



TESINA

“El Mínimo no Imponible y Cuestiones Afines”.

Autor: Novak Hugo Fernando.

Carrera: “Especialización en Finanzas Publicas y Derecho Tributario”.

Dra. Catalina García Vizcaíno.

Numero de Matricula: 1303-02500/3

Firma:

INDICE:

Introducción.....	5
Impuesto a las ganancias. Rentas de Cuarta Categoría.....	6
Análisis de Cada Una de las Rentas del trabajo personal.....	7
Evolución Histórica del Impuesto a las Ganancias. Antecedentes Argentinos.....	12
Concepto De Mínimo No Imponible en el Impuesto a las Ganancias.....	12
Impuesto a las Ganancias y Mínimo No Imponible.....	13
Reclamos de Aumento al Mínimo del Impuesto a Las Ganancias.....	17
El mínimo no Imponible. La canasta Básica y el Salario Mínimo Vital y Móvil. La Inflación.....	20
El Mínimo no Imponible en Relación a otros Países. Diferencias y Similitudes.....	21
Jurisprudencia: Ganancias de Cuarta Categoría. Mínimo no Imponible. Actualización de Montos.....	24
Mínimo no imponible y los jueces. Análisis de la intangibilidad de las Remuneraciones.....	26
Mínimo no Imponible. Enfoque Jurídico.....	34
Conclusión.....	36
Bibliografía.....	38

INTRODUCCION:

El presente trabajo está íntimamente ligado a la problemática existente entre los impuestos que deben afrontar aquellos que poseen ingresos del trabajo personal, la inflación que cada vez es mayor en nuestro país (aunque los datos oficiales lo nieguen), la falta de adecuación del mínimo no imponible a la realidad económica de los argentinos, juntamente con las cuestiones ríspidas de índole políticas, económicas y gremiales que esto genera.

Sabido es que a partir del año 2001 se ha incrementado sostenidamente los salarios nominales, pero estos aumentos se encuentran siempre retrasados en relación con la escalada inflacionaria. Por esta razón los doctrinarios suelen mencionar que el impuesto inflacionario es uno de los más regresivos de la clasificación tributaria. Esta problemática tributaria repercute directamente sobre los contribuyentes que, de no tomarse las medidas pertinentes, estarán alcanzados por el impuesto sin la capacidad contributiva adecuada, situación que cada vez se agudiza en nuestro país. Solo es capacidad contributiva aquella riqueza que puede ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada, es decir, cuando no afecta las necesidades básicas elementales.

En este trabajo dejaremos en claro que no resulta aceptable que se esté tributando sin considerar la aptitud real y actualizada de la economía familiar o personal. Es imprescindible generar ajustes para poder diferenciar un aumento real de la renta con incrementos que deriven del expreso reconocimiento de la inflación. Es importante agregar a lo desarrollado que en la actualidad el Índice de Precios al Consumidor (IPC) elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) fue perdiendo credibilidad y muchos especialistas sostienen que no describe la real situación inflacionaria que está atravesando el país. Ambos impuestos, a los réditos y actualmente a las ganancias establecieron en su articulado montos anuales de deducciones admitidas como mínimos no imposables y desde hace muchos años se estableció en la misma ley, que esos montos debían actualizarse automáticamente conforme fuera evolucionando el aumento de los índices generales de precios. Esta disposición que aun mantiene su vigencia, NO SE APLICA.

También se detallará en el presente trabajo con suficiente argumentación que la actualización del tope salarial del impuesto a las ganancias -mínimo no imponible- se encontraba atrasada durante meses con respecto a la inflación del año 2011-2012. Esta situación trajo como consecuencia el malhumor generalizado de la sociedad ya que para finales de 2012 más de dos millones de asalariados se encontraron alcanzados por el impuesto que reduce su sueldo mes a mes. Además de lo enunciado se desarrollaran cuestiones muy puntuales dentro del ámbito del impuesto a las ganancias de cuarta categoría. Un tema muy debatido y muy

presente en la agenda de los políticos es si los jueces o magistrados deberían pagarlo. Existen cuestiones a debatir tanto Constitucionales, legales y políticas que se encuentran en boga por sobre todo desde el discurso de la presidenta de los Argentinos ante la Asamblea Legislativa 2013 sobre “democratizar la justicia”. En el presente trabajo las desarrollaremos.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. RENTAS DE CUARTA CATEGORIA.

El impuesto a la renta –en la Argentina denominado ahora impuesto a las ganancias y hasta 1973 impuesto a los réditos- es un tributo que, desde hace varias décadas, ocupa lugar preferente en la mayor parte de los sistemas impositivos de los estados modernos como tributo nacional, aun cuando también se lo aplica en numerosos casos como impuesto provincial y aun local. Otras denominaciones usuales son impuestos sobre utilidades, a los beneficios, o sobre los ingresos netos; en los países de habla inglesa se lo conoce invariablemente como “income tax” y en los de habla francesa como “impôt sur le revenue”.

Si bien la denominación del tributo tiene variaciones y, asimismo, su materia imponible y otros muchos aspectos técnicos y estructurales presentan matices en su aplicación práctica, se lo distingue con precisión por cualidades bien definidas. Es característica saliente, y netamente diferencial del tributo, la de gravar beneficios, producidos o ingresos, como tales, esto es, independientemente de los capitales o fuentes de renta que los generen, considerando que con ello se obtiene una medida ideal de la capacidad contributiva de los beneficiarios que los perciben, lo que permite una optima aplicación del principio de equidad en la imposición.

Para desarrollar el tema en forma sencilla debemos destacar que la mayoría de las actividades lucrativas están alcanzadas por el impuesto a las ganancias, y están clasificadas en cuatro categorías.

La ley establece dos categorías en las que los ingresos comprendidos provienen de la mera posesión de bienes, sin mayor actividad por parte de quien las percibe, estas son la Primera “renta del suelo” y Segunda “renta del capitales”. Con ellas, el impuesto se enfoca en los iconos del capitalismo: los alquileres, la renta financiera, los dividendos, las regalías, etc. La tercera categoría, donde los beneficios alcanzados son el resultado de la colaboración productiva entre capital y trabajo, es decir, ganancia empresarial. Y finalmente la cuarta categoría que se nutre de los ingresos provenientes del trabajo personal físico y/o intelectual del contribuyente.

Las rentas de cuarta categoría comprenden a aquellos ingresos derivados del trabajo personal, ya sea que se ejerza en relación de dependencia o en forma independiente. En ese sentido, la remuneración del artículo 79 es taxativa, por lo que cualquier otra actividad no incluida expresamente constituye una ganancia de tercera categoría a tenor de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 49. (CRIETRIO RESIDUAL) -LEY 20.628-

Asimismo y por mandato del artículo 99 de la ley, el ámbito de imposición de determinadas ganancias se ha visto extendido, dado que en virtud de éste quedaron derogadas todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales –generales, especiales o estatutarias, excepto las de la ley de impuestos a las ganancias- decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, mediante las cuales la exención, total o parcial, o deducción de la materia imponible del impuesto a las ganancias, del importe percibido por los contribuyentes comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 79, en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera fuere la denominación asignada.

ANÁLISIS DE CADA UNA DE LAS RENTAS DE TRABAJO PERSONAL:

Reig Jorge Enrique hace un análisis de cada una de las Rentas del artículo 79:

RENTAS DEL DESEMPEÑO DE CARGOS PÚBLICOS: Se refiere la ley, separadamente de otros ingresos del trabajo personal, a los originados en funciones desempeñadas por quienes están al servicio de un ente público, ya sea de la nación, las provincias o los municipios. No obstante, en virtud de las disposiciones contenidas en el artículo 20 de la ley, los ingresos de los magistrados judiciales y de otros funcionarios públicos, percibidos con motivo del ejercicio de esas funciones, se hallan exentos del tributo. Se dirigían a los sueldos de los magistrados del poder judicial y a las dietas de los legisladores (incs. p), q) y r) del artículo 20 de la ley) y rigieron hasta el periodo fiscal 1995. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de la acordada 20/96 del 11/04/1996, declaró la inaplicabilidad de la derogación de las exenciones contempladas en los incs. p), q) y r) para los magistrados y funcionarios de Poder Judicial de la Nación. Este tema se ampliará más adelante en la presente tesina.

La ley 24.631, con vigencia desde el 01/01/1996, procedió a modificar el inc. a) del artículo 79, incorporando al mismo, como renta gravada, la percepción de GASTOS PROTOCOLARES por parte de quienes desempeñen cargos públicos.

RENTAS DEL TRABAJO PERSONAL EJECUTADO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA: Estas rentas son típicas de esta categoría, pues corresponde a la gran masa de asalariados que prestan sus servicios, ya sea en el sector público o en el privado. Puede comprender el desempeño de funciones propias de los profesionales universitarios cuando la prestación de servicios se realiza en relación de dependencia, como en los casos de médicos actuantes en clínicas u hospitales en los que revistan como personal permanente, de cualquier profesional universitario que perciba remuneraciones como ejecutivo de empresa o como profesor, y muchas otras. No incluye el inciso, en cambio, las remuneraciones que, en carácter de sueldo o intereses, perciban los socios de beneficio derivado de esas sociedades, y corresponderá tratarlos como rentas de tercera categoría, si derivan de la realización de actividades comerciales, industriales o de otro carácter incluidas en ella.

La forma de remuneración, sea esta en efectivo o en especie, no tiene importancia alguna para la configuración de esta clase de renta; asimismo, dispone la ley el computo de compensaciones, viáticos, etc., que se den en concepto de gastos pero que excedan la suma que la Dirección juzgue razonable atribuir en ese carácter.

En las remuneraciones comprendidas en esta categoría quedan incluidas las que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y, además, excluye estas formas de rentas de la exención que otorga a otros ingresos enunciados en su texto; y, respecto de aquellas indica que están gravadas.

JUBILACIONES, PENSIONES, RETIROS Y SUBSIDIOS: Según el inc. C) del artículo 79 se consideran ganancias de la cuarta categoría las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie, cuando tengan su origen en el trabajo personal, y las de los consejeros de las sociedades cooperativas.

De esta manera, el gravamen alcanza tanto a las remuneraciones percibidas como consecuencia y durante la prestación activa de servicios personales, como las que se perciban ulteriormente, en el retiro, sea a través de la caja de seguros sociales, o mediante pagos que efectúe el propio empleador.

Respecto de las pensiones graciabiles, el criterio administrativo les negó la exención en el caso pretendido. (Dictamen D.G.I. de la D.A.T. 39/58).

