

Falta de equidad y vacíos normativos en la imposición sobre el trabajo personal

Daniela Peña Pollastri

Investigadora del Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias (UNLaR)
Docente del Departamento Académico de Ciencias Sociales, Jurídicas y Económicas
Universidad Nacional de La Rioja

Palabras Clave: *trabajo personal; equidad fiscal; deducciones personales; salario mínimo vital*

Key Words: *personal labour; personal income; taxation equality; personal income tax rates; minimum wage*

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo analizar situaciones de inequidad y vacíos normativos existentes en la ley de impuesto a las ganancias, focalizando la problemática en el artículo 23 de la mencionada ley, procurando determinar si existen elementos suficientes que justifiquen la normativa actual y si ésta respeta los principios constitucionales de igualdad y de no confiscatoriedad. Si bien el análisis está centrado en el trabajo realizado en forma personal, tiene derivaciones que afectan a los contribuyentes que perciben otros tipos de rentas, ya que estos principios son aplicables a todos los individuos. Se concluye que es necesaria una modificación del artículo 23, presentando sugerencias a tener en cuenta en la nueva redacción de la norma.

Abstract

This study is intended to analyze instances of inequality and lack of legislation observed in the Argentine Income Tax Act, specifically on its Section 23, in an effort to determine whether there is a large-enough number of components that justifies existing income-tax legislation in Argentina and whether it is respectful of the constitutional principles of equality and non-confiscatoriness. Although the study concentrates on personal income tax, its implications spread out unto other kinds of taxpayers, since these principles apply equally to every individual. It is concluded that Section 23 needs to be modified, and suggestions are made for details to be considered when rewriting the section.

Introducción

En este trabajo, realizado en el marco del proyecto de investigación "*Desigualdad fiscal y vacíos normativos en el impuesto a las ganancias*" que lleva adelante el Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias de la Universidad Nacional de La Rioja, se procura analizar la situación que existe actualmente en materia de tributación en el impuesto a las ganancias sobre los ingresos derivados del trabajo desarrollado en forma personal por el beneficiario de la renta.

Para ello, se abordan dos líneas de trabajo: la primera trata de establecer el nivel de equidad que existe en el impuesto a las ganancias determinado por aquellos individuos que se desempeñan bajo relación de dependencia, comparando su situación frente a quienes lo hacen en forma autónoma; en tanto que la segunda examina la legislación actual para detectar situaciones no previstas por la norma que puedan generar un exceso en la tributación.

En ambos casos, como punto de partida, se tomarán los principios consagrados por la Constitución Nacional.

Para establecer el nivel de equidad se debe tener en cuenta que una de las características básicas que debe cumplir un impuesto para ser aplicable es la de respetar el principio de "igualdad" tal como lo consagra el artículo 16 de la Constitución Nacional. Por este motivo, se comienza por establecer



en qué consiste este principio, para luego analizar la definición del trabajo personal y, a partir de allí, determinar el nivel de imposición que se aplicó durante los últimos años a los ingresos derivados de este tipo de tareas, para así tratar de establecer si el principio constitucional se respeta o no.

Para detectar vacíos normativos se debe considerar que el trabajo personal goza de las garantías previstas por el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, de modo que el resultado de este trabajo, que es la remuneración, se encuentra protegido por las leyes, asegurando al trabajador el goce de un salario mínimo vital móvil. En este sentido, se analiza si la legislación actual respeta las garantías consagradas por la Constitución Nacional o resulta necesario adecuar las normas para que el principio constitucional se cumpla.

A. La equidad o inequidad en la imposición sobre el trabajo personal

La igualdad como base de los tributos

La Constitución Nacional expresa en su artículo 16 que todos los habitantes de la Nación Argentina "son iguales ante la ley" y que "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas". En el mismo sentido, la Constitución de la Provincia de La Rioja en su artículo 73 consagra el principio de que "la igualdad, proporcionalidad y progresividad constituyen la base de los impuestos, contribuciones y cargas públicas".

