

C.P.C.E.C.A.B.A. - COMISION DE ESTUDIO TRIBUTARIOS

COMUNICACIÓN TECNICA

RENTAS DE LA CUARTA CATEGORIA - DISTORSIONES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Introducción

La conformación del impuesto a la renta de personas físicas de nuestro país, desde hace ya muchos años, lo define como un tributo de tipo global, personal y progresivo.

Sin perjuicio de las críticas que se le pueden formular, está claro que sus disposiciones están dirigidas a alcanzar –en términos de equidad- a las manifestaciones de capacidad contributiva vinculadas con el ingreso de las personas.

Naturalmente, y en línea con los preceptos constitucionales, se contempla el tratamiento igualitario para quienes se encuentran en las misma condiciones (equidad horizontal) y se grava de modo diferenciado, con alícuotas progresivas, a quienes obtienen distintas magnitudes de renta (equidad vertical).

De esa misma estructura técnica se desprende la existencia de deducciones personales, que atienden a las particulares condiciones de los contribuyentes mediante un importe que –razonablemente- debería establecer un nivel mínimo de ingresos relacionado con su subsistencia y la de su familia, que lo exonere del pago del tributo. Asimismo se consagra una diferenciación entre aquellas rentas derivadas del trabajo personal de otras que no lo son. Concretamente nos referimos a las deducciones dispuestas por el artículo 23 de la ley el impuesto, es decir mínimo no imponible, cargas de familia y deducción especial.

Este último ítem, es decir la deducción especial, se cuantifica mediante un importe diferencial 3,8 veces mayor para quienes obtienen rentas del trabajo personal en relación de dependencia, respecto de quienes laboran en forma independiente.

Ese distingo que tal vez podría justificarse en sus orígenes, cuando su cuantía implicaba una diferencia del 200%, primero desde el año 2006 (Dec.314-06, que lo fijó en el 280%) y luego desde 2007 (Ley 26287, que lo fijó en 380%) se ha convertido en un elemento claramente inequitativo a la hora de medir la capacidad contributiva de quienes obtienen rentas de un origen u otro, aunque ambas derivadas de su trabajo personal.

A la situación planteada, se le ha sumado en el período fiscal 2013 un imperfecto -y por ende distorsivo- mecanismo de cuantificación de los importes correspondientes a las deducciones personales, establecidos en base a Decretos del Poder Ejecutivo, que han definido distintas “categorías” de contribuyentes, ya sea por el nivel de sueldos brutos obtenidos en un determinado lapso, o por su radicación geográfica dentro de nuestro país. Ello, obviamente no tiene basamento en la ley del impuesto.

Asimismo y en tanto la vigencia de la referida normativa se mantiene incólume hasta el presente, se genera una insólita situación respecto de las rentas de los trabajadores en relación de dependencia obtenidas durante el año 2014, cuya gravabilidad queda supeditada a sus

remuneraciones brutas obtenidas en un lapso del año 2013, con lo que se desvincula de sus verdaderos ingresos netos del período fiscal corriente.

Por otra parte el virtual congelamiento de los valores de la tabla de alícuotas del artículo 90 de la ley del impuesto, durante un dilatado lapso en el que –lamentablemente- se ha deteriorado el poder adquisitivo de la moneda argentina, constituye una desnaturalización de la progresividad del gravamen que tiende, cada vez con mayor claridad en la medida de la persistencia del fenómeno inflacionario, a constituirse en un impuesto de tipo proporcional con una alícuota del 35%.

A continuación se desarrollan los temas indicados.

Los Decretos del año 2013

Las modificaciones introducidas por el Poder Ejecutivo Nacional a las deducciones personales a través de los Decretos Nº 244/2013 (vigente desde el 1/3/2013) y Nº 1242/2013 (vigente desde el 1/9/2013), han provocado serias distorsiones en el Impuesto a las Ganancias que recae sobre los sueldos que obtienen los trabajadores dependientes, así como también sobre las jubilaciones y pensiones. Estas distorsiones continúan manifestándose en el actual período fiscal 2014, motivo por el cual se requiere una urgente revisión del tema por parte de las autoridades.

En particular, la norma citada en último término es la que genera las principales distorsiones en cuestión, al haber dispuesto lo siguiente:

- El incremento de la deducción especial hasta un importe tal que torne inexistente la obligación impositiva, para aquellos sujetos cuya mayor remuneración y/o haber bruto mensual, devengado entre los meses de enero a agosto del año 2013 no supere la suma de \$ 15,000.
- El aumento del 20% de las deducciones personales (mínimo no imponible, cargas de familia y deducción especial) para aquellos sujetos cuya mayor remuneración y/o haber bruto mensual, en el período antes referido, no supere la suma de \$ 25,000.
- El aumento del 30% de las citadas deducciones, para los empleados que trabajen o jubilados que vivan en la Zona Patagónica.