SEGUROS DE RETIRO DEL TRABAJO PERSONAL: La ley 23.549 incorporo normas a la ley de impuesto relativas a los seguros privados de retiro, agregando el inciso d) que enuncia las ganancias de la cuarta categoría, referido a; los beneficios netos de aportes no deducibles,

provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes en cuanto tengan origen en el trabajo personal.

Como se observa, se sigue igual criterio que el adoptado por el inciso anterior en cuanto a jubilaciones, pensiones, etc., también originados en el trabajo personal. Su origen en este es decisivo para su ubicación en la cuarta categoría.

La renta gravable está definida para el beneficiario que haya cumplido con los aportes contractualmente estipulados, como los ingresos en forma de pagos periódicos o no, netos de los aportes que no hubieran sido deducidos impositivamente, conforme a las normas que regulan su deducibilidad.

El artículo 160, incorporado por la ley 25.063, incluye en el artículo 79 los beneficios netos derivados de planes de seguro de retiro privados, administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables de entidades del país, sujetos al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en la medida en que tengan su origen en el trabajo personal.

SERVICIOS PERSONALES PRESTADOS POR SOCIOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS:

Otro tipo de actividad incluida en esta categoría es referida en el inc. e) del artículo 79 a los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas aludidas en la última parte del art. 45, inc. g) o sea; las cooperativas de trabajo. El carácter de renta de esta categoría alcanza, como dijimos al tratar sobre los ingresos de la segunda categoría, tanto a las remuneraciones que se abonen a los referidos socios por servicios prestados, como también a lo que perciban en concepto de retorno, denominación que se da a la distribución de excedentes propia de las sociedades cooperativas y que en las de trabajo tiene el carácter de un pago adicional en función del trabajo realizado.

INGRESOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES: El artículo 79 inc. F) comprende los ingresos correspondientes al ejercicio de profesiones liberales. Si bien éstas pueden requerir para su ejercicio un pequeño capital, en forma de instrumental o equipo de oficina, dicho capital es siempre accesorio y no llega a desvirtuar la naturaleza de estas rentas, como derivadas del trabajo personal.

INGRESOS POR EL DESEMPEÑO DE DETERMINADAS FUNCIONES ESPECIALMENTE ENUMERADAS: La enumeración efectuada en el artículo 79 inc. F) que se extiende al ejercicio de las funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocio, director de sociedades

anónimas y fideicomisario, se dirige fundamentalmente a la labor del mandatario, ejemplo inequívoco de la prestación de servicios. La enumeración es meramente enunciativa de ingresos típicos de esta categoría. Según el código civil (art. 1870) son mandatarios, entre otros, los albaceas, gestores de negocios y representantes de sociedades, entre los cuales cabe considerar a los directores; si bien el concepto no alcanza a los síndicos y fideicomisarios, éstos desempeñan funciones correspondientes a profesiones liberales cuyas rentas aun sin expresa enunciación, estarían comprendidas en esta categoría.

La ley 21.481 introdujo en este inciso a las remuneraciones percibidas por los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, las en comandita por acciones y las en comandita simple. La inclusión en esta categoría de las remuneraciones abonadas por las funciones a que nos referimos está sujeta a límites fijados por el artículo 87 inc. J) de la ley.

INGRESOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE OFICIOS: El texto originario de la ley 20.628 omitió dar ubicación precisa al ejercicio de artes, oficios y ocupaciones lucrativas; ello motivó una acertada crítica de Jarach. Se trató de salvar la omisión mediante un agregado (art. 61) al reglamento (dto. 2.126/74), que dispuso asimilar a ganancias derivadas de empresas unipersonales (art. 48, inc. a) las obtenidas por el ejercicio de profesiones, prestaciones de servicios y ocupaciones lucrativas de cualquier naturaleza en tanto no se encuentren comprendidas expresamente en la cuarta categoría.

Este artículo fue derogado por dto. 830/78, pues ya no tenía justificación desde la reforma de la ley 21.481, que incorporó al inc. e) del entonces artículo 72 el enunciado de los oficios con vigencia para las personas físicas y sucesiones indivisas, a partir del 01/01/1976, y para los contribuyentes que lleven libros o practiquen balances anuales, a partir de los ejercicios cerrados el 05/01/1977.

No se ve la razón por la cual se usó la expresión oficios únicamente para corregir la omisión anterior, y no se hizo la más amplia referencia a prestaciones de servicios y ocupaciones lucrativas de cualquier naturaleza, que hacía la ley del impuesto a los réditos. En estos últimos casos, y en los de cualquier otra prestación o actividad de carácter personal desarrollada en forma autónoma, las respectivas rentas deben igualmente considerarse comprendidas en la cuarta categoría.

INGRESOS DERIVADOS DE LAS ACTIVIDADES DE CORREDOR, VIAJANTES DE COMERCIO Y DESPACHANTE DE ADUANAS.

COMPENSACIONES, VIATICOS, ETC., QUE EXEDAN EL REEMBOLSO DE GASTOS: Tanto el artículo 49 que enumera las ganancias de tercera categoría, como el 79 que hace lo propio en relación con las de la cuarta, contienen un párrafo que extiende el concepto de ganancia en un y otra categoría a las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuando excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados. No se trata de rentas de naturaleza distinta a las ya enunciadas como pertenecientes a cada una de estas categorías, sino de conceptos que hacen magnitud o medida de la misma. Particularmente la norma contempla situaciones que se dan en la práctica, en especial en casos de auxiliares de comercio incluidos en la tercera por el inc. c) del art. 49 y el de las actividades profesionales u oficios del último párrafo del mismo artículo incluidos según se den o no las condiciones que el mismo establece, en la tercera o en la cuarta categoría. Al decir de Guiliani Fonrouge y Navarrine, se trata de lo que en el derecho tributario norteamericano se conoce como fringe benefits o beneficios marginales, tales como pago de alojamiento, alimentación, gastos escolares, seguros, contribuciones sociales, etc.

En el caso de rentas derivadas del trabajo personal en relación de dependencia o profesión liberal, el ente recaudador en su dictamen DTI s/n de fecha 10/12/1963, se expidió aduciendo que procede admitir previa autorización de la Dirección, la deducción de los gastos de traslado incurridos por el desplazamiento obligado para realizar otra actividad con distinto lugar al asiento habitual. En cambio, aseguró que no son deducibles los gastos de viaje que deban realizarse entre el domicilio particular y el lugar de trabajo, pues estos deben considerarse incluidos entre los importes que la ley autoriza como mínimo no imponible.

La jurisprudencia judicial también se ha referido sobre este tema, manifestando que debe otorgársele el carácter de rentas de la cuarta categoría a los montos percibidos por el trabajador en concepto de reintegros de gas, luz, teléfono, etc., como aquellos en concepto de alquiler, educación de los hijos y reintegros por asistencia medica.

Por otra parte, y en lo que respecta a los vales alimentarios, se desprende de la resolución (MEyOySP) 166/1997 que estos constituyen un ingreso que forma parte del objeto del impuesto a las ganancias y, por ende, gravados, no obstante su carácter no remunerativo.

La ley 25.063 agregó el artículo 161 a la ley del impuesto, el que extiende la gravabilidad de las compensaciones por viáticos y otros conceptos que excedan el reembolso de gastos, a que se refiere el artículo 79 en su último párrafo a la totalidad de los importes recibidos por los mismos en el exterior sin perjuicio de la deducción de los gastos efectuados, sujeto ello a que los mismos posean respaldo documental fehaciente y tengan vinculación con las compensaciones recibidas.

EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. ANTECEDENTES ARGENTINOS.

Como lo señala la Dra. Catalina García Vizcaíno, dejando de lado los antecedentes remotos como los de Egipto en la época de los Plolomeos, los de la antigua Grecia y los de Roma, así como los de la Edad Media y el Renacimiento, debemos recordar que en 1798 William Pitt logró implantar el impuesto a la renta –sistema cedular conocido como “de triple contribución”- en Inglaterra, cuando este país estaba en guerra con Francia. Posteriormente fue derogado, y restablecido en dos oportunidades. A partir de 1910, En Inglaterra se adoptó el sistema impuesto mixto. En Prusia se estableció, en el año 1891, un impuesto global al rédito que despertó fuertes resistencias. En Estados Unidos, el impuesto a la renta –sistema cedular- fue implantado en forma temporal en ocasión de dos guerras: 1815, durante la guerra con Inglaterra, y en 1862, durante la Guerra de Secesión. En 1894 pretendió reimplantárselo, la cual fue ratificada en 1913. Adquirió carácter mixto. En Francia se lo sancionó originalmente en forma cedular.

En la Argentina, debemos mencionar un proyecto de impuesto a la renta de Salaberry, en 1917, y otro del ministro Herrera Vega, de 1923, que adoptaron el sistema global. Luego de varios proyectos que se sucedieron en el tiempo, por decreto-ley del 19/01/1932 fue implantado durante el gobierno de José Félix Uriburu, con el nombre de “impuesto de emergencia a los réditos”. El gobierno constitucional que lo sucedió ratificó el gravamen –con leves reformas- mediante la ley 11.586, que entró en vigor el 01/01/1932, se trataba de un impuesto cedular en el cual cada categoría era autónoma, con régimen y alícuotas propias, y se complementaba con un tributo global progresivo para las rentas de personas físicas superiores a m\$ 25.000. El 30/12/1932 se sancionó la ley 11.682, que instituyó el sistema mixto retroactivamente a partir del 01/01/1932; esta fue la ley básica en la materia y –sin perjuicio de las numerosas modificaciones que sufrió a través del tiempo- rigió hasta el 31/12/1973.

El 01/01/1974 entró a regir la ley 20.628, que estableció el Impuesto a las Ganancias, régimen que ha sido objeto de multiplicidad de reformas hasta la fecha. El decreto 649/1997 aprobó el texto ordenado en 1997 de la ley que sufrió varias modificaciones. El reglamento de la ley de impuesto a las ganancias obra en el Anexo del decreto 1344/1998 y modificaciones.

CONCEPTO DE MINIMO NO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

El concepto que se desarrolla en esta tesina constituye la deducción personal admitida por la ley de impuestos a las ganancias (LIG) de nuestro país, que tiene por propósito compensar los

importes que el contribuyente abona al sustento personal y de su familia, no considerados a efectos de la determinación del gravamen.

