seguridad social; (ii) el principio de igualdad; (iii) el principio de proporcionalidad; y (iv) otros derechos, los que dependerán del caso concreto (propiedad en vinculación con los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad).

No nos pronunciaremos por las razones de forma, dado que ello dependerá del procedimiento y mayorías que se obtengan en el proceso de elaboración de la Ley. Asimismo, en lo que respecta al contenido, nos limitaremos a analizar la contrariedad respecto del artículo 67 de la Constitución, la vulneración del principio de igualdad y el principio de proporcionalidad.

Los demás principios y derechos invocados dependerán del caso concreto que se plantee, y de la afectación que el interesado posea en su situación particular. A modo de ejemplo: el monto de retiro o pensión percibido, la tasa aplicable a su caso, la superposición con el IASS, entre otros.

¹ El artículo 87 de la Constitución establece: “Para sancionar impuestos se necesitará el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara”.

2.2.- EL ARTÍCULO 67 DE LA CONSTITUCIÓN

2.2.1.- El artículo 67 de la Constitución y la reforma constitucional de 1989

El artículo 67 de la Constitución establece:

“Las jubilaciones generales y seguros sociales se organizarán en forma de garantizar a todos los trabajadores, patronos, empleados y obreros, retiros adecuados y subsidios para los casos de accidentes, enfermedad, invalidez, desocupación forzosa, etc.; y a sus familias, en caso de muerte, la pensión correspondiente. La pensión a la vejez constituye un derecho para el que llegue al límite de la edad productiva, después de larga permanencia en el país y carezca de recursos para subvenir a sus necesidades vitales.

Los ajustes de las asignaciones de jubilación y pensión no podrán ser inferiores a la variación del Índice Medio de Salarios, y se efectuarán en las mismas oportunidades en que se establezcan ajustes o aumentos en las remuneraciones de los funcionarios de la Administración Central.

Las prestaciones previstas en el inciso anterior se financiarán sobre la base de:

- A) Contribuciones obreras y patronales y demás tributos establecidos por ley. Dichos recursos no podrán ser afectados a fines ajenos a los precedentemente mencionados, y*
- B) La asistencia financiera que deberá proporcionar el Estado, si fuera necesario”.*

La reforma constitucional del año 1989 agregó los últimos dos incisos. La disposición constitucional, en el tema que nos ocupa, establece entonces que:

- (i) las jubilaciones y pensiones deben organizarse de forma de garantizar la pensión correspondiente;*
- (ii) los ajustes a las jubilaciones deben efectuarse en el momento en que se realicen ajustes o aumentos a las remuneraciones de funcionarios de la Administración Central, y*
- (iii) los ajustes no pueden ser inferiores a la variación del Índice Medio de Salarios (IMS).*

CAGNONI, en referencia a la discrecionalidad administrativa pero en consideraciones trasladables al presente, refirió a que: “...Uds. tienen un ejemplo muy claro en la última reforma constitucional acontecida como todos sabemos el último domingo de noviembre de 1989, que mandó incorporar al art. 67 de la Constitución, un inciso final, donde luego de la norma programática del primer inciso tenemos una norma preceptiva, donde encontramos a la administración atada por la conveniencia -ya no es la administración la que puede juzgar si es conveniente o no ajustar las pasividades sino que le es impuesta nada menos que por el cuerpo electoral actuando como órgano de la Nación- la oportunidad cuando se modifiquen las remuneraciones de los funcionarios públicos, una competencia vinculada o reglada perfecta, e incluso la medida negativa: no puede ser inferior al índice de precios al consumo”².

2.2.2- El derecho humano a la seguridad social y la progresividad aplicable

El artículo 67 de la Constitución se encuentra en consonancia con diversas disposiciones del Derecho Internacional de los Derechos Humanos aplicables en esta materia, y que prevén el derecho de seguridad social y, particularmente, la percepción de jubilaciones o retiros.

A modo de ejemplo y sin pretender ser exhaustivos: artículo 16 de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre; artículo 9 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y artículo 9 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Respecto de estos derechos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que los Estados tienen la obligación de asegurar el acceso, en igualdad de condiciones y sin discriminación, a la seguridad social y a otras medidas de protección social³.