La situación del período fiscal 2014

Como puede advertirse, durante el período fiscal 2013 se ha previsto la aplicación del Impuesto a las Ganancias en función de los sueldos brutos o haberes obtenidos durante los meses de Enero a Agosto de ese año, y mientras el Poder Ejecutivo Nacional no establezca las deducciones aplicables para el corriente período fiscal 2014, el gravamen seguirá dependiendo del nivel de ingresos obtenido por el trabajador dependiente o jubilado durante un período de tiempo arbitrario, lo cual es a todas luces imposible de justificar teniendo en cuenta dos principios fundamentales de la imposición como son los de igualdad y capacidad contributiva. .

Adviértase que, al no considerarse para el Impuesto a las Ganancias los aumentos o las disminuciones de los sueldos posteriores a Septiembre de 2013, mientras no se altere el esquema vigente se producen inequidades entre sujetos que actualmente obtienen el mismo ingreso mensual (por ejemplo, un trabajador que percibía una remuneración mensual bruta inferior a \$

15,000 en agosto de 2013 y que en la actualidad percibe por el mismo concepto \$ 25,000 no resulta alcanzado por el gravamen, mientras que otro cuya remuneración era de \$ 20,000 en agosto de 2013 y que ahora percibe los mismos \$ 25,000 mensuales sí debe tributar el impuesto).

Para evitar esta distorsión, el Poder Ejecutivo Nacional debiera contemplar las deducciones personales que resultan aplicables durante al año 2014, sin tener en cuenta para ello las remuneraciones y/o haberes obtenidos por los trabajadores en el período enero a agosto de 2013. Huelga subrayar que se trata de períodos fiscales diferentes y por lo tanto el tributo debido por el año 2014 de ningún modo puede cuantificarse en base a ingresos parciales del año 2013.

Por otro lado, los montos de las deducciones deberían ser los mismos para todos los sujetos, sin establecer distinciones en función de los niveles de ingresos o la zona donde los mismos trabajan o residen. Lo primero por cuanto la progresividad del gravamen debería estar dada por la aplicación de las alícuotas que contempla la ley en su artículo 90, cuyos tramos de base imponible deberían actualizarse para sostener la mentada progresividad del tributo; lo segundo, porque su implementación de forma plena (en lugar de estar acotada a una determinada zona) requeriría contemplar el diferente poder adquisitivo que poseen los contribuyentes en cada una de las zonas o regiones del país, cuestión que la ley del gravamen nunca ha previsto.

Otro aspecto a considerar es que la modalidad de exonerar cierto nivel de rentas mensuales sobre la base de sus valores brutos mediante el mecanismo de establecer una deducción especial “móvil” para tales supuestos, acarrea una notoria dificultad a la hora de cuantificar las rentas anuales, en tanto tales contribuyentes obtengan adicionalmente resultados de otras fuentes o categorías debiendo imputar las deducciones generales prevista en la ley. Lo antedicho se ha puesto de manifiesto con toda nitidez al determinar el impuesto del período fiscal 2013 durante el cual rigió el mecanismo cuyo abandono se propicia.

Propuesta de cambios

En resumen, consideramos que se vigoriza la necesidad de revisar la situación planteada, estableciendo nuevos importes anuales para las deducciones personales y tramos de escala aplicables para el período fiscal 2014, lo cual desde ya propugnamos con el ánimo de evitar la virtual desnaturalización del impuesto a la renta conforme ha sido explicitado.

Por último, si bien no constituye el motivo principal del presente, no podemos dejar de mencionar otras cuestiones vinculadas con el gravamen que recae sobre las personas físicas, en particular aquellos que perciben rentas de la cuarta categoría, y que también requieren una veloz revisión.

El primer aspecto tiene que ver con la actualización de valores. Recordemos que la ley del Impuesto a las Ganancias establece los importes que las personas físicas pueden deducir por diversos conceptos (mínimo no imponible, deducción especial y deducciones por cargas de familia), y dispone (en su artículo 25) que los mismos se deben actualizar anualmente según el índice de precios al por mayor, nivel general. Similar actualización se prevé para los tramos de la escala del artículo 90, que fija las alícuotas progresivas del 9% al 35%.

Dado que para fines fiscales se mantiene la prohibición de aplicar actualizaciones de cualquier índole, en virtud de lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 24.073 (del año 1992), el mecanismo de ajuste “automático” previsto por la ley no resulta operativo; sin perjuicio del ajuste “ad hoc” que

prácticamente se viene produciendo todos los años sobre tales conceptos, los montos de la escala progresiva que determina la alícuota efectiva del impuesto que en definitiva le corresponde tributar al contribuyente en función de su ganancia no se han actualizado desde el año 2000. A modo de ejemplo, consideremos la alícuota máxima del 35%, la cual sigue aplicándose sobre las ganancias netas anuales que superan la suma de \$ 120.000; esta cifra tenía en cuenta una determinada capacidad contributiva del contribuyente, muy diferente a la que posee en la actualidad, habiendo transcurrido más de diez años, un individuo que obtiene la misma ganancia neta en términos nominales.

