

IMPUESTO A LAS GANANCIAS CUARTA CATEGORÍA: LA ENTRONIZACIÓN DE LA INEQUIDAD

Dra. Flavia Irene Melzi ¹

Desde el inicio de la gestión venimos batallando por algunas reformas de la legislación tributaria, que doten de mayor equidad al sistema, y mejoren sensiblemente la calidad de vida de nuestros matriculados en particular y la comunidad en general.

Así logramos instalar en la agenda la necesidad de elevar las escalas del monotributo, que finalmente, gracias a la participación y el compromiso de nuestros matriculados y la comunidad todas que apoyaron la iniciativa, finalmente se hizo realidad. Lo propio ocurrió con la derogación de la tablita de Machinea, la elevación del mínimo no imponible del Impuesto sobre los bienes personales, el incremento de la condición objetiva de punibilidad de la ley penal tributaria que hoy está en debate en el Congreso, y los pasados aumentos de los montos de deducciones personales que, como consecuencia de la inflación, han quedado rezagados y cuyo ajuste se está debatiendo.

Pero aún quedan muchos de nuestros reclamos por resolver: ley de aranceles para peritos, reivindicación de nuestras incumbencias ante la ley 17.040 equiparando a nuestros profesionales con los profesionales del derecho, incorporación de la protección de los estudios profesionales en oportunidad de realizarse allanamientos en el marco de la ley tributaria entre muchos otros a los que estamos abogados. Y por supuesto, como venimos bregando, la necesaria equiparación frente al impuesto a las ganancias de los profesionales que ejercen su actividad en forma autónoma con aquellos que realizan su ciencia y su arte bajo relación de dependencia, cuestión que motiva estas líneas.

I. INCOMPRENSIBLE DISCRIMINACIÓN ENTRE LOS SUJETOS TITULARES DE RENTAS DE TRABAJO PERSONAL

Hagamos un poco de historia. Por el año 1992, el Poder Ejecutivo Nacional emitió el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 1.076 (BO 02/07/1992), que dispuso, entre otras modificaciones legales, incorporar al inciso c) del artículo 23 de la ley, un párrafo por el cual se reeditaron viejas diferenciaciones entre los titulares de rentas que gozaban de deducción especial, al elevar su importe en un 200% (doscientos por ciento) cuando se tratara de las ganancias de los incisos a), b) y c) del artículo 79, esto es, de las derivadas del desempeño de cargos públicos, trabajo personal en relación de dependencia y jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios incluidos en ellos.

Se sostuvo en los fundamentos del decreto aludido, "*A EFECTOS DE DISMINUIR*

EL ALTO NIVEL DE IMPOSICIÓN RESULTANTE DE LA APLICACIÓN CONJUNTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y DE LAS CONTRIBUCIONES DE CARÁCTER PREVISIONAL QUE INCIDEN SOBRE DETERMINADAS RENTAS”, se incrementaba la deducción especial contemplada en el artículo 23 aludido, pero exclusivamente para los perceptores de salarios, jubilaciones y pensiones

Al emitir el Decreto 314 (BO 22/03/2006) -y esta vez sin explicitar fundamento alguno-, el Poder Ejecutivo no sólo no corrigió esa injustificada inequidad, sino muy por el contrario, consideró necesario *“PROFUNDIZAR LA DIFERENCIACIÓN EXISTENTE ENTRE LOS BENEFICIARIOS DE LAS RENTAS COMPRENDIDAS EN LOS INCISOS A), B) Y C) DEL ARTÍCULO 79 DE LA LEY DEL CITADO GRAVAMEN RESPECTO DE AQUELLOS QUE CUMPLEN FUNCIONES DE MANERA INDEPENDIENTE”*.

Y a partir de allí incrementó la deducción especial para los beneficiarios mencionados llevándola primero al 280% y finalmente se elevó en 3,8 veces hoy vigente en reemplazo del 200% que rigiera hasta entonces.

ESTA DISCRIMINACIÓN RESULTA INCOMPENSABLE E INFUNDADA, POR LO QUE SE IMPONE EQUIPARAR EL TRATAMIENTO DE LAS RENTAS NETAS OBTENIDAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DERIVADA DEL TRABAJO PERSONAL, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE ÉSTE SE REALICE EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA, O BIEN COMO TRABAJO AUTÓNOMO.