La igualdad consagrada por la Constitución, tanto nacional como provincial, no debe entenderse como una igualdad matemática, es decir que no todos los contribuyentes deben tributar el mismo monto de impuestos, sino que se refiere a una equiparación de la carga tributaria frente a situaciones de similar naturaleza. De esta manera, si el objeto del impuesto es gravar un bien, deben tributar lo mismo quienes tengan bienes de igual tipo. Y si el objeto del impuesto es gravar el desarrollo de una actividad, también el impuesto debe alcanzar de igual modo a aquellas que revisten similares características. Dicho de otra manera, la igualdad tributaria consiste en dar un mismo tratamiento impositivo a situaciones análogas.



Definición de trabajo personal

Si se recurre al Diccionario, pueden encontrarse algunas definiciones de trabajo, tales como:

- a. Ocupación retribuida.¹
- b. Actividad que alguien desempeña habitualmente, en particular, la que se utiliza para obtener una retribución pecuniaria. En economía, aplicación de la capacidad física e intelectual del individuo a la producción de bienes y servicios.²

Por su parte, la Ley N° 20.744 de Contrato de Trabajo se refiere únicamente al trabajo que se realiza bajo la dirección del empleador, pero resalta que el contrato de trabajo tiene como objetivo principal la actividad productiva y creadora del hombre. Esto queda consagrado en su artículo 4, que establece: "Constituye trabajo, a los fines de esta ley, toda actividad lícita que se preste en favor de quien tiene la facultad de dirigirla, mediante una remuneración. El contrato de trabajo tiene como principal objeto la actividad productiva y creadora del hombre en sí. Sólo después ha de entenderse que media entre las partes una relación de intercambio y un fin económico en cuanto se disciplina por esta ley."

Es indudable entonces que, en la acepción del término "trabajo" que se está analizando, es de vital importancia el elemento subjetivo, es decir, el esfuerzo de la persona aplicado a una actividad productiva y con la finalidad de obtener una retribución; éstos son los elementos determinantes del trabajo personal.

Por otra parte, no todo trabajo personal se realiza bajo las órdenes de un empleador, sino que hay casos en los que este esfuerzo es objeto de un contrato de prestación de servicios, comúnmente llamado trabajo autónomo o independiente. En este caso, el fin económico último es el mismo, es decir que existe una actividad productiva del hombre, sólo que no existe la subordinación a un empleador. En contraposición, el trabajador autónomo

¹ Gran Diccionario Enciclopédico ilustrado Lessa, Ediciones Culturales Internacionales, S.A. de C.V., Edición 2006.

² Diccionario Kapelusz de la Lengua Española, Editorial Kapelusz S.A., Edición 1979



asume los riesgos derivados del ejercicio de su actividad, situación ésta que no alcanza al trabajador dependiente.

Muchas veces se hace mención a la naturaleza alimentaria del salario como elemento determinante de la contraprestación del trabajo bajo relación de dependencia, sin considerar que este elemento se encuentra también presente cuando la contraprestación del trabajo personal se materializa a través de un honorario. Este último concepto ha sido consagrado por la jurisprudencia que, en diversos fallos, ha reconocido expresamente que “no debe olvidarse la naturaleza alimentaria que ostentan los honorarios, desde que constituyen el mantenimiento económico del profesional independiente y no difieren, en lo sustancial, de los sueldos o salarios que perciben quienes trabajan en relación de dependencia, pues es la contraprestación por la labor desarrollada”³.

Sin embargo, esta naturaleza no había recibido adecuada atención hasta hace algunos años, aunque es indudable que, para quien hace de su profesión su medio de vida, el honorario percibido por el trabajo realizado se convierte en el ingreso principal que asegura la subsistencia propia y la de su familia, a la vez que posibilita su crecimiento humano, económico, intelectual y profesional. Por derivación, los aranceles profesionales deben recibir una particular tutela por parte del Estado, muy similar a la de los trabajadores que laboran en relación de dependencia.⁴

Podrían mencionarse otras diferencias entre un tipo de trabajador y el otro, pero para el análisis que se pretende no es relevante. Desde la óptica de este trabajo se trata de establecer si existen diferencias que justifiquen un tratamiento impositivo diferente.

El trabajo personal y su tratamiento tributario

En el impuesto a las ganancias, la retribución que se percibe como contraprestación del trabajo personal se encuentra alcanzada por el impuesto. La Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias (t.o.1997) en su

³ “Capellini Nélide c/Estado Nacional”. Sala II, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal del 10/08/1990. Diversos fallos posteriores recogen este principio.