Resulta menester entonces la urgente actualización de la mencionada tabla, y al mismo tiempo reestablecer la automaticidad del ajuste de sus valores.

La otra cuestión tiene que ver con la equiparación del tratamiento otorgado a trabajadores dependientes y a los restantes sujetos de la cuarta categoría, materia sobre la cual se ha expedido recientemente este Consejo Profesional.

Se incorpora como Anexo I de la presente comunicación el desarrollo de simples casos en los que se advierte con elocuencia los efectos indicados supra.

Asimismo se agrega como Anexo II el Informe emitido por la Subcomisión de Rentas y Patrimonios de este Consejo profesional referido a la misma temática.

Ciudad de Buenos Aires, 09 de Mayo de 2014

Comité de Redacción

CP. Marcelo Domínguez
CP. Andrés Edelstein
CP. Jorge Jalfin
CP. Isidoro Taub
CP. Alberto Turró

ANEXO I

Se insertan a continuación sencillos ejemplos que ilustran las inequidades que plantea el esquema de deducciones personales dispuestos por el Decreto 1242/2013 en tanto se mantiene vigente para el período fiscal 2014.

- 1) Si un trabajador obtuvo un Sueldo Menor a \$ 15.000 desde Enero a Agosto de 2013, NO VA A PAGAR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DURANTE EL 2014, aún cuando en el 2014 su Sueldo Bruto haya aumentado a \$ 20.000, a \$ 30.000, o a un importe mayor.
- 2) Si un trabajador obtuvo un Sueldo Mayor a \$ 15.000 pero Menor a \$ 25.000 desde Enero a Agosto de 2013, VA A PAGAR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DURANTE EL 2014 APLICANDO LAS DEDUCCIONES PERSONALES CON EL AUMENTO DEL 20%, aún cuando en el

2014 su Sueldo Bruto haya aumentado a \$ 30.000 o a un importe mayor, o bien, cuando su sueldo haya disminuido a menos de \$ 15.000.

- 3) Si un trabajador obtuvo un Sueldo Mayor a \$ 25.000 desde Enero a Agosto de 2013, VA A PAGAR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DURANTE EL 2014 APLICANDO LAS DEDUCCIONES PERSONALES SIN EL AUMENTO DEL 20%, aún cuando en el 2014 su Sueldo Bruto haya disminuido a menos de \$ 25.000, o incluso, haya disminuido a menos de \$ 15.000.

Adviértase al respecto que las Deducciones Personales que resultan computables a partir del año 2014, se relacionan con los siguientes TRAMOS DE SUELDOS BRUTOS obtenidos por los trabajadores dependientes (que no residen en la Patagonia), desde Enero a Agosto de 2013:

TRAMO 1) SUELDO BRUTO DE ENERO A AGOSTO DE 2013 MENOR a \$ 15.000

A partir de Septiembre de 2013, las Deducciones Personales ascienden al 100% de la base Imponible.

TRAMO 2) SUELDO BRUTO DE ENERO A AGOSTO DE 2013 e/ \$ 15.000 y \$ 25.000

A partir de Septiembre de 2013, las Deducciones Personales ascienden a los siguientes importes mensuales:

CONCEPTO DEDUCIBLE	IMP MENSUAL
Ganancia no imponible	1.555,20
Deducción especial	7.464,96
Cónyuge	1.728,00
Hijos	864,00

TRAMO 3) SUELDO BRUTO DE ENERO A AGOSTO DE 2013 MAYOR a \$ 25.000

A partir de Septiembre de 2013, las Deducciones Personales ascienden a los siguientes importes mensuales:

CONCEPTO DEDUCIBLE	IMP MENSUAL
Ganancia no imponible	1.296,00
Deducción especial	6.220,80
Cónyuge	1.440,00
Hijos	720,00

Conforme los referidos tramos de Sueldos Brutos previstos por el Decreto Nº 1242/2013 las Deducciones Personales computables mensualmente a partir del 1/9/2013 (Y durante el Año 2014) para los TRABAJADORES SOLTEROS y para los TRABAJADORES CON FAMILIA TIPO, son las siguientes:

DEDUCCIONES PERSONALES COMPUTABLES EN EL AÑO 2014			
SUELDO BRUTO DE ENERO A AGOSTO DE 2013			
	MENOR a \$ 15.000	e/ \$ 15.000 a \$ 25.000	MAYOR a \$ 25.000
TRABAJ. SOLTERO	100% de Base Imp	9.020,16	7.516,80
TRAB C/ FLIA TIPO	100% de Base Imp	12.476,16	10.396,80

La ESCALA DEL IMPUESTO A LA GANANCIAS prevista para la Base Imponible de cada mes calendario (Base Imponible: Sueldo Neto menos Deducciones Personales), es la siguiente:

Base imponible mensual		PAGARAN...		
De más de \$	A \$	\$	Mas el	S/ el Exc de
0	833	—	9%	0
833	1.667	75	14%	833
1.667	2.500	192	19%	1.667
2.500	5.000	350	23%	2.500
5.000	7.500	925	27%	5.000
7.500	10.000	1.600	31%	7.500
10.000	en adelante	2.375	35%	10.000