² CAGNONI, José Aníbal; "Límites a la Discrecionalidad. Los conceptos Jurídicos Indeterminados" en: AA.VV. Segundo coloquio. Contencioso de Derecho Público. Responsabilidad del Estado y Constitución. Montevideo, Ed. Universidad, pp.78 y 79

³ Corte IDH. *Caso Duque Vs. Colombia. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 26 de febrero de 2016. Serie C No. 310, párr. 110.

Por su parte, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en la Observación General No. 19 dedicada a la seguridad social, puntualiza como uno de los componentes esenciales de este derecho que: “*Las prestaciones, ya sea en efectivo o en especie, deben ser suficiente en importe y duración a fin de que todos puedan gozar de sus derechos a la protección y asistencia familiar, de unas condiciones de vida adecuadas y de acceso suficientes a la atención de salud, como se dispone en los artículos 10, 11 y 12 del Pacto. Además, los Estados Partes deben respetar plenamente el principio de la dignidad humana enunciado en el preámbulo del Pacto, y el principio de la no discriminación, a fin de evitar cualquier efecto adverso sobre el nivel de las prestaciones y la forma en que se conceden*”⁴.

En esta materia, por otra parte, son de aplicación los principios de progresividad y no regresividad, por los que una vez alcanzada determinada protección, no es posible su regresión a un nivel inferior. A este punto se refiere el artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y en este sentido se pronunció la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la doctrina⁵.

2.2.3.- La contrariedad del Proyecto de Ley con el artículo 67 de la Constitución. Los dos fundamentos.

El Proyecto de Ley en análisis es contrario al artículo 67 de la Constitución por cuanto:

(i) Desnaturaliza el contenido del inciso 2 del artículo 67. La norma dispone que se deben realizar ajustes a la jubilación con un doble requisito: no ser inferiores al IMS,

⁴ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. *Observación General No. 19*, aprobada el 23 de noviembre de 2007, párr. 22.

⁵ Corte IDH. *Caso "Cinco Pensionistas" Vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 28 de febrero de 2003. Serie C No. 98, párr. 147 y 148; *Caso Acevedo Buendía y otros ("Cesantes y Jubilados de la Contraloría") Vs. Perú*. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 1 de julio de 2009. Serie C No. 198, párr. 99 a 103. En doctrina: RISSO FERRAND, Martín; “¿El impuesto a la renta sobre jubilaciones es ajustado a la Constitución?”, *Revista Estudios Jurídicos, UCUDAL*, 4 (2007), p. 419; GARAT, Ma. Paula; “El tratamiento del derecho a la salud en la jurisprudencia de la Corte IDH”, en: *Revista de Derecho, UCUDAL*, 11 (2015), p. 67; y COURTIS, Christian; “Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Artículo 26. Desarrollo Progresivo”, en: STEINER, Christian y URIBE, Patricia (Coord.); *Convención Americana sobre Derechos Humanos, Argentina, KAS*, p. 660.

y en la misma oportunidad en que se aumenten las remuneraciones de los funcionarios de la Administración Central.

De permitirse el gravamen a las jubilaciones, como ocurre en este caso, se estaría dejando sin efecto lo ordenado por la Constitución, pues el Estado por una parte aumenta o ajusta el monto; pero entonces por otra parte podría quitar dicho aumento con un gravamen impositivo.

A este respecto, señaló RISSO FERRAND: “¿*Qué sentido puede tener una garantía constitucional si se admite que, por una vía indirecta (la del tributo), igualmente se desnaturalice la garantía constitucional? Se confiere un aumento mínimo, pero se quita por otra vía indirecta (...) se registrará un incremento pero se quitará por otro lado y el resultado será que no llegará al bolsillo del pasivo [que es] lo que marca la Constitución*”⁶.

(ii) Se incumple con el principio de progresividad y no regresividad. Tal lo adelantado, se estaría indirectamente disminuyendo la protección del derecho, lo que resulta contrario al artículo 26 de la Convención Americana de Derechos Humanos, además de las otras normas citadas. Este punto debe considerarse también en función del principio de proporcionalidad, lo que será analizado seguidamente.

2.3.- LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y DE PROPORCIONALIDAD

2.3.1.- El principio de igualdad y los requisitos para la diferenciación

El principio de igualdad se encuentra reconocido en el artículo 8 de la Constitución⁷, así como en diversas normas del Derecho Internacional de Derechos Humanos.

