

TODOS SON IGUALES ANTE LA LEY, ¿PERO ALGUNOS SON MÁS IGUALES QUE OTROS?

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y LOS IMPUESTOS

Nota a la Sentencia de la Suprema Corte de Justicia No. 61/2023 (15 febrero 2023)

Por Jonás Bergstein
Bergstein
Departamento Tributario

*Con la colaboración de Belén Deberían
(Bergstein, Departamento Legal)*

Dice el Art. 8 de la Constitución Nacional: “*Todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes*”.

Este precepto general proyecta su alcance en todas las ramas del Derecho, incluido el Derecho Tributario: todos somos iguales a la hora de crear tributos y a la hora de aplicarlos. Pero esa afirmación genérica -que por supuesto nadie cuestiona-, en la práctica está erizada de dificultades: ¿cómo podemos saber cuándo respetamos o no el principio de igualdad a la hora de crear un impuesto? ¿cómo sabemos si ciertas personas o situaciones se encuentran en situación de igualdad? ¿dónde un tratamiento desigual deja de ser legítimo para pasar a ser ilegítimo?

Los tributaristas han encontrado una fórmula: la capacidad contributiva. Es decir, allí donde la capacidad contributiva de las personas es la misma, el tratamiento tributario debiera ser el mismo. Sin embargo, la duda aún subsiste: ¿cómo sabemos si la capacidad contributiva de dos personas es la misma o no? Se han escrito verdaderos ríos de tinta a propósito de la capacidad contributiva. Sin ánimo de ingresar en hondas disquisiciones teóricas, a grandes rasgos la capacidad contributiva no es otra cosa que la aptitud económica de las personas (físicas o jurídicas) para soportar las cargas públicas: esto es, de qué riqueza o ingresos las personas físicas o jurídicas disponen para contribuir al pago de impuestos. Hay quienes sostienen que la capacidad contributiva constituye el principal criterio de justicia en la creación y reparto de los tributos. En sus clases de Derecho Financiero, Bordolli solía poner un ejemplo diáfano: si en un escenario hipotético se creara un impuesto a la pobreza, ¿cómo podría éste atacarse si no es en función de la ausencia de capacidad contributiva?

Cualquiera sea el significado y la relevancia de la capacidad contributiva, y tal como mencionábamos más arriba, ésta tampoco logra resolver la cuestión: porque en la medida en que no existe un “termómetro” o “medidor” que cuantifique la capacidad contributiva en unidades de medida, ¿cómo comparar una capacidad contributiva con otra para determinar si ambas son “iguales” o “desiguales”? ¿cómo discernir o aislar la

situación económica de una persona, de su capacidad contributiva? Ejemplo: dos individuos tienen, en términos numéricos, el mismo patrimonio y la misma cantidad de ingresos: sin embargo, uno es soltero, mientras que el otro es casado y mantiene una familia numerosa; ¿podemos inferir que la capacidad contributiva de uno y otro es la misma en ambos casos? ¹

El tema en modo alguno es nuevo. De hecho, ha sido reiteradamente tratado por la jurisprudencia nacional, porque muchas veces, a la hora de atacar la constitucionalidad de un impuesto por las razones que fuere, es frecuente que el o los contribuyentes involucrados aleguen el impuesto en cuestión transgrede el principio de igualdad.

Adviértase que, a nivel tributario, en Uruguay el principio cobra una doble dimensión. Porque el principio debe observarse no sólo a la hora de crear tributos, sino también a la hora de exonerar o eximir de su aplicación. Y esto es de singular importancia: porque en nuestro sistema, los incentivos tributarios forman parte del “ADN tributario”. Baste pensar en los regímenes preferenciales de forestación, zona franca o promoción de inversiones, para visualizar la entidad de la cuestión en toda su dimensión: ¿cómo determinar si la exoneración tributaria acaso no ha creado un tratamiento privilegiado o diferencial de manera injusta o inequitativa en favor de algunos y en detrimento de otros que acaso se encontraban en situación similar o parificable? Por eso no debe sorprender que, en los hechos, algunos de los casos más notables de aplicación del principio de igualdad en nuestro medio, hayan sido promovidos no ya por los contribuyentes del impuesto en cuestión, sino por terceros, a saber: competidores que cuestionaron el tratamiento desfavorable o perjudicial en el cual la norma exoneratoria (o equivalente) -que beneficiaba a los contribuyentes (ahora exentos)- los había colocado.²

En sintonía con la orientación del *self-restraint* que desde la propia Corte impulsara Leslie Van Rompaey,³ la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia (“la SCJ”) en punto al principio de igualdad, muestra una interpretación particularmente mesurada a la hora de concluir en la infracción del mentado principio. A estar a la jurisprudencia de la Corte de los últimos 25 años, podría decirse que son contados los casos en que ésta haya dado cabido a las demandas en la materia y en su virtud haya declarado que una norma legal es inconstitucional por violentar el principio de igualdad.⁴

¹ Es aquí donde la afirmación del Cr. Jorge Rossetto, herética tal como él mismo la llamara, adquiere su verdadero significado: la capacidad contributiva nada tiene que ver con el principio de igualdad: Algunas Reflexiones sobre el Principio de la Capacidad Contributiva, en RT No. 168, 2002, p. 376.