ANALISIS COMPARATIVO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS MISMOS SUELDOS

Conforme las deducciones por tramos de sueldos brutos obtenidos durante el período Enero a Agosto de 2013 y la Escala mensual del Impuesto a las Ganancias que resulta aplicable, el Impuesto a las Ganancias que recae sobre los trabajadores solteros y con familia tipo con **Sueldos Brutos de \$ 20.000, \$ 30.000 y \$ 15.000** obtenidos a partir de Enero de 2014, es el siguiente:

SUELDO BRUTO DESDE ENERO DE 2014 = \$ 20.000						
SDO ENE-AGO 2013 →	MENOR a \$ 15.000		e/ \$ 15.000 y \$ 25.000		MAYOR a \$ 25.000	
	SOLTERO	c/FLIA TIPO	SOLTERO	c/FLIA TIPO	SOLTERO	c/FLIA TIPO
Sueldo Bruto	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
Aportes SIPA y OS (17%)	-3.400	-3.400	-3.400	-3.400	-3.400	-3.400
Sueldo Neto	16.600	16.600	16.600	16.600	16.600	16.600
Deducciones Personales	16.600	16.600	-9.020	-12.476	-7.517	-10.397
Base Imponible	0	0	7.580	4.124	9.083	6.203
IMP A LAS GCIAS	0	0	1.625	724	2.091	1.250

SUELDO BRUTO DESDE ENERO DE 2014 = \$ 30.000						
SDO ENE-AGO 2013 →	MENOR a \$ 15.000		e/ \$ 15.000 y \$ 25.000		MAYOR a \$ 25.000	
	SOLTERO	c/FLIA TIPO	SOLTERO	c/FLIA TIPO	SOLTERO	c/FLIA TIPO
Sueldo Bruto	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000
Aportes SIPA y OS (17%)	-5.100	-5.100	-5.100	-5.100	-5.100	-5.100
Sueldo Neto	24.900	24.900	24.900	24.900	24.900	24.900
Deducciones Personales	24.900	24.900	-9.020	-12.476	-7.517	-10.397
Base Imponible	0	0	15.880	12.424	17.383	14.503
IMP A LAS GCIAS	0	0	4.433	3.223	4.959	3.951

SUELDO BRUTO DESDE ENERO DE 2014 = \$ 15.000			
SDO ENE-AGO 2013 →	MENOR a \$ 15.000	e/ \$ 15.000 y \$ 25.000	MAYOR a \$ 25.000

	SOLTERO	c/FLIA TIPO	SOLTERO	c/FLIA TIPO	SOLTERO	c/FLIA TIPO
Sueldo Bruto	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000
Aportes SIPA y OS (17%)	-2.550	-2.550	-2.550	-2.550	-2.550	-2.550
Sueldo Neto	12.450	12.450	12.450	12.450	12.450	12.450
Deducciones Personales	12.450	12.450	-9.020	-12.476	-7.517	-10.397
Base Imponible	0	0	3.430	0	4.933	2.053
IMP A LAS GCIAS	0	0	564	0	910	265

ANEXO II

C.P.C.E.C.A.B.A. – SUBCOMISION DE IMPUESTOS SOBRE RENTAS Y PATRIMONIOS Impuesto a las Ganancias - Rentas de 4ª categoría - Deducciones personales

Ciudad de Buenos Aires, 30 de Abril de 2014

En el presente trabajo hemos analizado el Art. 23 de la Ley del Impuesto a las ganancias, abordándolo desde diferentes aristas, los valores computables, su evolución, el impacto que provoca el Decreto 1242/2013 y sus efectos a la luz de los principios de la Constitución Nacional.

Cabe recordar que el Art. 23 LIG enuncia las deducciones personales computables, a saber:

Inc. a) **Ganancias no imponibles**

Inc. b) **Cargas de familia**, las indicadas seguidamente, siempre que las personas sean residentes en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan en el año entradas netas superiores al monto que establece el legislador.

1. **Cónyuge**

2. **Hijo, hija, hijastro o hijastra** menor de 24 años o incapacitado para el trabajo

3. **Otras cargas:** entendiéndose por tal a cada descendiente en línea recta (nieto, nieta, bisnieto o bisnieta) menor de 24 años o incapacitado para el trabajo; por cada ascendiente (padre, madre, abuelo, abuela, bisabuelo, bisabuela, padrastro y madrastra); por cada hermano o hermana menor de 24 años o incapacitado para el trabajo; por el suegro, por la suegra; por cada yerno o nuera menor 24 años o incapacitado para el trabajo.

Inc. c) **Deducción especial**, cuando se trate de ganancias netas comprendidas en el artículo 49, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa y de ganancias netas incluidas en el artículo 79.

Resulta interesante, sobre la base del mencionado art. 23 de la ley del Impuesto a las Ganancias observar su evolución en el tiempo y la forma en que incidió sobre las rentas, especialmente de cuarta categoría, así como las distorsiones que se fueron generando a través del lapso analizado.