Tanto de una como de otra forma, los ingresos generados, lo son como consecuencia del *“ESFUERZO HUMANO APLICADO A LA PRODUCCIÓN DE RIQUEZA, EN CONTRAPOSICIÓN A CAPITAL”* conforme reza la sexta acepción del término *“TRABAJO”* en el Diccionario de la Real Academia Española (vigésima segunda edición Madrid, 2001).

Así, la contraprestación percibida como trabajador autónomo no difiere, en su sustancia, del salario o sueldo que reciben quienes trabajan en relación de dependencia. Tanto en un caso como en el otro, esos ingresos revisten carácter alimentario.

Consideramos oportuno formular algunos ejemplos:

a) supongamos una persona física que trabaje personalmente en una actividad empresarial (explotación unipersonal ²) pequeña o mediana (un taller, un mercado, una carpintería, un locutorio). ¿no despliegan su titular ese *“esfuerzo humano aplicado a la producción de riqueza”*?. Cuál es entonces el sentido, la razón de ser, de la discriminación.?

b) Supongamos ahora esa misma persona física, que luego de muchos años de trabajo y de aportar al Régimen Previsional como trabajador autónomo, se jubila. A partir de allí automáticamente se incrementará en 3,8 veces la deducción especial ³.

¿tiene algún sentido lógico que durante los años en que esa persona física desplegó su esfuerzo humano fue discriminada por la norma, y que a partir de su retiro tenga identidad de tratamiento con el asalariado, siendo que la jubilación que percibe es producto de los aportes que efectuó como trabajador en su etapa activa?

c) Imaginemos una persona física que ejerce su actividad de director de una sociedad anónima⁴. El régimen previsional admite que este sujeto pueda revistar como empleado en relación de dependencia, pudiendo optar por cumplir sus obligaciones provisionales como trabajador autónomo. En este caso por el simple hecho de ser “empleado” gozará de una deducción especial incrementada en 3,8 veces la que correspondería si se tratara del mismo director de la misma sociedad anónima, pero no empleado. ¿acaso en uno y otro caso difiere el esfuerzo humano desplegado? Entonces, ¿cuál es el fundamento de su tratamiento diferenciado? ⁵.

Lo propio ocurre con el ejercicio de profesiones liberales y oficios, afirmación que tiene sólidos antecedentes legales, doctrinarios y jurisprudenciales.

Así surge categóricamente del propio Código Civil cuando en su artículo 1.627 reza: *“El que hiciere algún trabajo, o prestare algún servicio a otro, puede demandar el precio, aunque ningún precio se hubiese ajustado, siempre que tal servicio o trabajo sea de su profesión o modo de vivir.”*

En idéntico sentido se ha expresado de forma indubitable la jurisprudencia, sentando la impecable doctrina de que **“POR VÍA DE PRINCIPIO, LOS HONORARIOS TIENEN CARÁCTER ALIMENTARIO, DESDE QUE SE TRATA DE LA CONTRAPRESTACIÓN QUE RECIBEN LOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES POR EL EJERCICIO DE SU PROFESIÓN Y, EN ESE SENTIDO, NO DIFIEREN, EN SUSTANCIA, DE LOS SUELDOS O SALARIOS QUE PERCIBEN QUIENES TRABAJAN EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA”**⁶.

Así se dijo, *“los honorarios de los profesionales constituyen, en principio, emolumentos debidos al profesional en razón de servicios prestados por la actividad que es su medio habitual de vida, por lo que aquéllos tienen indudable naturaleza alimentaria”*⁷, agregándose que *“el crédito por honorarios está amparado por el derecho constitucional a la justa retribución por el trabajo personal (artículo 14 bis de la Constitución Nacional; Fallos 293.239 considerando 7° in fine), y es por ende de carácter alimentario”*⁸.

Idéntica interpretación tuvo desde antaño la Procuración del Tesoro de la Nación, cuando ya en el año 1988⁹, dio alcance a la expresión “CARÁCTER ALIMENTARIO”, incluyendo a las percepciones vinculadas a prestaciones previsionales, sus reajustes, condenas referidas a incapacidad, cualquiera fuera su causa, retiros y pensiones

policiales, y honorarios profesionales entre otras ¹⁰.