⁴ Eguren (María Carolina) y García Solá (Marcela), 2004. *La naturaleza alimentaria de los honorarios profesionales y su evolución jurisprudencial*, Boletín N°7509, Revista Jurídica Zeus



Capítulo IV, artículo 79, incluye como ganancia de la cuarta categoría a la renta obtenida como consecuencia del trabajo personal. Dentro de este artículo se consideran gravados, entre otros, tanto los ingresos de los trabajadores en relación de dependencia como los obtenidos por los trabajadores autónomos, y también las jubilaciones y pensiones de cualquier tipo en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

En consecuencia, la Ley del Impuesto a las Ganancias incluye en un mismo artículo los ingresos de los trabajadores dependientes y autónomos, tanto activos como jubilados, sin hacer distinciones en cuanto al grado de subordinación con el que se desarrolla el trabajo.

Es más, al incluirse los ingresos derivados de las jubilaciones y pensiones con el solo requisito de que tengan su origen en el trabajo personal, sin otra distinción, reafirma el tratamiento impositivo igualitario aplicable a las rentas derivadas del trabajo personal.

Aplicación de las deducciones personales

Las deducciones personales son importes que la ley autoriza deducir sólo a las personas físicas y sucesiones indivisas en función a la situación particular individual de cada contribuyente. Dicho de otra manera, aplicar estas deducciones significa que una porción de la renta queda libre de pagar impuestos, siempre que se cumplan los requisitos que exige la ley en cada caso.

Estas deducciones no representan gastos efectivamente soportados por el contribuyente, sino que responden a importes determinados por la misma ley, con los cuales ésta entiende que se cubren los gastos de sustento del contribuyente y su grupo familiar a cargo, razón por la cual no corresponde tributar impuesto sobre ellos.

Su descripción y los requisitos exigidos para su cómputo se encuentran contemplados en el artículo 23 de la ley de impuesto a las ganancias. Son tres:

- a) La ganancia no imponible
- b) Las cargas de familia
- c) La deducción especial para sujetos que tengan ingresos derivados de su trabajo personal como generadores de rentas, incluyéndose tanto



a los sujetos que trabajen en forma personal en una actividad de la 3° categoría (rentas empresarias), como a quienes obtienen rentas de la 4° categoría (trabajo personal).

A continuación, se considera específicamente la problemática que se plantea en torno a la deducción especial del inciso c) y su equidad frente a la liquidación del impuesto.

Deducción especial de 3° y 4° categoría

Como se señaló precedentemente, esta deducción especial se encuentra contemplada en el inciso c) del artículo 23 de la ley de impuesto a las ganancias y sólo pueden aplicarla las personas físicas y sucesiones indivisas que obtengan rentas de estas categorías, siempre que se verifique la efectiva prestación de servicios personales por parte del perceptor de la renta.

Su determinación fue cambiando a través de los años, así como también los requisitos exigidos para que sea posible su cómputo.

Hasta el año 1992 se fijaba la deducción en un importe máximo, que variaba según el período fiscal considerado, pero sin hacer distinciones entre las rentas percibidas por el trabajo bajo relación de dependencia y el autónomo.

En ese año el Poder Ejecutivo Nacional dictó el Decreto N° 1676 (B.O. 02/07/1992) por el cual se incorpora al inciso c) del artículo 23 de la ley el siguiente párrafo:

"El importe previsto en este inciso se elevará en un DOSCIENTOS POR CIENTO (200%) cuando se trate de las ganancias a que se refieren los incisos a), b) y c) del citado artículo. La reglamentación establecerá el procedimiento a seguir cuando se obtengan además ganancias no comprendidas en este párrafo."

Aparece acá una diferencia a favor de los ingresos obtenidos por el trabajo realizado bajo relación de dependencia, ya sea en el ámbito público o privado, incluyéndose también los ingresos derivados de jubilaciones y



pensiones que tengan su origen en el trabajo personal. En estos casos, el importe máximo de la deducción especial se triplica.