Respecto al mismo, citando a RISSO FERRAND, la Suprema Corte de Justicia dispuso que:

⁶ RISSO FERRAND, Martín; “¿El impuesto a la renta sobre jubilaciones es ajustado a la Constitución?”, Cit., pp. 417 y 418.

⁷ El artículo 8 de la Constitución establece que: “*Todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes*”.

“Con relación al principio de igualdad Risso Ferrand expresa: “La igualdad ante la Ley se materializa,...básicamente en dos aspectos: a) en la prohibición de fueros y Leyes especiales (excepto, claro está, las excepciones constitucionales) y b) en una igual protección por las Leyes. Esto es el principio general: todos los individuos deben recibir el mismo tratamiento y protección en el goce de los derechos. El principio general es la igualdad y toda diferenciación será de excepción y por ende de interpretación estricta, y requerirá una justificación apropiada, como en toda limitación de un derecho humano (...)

Basta con lo dicho para apreciar que toda diferencia a la noción de iguales pero separados es inadmisibile. Asimismo, lo que importa a los efectos de la igualdad no es que los miembros del grupo diferenciado reciban similar tratamiento, sino que lo relevante es que la Ley pueda superar el test que valide la diferenciación” (Revista de Derecho 2010, Universidad Católica, pág. 183)”⁸.

En materia tributaria, el principio de igualdad -con su especial vertiente de igualdad ante las cargas públicas- supone que todos contribuyan a las cargas públicas de acuerdo a su capacidad contributiva. Así entonces, no es admisible que a igual capacidad contributiva se grave más a unos que a otros.

En este punto sostuvo VALDES COSTA que el principio de igualdad se concreta a través de la *igualdad en la ley*, la *igualdad por la ley*, la *igualdad ante la ley* y la *igualdad de las partes*. Concentrándonos en el primero de los postulados, sostenía que *“la igualdad en la ley, en el sentido de que la ley no debe establecer desigualdades, que en el D.T. [Derecho Tributario] se concreta en la igualdad ante las cargas públicas”⁹.*

En los casos en los que la norma legislativa realiza una distinción, aplicando un tratamiento diferenciado a determinados contribuyentes, tanto la doctrina como la

⁸ Sentencia de la Suprema Corte de Justicia No. 445/2016 del 24/10/2016.

⁹ VALDES COSTA, Ramón; *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, LexisNexis Depalma, 2da. Ed., 2004, p. 370. En igual sentido: CAJARVILLE, Juan Pablo; “Acerca del Principio de Igualdad”, en: AA.VV. *Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Horacio Cassinelli Muñoz*, Montevideo, UCUDAL, 2016, p. 72.

jurisprudencia extranjera y nacional aplican el test de razonabilidad¹⁰. Se trata de un triple examen, así explicitado por RISSO FERRAND:

“1. En primer lugar, para aceptar las diferenciaciones legales corresponde exigir que la causa de la distinción sea razonable y objetiva, sin implicar un tratamiento desigual a quienes se encuentran en igualdad de situaciones.

2. En segundo lugar debe atenderse especialmente al fin perseguido con la diferenciación, verificando que el mismo sea legítimo.

3. Y por último, deberá atenderse a la racionalidad de la distinción, que se manifiesta en una adecuada relación de proporcionalidad entre el fin perseguido y los medios utilizados.

El no cumplimiento de cualesquiera de estos requisitos (razonabilidad, fin legítimo y racionalidad) aparejará la violación del principio constitucional de igualdad”¹¹.

En el presente caso, y para el análisis de razonabilidad como primer paso, corresponderá aplicar lo anterior al ámbito tributario y particularmente a los impuestos, pudiéndose realizar diferenciaciones siempre que fueren razonables y objetivas, y siempre que estuvieren basadas en una diferente capacidad contributiva con las cargas públicas.

2.3.2.- El mayor gravamen a los retiros y pensiones servidos por el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas. Análisis de igualdad.

El Proyecto de Ley crea una diferenciación a un determinado grupo: quienes perciben retiros y pensiones servidos por el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas.