Conceptualmente, podemos decir que el “Mínimo No Imponible” es la cantidad mínima que el legislador considera que un individuo necesita para su subsistencia durante un periodo fiscal y, por lo que es el límite inferior de la capacidad contributiva.

El mínimo no imponible respecto a la renta proveniente de los salarios en relación de dependencia, es un importe a partir del cual se comienza a cobrar el impuesto a las ganancias de cuarta categoría, esto se realiza de acuerdo a una escala que se establece sobre el excedente a dicho importe. Es decir, suponiendo que ahora el mínimo no imponible es de \$6938,70 y una persona gana \$7938,70, tendrá que pagar impuesto a las ganancias por el excedente de los \$6938,70, o sea por los \$1000 restantes. ¿Cuánto se tendría que pagar? Se pagaría en base a una escala de rangos, que establece alícuotas o porcentajes de retención sobre ese excedente. Según el monto en que se exceda del mínimo no imponible se va a ingresar en un rango determinado de dicha escala y se va a aplicar una alícuota o porcentaje que se deberá pagar como impuesto, la cual se aplica al excedente mencionado.

En sí, el mínimo no imponible define un límite monetario que establece el ingreso mínimo a partir del cual la persona es alcanzada por el impuesto. Este límite inferior de la capacidad contributiva del individuo incluye a todas las personas físicas a su cargo, sumando todas las variantes de ingresos.

Para Gerloff, Wilhelm: “La capacidad contributiva comienza recién con aquella existencia de bienes que excede lo imprescindible para vivir” y comprende además el mínimo de necesidades culturales que corresponden a todo ser humano.

Para Vicente Oscar Díaz “Siempre se debe detraer del ingreso del individuo ese monto global, ya que aun quienes tienen alto nivel de renta experimentan las necesidades mínimas citadas cuya atención apunta el citado mínimo”

IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y MINIMO NO IMPONIBLE:

El impuesto a las ganancias es un gravamen que se aplica a las personas físicas y a las sociedades por las rentas obtenidas en un periodo fiscal de 12 (doce) meses. De las cuatro categorías que diferencia el impuesto (suelo, capital, empresas/comercio y trabajo personal), la que resulta hoy objeto de disputa y tratamiento en esta tesina es la llamada cuarta categoría,

es decir, la que corresponde a los ingresos provenientes del trabajo personal en relación de dependencia o de forma independiente.

Los que pagan este impuesto son aquellos cuyo monto percibido mensualmente supera el mínimo no imponible fijado por el Decreto Presidencial Nro. 244 y resolución general de AFIP Nro. 3449 publicada en el Boletín Oficial en fecha 10 de marzo de 2013.

En el cuadro que más abajo se muestra, figuran los datos de la resolución en lo que respecta a los ingresos de “cuarta categoría” y su evolución hasta el año 2013 (última actualización).

Los que nos interesan del cuadro son dos renglones: el primer y último, que son las deducciones generales. Que sumadas es el mínimo no imponible anual, equivalente a un salario mensual bruto de \$8360 para solteros y de \$11.563 para los casados con dos hijos. (Tomando en cuenta 13 sueldos por año debido al aguinaldo)

Se aclara: que los renglones primer y último son los conceptos A y D del siguiente cuadro.

Concepto	Referencia Normativa	Importe Anual				
		Período Fiscal 2009 (*)1	Período Fiscal 2010 (*)2	Período Fiscal 2011 (*)3	Período Fiscal 2012 (*)3	Período Fiscal 2013 (*)4
		\$	\$	\$	\$	\$
A Ganancias no imponibles (siempre que sean residentes).	art. 23, inc. a).	9.000,00	10.800,00	12.960,00	12.960,00	15.120,00
B Deducción por cargas de familia (a).	art. 23, inc. b)					
1.- Cónyuge.	art. 23, inc b), pto. 1	10.000,00	12.000,00	14.400,00	14.400,00	16.800,00
2.- Hijo.	art. 23,	5.000,00	6.000,00	7.200,00	7.200,00	8.400,00

		inc. b), pto. 2					
	3.- Otras cargas.	art. 23, inc. b), pto 3	3.750,00	4.500,00	5.400,00	5.400,00	6.300,00
C	Deducción especial (sobre beneficios provenientes de): (b).	art. 23, inc. c)					
	1.- Empresas, siempre que trabaje personalmente en las mismas (art. 49).	art. 23, inc. c) , 1° párraf.	9.000,00	10.800,00	12.960,00	12.960,00	15.120,00
D	3.- El desempeño de cargos públicos, del trabajo personal en relación de dependencia y de las jubilaciones, pensiones, retiros y subsidios (art. 79, incs. a), b) y c)). (c)	art. 23, inc. c), 3° párraf.	43.200,00	51.840,00	62.208,00	62.208,00	72.576,00

Fuente: Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Las ganancias se liquidan a partir de lo que exceda a ese mínimo no imponible y a través de una tabla fijada en el artículo 90 de la ley de impuestos a las Ganancias:

Ganancia neta Imponible acumulada		Pagarán		
Más de \$	A \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de peso
0	10.000	-	9	0
10.000	20.000	900	14	10.000
20.000	30.000	2300	19	20.000
30.000	60.000	4200	23	30.000
60.000	90.000	11.100	27	60.000
90.000	120.000	19.200	31	90.000
120.000	en adelante	28.500	35	120.000

Fuente: Ministerio de Economía (Mecon)

Esta no es la llamada “tablita de Machinea”, que fue derogada en 2008. La “tablita de Machinea” establecía un límite máximo a las deducciones según diversas categorías de ingresos, y provocaba el efecto de que algunos aumentos de sueldos terminaran perjudicando al asalariado que gana menos por que puede deducir menos. Eso hoy no podría suceder. Es decir, que la alícuota empieza en el 9%, pero solo se calcula lo que supere el mínimo no imponible. Por ejemplo: Si me paso \$100 del mínimo no imponible, el tributo es de \$ 9.

Los trabajadores para calcular sus ingresos, si bien el cálculo es complejo y toma distintas variables, debe tener en cuenta teniendo como base su recibo de sueldo los siguientes pasos:

1 – En base al último recibo de sueldo, el contribuyente debe tomar todos los ingresos del mes y restarle las deducciones fijas, como lo suelen ser el 3% de aportes a la obra social y el 11% para jubilaciones, entre otras. Los descuentos pueden variar sensiblemente de acuerdo al convenio colectivo que se aplique al trabajador.

2 – A la cifra obtenida en el paso anterior, se le deben restar otras deducciones especiales a las que el trabajador tiene derecho como lo son sepelios, intereses de créditos hipotecarios y seguros de vida. Estos gastos son informados una vez por año al agente de retención –la empresa- a través del formulario F 572, que se puede descargar desde la web de AFIP. En caso de cambios, el mismo puede ser modificado. Generalmente, el resultante del

cálculo es el siguiente: sueldo bruto, menos el 17% de impuestos, menos las deducciones particulares informadas en el F. 572. Puede variar de acuerdo a rama de actividad.

3 – Al resultante debe restársele el famoso mínimo no imponible. La cifra final obtenida es la que se utilizará para calcular de cuánto será el impuesto en base a la escala vigente. El cálculo es anual, por lo que habrá que ir sumando la ganancia neta acumulada cada 30 días para obtener la resultante del impuesto para cada período cobrado. Es decir, los cálculos son anuales pero deben pagarse anticipos a cuenta mensualmente.

RECLAMOS DE AUMENTO AL MINIMO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

La Argentina según datos del año 2012 (fuente EPH-INDEC) tiene una tasa de empleo registrado del 61%, un 32% de empleo informal y un 7% de desocupación. De ese 61% registrado solamente un 19% se encuentra por encima del mínimo no imponible, es decir que “solamente” un 19%, a la fecha, paga impuesto a las ganancias. Por lo tanto, un 81% de trabajadores registrados no llega al mínimo no imponible. En el siguiente cuadro se muestra la evolución de porcentaje de empleados registrados que tributan el impuesto a las ganancias 4° categoría.

Año	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
%	8	7,8	9,1	9,3	10	11,7	10,6	8,6	9,2	10,1	14,2	17,1	19

Fuente: AFIP y EPH-INDEC.

Si comparamos los aumentos del mínimo no imponible con las actualizaciones del salario mínimo vital y móvil, la brecha se achicó. Mientras en el año 2009 el mínimo no imponible representaba casi 4 veces el salario mínimo vital y móvil para finales de 2012 la brecha se achicó a 3,5. Esto significa que cada vez más personas de clase media, desde empleados en relación de dependencia hasta profesionales y comerciantes, comenzaron a ver su renta disminuida. De ahí su justo reclamo por parte de los gremios en sus paritarias.

La pregunta que debemos hacernos es: ¿Por qué los trabajadores reclamaban fuertemente durante el período 2011-2012 y principios de 2013 un aumento tan elevado en los mínimos del impuesto a las ganancias? Su respuesta la encontramos en el siguiente trabajo:

El Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF) desarrolló un trabajo excelente dentro del informe Nro. 148 donde se utiliza un modelo que permite cuantificar la situación a partir de la evolución de los mínimos del impuesto a las ganancias.

Para ello tomó en cuenta los determinantes de la tasa efectiva del impuesto a las ganancias para las rentas de cuarta categoría. Estos tres componentes determinan la tasa efectiva final del impuesto:

En primer lugar el salario neto nominal que percibe el trabajador.

En segundo lugar la cuantía de las deducciones personales legalmente admitidas, siendo las más importantes la ganancia no imponible, la deducción especial de cuarta categoría y las deducciones por cónyuge e hijos. La renta neta menos estos mínimos constituyen la base imponible para la determinación del impuesto.

Finalmente el tercer componente de la tasa efectiva es la tasa legal del impuesto establecida por la legislación. En el caso de las rentas de cuarta categoría, esta tasa es progresiva y se determina según una escala que establece alícuotas aplicables a cada tramo del ingreso imponible.

La ley de impuesto a las ganancias establece mecanismos automáticos que, entre otros ajustes, contemplan la actuación periódica de mínimos, deducciones y de los tramos de la escala de cálculo. Sin embargo, primero por la ley de convertibilidad y luego por la ley de emergencia, estos mecanismos de ajuste automático están suspendidos y por consiguiente cualquier cambio en los mencionados parámetros debe ser dispuesto específicamente por el gobierno de turno.