Como fundamento a esta disposición, el Decreto mencionado señala que busca:

"...disminuir el alto nivel de imposición resultante de la aplicación conjunta del impuesto a las ganancias y de las contribuciones de carácter previsional que inciden sobre determinadas rentas...", por lo que "...se incrementa la deducción especial contemplada en el artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, exclusivamente para los sujetos que obtengan las ganancias a que aluden los incisos a), b) y c) del artículo 79 de la mencionada ley, provenientes del trabajo en relación de dependencia, jubilaciones y pensiones."

Posteriormente, el Decreto Nacional N° 314 (B.O. 22/03/2006) aumenta la brecha estableciendo que, para estas rentas, la deducción especial se incrementará en un 280%, por cuanto considera 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 de la ley del citado gravamen respecto de aquellos que cumplen funciones de manera independiente."

A partir del año 2007, la diferencia se amplía más aún con la Ley N° 26.287 (B.O. 30/08/2007), por la que se resuelve que el importe de la deducción especial se elevará 3,8 veces cuando se trate de las ganancias a que se refieren los incisos a), b) y c) del artículo 79 de la ley del impuesto.

Siempre con el fin de beneficiar los ingresos de los asalariados, en el año 2012 el Poder Ejecutivo Nacional dictó el Decreto N° 2191 (B.O. 15/11/2012) por el cual se dispone que el importe neto de la segunda cuota del Sueldo Anual Complementario del año 2012 incrementará el monto de la deducción especial, siempre que la mayor remuneración bruta mensual devengada por el trabajador entre los meses de julio a diciembre de 2012 no supere la suma de \$ 25.000. En este caso, se introduce un nuevo elemento, que es el de distinguir rangos de salarios que gozan de una



mayor deducción. En este decreto, como única justificación de la medida, se señala que se adopta con el fin de fortalecer el poder adquisitivo de los trabajadores y de sus familias.

En el mismo sentido y con igual fundamento, se dictó el Decreto Nacional N° 1006 (B.O. 26/07/2013), por el cual se incrementa la deducción especial en un monto equivalente al importe neto de la primera cuota del Sueldo Anual Complementario del año 2013 para los trabajadores cuya mayor remuneración bruta mensual devengada entre enero y junio de 2013 no supere los \$ 25.000.

Finalmente, el Decreto Nacional N° 1242 (B.O. 28/08/2013) estableció un tratamiento diferenciado de la deducción especial, no sólo entre autónomos y asalariados, sino que dentro de este último grupo distingue cuatro categorías:

- a) Los trabajadores cuya mayor remuneración bruta mensual devengada entre los meses de enero a agosto de 2013 no supere los \$ 15.000, tendrán un incremento en la deducción especial por un importe tal que determine que su ganancia neta imponible sea igual a cero. De esta manera, este grupo de trabajadores no debe tributar impuesto a las ganancias a partir del 01/09/2013.
- b) Los trabajadores cuya mayor remuneración bruta mensual devengada entre los meses de enero a agosto de 2013 quede comprendida entre los \$ 15.000 y los \$ 25.000, tendrán un incremento del 20% en el importe de las deducciones personales del artículo 23 de la ley (ganancia no imponible, cargas de familia y deducción especial).
- c) Los trabajadores cuya mayor remuneración resulte comprendida en el punto anterior, pero que se desempeñen en la zona sur del país, tendrán un incremento del 30% en el importe de las deducciones personales.
- d) Los trabajadores cuya mayor remuneración bruta mensual devengada entre los meses de enero a agosto de 2013 supere los \$ 25.000, no tendrán derecho a ningún incremento en el importe de las deducciones personales.



Estas categorías se aplican tanto a trabajadores activos del sector público o privado, como a los jubilados y pensionados cuyo beneficio previsional tenga su origen en el trabajo personal.

En este decreto, al igual que en los anteriores, se reafirma la finalidad de fortalecer el poder adquisitivo de los trabajadores y de sus familias, señalando también que se procura evitar que la carga tributaria del impuesto a las ganancias neutralice los beneficios derivados de la política económica, salarial y jubilatoria.

Sin duda, se advierte que la situación actual, tal como está descripta, plantea cuestionamientos que no pueden dejarse de lado.