Como expresaba Couture, es profesional quien hace de su profesión el eje central de su vida, quien se forma, se actualiza, se conduce éticamente, quien hace de ello un arte, en punto a lo cual, *"los frutos civiles del ejercicio de la profesión constituyen el medio con el cual satisfacen las necesidades vitales propias y de su familia, considerando su condición económico social"* ¹¹. Es así como *"la nota de alimentabilidad se vincula con el mérito de la función y con el nivel socio económico alcanzado a través del desempeño profesional"*.

Además, merece resaltarse que con la retribución de su trabajo personal, los trabajadores autónomos deben afrontar, no sólo sus necesidades imprescindibles y las de su familia. También solventan un sinnúmero de obligaciones inherentes al ejercicio de su actividad (insumos, formación, actualización, gastos de oficina, cargas tributarias y previsionales, entre muchas otras).

Sin duda todas estas erogaciones, en tanto necesarias para obtener mantener y conservar la ganancia gravada, resultan deducibles de sus ingresos imponibles en punto a lo cual carecería de relevancia para el análisis de la cuestión controvertida. Sin embargo, también lo son para el empleado en relación de dependencia las cargas provisionales que pesan sobre el salario, cuya deducción es previa a la aplicación de las detracciones del artículo 23 LIG..

Por ello resulta incomprensible que el Poder Ejecutivo apoye esta injustificada discriminación en la intención de **"DISMINUIR EL ALTO NIVEL DE IMPOSICIÓN RESULTANTE DE LA APLICACIÓN CONJUNTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y DE LAS CONTRIBUCIONES DE CARÁCTER PREVISIONAL"** que inciden sobre el salario ¹².

Tanto más carente de sustento si se considera que no ejercer la actividad personal en relación de dependencia, despoja al trabajador autónomo de las mínimas seguridades que ello importa, tales como regularidad de ingresos, estabilidad laboral, vacaciones y licencias pagas, seguros, capacitación cubierta por el empleador, protección ante enfermedades y accidentes entre muchas otras.

No existe razón alguna que justifique mantener, a aún profundizar la actual discriminación que se produce contra una gran masa de trabajadores independientes, que en muchos casos, expulsados del mercado laboral como consecuencia de la crisis de principios de siglo, debieron reorientar su actividad al pequeño comercio, la pequeña industria, o el ejercicio liberal de una profesión, y que aún cuando por sus ingresos netos evidencian idéntica capacidad contributiva a la de aquellos que ejercen su arte y su

ciencia en relación de dependencia, deben soportar una muy superior presión fiscal.

El hecho de trabajar de forma autónoma no puede ni debe ir en desmedro de la protección constitucional que otorga el artículo 14 bis de la Constitución Nacional

II. LA DISCRIMINACIÓN EN NÚMEROS

Veamos con un ejemplo numérico el impacto de la mentada discriminación:

A) TRABAJADOR SOLTERO

	EMPLEADO	AUTÓNOMO	EMPLEADO	AUTÓNOMO
Ganancia neta anual	52.200,00	52.200,00	130.000,00	130.000,00
Mínimo No Imponible	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00
Deducción especial	-43.200,00	-9.000,00	-43.200,00	-9.000,00
Ganancia. neta sujeta a impuesto	0,00	34.200,00	77.800,00	112.000,00
Impuesto a ingresar	0,00	4.998,00	15.906,00	26.020,00
Ingreso neto de Impuesto	52.200,00	47.202,00	114.094,00	103.980,00
Diferencia de carga		4.998,00		10.114,00

Como puede verse, un trabajador soltero, que percibiera una remuneración de bolsillo de hasta \$ 52.200.- (\$ 4.015.- mensuales aproximados más SAC) no deberá contribuir por el impuesto a las ganancias, por resultar tales ingresos equivalentes a las deducciones del artículo 23 LIG. Pero otro trabajador que desplegara similares actividades, pero lo hiciera esta vez en forma autónoma, y percibiera idéntico ingreso neto, debería abonar \$ 4.998,00, esto es, deberá contribuir con un monto que representa más que un mes de sus ingresos netos. Y para un ingreso neto de \$ 130.000.- (\$ 10.000.- mensuales más SAC), si bien ambos contribuyen, el impacto sobre el autónomo supera en un 64% la carga del dependiente.