El trabajo realizado por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal consistió en calcular la tasa efectiva del impuesto a las ganancias que recayó sobre los trabajadores dependientes e independientes entre el año 2001 y el año 2011, para distintos niveles de ingreso. Los resultados obtenidos para los años 2001 a 2011 exponen la evolución de la tasa efectiva de impuesto a las ganancias para cada nivel de ingreso de un trabajador en relación de dependencia: Ver cuadro siguiente. (Fuente IARAF)

Cuadro 1:

EMPLEADO EN RELACION DE DEPENDENCIA					
EVOLUCION DE LA TASA EFECTIVA DEL					
IMPUESTO A LAS GANANCIAS					
entre el año 2001 y el año 2011					
Año	Remuneración Mensual Neta (en pesos año 2011)				
	8.000	10.000	12.500	15.000	20.000
2001	0,00%	0,00%	0,00%	1,55%	3,87%
2002	0,00%	0,00%	0,00%	2,71%	6,39%
2003	0,00%	0,00%	0,00%	2,16%	6,07%
2004	0,00%	0,00%	0,00%	3,04%	7,25%
2005	0,00%	1,64%	4,53%	6,62%	12,29%
2006	0,00%	0,97%	4,08%	6,51%	12,69%
2007	0,00%	0,00%	0,75%	2,67%	14,36%
2008	0,00%	0,00%	1,04%	11,85%	19,20%
2009	0,00%	0,69%	3,44%	6,55%	11,28%
2010	0,00%	1,18%	4,63%	7,72%	14,53%
2011	0,00%	2,65%	6,62%	10,01%	15,81%

Como se observa, para los trabajadores que por su nivel de ingresos quedan alcanzados por el impuesto, las tasas efectivas que han debido tributar han sido significativamente crecientes. Esta situación se verifica para niveles salariales superiores a los \$8000 mensuales. Circunscribiendo el análisis a los últimos tres años se observa que, según el nivel de ingreso considerado, la tasa efectiva del impuesto ha crecido entre el 40% y el 100%, acercándose a los valores existentes antes de la eliminación de la denominada “tablita de Machinea”. Los porcentajes de incremento de la tasa efectiva son significativamente superiores a los mencionados si se compara con los primeros años analizados.

Las causas de esta creciente presión tributaria son:

Los mínimos y deducciones han sido ajustados proporcionalmente menos que lo que ha aumentado el salario neto promedio, situación que se verifica especialmente a partir del año 2009. En este sentido, el ajuste de los parámetros de liquidación ha sido del 44% entre el 2009 y 2011, mientras que las remuneraciones se han incrementado casi el 100% en dicho período. Esta situación ha provocado un incremento significativo en la cantidad de trabajadores que han quedado alcanzados por el impuesto, como se observa en los niveles salariales de \$10.000 y \$12.000 mensuales que hasta el 2008 no tributaban o lo hacían muy marginalmente.

Los tramos de la escala de cálculo del impuesto no han sido actualizados en todo el periodo analizado lo que ha provocado que un mismo nivel de salario real, representado año a año por ingreso nominales mayores, quede alcanzado por tramos superiores de la escala y en consecuencia deba tributar a tasas superiores.

Finalmente, debe mencionarse que parte de la mayor presión tributaria tiene su origen en el incremento que los salarios reales han experimentado en el periodo estudiado.

En sí, las causas de que cada año más asalariados pasan a ser contribuyentes del tributo y éste presenta porcentajes cada vez mayores a los de sus ingresos netos son dos:

Los incrementos en mínimos y deducciones han sido menores a los incrementos salariales nominales y los tramos de la escala de cálculo del impuesto han permanecido sin ajustar desde el año 2001 y por ese motivo los trabajadores, aun cuando no hayan visto incrementado su salario real, quedan cada año alícuotas superiores.

Según Guillermo LoCane, “ante el aumento para este año 2013 del 20% sin modificar la tabla de liquidación y sin tener en cuenta la inflación real ocurrida en 2012 y la que en el 2013 viene por delante, se encuentra fuera de lo reclamando por los gremios. Además, la presión se eleva por la falta de actualización de los montos en los tramos de la escala de liquidación del impuesto (artículo 90° de la ley) que algunos especialistas llaman la “otra” tablita Machinea, porque no se cambia desde que la fijó ese Ministro de Economía en el año 2000. Esto significa que una suba salarial nominal puede hacer saltar de escalón a un trabajador, que entonces

tendrá sus ingresos sujetos a una tasa de imposición mayor. Este aumento No evita que con el correr de los meses se eleve la presión tributaria, ya que el año 2012 el Gobierno no elevó el mínimo no imponible del tributo, y la mora acumulada, por defecto de varios años, era del cincuenta por ciento”.

EL MINIMO NO IMPONIBLE. LA CANASTA BASICA Y EL SALARIO MINIMO VITAL Y MOVIL. LA INFLACION.

Mensualmente en nuestro país, se realiza el cálculo de los hogares y personas que se encuentran bajo la línea de pobreza. Este cálculo se elabora sobre la base de datos de la encuesta Permanente de Hogares (EPH). A partir de los ingresos de los hogares, se establece si estos tienen capacidad de satisfacer (Por medio de compra de bienes y servicios) un conjunto de necesidades alimentarias y no alimentarias consideradas esenciales. El procedimiento parte de utilizar una Canasta Básica de Alimentos (CBA) y ampliarla con la inclusión de bienes y servicios no alimentarios (vestimentas, transporte, educación, salud, etc.) con el fin de obtener el valor de la Canasta Básica Total (CBT). Esta delimita la línea de pobreza (es decir que se considera que una persona es pobre mientras sus ingresos se encuentran por debajo de ese valor) y la indigencia es delimitada por el valor de la CBA (vale decir entonces, que se considera indigente a una persona cuyos ingresos se encuentren por debajo de este valor).

El procedimiento consiste en calcular los ingresos mensuales de cada uno de los hogares relevados a través de la EPH y compararlos luego con la CBA y CBT correspondientes a cada hogar, teniendo en cuenta su composición en términos de adultos equivalentes, es decir, considerando los calores “equivalentes” de todos sus miembros. Para determinar los costos de la CBA y de la CBT correspondientes a cada hogar, se utiliza una tabla de equivalencias que permite calcular las unidades consumidoras en términos del adulto equivalente dentro de cada hogar. Si bien el cálculo de la pobreza y la indigencia se realiza para mayo y octubre de cada año, el cálculo de la CBA y CBT del adulto equivalente es realizado todos los meses en función de los precios que releva el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Para el mes de mayo de 2012 la canasta básica total en Argentina, según datos oficiales proporcionados por el INDEC, se ubico en los \$1177,72 para un hogar compuesto por una mujer adulta, un hijo y su padre; \$1.491.45 para un hogar compuesto por dos jóvenes y dos hijos; \$1.621.77 para un hogar de 2 jóvenes y 3 hijos.

El salario mínimo en 2012 se encontraba en \$2.300 mensuales. (Actualizado a febrero de 2013 en \$2.875.)

En cuanto a la relación de la canasta básica, salario mínimo y mínimo no imponible con respecto a la inflación, vemos que la canasta básica es calculada y ajustada según el IPC que calcula el INDEC. Este índice constituye uno de los indicadores de la inflación y consideremos conceptualmente la inflación como el incremento generalizado y continuo de los precios de los bienes y servicios de una Economía. Teniendo en cuenta estos datos basándonos solo en los que proporciona el INDEC se observa que los sueldos se ajustan por inflación y si se mantiene fijo el mínimo no imponible, cada vez es mayor la cantidad de personas que van a estar sujetas a pagar el impuesto a las ganancias sobre un sueldo que resulta solamente para mantener el poder adquisitivo, es decir que no estamos ante un supuesto aumento real de salarios. Ahora bien, sabiendo que la realidad económica argentina es otra, que la inflación real es mucho mayor que la que informa el INDEC (y la es) y los sueldos crecen menos que la inflación, si se mantiene fijo el mínimo no imponible, o no se actualiza adecuadamente, nos encontraremos frente a una situación en la que pagarán impuesto a la renta sobre salario trabajadores que tengan un sueldo mínimo y además la inflación galopante absorberá gran parte de su sueldo en un escenario donde su dinero cada vez valdrá menos y en donde deba pagar más por el impuesto a las ganancias.

EL MINIMO NO IMPONIBLE EN RELACION A OTROS PAISES. DIFERENCIAS Y SIMILITUDES.

Según estudios hechos por expertos en materia de remuneraciones, los mismos coinciden en que existen algunas cuestiones que tienden a igualar el tributo que recae sobre las ganancias de los dependientes. En efecto, en todos los casos analizados (Chile, Brasil, Uruguay, Estados Unidos, Alemania y España), al momento de determinar cuál es la base sobre la que se aplicará la alícuota, se permiten deducir los aportes y contribuciones sociales.

Así, por ejemplo, en los países europeos, los trabajadores pueden computar aquellos gastos realizados por seguridad social, mientras que los asalariados brasileños pueden descontar la cuota de jubilación que abonaron. Del mismo modo, en Argentina todos los aportes descontados de los salarios –como ser obra social, sindicato, jubilaciones, entre otros- pueden deducirse de la base imponible de ganancias. Lo mismo sucede con los familiares a cargo, tal que todos los países permiten la desgravación de los hijos, cónyuges y otros, como ser suegros, nietos, hermanos, por citar solo unos ejemplos. Otro de los aspectos que iguala la

situación de la Argentina con la de otros países es la utilización de alícuotas progresivas, cuyo objeto es que los que más tengan, paguen más. No obstante, la falta de actualización –en pleno contexto inflacionario- comenzó a desvirtuar notoriamente la escalas en los últimos años. Al momento de encontrar diferencias, la más importante, es la que hace a las cláusulas de ajuste del gravamen. En concreto, en los países de la región –analizando los valores que determinan al mínimo a partir del cual se empieza a pagar- se puede observar que varían en base a la inflación que es significativamente más baja que la local. En Chile, mientras este índice aumento un 50% en los últimos 12 años, las cifras del gravamen se ajustaron apenas unas centésimas por debajo. En tanto que en Uruguay, mientras el indicador trepo casi 7% en 2011, el ajuste impositivo fue del 8%. Lejos de eso según el Instituto de Análisis Fiscal (IARAF), en la Argentina “mientras el índice de precios mayoristas aumento entre diciembre de 2001 y abril de 2012 un 425%, según el INDEC, los mínimos y deducciones del impuesto fueron ajustados para trabajadores casados y con dos hijos en un 380%”.