Por una parte, puede dañarse seriamente el principio de igualdad que debe respetar todo tributo, ya que podría suceder que dos trabajadores sin cargas de familia, que realicen idéntica tarea y cuya remuneración bruta sea la misma, terminen pagando un impuesto diferente. Por ejemplo, si un trabajador tuvo un aumento de sueldo en el mes de agosto 2013, superando la suma de \$ 15.000 a partir de ese mes, le corresponde un incremento del 20% en el importe de las deducciones personales desde septiembre 2013, tributando el impuesto por la ganancia que se determine; pero si a otro trabajador le dieran el mismo aumento de sueldo en el mes de septiembre 2013, superando desde ese período la suma de \$ 15.000 y cobrando exactamente igual sueldo que el trabajador anterior, dejará de tributar el impuesto a las ganancias a partir de septiembre 2013 porque su mayor remuneración hasta agosto no superaba los \$ 15.000. Es decir que hay dos trabajadores que ganan lo mismo, pero uno debe pagar el impuesto y el otro no.

Por otro lado, también este principio se ve dañado si se considera la situación del trabajador autónomo, cuyo poder adquisitivo resulta perjudicado al no estar alcanzado por los beneficios del Decreto N° 1242. Si se tiene en cuenta, como se señaló anteriormente, que la jurisprudencia ha reconocido la naturaleza alimentaria de los honorarios y ha señalado que ellos no difieren, en lo sustancial, de los salarios, no hay razón que justifique el tratamiento desigual al que se ven sujetos actualmente.



La igualdad en la determinación del impuesto a las ganancias

De acuerdo a la normativa vigente, en la actualidad el importe del impuesto a las ganancias que debe abonar un trabajador autónomo es superior al que le corresponde tributar a un empleado en relación de dependencia, tal como puede verse en el cuadro siguiente:

Relación de dependencia		Autónomo		Diferencia
Ingreso neto anual	Imp. a las ganancias	Ingreso neto anual	Imp. a las ganancias	
50.000	-	50.000	2.145	2.145
100.000	-	100.000	13.502	13.502
150.000	-	150.000	28.158	28.158
200.000	19.745	200.000	45.614	25.869
250.000	36.115	250.000	63.114	26.998
300.000	59.929	300.000	80.614	20.684

En este cuadro se ha considerado la situación de un trabajador soltero, sin cargas de familia, que no cuenta con otros ingresos gravados por el impuesto. A modo de ejemplo, podría ser el caso de un especialista en higiene y seguridad laboral, que puede desempeñarse dentro del área de recursos humanos de una empresa (bajo relación de dependencia) o bien puede ejercer su profesión en forma autónoma (como asesor externo de la empresa).

Mientras su ingreso anual neto no supera los \$ 150.000, la diferencia es más notoria, ya que a igual trabajo e igual ingreso, el trabajador autónomo resulta alcanzado por el impuesto a una tasa creciente, mientras que quien lo hace bajo relación de dependencia no debe tributar importe alguno.

A medida que el ingreso neto anual aumenta, comienza a pagar impuesto el trabajador dependiente, pero siempre se mantiene un nivel de imposición menor que el que debe soportar el trabajador autónomo. En el caso de un ingreso anual neto de \$ 200.000, la diferencia de impuesto supera un 130%, porcentaje éste que disminuye a medida que la renta neta anual crece, debido principalmente al efecto que tiene la disminución de las



deducciones personales para los trabajadores bajo relación de dependencia que obtienen mayores salarios.

La igualdad en la imposición considerando los fundamentos del Decreto Nacional N° 1076/92

Como ya se comentó, el Decreto N° 1076 (B.O. 02/07/1992) establece una deducción especial diferenciada según cuál sea el tipo de trabajo personal desarrollado, incrementando el importe en un 200% para el caso en que la renta provenga del trabajo bajo relación de dependencia o se trate de jubilaciones o pensiones que tengan su origen en el trabajo personal.

Esta norma tenía como fundamento *"...disminuir el alto nivel de imposición resultante de la aplicación conjunta del impuesto a las ganancias y de las contribuciones de carácter previsional que inciden sobre determinadas rentas..."*.

Es decir que, de acuerdo a esta norma, la igualdad en la tributación del trabajo personal debería considerar tanto al impuesto a las ganancias como a los aportes con destino al sistema previsional.