² Sentencias del TCA: No. 173/989, 26 de abril de 1989 (RT No. 90, 1989, p.500) con nota de Bordolli; y No. 125/2003, 13 marzo 2003 (RT No. 169, 2002, p.500).

³ Cf.: Sentencia de la SCJ 364, 19 octubre 2009, en RT No. 219, 2010, p. 1029.

⁴ Quizás el caso más conocido corresponda a la sentencia de la Suprema Corte de Justicia que -en mayoría de 3 a 2- declarara la inconstitucionalidad de la Ley de Reforma Tributaria No. 18.083 (27/12/2006). Esa mayoría de la SCJ entendió que, a la hora de crear el IRPF, el legislador había extendido la aplicación de éste a activos y a pasivos por igual, sin distinguir, en opinión de la mayoría, una y otra situación (Sentencia No. 43, 26 marzo 2008, en RT 204, 2008, ps. 374 y ss.).

En una jurisprudencia ya largamente decantada, la SCJ ha sostenido, una y otra vez, que el legislador está habilitado para crear categorías diferenciadas de contribuyentes: no es inconstitucional -ha razonado la Corte- legislar para determinados sectores o categorías de personas; excepto que solamente podrá hacerlo cuando la creación de esas categorías o grupos de personas sea razonable, responda a un criterio racional y sea compatible con el sentido común.

La legislación diferenciada para categorías de individuos o de compañías, si bien en principio es admisible, en modo alguno podría ser arbitraria, caprichosa o discriminatoria a la hora de establecer tratamientos diferenciados. El siguiente ejemplo ilustrará el punto: supóngase -es naturalmente una situación puramente hipotética- que se creara un impuesto que gravara a la población negra, asiática, judía o transexual -por decir algo-, la creación de ese impuesto sería inconstitucional. No por la creación *per se* dé una categoría de individuos -negros, asiáticos, judíos o transexuales-, sino porque la creación de esa categoría es completamente irrazonable: porque atender al origen étnico o racial de la persona o a su orientación sexual para crear un impuesto, nada tiene que ver con gravar o no una persona o situación. ¿Qué tiene que ver esto con la capacidad contributiva, con la realidad económica que el presupuesto de hecho de todo impuesto aspira a atrapar y gravar? Nada, absolutamente nada (todo ello sin perjuicio de la implicancia de esas categorías en el plano de la legislación antidiscriminatoria, y sin perjuicio también de su abominable inmoralidad). Aquí viene a cuento -ahora sí- la capacidad contributiva: el Derecho Tributario tiende a gravar a las personas no por lo que son, sino por lo que hacen y/o tienen, en cuanto esas acciones y/o posesiones denotan o trasuntan una cierta capacidad contributiva.⁵

Enmarcada en estas grandes orientaciones conceptuales, nuestra Suprema Corte de Justicia ha dicho en reiteradas ocasiones que *no es posible afirmar que toda diferencia de trato sea discriminatoria, sino que puede existir una justificación objetiva y razonable que la ampare, lo que 'a sensu contrario' deriva en la consideración de una situación discriminatoria cuando no persiga una finalidad legítima o cuando no exista una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin que se quiere conseguir.*⁶

Precisamente a ese tronco o matriz jurisprudencial pertenece la sentencia de la Corte que es objeto de esta apostilla (Sentencia No. 61/2023).⁷ Los antecedentes son claros: en tiempos de pandemia, la Asamblea General sancionó la Ley No. 19.874 (8 de abril de 2020, “la Ley”) que creó el Fondo Covid-19 y el impuesto que lo financiaba (“el

⁵ Ya lo decía el propio Justino (Jiménez de Aréchaga): “*El Derecho no se pone en movimiento sino en razón de lo que hacemos; nunca simplemente por lo que somos*” (El Antisemitismo frente al Derecho, 1963, p. 10).

⁶ Sentencia de la SCJ No. 529/2021, 26 de octubre de 2021; Sentencia de la SCJ No. 206/2022, 15 de marzo de 2022; Sentencia de la SCJ No. 325/2024, 10 de abril de 2024.

⁷ Sentencia de la SCJ No. 61/2023, 15 de febrero de 2023, en Revista La Justicia Uruguaya, año LXXXIV, Tomo 161 Número 2, Abril – Junio 2023.