En Latinoamérica los especialistas tributarios dieron cuenta de cómo es la situación que recae sobre las rentas en Brasil, Chile y Uruguay. En el primer caso, la consultora Center Group, determino que “los reajustes para el mínimo no imponible del impuesto a las ganancias, se corrigieron en los últimos años en forma automática en torno al 4,5% acompañando la inflación”. En Brasil el tributo que recae sobre los empleados en relación de dependencia cuenta con cuatro alícuotas progresivas, que van del 7,5% al 27,5 por ciento. Al momento de calcular la base pueden deducir 430 reales en concepto de gastos por esposa y por cada hijo. En el caso jubilatorio se permite el descuento de un porcentaje según una escala: quienes poseen ingresos de hasta 3.100 reales, en un 8% de esos aportes, En tanto, los que ganan más de 10.300 hasta 1.110 reales por ese concepto. A modo de ejemplo, un persona que percibe en reales el equivalente a \$10.000 terminará abonando por el impuesto \$1383, es decir, a una tasa efectiva del 13.83%. En sí, la alícuota que le corresponde por sus ingresos, es de 22.5 por ciento.

Otro consultor tributario explicó que en Chile “las rentas del trabajo en relación de dependencia se encuentran gravadas por el impuesto único de segunda categoría”. Para ello se utiliza escalas progresivas. Y su escala utiliza como parámetros una unidad de medida denominada Unidad Tributaria Mensual (UTM), que se ajusta mensualmente en función a la variación del índice de precios al consumidor (IPC).

“En el caso de Uruguay las rentas del trabajo en relación de dependencia se encuentran alcanzadas por el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF)”. Dicho tributo es anual y de carácter personal y directo, que se aplica con una escala de tasas progresivas, siendo su periodo anual (al igual que lo que ocurre en la Argentina. De manera similar al caso de Chile, en Uruguay la escala de alícuotas utiliza como parámetro una unidad de medida que se

denomina Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC), la cual se ajusta anualmente” “En ambos países las escalas de impuestos se determinan en función a unidades de referencia”.

Ejemplo: Si se toma el caso de Chile, se observa que:

El valor de la UTM en enero de 2000 era equivalente a 26.441 pesos chilenos.

Se ha incrementado a 39.689 pesos chilenos en la actualidad.

En el caso de IPC (índices de precios al consumidor) paso de 74,44 (enero 200) a 107,79 de hoy.

De la comparación de dichos índice surge una inflación aproximada del 50% para los últimos 12 años, que prácticamente se vio reflejada en su totalidad en el incremento de la unidad de medida salarial, UTM. Si en cambio consideráramos el caso de Uruguay se vería que el incremento de la BPC para el 2011 (respecto de 2010) fue del 8%, mientras que la inflación del 2010 fue de casi el 7%. Debido a la particularidad de cada caso, se debe analizar cuanto es el porcentaje que deben pagar los empleados en relación de dependencia que obtienen ingresos anuales de u\$s1.800 y u\$s2.500 por mes. Así, mientras la tasa efectiva que se abona en Chile es del 3% y 6%, respectivamente, en la Argentina esas cifras son del orden del 24%. La diferencia es menor en comparación con el caso Uruguayo, ya que mientras en el país vecino se abonan alícuotas generales del 20% en ambos ejemplos, los dependientes argentinos sufren un descuento del 31 y 35 por ciento. El problema del sistema argentino radica para los especialistas en que “los montos renta neta imponible acumulada contenidos en la escala progresiva del gravamen se ha mantenido inalterables por más de diez años”. De esta manera se generó una progresividad feroz sobre ganancias netas mensuales que simplemente alcanzan para cubrir el costo de vida de los trabajadores (dependientes o independientes) y de su familia.

En Estados Unidos y Europa: la International Tax Services de Pricewaterhousecoopers, explica como es la situación del gravamen en Estados Unidos. “En lo que respecta al impuesto federal, existen ciertas deducciones que pueden efectuar los asalariados. Entre otras, se incluyen gastos relacionados con el empleo (por ejemplo, costos de viajes no reembolsables, computadoras, teléfonos móviles si se requieren para el trabajo y uniformes), y pueden computarse por separado cuando las mismas exceden el 2% de la ganancia bruta ajustada. Otras deducciones que pueden computarse, (también dentro del genérico de ítemized deductions´) consisten en el interés pagado por compra de la vivienda propia, impuestos locales, gastos médicos y primas de seguros, entre otros.

Además, en lugar de efectuar estas deducciones, que requieren la correspondiente demostración y justificación, los contribuyentes pueden computar una deducción general anual (‘standarf deduction´), la cual asciende a u\$s5.950 para el año 2012, en el caso de solteros, y a

u\$s11.900 para casados que efectúen una presentación conjunta. Estos importes se actualizan anualmente por inflación. Asimismo puede computarse una exención personal que alcanza al contribuyente, su conyugue y dependientes (sujeto a ciertos requisitos) cuyo importe es de 3.800 dólares. En cuanto a las alícuotas de imposición, se establecen seis tramos, los cuales varían según la situación personal del contribuyente (soltero, casado que presenta por separado o conjuntamente con su conyugue, etc.) y que van del 10% al 35%. En este caso, al igual que en el resto de los analizados hasta aquí, los empleadores actúan como agentes de retención del gravamen, debiendo los contribuyentes presentar su declaración impositiva anual de la que surgirá el saldo de impuesto a ingresar o bien el monto a ser reintegrado por el IRS.

Por su parte la División de Impuestos de Ernst & Young, realizó una comparación con los casos de Alemania y España. Para ello se consideró en los tres casos un salario de 75000 euros anuales (unos \$410.000), lo que equivale a un gerente experimentado de una empresa de Servicios. Según cálculos realizados, mientras que un empleado casado con dos hijos en Alemania abonó una tasa efectiva del 21%, el español lo hizo a una del 33% y el Argentino deberá ingresar una del 22 por ciento. Esto se produce porque en Alemania, el impuesto a la renta tiene menor impacto que en Argentina, aunque el salario de bolsillo resulta mayor en nuestro país. La diferencia radica en el costo de la seguridad social, que si bien también presenta tope para su cálculo, el mismo es más alto en el país europeo. No obstante, cabe señalar que en Alemania la tasa máxima del impuesto alcanza el 45% pero, la escala resulta más progresiva que en Argentina. Para el caso de España, se señala que existe la posibilidad de que los cónyuges presenten declaraciones juradas conjunta reduciendo, en muchos casos, la tributación para ambos. Asimismo la carga impositiva varía según la comunidad de la cual el empleado sea residente. En el caso de referencia se consideró a la ciudad de Madrid. De esta manera, para que el Impuesto a las Ganancias pueda lograr la progresividad que existe en otros países, el Gobierno debería modificar no solo las deducciones establecidas en el artículo 23 sino también los del artículo 90. Solo de esta forma se lograría que quienes más tengan sean los que más contribuyan y que, de una vez por todas, aporten quienes verdaderamente poseen mayor capacidad contributiva.

JURISPRUDENCIA: GANANCIAS DE CUARTA CATEGORIA. MINIMO NO IMPONIBLE. ACTUALIZACION DE MONTOS.

Fallo del Juzgado Federal Nro. 4 de Mar del Plata, “A., C. A. C/ AFIP y otro s/ amparo” Sentencia del 11 de Septiembre de 2012.

Resulta inaplicable la detracción del Impuesto a las ganancias de cuarta categoría en tanto el mínimo no imponible no haya sido previsto y actualizado para el ejercicio en curso, porque el aumento de salarios que acompaña a las variaciones económicas no revela la existencia de capacidad contributiva, sino tan solo el mantenimiento del poder adquisitivo del trabajador.

Hechos: C. A. A., empleado en relación de dependencia, promovió acción de amparo contra el poder Ejecutivo Nacional y la AFIP, a fin de que se ordene a la demandada y a su empleadora, abstenerse de descontar de su salario el impuesto a las ganancias. El actor percibía una remuneración mensual variable menor a \$5.300; sin embargo, al percibir el aguinaldo, sus haberes superaron el mínimo y debía efectuarse el descuento. En su pretensión, manifestó que el gobierno no previó en la ley de presupuesto 2012, la actualización de los pisos no imponibles, lo que obliga a que los dependientes deban tributar careciendo de capacidad contributiva; por lo tanto, requirió el dictado de una medida cautelar innovativa, y planteó la inconstitucionalidad del art. 23 de la ley 20.268 (mínimo no imponible) y del art. 39 de la ley 24.073, y la modificación en las escalas del art. 90 de la ley 20.268, en lo referido a la cuarta categoría.

La Afip. Y el P.E.N. indicaron que en el caso, no se agotó la vía administrativa para arribar a sede judicial, ya que a la fecha de interposición del amparo, la Afip se encontraba dentro del plazo legal previsto por la ley 19.549, sin que se hubiera requerido pronto despacho, y además, que el actor pretendía apartarse del cumplimiento de las leyes por una mera disconformidad con los mismos, ya que no acreditó que haya sufrido retención alguna, precisando que no corresponde al Poder Judicial revisar la oportunidad, mérito o conveniencia de los tributos, en tanto y en cuanto no se acredite al respecto una confiscación.

Sentencia: El Magistrado hizo lugar a la pretensión de la actora, declarando la inaplicabilidad del Impuesto a las Ganancias, hasta tanto se actualice el mínimo no imponible. Considera que el mínimo no imponible fue sufriendo diversas actualizaciones, pero en lo que va del año 2012; no ha sufrido ninguna, cuando el propio texto de la ley en su artículo 25 prevé la “actualización anual de los importes de las ganancias no imponibles y de las compensaciones”, poniendo de relieve la intención del legislador de atender a las variables económicas existentes en el país.

En ese sentido, un indicador por excelencia de las variables socio/económicas que presenta un país en determinado momento y lugar, pero no el único, resulta ser los aumentos en los salarios de los trabajadores en relación de dependencia, constituyéndose los mismos, en un parámetro preponderante a tener en cuenta para conocer la realidad. Sin embargo, el mínimo no imponible permanece estático, lo que repercute notoriamente en los derechos del amparista, máxime en atención a la inflación pública y notoria existente, y que resulta patente en los indicadores transcritos, lo que importa que se aplique el gravamen sin que exista necesariamente un aumento de la capacidad contributiva, vulnerando el poder adquisitivo.