Así entonces, se crearía un impuesto paralelo y aplicable conjuntamente con el IASS, por medio del cual se gravan estas prestaciones.

La diferenciación efectuada por el Proyecto no cumple con superar el test de razonabilidad y resulta, entonces, contraria al principio de igualdad.

¹⁰ RISSO, Martín. *Derecho Constitucional*, Tomo I, Montevideo, FCU, 2005. La Suprema Corte de Justicia aplica este test, a modo de ejemplo: Sentencia 87/2016 del 11 de abril de 2016.

¹¹ RISSO, Martín. *Algunas reflexiones sobre el principio de igualdad en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia del Uruguay*, en: *Revista de Derecho de la UCUDAL*, No. 5/2010, p. 186.

No se advierte razón legítima ni suficiente para fundamentar un mayor gravamen a este grupo, diferenciándolo respecto de los demás retirados o jubilados. Nótese que en materia tributaria, la fundamentación de un impuesto mayor a ciertos contribuyentes debiera encontrarse justificado en una mayor expresión de su capacidad contributiva.

Sin embargo, en este caso, se advierte que a igual capacidad contributiva -igual monto de retiro- un pasivo que perciba su jubilación del Banco de Previsión Social abonará determinada alícuota del IASS; mientras que un retirado del Servicio de las Fuerzas Armadas abonará igual alícuota del IASS, más otra igual o similar por el impuesto proyectado.

El fin perseguido sería solventar el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas. Las Fuerzas Armadas cumplen un cometido esencial del Estado (defensa nacional)¹², por lo que los funcionarios que desempeñan esta actividad son funcionarios públicos, sujetos a un especial estatuto. No hay razón para que éstos retirados deban solventar por sí mismos el Servicio de Retiros, y no haya una igual contribución a las cargas públicas, por los demás contribuyentes de la sociedad en igual situación, esto es, con igual capacidad contributiva.

Asimismo, la diferenciación también se produce respecto de los activos. No resulta razonable ni se encuentra motivo para realizar una diferenciación entre activos y pasivos de las Fuerzas Armadas.

En definitiva, “...*la ley debe tratar en forma similar (otorgar similar protección) a quienes se encuentran en similar situación. Si los supuestos de hecho son similares idéntico deberá ser el trato legislativo*”¹³.

2.3.3.- El análisis de proporcionalidad del Proyecto de Ley en estudio

El principio de proporcionalidad es utilizado asiduamente por la jurisprudencia de los más significativos Tribunales Constitucionales, por el Tribunal Europeo de Derechos

¹² Cfr. SAYAGUÉS LASO, Enrique; *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo I, Montevideo, FCU, 8va. Ed., 2002, p. 64 y DELPIAZZO, Carlos; *Derecho Administrativo Especial*, Tomo I, Montevideo, AMF, 2009, pp. 28 y 277 a 306.

¹³ RISSO FERRAND, Martín; *Derecho Constitucional*, Tomo I. Montevideo, FCU, 2005, p. 477.

Humanos, por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y por la Suprema Corte de Justicia¹⁴.

La Suprema Corte de Justicia ha sostenido que el mismo deriva de la propia noción de Estado de Derecho y de los artículos 7 y 72 de la Constitución. Se ha establecido en este sentido que para la limitación de un derecho se requiere el cumplimiento de requisitos formales y materiales; *“dentro de los requisitos materiales se enumeran: a) licitud del fin perseguido; b) proporcionalidad; c) intangibilidad del contenido esencial del derecho; y d) compatibilidad con el sistema democrático”*¹⁵.

Asimismo, y siguiendo a CASAL, la Suprema Corte ha puntualizado cuál es el contenido del principio de proporcionalidad:

“Toda limitación o restricción legal de derechos fundamentales debe satisfacer las exigencias del principio de proporcionalidad, también denominado de prohibición de exceso, que en la jurisprudencia constitucional europea ha desempeñado una función capital en el control de las injerencias legislativas en tales derechos. (...) principio implícito propio del Estado de Derecho, el principio de proporcionalidad ha desplegado su potencialidad en el control de la licitud de la actividad legislativa. Sus implicaciones jurídicas o algunas de éstas se cubren en ciertos ordenamientos bajo el concepto de razonabilidad.