En el siguiente cuadro se muestra la evolución mencionada precedentemente:

Evolución cuantitativa de las deducciones previstas en el Art. 23 LIG

Evolución del Año 1996 al 2012

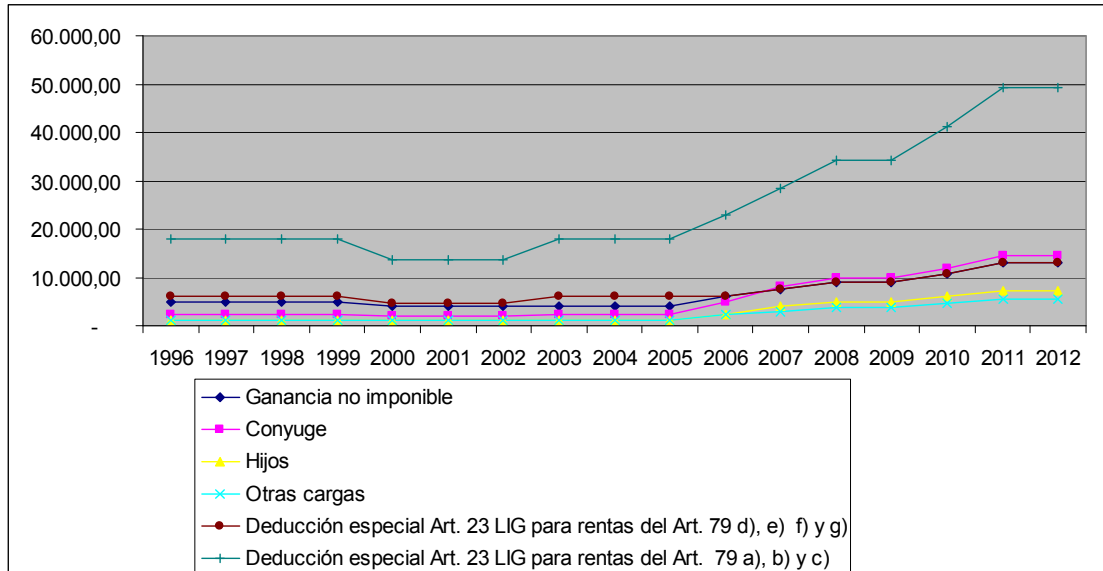
NORMA LEGAL QUE FIJA LAS DEDUCCIONES	Ley 26,731 B.O. 28/12/2011	Ley 26,731 B.O. 28/12/2011	Ley 26,731 B.O. 28/12/2011-RG 2866/67	Dto. 1,426 B.O. 9/9/2008	Ley 26,287 B.O. 30/8/2007	Dto. 314 B.O. 22/3/2006	Ley 25,987 B.O. 11/1/2005 - Dto. 860/2001	Dto. 860/2001 y 1676/2001	Ley 25,239 B.O. 31/12/1999	Ley 24,587 B.O. 22/11/1995
PERÍODO FISCAL	2012	2011	2010	2008 - 2009	2007	2006	2005	2003 - 2004	2000 - 2002	1996 - 1999
Ganancia no imponible Art. 23 Inc. a) LIG	12.960,00	12.960,00	10.800,00	9.000,00	7.500,00	6.000,00	4.020,00	4.020,00	4.020,00	\$ 4.800,00
Cargas de familia Art. 23 Inc. b) LIG										
- Cónyuge	14.400,00	14.400,00	12.000,00	10.000,00	8.000,00	4.800,00	2.400,00	2.400,00	2.040,00	\$ 2.400,00
Hijos	7.200,00	7.200,00	6.000,00	5.000,00	4.000,00	2.400,00	1.200,00	1.200,00	1.020,00	\$ 1.200,00
Otras Cargas	5.400,00	5.400,00	4.500,00	3.750,00	3.000,00	2.400,00	1.200,00	1.200,00	1.020,00	\$ 1.200,00
- Máximo de entradas netas de los familiares a cargo	12.960,00	12.960,00	10.800,00	9.000,00	7.500,00	6.000,00	4.020,00	4.020,00	4.020,00	\$ 4.800,00
Deducción especial Art. 23 Inc. c) LIG										
Deducción especial Art. 23 LIG para rentas del Art. 79 a), b) y c)	62.208,00	62.208,00	51.840,00	43.200,00	36.000,00	22.800,00	18.000,00	18.000,00	13.500,00	\$ 18.000,00
Deducción especial Art. 23 LIG para rentas del Art. 79 d), e) f) y g)	12.960,00	12.960,00	10.800,00	9.000,00	7.500,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	4.500,00	\$ 6.000,00

En el cuadro precedente no fue considerado el Artículo incorporado sin número a continuación del Artículo 23 LIG, que estableció un porcentaje de disminución en función de un monto mínimo de ganancia neta anual de las Deducciones Personales para los ejercicios fiscales 2000 al 2008.