En este orden de ideas, el poder de crear impuestos tiene natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente. Consecuentemente, no resulta razonable que el mínimo no imponible –aplicable a la cuarta categoría- se mantenga intacto, ello con grave detrimento al salario, que tiene netamente carácter alimentario, y de principios elementales del derecho del trabajo, como el principio protectorio, interpretación mas favorable al trabajador (in dubio pro operario), el de justicia social y equidad. Encontrándose receptado en el preámbulo de la Constitución Nacional el deber de “afianzar la justicia”, y asimismo, su art. 75 inc. 19 impone al Estado la obligación de proveer lo conducente al desarrollo humano y al progreso económico con justicia social, aspecto en el que la equidad obliga a los jueces a una aplicación mas sensible y humana de ley, siendo aplicable, además, el de tutela judicial efectiva, que refuerza la protección aludida precedentemente y es fundamental para brindar una adecuada prestación del servicio de justicia.

En cuanto al agotamiento de la vía administrativa. Surge patentemente que los accionantes presentaron ante Afip una multinota detallando su situación personal y peticionando expresamente que en el plazo de 48 hs. Arbitre los medios necesarios a fin de que su empleadora se abstenga de efectuar descuentos por ganancias; pedido que nunca fue contestado en sede administrativa. Por otro lado, la acción interpuesta es completamente admisible por existir una “amenaza” de afectación de un derecho constitucional, ya que la norma del art. 43 había dado rango constitucional a la prevención de los daños, en relación a los bienes protegidos.

MINIMO NO IMPONIBLE Y LOS JUECES. ANALISIS DE LA INTANGIBILIDAD DE LAS REMUNERACIONES.

Desde que se ha intentado que los jueces tributen impuesto a las ganancias, se han alzado innumerables voces, desde la jurisprudencia, hasta prestigiosos doctrinarios, de férrea defensa al actual artículo 110 de la Constitución Nacional (anterior 96). Donde muchos argumentan que bajo ningún punto de vista puede exigírseles a los jueces el impuesto a las ganancias, aunque en cambio hay argumentos para entender, en una interpretación armónica de la Constitución y la jurisprudencia que sí pueden los magistrados y funcionarios del Poder Judicial tributar ganancias. El primer antecedente sobre la exención en el pago de impuesto a las ganancias es el Artículo 3, Sección 1ra. de la Constitución de los Estados Unidos, el cual establece que "El poder judicial de los Estados Unidos residirá en un Tribunal Supremo y en aquellos tribunales inferiores que periódicamente el Congreso creare y estableciere. Los jueces, tanto del Tribunal

Supremo como de tribunales inferiores, desempeñarán sus cargos mientras observen buena conducta y en determinadas fechas recibirán por sus servicios una compensación que no será rebajada mientras desempeñen sus cargos." Al respecto, sostenía Hamilton en El Federalista N° 79, que: "Junto con la inamovilidad en el cargo, nada puede contribuir más a la independencia de los jueces, que una previsión fija para su sostenimiento. Siguiendo esta línea, nuestra Constitución Nacional de 1853, en su artículo 96, sostenía que "Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Confederación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta; y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permanecieren en sus funciones." Es por este texto, que posteriormente a la reforma de 1994, hoy plasmado en idéntica forma en el artículo 110, que se interpreta que los magistrados no deben pagar el impuesto a las ganancias.

Un argumento que se utiliza en numerosas oportunidades es que, de exigir a los magistrados el impuesto a las ganancias u otro tipo de tributo, se afectaría la independencia de los mismos. Al respecto, en la Acordada N° 20/96, la Corte Suprema de Justicia entiende en su considerando 9° que "esa garantía esencial no puede ser afectada por la actividad de los otros poderes del Estado, quienes carecen de atribuciones para modificar, mediante el ejercicio de sus funciones específicas, las previsiones constitucionales impuestas para asegurar la independencia del Poder Judicial: la inamovilidad en el cargo de los jueces y la intangibilidad de sus remuneraciones." En resumen, para tener independencia los jueces requieren ser inamovibles y sus remuneraciones intangibles.

En definitiva la discusión es más que seria. Nuestra Constitución es un modelo constitucional idéntico al de Estados Unidos, que tiene dos cláusulas para la independencia judicial como bien se ha resaltado. Es decir, una es la permanencia en el cargo y otra es la intangibilidad de los salarios, por la cual las remuneraciones de los magistrados no pueden ser disminuidas. Sin embargo, los Estados Unidos resolvió en el año 1937 esta cuestión ya que se le aplica el Impuesto a las Ganancias a los jueces que recién ingresan y esto no viola el derecho constitucional.

En la Argentina, el primer antecedente de importancia en la materia fue el ya mencionado fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Fisco Nacional c/ Medina", del año 1936, en el cual el voto del Dr. Calderón estableció que "el privilegio de estar exentos del pago del tributo pierde su carácter personal y odioso porque no lo acuerda la sección 1ra. de la cláusula 3ra. de la Constitución Americana como el art. 96 de la Constitución Argentina a la persona de los magistrados, sino a la institución "Poder Judicial de la Nación" a quien quieren asegurar los constituyentes, cuyo pensamiento se exterioriza en los antecedentes de las convenciones respectivas, una absoluta independencia en su funcionamiento y librarlo de toda presión de parte de los otros poderes que tienen la fuerza y el dinero.

Asimismo, en el mismo fallo se sostuvo: "Si el salario del Juez no está amparado como su permanencia en el cargo, desaparece la seguridad de su inflexibilidad, de su rectitud; su libertad de juicio puede vacilar ante el temor, muy humano, de que la retribución se reduzca por el legislador hasta extremos que no le permitan cubrir su subsistencia y la de los suyos. Inglaterra como Estados Unidos, demuestran con la independencia absoluta del Poder Judicial que existe en ambos países, cuánto es verdad en ellos la libertad política y el derecho personal y entre nosotros mismos ha podido apreciarse desde 1853 hasta la fecha, el propósito firme de ratificar con los hechos, el enunciado del artículo 96 de la Constitución Nacional."

Este argumento es contundente respecto de la imposibilidad de los legisladores de manipular a su gusto los sueldos de los jueces, pero no se comprende por qué este impedimento incluiría también al impuesto a las ganancias. Al extremo, ridiculizando el argumento de la intangibilidad, se ubica Bidart Campos cuando teoriza "Pensemos en un juez que solamente tiene como único ingreso y recurso personal el que le aporta su sueldo. Si porque este sueldo no puede disminuirse en manera alguna dijéramos que, entonces, el juez tampoco tiene que pagar el alquiler de la vivienda que habita, o los alimentos y vestimentas que necesita, estaríamos dislocando el sentido común. Pero, si no debe pagar impuestos sobre su sueldo porque al pagarlos ve rebajada su remuneración, parece lógico lo que recién señalábamos como contrario al sentido común. En verdad, nos preguntamos: ¿el impedimento de disminuir de cualquier manera la remuneración judicial significa que el juez debe llegar al fin de cada mes con el salario intacto que cobra por su cargo? ¿Es que todo gasto que, sin duda alguna, le disminuye su sueldo, está prohibido por la garantía de la irreductibilidad salarial?"

En cuanto al fallo "Bonorino Perú c/Estado Nacional", dictado por conueces se estableció que "Los constituyentes consideraron que la efectiva independencia de los jueces, para ponerlos a resguardo de la mala voluntad o de las interferencias de los poderes políticos, requería la inalterabilidad mínima de sus remuneraciones mientras se encontrasen en el cumplimiento de sus funciones judiciales". Si bien uno puede coincidir con lo preceptuado, también resulta pertinente cuestionar ¿por qué deberíamos entender que la inalterabilidad abarca la exención en el impuesto a las ganancias?. Ahora bien, más allá de lo expuesto ¿es la forma de garantizar la independencia judicial la exención en materia de impuesto a las ganancias de las retribuciones salariales?

Un aporte valioso lo efectúa Zayat, al destacar el origen y la forma en que se seleccionan los magistrados en nuestro país. En sí, el autor divide entre aquellos países en donde el mérito es el factor fundamental a la hora de seleccionar un magistrado (Francia, entre otros), pero en donde el Control de Constitucionalidad no lo efectúan los magistrados sino un organismo diferente, en donde sí se seleccionan los integrantes con criterio político. En contrario, en otros países, como Estados Unidos, la selección es eminentemente política (Nomina el Presidente y

Acuerda el Senado), relacionándose esto con la posibilidad de cualquier juez de declarar la inconstitucionalidad de una ley.

En Argentina, finalmente, se inicia con un sistema similar al estadounidense, aunque, por su marcado carácter presidencialista, con mayor influencia del Poder Ejecutivo. La reforma Constitucional de 1994, con la incorporación del Consejo de la Magistratura en la selección de jueces federales -a excepción de los miembros de Corte- buscó atenuar el carácter político de los nombramientos, pero, conforme el trabajo citado, solo se modificó parcialmente, creando un sistema mixto entre cuestiones de mérito y criterios políticos. En definitiva, si existe mayor o menor independencia de los jueces, no necesariamente estará condicionado por el pago o no del impuesto a las ganancias.

Con respecto al principio de intangibilidad de las remuneraciones, en el artículo 20 de la Ley Nº 20.628 de Impuesto a las Ganancias (T.O. por Decreto Nº 649/97) se establecía que estaban exceptuados del gravamen "los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las Cámaras de Apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de Cuentas y tribunales Fiscales de la Nación y las provincias". En 1996 con la sanción de la Ley Nº 24.631 (artículo 1º inc. a) se derogó la exención referida. La misma fue declarada inaplicable por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la citada Acordada 20 del mismo año. Esto es, declaró inaplicable una ley con efecto erga omnes, sin la existencia de un caso concreto, contrariando la uniforme jurisprudencia de la Corte en la materia.

Considera la Acordada que la aplicación de un impuesto, es este caso a las ganancias, se traduce en una disminución en las compensaciones de los magistrados. Entre sus argumentos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación manifestó que "la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación". En tal sentido, señala el máximo Tribunal, esa garantía "no puede ser afectada por actividad de los otros poderes del Estado, quienes carecen de atribuciones para modificar, mediante el ejercicio de sus funciones específicas, las previsiones constitucionales impuestas para garantizar la independencia del Poder Judicial".