Son tres las manifestaciones del principio mencionado: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto de la medida restrictiva o limitativa (cf. Casal Hernández, ob. cit., págs. 124-125).

La idoneidad supone que la restricción es apta para alcanzar el fin perseguido por la Ley que la contempla; es un criterio fáctico en el sentido de que debe existir un cierto grado de probabilidad de que, mediante la restricción, se logre el objetivo de la Ley restrictiva (cf. Casal Hernández, ob. cit., pág. 125).

(...)

¹⁴ Al respecto: GARAT, Ma. Paula; *El principio de proporcionalidad y su contrastación empírica*; Montevideo, UCUDAL, 2015. Respecto de la Suprema Corte de Justicia, cabe consultar la jurisprudencia pronunciada desde la Sentencia 79/2016.

¹⁵ Entre otras: Sentencia de la SCJ 521/2016 del 7 de noviembre de 2016.

La necesidad, apunta Casal Hernández, se satisface cuando no existe una medida alternativa menos gravosa para el derecho, que sea a la vez idónea para alcanzar, con igual grado de efectividad, el objetivo propuesto (ob. cit., pág. 125).

La proporcionalidad en sentido estricto conduce a un examen de la razonabilidad de la medida legalmente prevista considerada en su globalidad, mediante la ponderación de la limitación o restricción sufrida por el derecho, por un lado, y del fin que se busca alcanzar, por el otro. Si el acortamiento de las posibilidades de goce o ejercicio sufrido por el derecho resulta excesivo en relación con el objetivo propuesto, la medida es desproporcionada y, por consiguiente, ilícita. De ahí que el juicio sobre la proporcionalidad en sentido estricto se centre en la relación medios-fines, que debe ser balanceada o proporcionada (cf. Casal Hernández, ob. cit., págs. 125-126)”¹⁶.

Se trata, entonces, del análisis de la medida legislativa adoptada, a través de tres subprincipios: la idoneidad, la necesidad y la ponderación en sentido estricto.

Teniendo como presupuesto que el fin buscado con la medida es legítimo, cabe cuestionarnos, en primer término, si el gravamen es idóneo para alcanzarlo. La respuesta es positiva.

Como segundo punto, se requiere cuestionar si la medida es necesaria: se trata de determinar si el gravamen proyectado es la única medida que permite alcanzar el fin; o si, por el contrario, existe otra medida que posibilita obtener igual fin, con similar alcance, sin injerencia o con menores implicancias en los derechos afectados¹⁷.

En este punto, el fin buscado podría ser alcanzado por otra medida que no afectare los derechos de los retirados del Servicio de las Fuerzas Armadas, o los afectare en menor grado. Ello, considerando los derechos de igualdad y de seguridad social que se encuentran involucrados en el caso concreto.

Por lo tanto, el gravamen proyectado no cumple con el principio de proporcionalidad en examen. En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en razonamientos similares y trasladables al tema nos ocupa¹⁸.

¹⁶ Idem.

¹⁷ GARAT, Ma. Paula; *El principio de proporcionalidad y su contrastación empírica*. Ob. Cit., p. 33.

¹⁸ Entre otros: TEDH. *Kjartan Asmundsson v. Iceland*, sentencia del 12 octubre de 2004, *Application no. 60669/00*, párr. 45

III.- CONCLUSIONES

De acuerdo a lo antes analizado se concluye que:

1. El Proyecto de Ley pretende crear un impuesto progresivo por escalas, a aplicarse sobre las sumas nominales correspondientes a retiros y pensiones que sirve el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas.
2. El Proyecto de Ley es contrario al artículo 67 de la Constitución en tanto los ajustes preceptivos que se prevén se incumplen con el gravamen impositivo, desnaturalizándose la disposición constitucional.
3. El Proyecto de Ley vulnera el principio de igualdad, al gravar a un grupo sin superar el examen de razonabilidad, y sin que el mismo manifieste una capacidad contributiva mayor que justifique la diferenciación.
4. El Proyecto de Ley no supera el análisis de proporcionalidad, conforme a lo antes desarrollado.

Quedando a las órdenes por cualquier aclaración, le saluda atentamente,



Dra. María Paula Garat
Profesora de Derecho Constitucional
Departamento de Derecho Constitucional
de la Universidad Católica del Uruguay