Las normas dictadas posteriormente -Decreto N° 314 (B.O. 22/03/2006) y Ley N° 26.287 (B.O. 30/08/2007)- no hacen referencia a este punto, sólo mencionan la necesidad de profundizar la diferenciación existente entre los beneficiarios de las rentas derivadas del trabajo personal, aumentando progresivamente el importe de la deducción especial sólo para los asalariados.

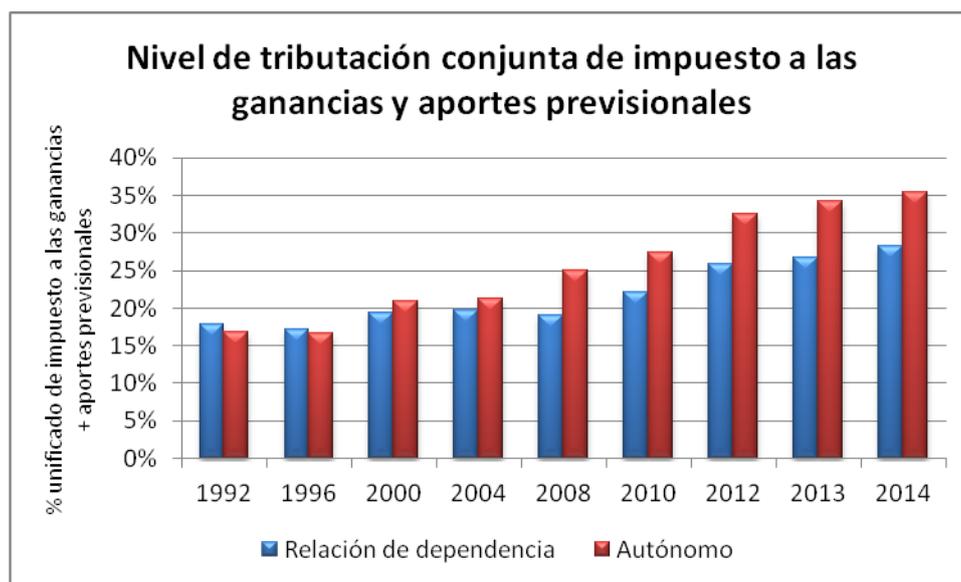
Las últimas disposiciones, en tanto, incrementan la diferencia mencionando específicamente la necesidad de fortalecer el poder adquisitivo de los trabajadores y de sus familias (Decreto N° 2191/12, Decreto N° 1006/13 y Decreto N° 1242/13), sin hacer referencia alguna a la aplicación conjunta del impuesto a las ganancias y de los aportes previsionales.

Teniendo en cuenta todas estas normas, se realizará una comparación en los niveles de tributación, a lo largo de los últimos años, suponiendo el caso de un trabajador soltero, sin cargas de familia, con un nivel de ingresos medio y sin otras rentas que no sean las derivadas de su trabajo personal.



Tributación conjunta del impuesto a las ganancias y los aportes previsionales

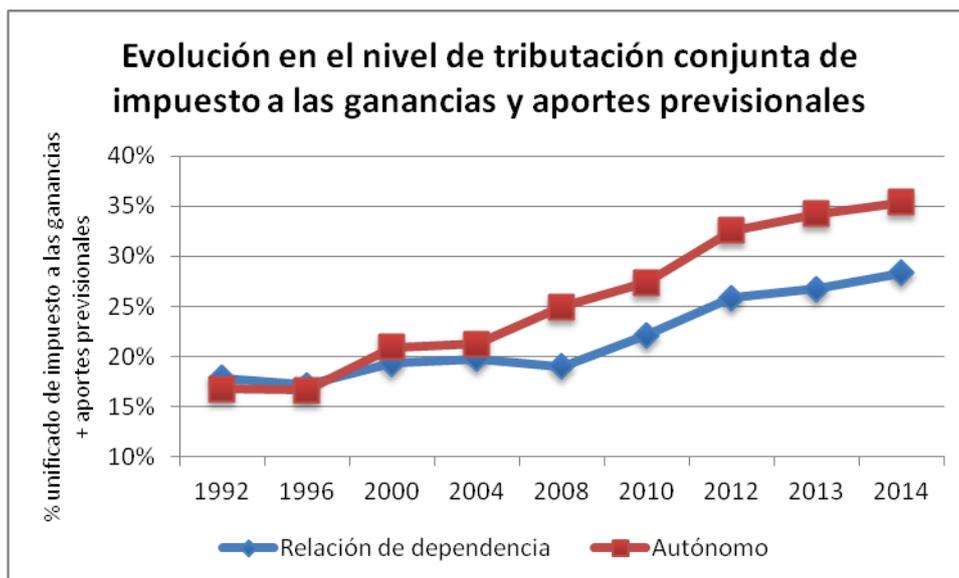
A continuación se presenta la gráfica correspondiente al efecto de la tributación conjunta del impuesto a las ganancias y de los aportes previsionales, comparando la situación de los asalariados frente a la de los autónomos.