Con respecto a este último punto, cabe señalar que el artículo 4º de la Constitución Nacional establece que "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional". Asimismo el artículo 75 inc. 2 del citado plexo normativo establece que corresponde al Congreso "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". Esto nos lleva a afirmar que la imposición de un impuesto por parte del Congreso de la Nación no puede ser considerada inconstitucional, siempre que haya sido creado por ley y respete los principios de legalidad, generalidad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, igualdad, equidad, y razonabilidad. Resulta más que claro que la citada Acordada no debió generar efectos derogatorios sobre la Ley N° 24.631, dado que el mecanismo de invalidación judicial reconocido por nuestro Estado de Derecho a los tribunales de Justicia es la declaración de inconstitucionalidad dictada en un caso concreto mediante una sentencia dictada por juez competente. Por otro lado, resulta exagerado considerar que el gravar el ingreso de los jueces con un impuesto que afrontan los demás habitantes del país importa en sí mismo afectar el principio de intangibilidad. De hecho los magistrados contribuyen al pago de otros impuestos directos, como ser bienes personales y los impuestos indirectos. Definitivamente lo que interesa a los fines del principio de intangibilidad es que la remuneración de los jueces quede resguardada ante un eventual ataque financiero de los poderes políticos, pero no protege a la compensación de los jueces de las disminuciones que indirectamente pudieran proceder de circunstancias como la inflación u otras derivadas de la situación económica general, en tanto no signifiquen un asalto a la independencia de la justicia por ser generales e indiscriminadamente toleradas por el público. En este sentido, pueden distinguirse entre "reducción salarial" e "impuesto". En caso de que se trate de una reducción salarial, se estaría vulnerando el derecho de propiedad de quien la recibe, por lo que una reducción de tales características en la remuneración de un juez sí sería contraria a los preceptos constitucionales; pero lo mismo ocurriría si se tratase de otro funcionario o ciudadano. En cambio la exigencia del pago del impuesto a las ganancias no vulnera la intangibilidad de las remuneraciones.

Al respecto en el Fallo "Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial s/ acción de ejecución", la Corte Suprema ha dicho "Que con arreglo a la doctrina de esta Corte, la garantía de la intangibilidad examinada resulta afectada cuando se produce un ostensible deterioro temporalmente dilatado de las remuneraciones de los magistrados respecto de lo que resulta razonable. El primer elemento ha sido reiteradamente afirmado, al señalarse que debe existir un "ostensible deterioro sufrido por las remuneraciones de los magistrados que en cada caso acontezca, en su proyección en la relación de desempeño de la función judicial" (Fallos: 307:2174 y 308:1932)" (voto de los ministros Raúl Zaffaroni y Ricardo Lorenzetti).

En conclusión, la garantía en cuestión importa que los jueces puedan tener una vida digna, entendiendo por ello la posibilidad de que el ingreso que perciben les permita su subsistencia y la de su familia, de manera compatible con el cargo que la sociedad les ha encomendado. Por otra parte, el artículo 92 de nuestro texto constitucional también establece que las

remuneraciones del Presidente y del Vicepresidente no podrán ser alteradas en el período de sus nombramientos, y sin embargo estos funcionarios si están sujetos al pago del impuesto a las ganancias. Resulta poco sincero utilizar el argumento de la intangibilidad de los sueldos de los magistrados judiciales para evitar el pago de un impuesto que como otros que impone el Congreso de la Nación se sustenta en principios de igualdad, equidad y proporcionalidad. En tal sentido, la finalidad de la intangibilidad prevista para asegurar la independencia del Poder Judicial no debe desvirtuarse para incorporar privilegios contrarios al principio de igualdad ante la ley del artículo 16. Al respecto, es imprescindible verificar si el principio constitucional de igualdad ante la ley se ve afectado como consecuencia del no pago del impuesto por parte de los jueces y funcionarios judiciales. El artículo 16 establece: "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". A pesar de que para muchos entendidos no queda espacio a dudas respecto de la afectación, Arístides Corti advierte que "Se discute en doctrina si tal exención constituye un privilegio en pugna con el principio constitucional de igualdad (García Belsunce, Spisso) o bien una garantía constitucional dirigida al reaseguro institucional de la independencia para el Poder Judicial frente a los posibles avances de los restantes departamentos del gobierno" El respeto a los valores y los principios rectores que rigen el ordenamiento jurídico es algo que debe importar a la sociedad toda, pero en particular a los magistrados, quienes son los encargados de aplicar e interpretar la ley. Michel Guillermo lo explica de este modo: "En relación a la expresión "en manera alguna" contenida en el art 110 de la Constitución Nacional, nada mejor que traer a colación el voto de los doctores Zaffaroni y Lorenzetti, en el citado caso "Chiara Diaz", cuyo considerando 8º, primer párrafo, dice: Que el art. 110 de la Constitución nacional, al señalar que la compensación que reciben los jueces "no podrá ser disminuida en manera alguna", utiliza un concepto jurídico indeterminado y es tarea del intérprete adaptarlo a las circunstancias de tiempo y lugar". Del mismo modo, un estudio más detallado del "principio de igualdad ante la ley" permite observar que éste no sólo tiene su origen en el texto constitucional sino que además tiene sustento en Tratados Internacionales, que al momento de la Reforma Constitucional de 1994, fueron incorporados a la Constitución Nacional. Y ello no es un detalle menor ya que como sostiene Michel Guillermo, "si bien es cierto que el art. 110 no fue alterado en la última reforma constitucional e independientemente de haber analizado el alcance del término "en manera alguna"-, también es cierto que la mentada reforma incorporó al cuerpo de la Constitución algunos pactos internacionales que garantizan otros principios fundamentales, entre ellos el que resuelve la disyuntiva en cuestión, como es el principio de igualdad ante la ley, establecido, entre otros, en los siguientes instrumentos: -Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), art. 24: "Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley"; -Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, art. II:

"Todas las personas son iguales ante la ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna"; -Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 26: "Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social".

Por lo tanto, el hecho de que el art. 110 no haya sido modificado por la reforma constituyente resulta un argumento insuficiente para generar la convicción de que en realidad no se realizó una modificación porque no se consideró una afectación del principio de igualdad ante la ley. En todo caso, lo que sí pudo haber ocurrido es que los constituyentes confiaran en que la Constitución iba a ser siempre interpretada de manera armónica, -como debería ser- sin que ninguno de sus artículos colacionará con otros. El artículo 16 refiere a la igualdad ante la ley respecto a la aplicación de impuestos y el artículo 110 trata únicamente acerca de la intangibilidad de los sueldos de los jueces, sin por ello tener que abarcar una exención impositiva.

En claro desacuerdo con lo desarrollado con anterioridad, Barrancos y Vedia sostienen que se trata de un verdadero privilegio para con los jueces, y que éste les fue concedido a través de la expresión "de manera alguna" a la que ya se vino haciendo referencia. Coinciden con la tesis del doctor Fayt, pues la expresión "en manera alguna", no puede significar sí en algunos casos, y no en algunas otras situaciones, pues el texto constitucional no efectúa distinciones ni señala diferentes posibilidades de aplicación. Quizá podría admitirse que estaría sosteniendo un verdadero privilegio o desigualdad a favor de los jueces, como lo señalan algunos votos del caso comentado. Pero desde que una norma como la del art. 110 no existe en el texto constitucional respecto a los sueldos de los legisladores (art. 74), ni del presidente de la Nación y sus ministros (arts. 92 y 107), de podría aceptar que se trata de un privilegio, en el sentido gramatical de esta palabra. Privilegio éste que tiene por objeto garantizar la independencia e imparcialidad de la justicia en cuanto poder del Estado. En ausencia de ella, no hay Estado Republicano". (Considerando. 8º del voto de los doctores Petracchi y Maqueda). Ni la exención del pago del impuesto a las ganancias por parte de los jueces garantiza su independencia así como tampoco el pago del mismo debiera afectar el desempeño de los magistrados. Son cuestiones diferentes, tanto como también lo son las remuneraciones respecto de los impuestos.

Otro tema que se ha debatido en más de una oportunidad es cuánto aportaría el pago de ganancias de magistrados y funcionarios al Fisco. Al respecto, si bien la información es dispersa, tentativa y no muy amplia, se estimó respecto el período anual 2011, que dejaron de

entrar al fisco por este concepto unos doscientos setenta millones de pesos. En tanto, en el 2012, unos trescientos cincuenta millones de pesos.

Quiroga Lavié presume el monto al año 2006 en Doscientos Millones anuales. Sostiene el autor que "quienes están a favor del pago del impuesto a las ganancias por los jueces, lo que hacen es receptar una valoración social generalizada de que resulta injusta dicha eximición: porque la justicia es mala, lenta o corrupta. Entendemos que, en la medida que ello sea cierto, lo que debe lograrse es mejorar la justicia, removiendo los jueces que lo merecen, o transformando su trabajo con métodos de gestión de calidad, pero no afectar a los jueces probos reduciéndoles sus sueldos. Al Fisco no le agrega nada cobrar unos doscientos millones al año por este impuesto. Mayor costo económico produce la burocracia judicial y el costo de la no calidad en la justicia: de lo cual se desentiende el legislador al proponer reformas o al no proponer reforma alguna. Lo que lograría el legislador que pretende gravar los sueldos de los jueces es congraciarse con la opinión pública, es decir lograr consenso social a base de la legitimación democrática, pero a costa de la vigencia de las instituciones del país: afectando la forma republicana de gobierno, la independencia del Poder Judicial y la supremacía de nuestra Constitución".

La forma más apropiada para resolver el conflicto que implica continuar con este statu quo de dudosa legalidad a través del tiempo, que es cuestionada de manera legítima y recurrente, y que deslegitima la institucionalidad y el funcionamiento del sistema judicial, es que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación deje sin efecto la Acordada que dictó oportunamente. En dicho caso, existe -y lo que es más importante aún está vigente- la Ley N° 24.631, que deroga la referida exención. De este modo, se terminaría con los privilegios que lejos de garantizar la independencia de los jueces y funcionarios judiciales se ha transformado en una base tributaria injusta, que se aleja de los principios tributarios aquí referidos. La aplicación del impuesto a las ganancias a las remuneraciones de los magistrados no afecta entonces el principio de intangibilidad consagrado para garantizar la independencia y la imparcialidad de la justicia, siempre que la imposición sea de carácter general y no arbitraria, de manera que no implique un notable y ostensible deterioro en las remuneraciones de los magistrados en relación al desempeño de la función judicial. Por otra parte, por razones de solidaridad y justicia social, es que este sector debería contribuir con una parte de sus sueldos al mantenimientos de las instituciones y de aquellos servicios que obligatoriamente debe prestar el Estado, al igual que lo hacen el resto de la población. Debe dejarse en claro, una vez más, que la importancia del pago del tributo no radica tanto (más allá de que no deja de ser importante) en el valor económico que pueda llegar a percibir el Estado, sino en un cambio institucional profundo, basado en el principio de igualdad ante la ley y una interpretación armónica y lógica de todo el texto constitucional.