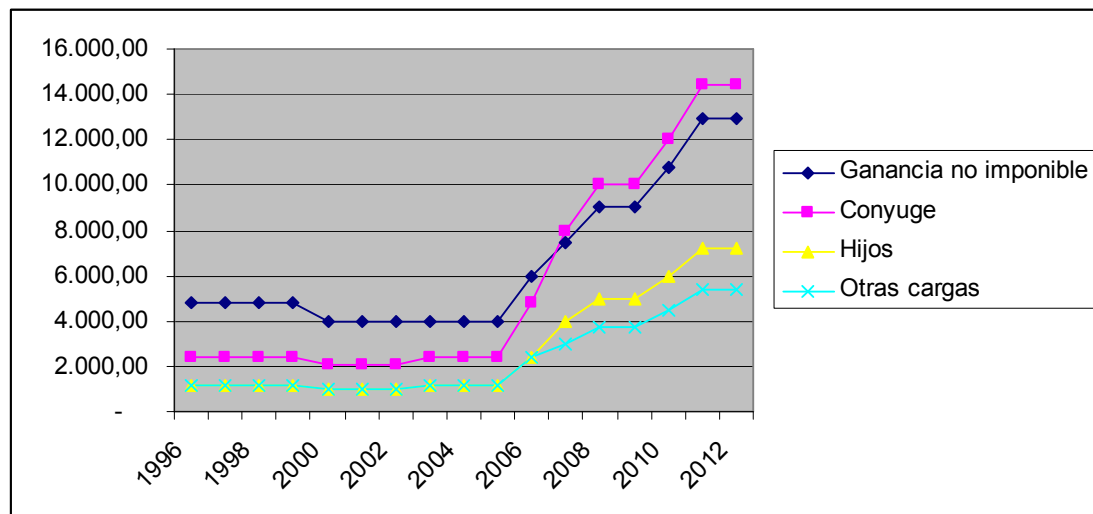
Evolución de las Deducciones Personales

La simplificación de no considerar la tabla de reducciones prevista en el Art. Incorporado sin número a continuación del Art. 23 LIG, implica hacer el análisis para los ingresos más bajos que no se hallaban alcanzados por la referida tabla.

Gráfico comparativo de la evolución de las Deducciones Personales



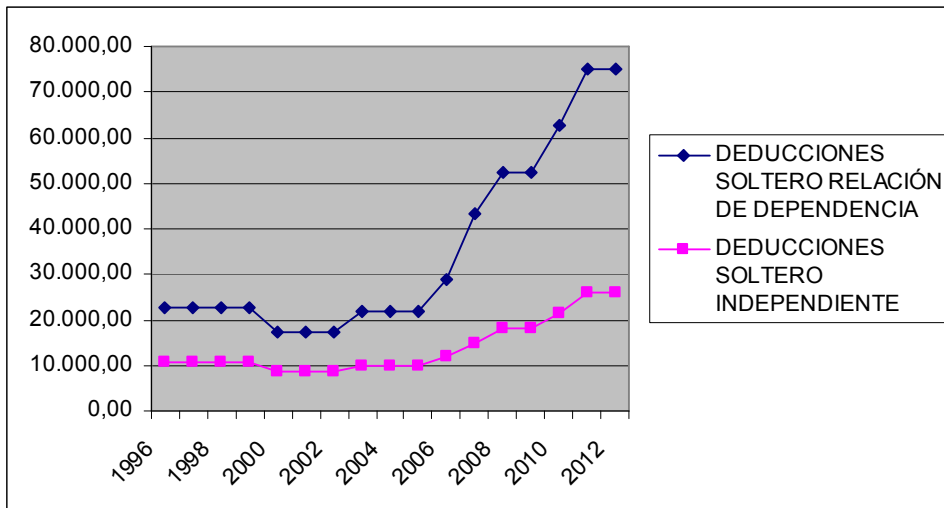
Podemos observar que el desenvolvimiento de los conceptos no ha sido homogéneo, se ve claramente la distinción entre la deducción especial para las rentas del Art. 79 Inc. a) b) y c) respecto al resto de las deducciones que si bien han tenido variaciones, estas no han sido significativas, como se puede observar más claramente en el cuadro inserto a continuación que excluye la deducción especial, tanto para los Inc. a) b) y c) como para los Inc. d) e) f) y g).



Deducciones personales para un sujeto soltero en relación de dependencia en comparación con las aplicables a otro sujeto con iguales características, que trabaja en forma independiente

AÑO	DEDUCCIONES SOLTERO RELACIÓN DE DEPENDENCIA	DEDUCCIONES SOLTERO INDEPENDIENTE
1996	22.800,00	10.800,00
1997	22.800,00	10.800,00
1998	22.800,00	10.800,00
1999	22.800,00	10.800,00
2000	17.520,00	8.520,00
2001	17.520,00	8.520,00
2002	17.520,00	8.520,00
2003	22.020,00	10.020,00
2004	22.020,00	10.020,00
2005	22.020,00	10.020,00
2006	28.800,00	12.000,00
2007	43.500,00	15.000,00
2008	52.200,00	18.000,00
2009	52.200,00	18.000,00
2010	62.640,00	21.600,00
2011	75.168,00	25.920,00
2012	75.168,00	25.920,00

El cuadro precedente nos permite observar que no ha sido homogénea la evolución de las Deducciones Personales de un sujeto soltero en relación de dependencia respecto a uno que ejerce la actividad en forma independiente.