Puede observarse que en el año 1992, con el Decreto N° 1076 se logra una aproximación en los niveles de tributación entre los dos grupos de trabajadores, siempre que se consideren en forma conjunta los aportes previsionales y el impuesto a las ganancias.

Si bien en un primer momento el nivel de imposición de los trabajadores bajo relación de dependencia era ligeramente superior al de los autónomos, esta situación se revierte a partir del año 2000, cuando empieza a observarse un crecimiento en la imposición de estos últimos con respecto a los primeros. Esta desigualdad continúa acentuándose a través de los años y se mantiene en la actualidad.

La evolución del nivel de tributación conjunta de cada sector durante el período considerado, puede observarse en el siguiente gráfico:

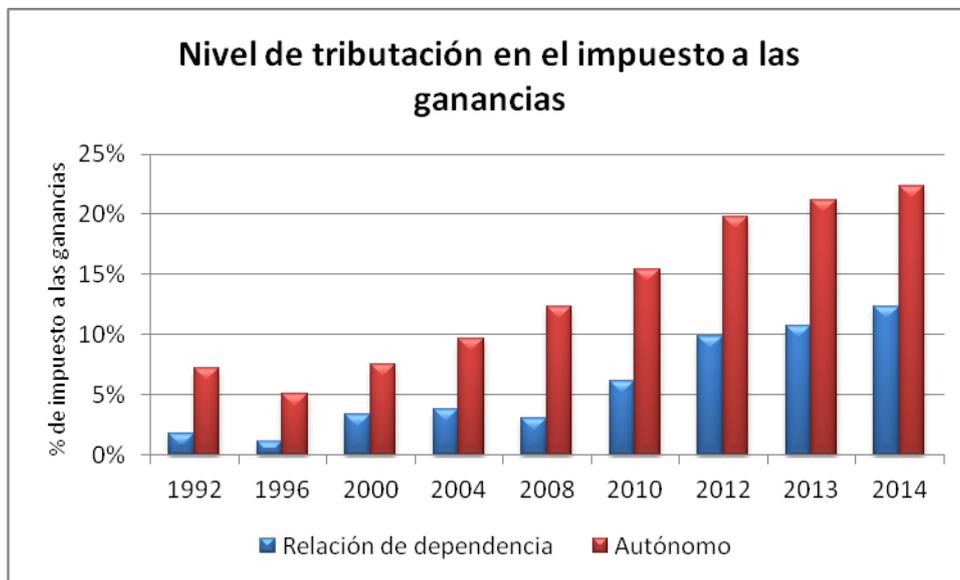


Como ya se indicó, en un primer momento el Decreto N° 1076/92 equipara la carga tributaria conjunta de los trabajadores, pero a partir del año 2006 esta situación se muestra claramente desfavorable para el sector autónomo, el que pasa a soportar una mayor carga a través de los años.