MINIMO NO IMPONIBLE. ENFOQUE JURIDICO.

La exegesis constitutiva del mínimo no imponible obliga a un análisis más severo que el simple efecto recaudatorio. Así debe entenderse, por que el mínimo no imponible, representa una protección jurídica al mínimo existencial del sujeto tributario, que se inserta en la garantía constitucional de protección familiar (art. 14bis Constitución Nacional). Se descarta que el mínimo no imponible solo sea cuantificable desde un punto de vista económico por parte del legislador, dado que este criterio encierra en determinados supuestos manifestaciones arbitrarias y violaciones al principio de capacidad contributiva (art. 2º de la ley 11.683); por lo tanto, el problema en cuestión debe analizarse en las corrientes modernas que utilizan criterios jurídicos para cuantificar el mínimo existencial. El derecho al mínimo existencial, vincula a todos los poderes del Estado democrático en su existencia como derecho directamente aplicable. Ello determina que no es posible valorar el mínimo no imponible desde la óptica de la llamada "justicia" en el ingreso, sino que tal valoración exige y requiere ser efectuada conjuntamente con el gasto del sujeto para la cuantificación correcta jurídicamente de dicho mínimo existencial (principio de no confiscatoriedad de los tributos, artículo 17 de la Constitución Nacional). El ingreso que traduce o comprende el mínimo no imponible no es un ingreso de simple bienestar conmensurable en la óptica tributaria, sino que representa el mínimo existencial antes que el goce de una riqueza pura. La autonomía financiera del grupo familiar se inserta como presupuesto y condición elemental de la libertad y la igualdad en el orden social, cosa que no puede dejarse de ignorar en el plano estricto de la justicia tributaria considerando el principio constitucional de igualdad de aportación y sacrificio para atender necesidades (artículo 4 de la Constitución Nacional). Se ha escrito mucho acerca de lo que representa el mínimo existencial, ello no es otra cosa que un gasto de sustancia tributaria que se debe valorar inexorablemente como mínimo en el marco de la dignidad humana, gasto que opera como una pérdida de capacidad económica, siempre y cuando que el mismo sea valorado por el legislador en forma correcta en la determinación de la base imponible del gravamen. Si se abjura en la medición jurídica garantista de dicho gasto, lo que se realiza es aumentar la tasa efectiva de imposición que opera sobre una base imponible que no es en realidad indicativa de la verdadera capacidad del sujeto, lo cual trae evidente desmerito constitucional. No es difícil extraer afirmaciones que avalen el reconocimiento de un mandato constitucional en virtud del cual el mínimo no imponible no puede sufrir alteraciones meramente recaudatorias. Y no es difícil precisamente en nuestro ordenamiento, donde se enumeran tratados internacionales con jerarquía constitucional que protegen la dignidad y decoro de manutención del individuo. Dentro de dichos tratados existen aquellos que en forma global señalan en su estructura fáctica principios hacia la no gravabilidad de la porción de renta que

debe destinarse a satisfacer necesidades básicas del grupo familiar, como resultan ser la salud, educación y manutención digna del grupo.

Si el hecho imponible es indisociable del principio de capacidad contributiva, el legislador, vía mínimo no imponible debe proteger la garantía constitucional de esta última. Estamos ante un caso de protección concreta con bases constitucionales, no ante cualquier protección, porque lo contrario importaría relativizar sin fundamento válido aquella protección y modificar o anular el mínimo existencial no gravado dando una mayor dimensión al hecho imponible sin tener en cuenta los fundamentos jurídicos que hacen a la existencia digna del contribuyente. Horacio García Belsunce nos recuerda que el principio de proporcionalidad tributaria constitucional se subsume en el principio de igualdad y se integra con los conceptos de capacidad contributiva y progresividad. Cabe recordar que el principio de equidad, resiste la arbitrariedad tributaria. Desigual imposición en casos iguales constituye una inequívoca violación de la garantía constitucional, por ende, si todos los individuos tienen iguales necesidades primarias para sobrevivir, carece de valor constitucional que unos puedan computar la deducción en la base imponible de dichas necesidades y otros no.

CONCLUSION:

Sabido es que el ríspido tema desarrollado genera múltiples debates a la hora de confrontar los intereses gremiales (en sus paritarias), sociales (ante una reducción significativa de sus salarios, agravada por la inflación) y económicos (la “caja” del gobierno de turno). Como bien lo señala el contador Guillermo LoCane “el mínimo no imponible es una novela sin terminar”.

La realidad nos muestra que desde hace años se le viene sustrayendo una parte más que significativa al sueldo a los Argentinos y sin indagar demasiado ésta administración se encuentra motivada por un “apetito recaudatorio desmedido”. Como bien lo dijo un recordado Presidente Estadounidense: “De la muerte y los impuestos no se escapa nadie” pero la “distribución social” de aquellos que la propugnan siempre es y será válida en la medida de que en forma voluntaria, a ciencia cierta y progresiva se aplique la distribución de riqueza y no en forma encubierta y maliciosa. Para evitar este problema hay que cumplir la ley y para ello se encuentra prevista la actualización automática de los parámetros monetarios que deben adecuarse a la realidad económica (ganancia imponible real) y no la realidad “virtual” del INDEC. Además para evitar “picardías” es tiempo de modificar la escala del artículo 90 de la Ley de Impuestos a las Ganancias. Concuerdo con la postura de Enrique J. Reig quien brega por la teoría de la imposición óptima sobre rentas de las personas físicas y sus principios de justicia tributaria además de una base imponible adecuada.

La escalada inflacionaria a partir del año 2001 trajo como consecuencia el más regresivo de los impuestos y el incremento de las arcas públicas a costa del empobrecimiento de los argentinos. La seguridad jurídica no solo consiste en que los fallos de los tribunales sean previsibles como lo expresó Kelsen sino, en que la ley se aplique por el gobierno de turno y por todos los organismos que lo involucran. El INDEC no nos proporciona datos reales y muchas consultoras ejercen su oposición para exagerar índices, ¿a quien creerle?. En el medio de los mencionados, se encuentra el asalariado quien resulta perjudicado mes a mes. A ciencia cierta: no se sabe cuál es la inflación real en Argentina. Como una vez lo leí en un artículo de Le Monde Diplomatique, los servicios por deuda externa no pueden justificar que el relevamiento de datos sea acomodado a gusto y paladar de gobiernos de turno.

Con respecto a los jueces, comparto la postura de Bidart Campos y la mayoría de los miembros de la Corte Suprema de Justicia. “Ni la exención del pago del impuesto a las ganancias por parte de los jueces garantiza su independencia así como tampoco el pago del mismo debiera afectar el desempeño de los magistrados”. Una ley, declarada inaplicable en abstracto, de oficio, sin caso y por acordada de la Corte Suprema de Justicia es “un mal ejemplo”. Me hubiera gustado que este debate se realizara en otro contexto, es decir, fuera del contexto de

“democratizar la Justicia”. El contexto ideal hubiera sido al asumir los funcionarios de la Corte Suprema de Justicia a través de un “mea culpa”. La solución de aplicar el impuesto a los jueces que se incorporen a la magistratura a partir de ahora (Vanossi y otros), asumiendo que los que están en funciones tienen un “derecho adquirido” implica decir que no hay obstáculo constitucional, y si no lo hay, la exención pierde su base. Postura a la cual también adhiero.

BIBLIOGRAFIA:

Impuesto a las Ganancias. Enrique J. Reig. Pág. 1,2 y 232 a 239.

La Novela del Mínimo no Imponible. Contador LoCane Guillermo.

El Derecho tributario vigente. Tomo III Catalina García Vizcaíno. Pág. 21 a 23.

Impuesto a las Ganancias, explicado y comentado (Errepar) Pág. 127 a 133.

Impuesto a las Ganancias de 1ra., 2da., y 4ta. Categoría (Errepar) 9na. Edición. Pág. 191 a 214.

Impuesto a las Ganancias, Mínima presunta. Impuesto a los bienes personales. Gutierrez Carlos J. S. Pág. 200.

Informe Económico Nro. 148 del Instituto Argentino de Análisis Fiscal del 12 febrero de 2012. Autores: Nadir Argañaraz y Andrés Mir.

Fallo CSJN. "Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado Provincial S/ acción de ejecución.

Ley 20.628 y sus modificaciones.

¿Realmente los jueces deben pagar ganancias? Un nuevo análisis del alcance de la intangibilidad de sus remuneraciones. Cormick Martín. Iellimo, Laura Marcela. Devincenzi, Eugenia.

La remuneración de los jueces como hecho imponible. Bidart Campos Germán. La Ley 1996-217.

CSJN. Fisco Nacional c/ Rodolfo medina (1936) Fallos 176:73.

Impuestos, Inflación y salarios. Autor: Mario J. Grieco. Nro. 11 Noviembre 2012.

¿Existe el mínimo no imponible? Autor: Vicente O. Diaz. (Errepar). Nro. 389 agosto 2012.

Ganancias: todos miran al mínimo no imponible, pero también existen 10 deducciones que están desactualizadas. iprofesional. Autor: Gonzalo Chicote. 09/01/2013.

Impuesto a las Ganancias. "El Economista". 23/03/2013. Columna de Martin Tetaz.

Concepto del mínimo no imponible en el impuesto a las ganancias. Su aplicación en la argentina y otros países. (Errepar) Consultor tributario. Nro. 69 Noviembre 2012.

Algunos aspectos controvertidos de la determinación del impuesto a las ganancias para empleados. (Errepar) Consultor tributario Nro. 2 Abril 2007.

Fallo Juzgado Federal Nro. 4 de Mar del Plata. A., C. A. c. AFIP y otro s/amparo - 11/09/2012, Publicado en: LA LEY 21/09/2012, 5 - LA LEY 2012-E, 401 - Sup. Const. 2012 (septiembre) 74, LA LEY 2012-E, 465 - IMP 2012-10, 193. Cita online: AR/JUR/44462/2012.

Claves Jurisprudenciales. Práctica Profesional. (La Ley) Autor: Gaston A. Miani.

El impuesto a las ganancias sobre las personas físicas y el impacto de la inflación, ¿progresividad exigua o proporcionalidad? (primera parte) Consultor tributario. (Errepar). Nro. 62 abril 2012. Autores: María de los Ángeles Jauregui e Ignacio Herlax.

Artículos varios www.iprofesional.com.

Fin.