B) TRABAJADOR CASADO Y CON DOS HIJOS

	EMPLEADO	AUTÓNOMO	EMPLEADO	AUTÓNOMO
Ganancia neta anual	72.200,00	72.200,00	130.000,00	130.000,00
Mínimo No Imponible	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00
Cónyuge	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
Hijos	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
Deducción especial	-43.200,00	-9.000,00	-43.200,00	-9.000,00
Ganancia. neta sujeta a impuesto	0,00	34.200,00	57.800,00	92.000,00
Impuesto a ingresar	0,00	3.078,00	7.814,00	19.820,00
Ingreso neto de Impuesto	72.200,00	69.122,00	122.186,00	110.180,00

Diferencia de carga	3.078,00	12.006,00
---------------------	----------	-----------

En el caso de un trabajador casado y con dos hijos, si bien el impacto será inferior al caso de soltero, vemos que si la actividad se desarrolla en relación de dependencia, se encontrará fuera de imposición el ingreso de hasta \$ 72.200.- (\$ 5.554.- mensuales más SAC), mientras que si idéntica labor se realiza de forma autónoma, con el mismo ingreso neto verá mermado éste en \$ 3.078.- Y una vez más en el caso de un ingreso neto de \$ 130.000.- (\$ 10.000.- mensuales más SAC), también ambos contribuyen pero el autónomo deberá pagar un 2,56 veces lo que aporta el dependiente, superando un mes de sus ingresos netos.

III. NUESTRO PROYECTO

Reiteramos, no existe razón alguna que justifique mantener la actual discriminación, por cuanto resulta enteramente arbitraria. En virtud de ello, propiciamos la identidad de tratamiento en pos de la igualdad como base de las cargas públicas que garantizan el artículo 16 de la Constitución Nacional, y que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha convalidado siempre, del modo más contundente, en cientos de fallos de su jurisprudencia.

En pos de la corrección de las distorsiones planteadas, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tiene presentado un proyecto de ley que propicia la equiparación de la deducción especial para trabajadores en relación de dependencia y trabajadores autónomos, la reexpresión de los montos de deducciones, a fin de que éstos acompañen la inflación y la reexpresión de los demás parámetros numéricos de la ley en materia de deducciones y escalas.

Usted, nuestro matriculado, la comunidad en general, pueden apoyar nuestra iniciativa ingresando a

www.cuartacategoria.org.ar

Así hará saber su voluntad a cada uno de los legisladores de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, de que nuestro proyecto sea tratado y aprobado. Hagamos escuchar nuestra voz en el parlamento.

¹ Contadora Pública (UBA), Abogada (UBA) Vicepresidente II del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

² Artículo 49 inciso b) "renta de tercera categoría, que admite Deducción Especial sin incrementos.

³ sus ingresos pasan a encuadrarse en el artículo 79 inciso c) – cuarta categoría

⁴ Sujeto del inciso e) del artículo 79 -cuarta categoría

⁵ Tanto más si recordamos el fundamento de la discriminación que se exhibe en el Decreto 1.076 (BO 02/07/1992)

⁶ confr. Cámara Nacional de Apelaciones Civil y Comercial Federal Sala II 17/8/90 "Lowenstein, Alfredo" 17/8/90; íd. Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Sala IV en "Deniz Antonio" 4/7/90; "Ecomec SA c/YPF" 22/5/90;entre muchos otros

⁷ Cam. Nac. Comercial, Sala C, 15/03/1990, autos "Dirección General de Radio y Televisión c/ De Marco"

⁸ . Fallos: t. 294, p. 434, consid. 10º; t. 307, p. 2024, Sala III, 7/7/88 "Campos Bonache "; 1/12/88 "Vazquez"; 14/3/89, "Ford"; CNFCA Sala IV 29/9/88 "Pispel"; CSJ, 16/11/1989, autos "Fiscalía de la Provincia de Buenos Aires c/ Dirección General de Fabricaciones Militares"; Cam. Nac. Cont. Adm. Federal, Sala IV, 16/2/1989 ED. 133-510, entre muchos otros

⁹ Dictamen 186:66

¹⁰ Ver Quinto Curso de Estudio sobre la Retribución de la Labor Profesional del Abogado. Leyes 21.839, 24.432 y 25.522 / Año 2001 - Colegio Público de Abogados

¹¹ fallo plenario Cámara Nacional en lo Civil 29/06/2000 "Aguas Argentinas SA c/ Blank, Jaime"

¹² Decreto PEN N° 1.076 (BO 02/07/1992)