El punto de inflexión se produce en el año 2006, a partir del Decreto 314/2006 que elevó el incremento de la Deducción especial del Art. 23 Inc. a) b) y c) del 200% al 280%
 Expresando en los considerandos del mencionado Decreto, sin indicar las causas, que se hace necesario profundizar la diferenciación existente entre los beneficiarios de las rentas

comprendidas en los incisos a), b) y c) del Artículo 79 LIG respecto de aquellos que cumplen funciones de manera independiente.

Esta diferencia en el ejercicio 2007 se llevó al 380%.

El efecto de la inflación y las Deducciones Personales

Es difícil a partir de los valores del índice de precios mayorista nivel general, publicado por el INDEC, establecer como afectó la inflación en la evolución de las Deducciones Personales, cuando los informes de las entidades privadas arrojan guarismos muy distantes de los informados por Indec.

Teniendo en cuenta el cuadro precedente, para el caso del soltero en relación de dependencia, la deducciones entre 1996 y 2012 se incrementaron en un 230 % mientras que para el soltero independiente el incremento fue de un 140 %

Como puede observarse, teniendo en cuenta el índice inflacionario real, la distorsión es importante en ambos, no obstante la brecha para el trabajador independiente es más significativa.

Impacto en cada una de las deducciones personales

AÑO	MINIMO NO IMPONIBLE	DEDUCCION POR CONYUGE	DEDUCCION POR HIJO	DEDUCCION OTRAS CARGAS	DEDUCCION ESPECIAL art.79 a,b y c	DEDUCCION ESPECIAL art.79 resto
1996	4.800,00	2.400,00	1.200,00	1.200,00	18.000,00	6.000,00
1997	4.800,00	2.400,00	1.200,00	1.200,00	18.000,00	6.000,00
1998	4.800,00	2.400,00	1.200,00	1.200,00	18.000,00	6.000,00
1999	4.800,00	2.400,00	1.200,00	1.200,00	18.000,00	6.000,00
2000	4.020,00	2.040,00	1.020,00	1.020,00	13.500,00	4.500,00
2001	4.020,00	2.040,00	1.020,00	1.020,00	13.500,00	4.500,00
2002	4.020,00	2.040,00	1.020,00	1.020,00	13.500,00	4.500,00
2003	4.020,00	2.400,00	1.200,00	1.200,00	18.000,00	6.000,00
2004	4.020,00	2.400,00	1.200,00	1.200,00	18.000,00	6.000,00
2005	4.020,00	2.400,00	1.200,00	1.200,00	18.000,00	6.000,00
2006	6.000,00	4.800,00	2.400,00	2.400,00	22.800,00	6.000,00
2007	7.500,00	8.000,00	4.000,00	3.000,00	36.000,00	7.500,00
2008	9.000,00	10.000,00	5.000,00	3.750,00	43.200,00	9.000,00
2009	9.000,00	10.000,00	5.000,00	3.750,00	43.200,00	9.000,00
2010	10.800,00	12.000,00	6.000,00	4.500,00	51.840,00	10.800,00
2011	12.960,00	14.400,00	7.200,00	5.400,00	62.208,00	12.960,00
2012	12.960,00	14.400,00	7.200,00	5.400,00	62.208,00	12.960,00

Incremento porcentual de cada una de las deducciones entre 1996 y 2012.

Mínimo no imponible: 170 %

Cónyuge: 500 %

Hijo: 500 %

Otras cargas: 350 %

Deducción especial Art. 79 a, b y c: 245,6 %

Deducción especial Art. 79 resto: 116 %

Como hemos venido observando, este último concepto es el que más distorsión refleja, generando una mayor presión tributaria en aquellos sujetos que obtienen rentas por su trabajo en forma independiente.

**Deducciones personales del artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.
Las modificaciones sufridas en el año 2013 y sus consecuencias.**

Facultades del Poder Ejecutivo para emitir el Decreto 1242/2013

En los considerandos del Decreto 1242/2013 se menciona que la medida se dicta de conformidad con lo establecido en el artículo 4° de la Ley N° 26.731 y por el artículo 99 Inc. 2 de la Constitución Nacional.



ARTICULO 4º Ley 26.731 — Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a incrementar los montos previstos en el artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, en orden a evitar que la carga tributaria del citado gravamen neutralice los beneficios derivados de la política económica y salarial asumidas.



Artículo 99 Constitución Nacional. - El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:
Inc. 2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

Sin embargo, el artículo 99 en su Inc. 3, establece claramente la prohibición del Poder Ejecutivo para dictar leyes respetando el principio de legalidad



3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.
El Poder Ejecutivo **no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable**, emitir disposiciones de carácter legislativo.

Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.

El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso. (El resaltado es propio)

Principios Tributarios consagrados por la Constitución Nacional

Principio de Legalidad:

Está previsto en el artículo 19 de la Constitución Nacional (en adelante C.N.), que en su último párrafo prescribe: “Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”



Potestad para imponer contribuciones
El artículo 17 de la C.N. establece que “...Sólo el Congreso impone las contribuciones...”



La iniciativa de las leyes sobre contribuciones le corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados (artículo 52 C.N.)

Principio de Igualdad:

El principio de igualdad se consagra a través del artículo 16 de la C.N: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”

Principio de Proporcionalidad:

El artículo 4 de la C.N. establece que “ El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.



Atribuciones del Congreso de la Nación: Art. 75 C.N. Inc. 2)

Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Principio de No Confiscatoriedad:

La C.N. en su artículo 17 resguarda el derecho de propiedad y sostiene: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”

El Decreto 1242/2013 vulnera los principios constitucionales enunciados precedentemente, toda vez que:

- ✓ **El principio de Legalidad** no se respeta al haber sido el Poder Ejecutivo quien ha dictado la norma, basado en la delegación conferida por la Ley 26.731, entendiéndose que las modificaciones de este Decreto **exceden las atribuciones conferidas**, más allá de discutir la constitucionalidad de las mismas

- ✓ **El principio de igualdad**, se ve afectado, porque el Decreto se aleja del precepto que la misma es la base del impuesto y de las cargas públicas, ya que dos sujetos con la misma renta anual tributarán diferente en virtud de cómo se ha distribuido la misma a lo largo del año fiscal, no obstante tratarse de un impuesto de ejercicio...

- ✓ **El principio de proporcionalidad**, también es vulnerado toda vez, que el Decreto segmenta a los trabajadores considerando que quienes perciban un sueldo bruto de hasta \$ 15.000 no abonarán impuesto alguno, y quienes perciban \$ 15.001 seguirán sometidos al impuesto aplicándose las nuevas tablas aprobadas, alejándose de toda proporcionalidad en la aplicación.
- ✓ **El principio de no confiscatoriedad**, atado a la vulneración del principio de legalidad, y al verse afectado el derecho de propiedad.

Del análisis de los casos siguientes, cuyas cifras surgen de lo dispuesto en el decreto 1242/2013, se pueden observar las inequidades que se plantean en la determinación del impuesto a contribuyentes en relación de dependencia (puntos 1 a 4) y resto de contribuyentes (punto 4) .

1) Respetto de las remuneraciones brutas mensuales de enero a agosto de 2013 hasta; \$ 15.000:

MNI	15.120
Cónyuge	16.800
Hijos	8.400
Otras cargas	6.300

Deducción especial 4ª: El monto total que surja como diferencia entre los ingresos totales del año y las deducciones por mínimo imponible y cargas de familia que le corresponda al contribuyente.

2) Respetto de las remuneraciones brutas mensuales de enero a agosto de 2013: hasta \$ 25.000:

MNI	16.156,80
Cónyuge	17.952,00
Hijos	8.976,00
Otras cargas	6.732,64
Deducción especial 4ª	77.552,64
Domésticos	16.156,80

3) Región Patagónica:

MNI	16.572,20
Cónyuge	18.528,00
Hijos	9.264,00
Otras cargas	6.948,00
Deducción especial 4ª	80.040,96
Domésticos	16.672,20

4) Ingresos por sueldos brutos superiores a \$ 25.000 y resto de contribuyentes:

MNI	15.120,00
Cónyuge	16.800,00

Hijos	8.400,00
Otras cargas	6.300,00
Deducción especial 4ª	
Art. 79 a, b y c	72.576,00
Deducción especial 4ª	
Art. 79 resto	15.120,00
Domésticos	15.120,00

De lo descripto precedentemente los contribuyentes en relación de dependencia que obtuvieron de enero a agosto de 2013 ingresos brutos habituales que no superen los \$ 15.000, dejan de tributar el impuesto a las ganancias.

En consecuencia, sujetos con ingresos muy similares tienen diferente nivel de imposición frente al Impuesto a las Ganancias, en virtud del Decreto 1242/2013 el cual estableció que se incrementen, respecto de las rentas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 79 LIG la deducción especial establecida en el inciso c) del artículo 23 de dicha ley, hasta un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta sujeta a impuesto las deducciones de los incisos a) y b) del mencionado artículo 23, exclusivamente para los sujetos cuya mayor remuneración y/o haber bruto mensual, devengado entre los meses de enero a agosto del año 2013, no supere la suma de \$ 15.000.

Igual situación se genera con quienes percibieron ingresos superiores a \$ 15.000 antes del 31 de Agosto y quienes no, con remuneraciones semejantes.

En ambas situaciones se observa que **se generan distorsiones ante igual capacidad contributiva** simplemente diferenciadas por un “corte” temporal (agosto 2013) para definir las deducciones computables en cada caso.