Impuesto”). Según se recordará, para atender las necesidades acuciantes de aquel período, el Impuesto gravó a los funcionarios públicos que percibían salarios superiores a \$ 120.000 (pesos) nominales, durante un período de dos meses. Concretamente, la norma estableció: *“Créase un impuesto, de carácter mensual, denominado "Impuesto Emergencia Sanitaria COVID-19", que gravará, en su totalidad, las remuneraciones y prestaciones nominales, en efectivo o en especie, derivadas de servicios personales prestados al Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, personas de derecho público no estatal y entidades de propiedad estatal en las que el Estado o cualquier entidad pública posea participación mayoritaria, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la relación de dependencia, quedando gravadas de acuerdo a la siguiente escala (...):”* (Art. 3 de la Ley).⁸

En ese contexto, seis personas físicas -todas ellas Jueces de profesión- se presentaron ante la SCJ para atacar la constitucionalidad de la Ley. En su demanda afirmaron, en lo que aquí interesa, que la Ley desconocía el principio de igualdad: en la medida en que el Impuesto gravaba a los funcionarios públicos y no a los privados, la Ley omitía gravar de la misma manera a aquellos funcionarios del sector privado que evidenciaran la misma capacidad contributiva (o sea: a los privados que percibieran el mismo sueldo). Los demandantes argumentaron que la Ley identificó como sujeto pasivo del Impuesto únicamente a los funcionarios públicos tan sólo porque sus ingresos provienen de la función pública, omitiendo gravar esa misma capacidad contributiva cuando ella se observa en el sector privado. De esta forma -sostuvieron- la Ley generó un trato diferencial injustificado entre trabajadores similares con los mismos ingresos. Porque no hay -según afirmaron- causa razonable para gravar con un impuesto a personas cuya única diferencia con las no gravadas sea justamente pertenecer al sector público y no al privado. En palabras de la demanda: *“La ley sólo establece como sujeto pasivo a los funcionarios públicos, solamente porque su ingreso proviene de la función pública, no gravando igual capacidad contributiva que se genere en el sector privado; este extremo determina un trato diferencial injustificado entre trabajadores similares con el mismo sueldo”.*

Además, objetaron la exclusión de los funcionarios de la salud, por entender que una exclusión de esa naturaleza vulnera el principio de igualdad: porque realiza una diferenciación arbitraria entre funcionarios públicos que prestan servicios esenciales, a saber, entre los de la salud y los judiciales. Consideraron que los Jueces, al tener incompatibilidad absoluta con otras tareas, ven gravados sus únicos ingresos y que, si bien existió FERIA Sanitaria, el Poder Judicial siguió funcionando para casos de urgencia, en un momento en el que los protocolos de seguridad sanitaria estaban en vías de formación.

⁸ La Ley excluyó de su ámbito de aplicación -o sea: del elenco de contribuyentes- a los funcionarios públicos de la salud (Art. 4).

La SCJ rechazó la demanda y en su mérito reafirmó la plena constitucionalidad de la Ley y del Impuesto por ella creado. En opinión de la Corte, el principio de igualdad es violado cuando una ley, sin un motivo razonable, impone un tratamiento tributario distinto a situaciones iguales, o bien impone un tratamiento idéntico ante situaciones que son diversas.

Alineada con su jurisprudencia histórica, la Corte agregó que la Ley no prohibió la sanción de reglas diversas para situaciones diversas, sino la diferenciación arbitraria por ley, o sea, la discriminación.

Aterrizando estas consideraciones al caso concreto, la SCJ entendió que el salario de los funcionarios privados merecía un tratamiento tributario más benévolo, en la medida en que -razonó la Corte- el salario de los empleados públicos no se encuentra sometido a los vaivenes del mercado que, a diferencia de lo que sucede con los públicos, pueden sufrir una suspensión de su pago o aun la supresión definitiva del ingreso: el salario de los funcionarios públicos está garantizado, se nutre del aporte económico de los habitantes, salvo en hipótesis de *default*.

La Corte expresó: “nos hallamos ante situaciones diferentes que, como tales, reciben un tratamiento diferente por parte del legislador (...) y no emerge que exista una razón arbitraria o discriminatoria” para establecer esa distinción.

Para la Corte, los funcionarios públicos y los privados se encuentran en situaciones diferentes que deben recibir un tratamiento diferente por el legislador. La creación del Impuesto -sentenció el Alto Tribunal- fue racionalmente adecuada a su finalidad, que fue la financiación del fondo a atender una situación particular y sensible. La SCJ defendió la proporcionalidad del Impuesto -el beneficio que reportó-, versus el perjuicio causado a los aportantes, sobremanera considerando la duración limitada del Impuesto.

Motivos todos ellos por los cuales nuestro máximo tribunal concluyó que no había en el caso violación alguna del principio de igualdad, sino un trato diferente justificado por la excepcionalidad de la pandemia.

En suma: un fallo valioso, enmarcado sin fisuras en la jurisprudencia tradicional de la SCJ, que, de manera constante y creciente, con acierto ha encontrado en el principio de razonabilidad uno de sus ejes cardinales.