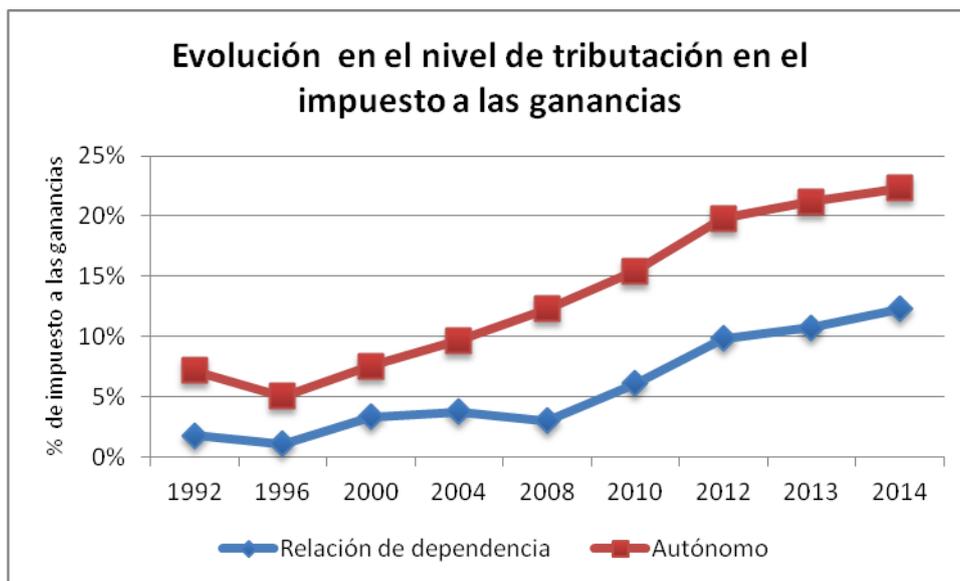
Puede concluirse en este punto que el objetivo perseguido originalmente por la medida ha resultado desvirtuado a lo largo del tiempo. Adicionalmente, hay que considerar que los aportes previsionales tienen una relación directa con el futuro ingreso jubilatorio del trabajador, en tanto que los importes que se tributan por impuesto a las ganancias no tiene un impacto directo sobre los ingresos futuros del trabajador.

Impacto del impuesto a las ganancias sobre el trabajo personal

A continuación se analizará el impacto del impuesto a las ganancias considerado en forma individual. En el siguiente gráfico puede verse, en forma comparativa, el nivel de impuesto que debe tributar un trabajador bajo relación de dependencia y un autónomo.



La evolución en el nivel de tributación del impuesto a las ganancias soportado por un trabajador en relación de dependencia y por un trabajador autónomo durante el período considerado se muestra en el siguiente cuadro:



De los gráficos anteriores surge con claridad que el trabajador autónomo ha soportado siempre un nivel de tributación en el impuesto a las ganancias muy superior al de un asalariado, sin que existan motivos suficientes que justifiquen esta diferenciación.

Incluso, existe una situación particular más para considerar. El trabajador autónomo, durante su vida activa, debe tributar el impuesto a las ganancias sin considerar ningún incremento en la deducción especial. Pero a partir del momento en que pasa a la vida pasiva, con el acogimiento al beneficio jubilatorio, automáticamente resulta alcanzado por los beneficios que se aplican a los trabajadores bajo relación de dependencia y, en consecuencia, el nivel de tributación en el impuesto a las ganancias disminuye por el solo hecho de tener una jubilación originada en el trabajo personal. Con esto se reafirma el tratamiento igualitario que debería aplicarse.

Conclusiones sobre el artículo 23 inciso c) de la Ley N° 20.628

Realizado el análisis planteado al comienzo del trabajo, puede concluirse que la actual redacción del artículo 23 inciso c) de la ley de impuesto a las ganancias no respeta el principio de igualdad que debe regir en materia tributaria, ya que las causas esgrimidas como sustento para dar un tratamiento impositivo distinto a las rentas del trabajo personal, según sea que provengan del trabajo realizado bajo relación de dependencia o en forma autónoma, no son suficientes. Incluso la actual redacción de la norma llega al extremo de crear categorías diferentes de trabajadores dentro del mismo sector asalariado.

No se justifica que la diferencia en el tratamiento impositivo dependa solamente de la forma en que se lleva a cabo la tarea, ya que la propia jurisprudencia ha reconocido que el honorario percibido por el profesional autónomo como contraprestación a su trabajo personal posee las mismas características que el salario en cuanto a su naturaleza alimentaria.

Se considera conveniente modificar la norma para evitar estas situaciones de inequidad en la liquidación del impuesto a las ganancias, suprimiendo el tercer párrafo del artículo 23 de la Ley N° 20.628 y los Decretos dictados en igual sentido.



B. La protección constitucional sobre el salario y la ganancia no imponible

Como se ha mencionado en la introducción de este trabajo, se analiza también el principio constitucional reconocido por el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, que establece la protección del trabajo en sus diversas formas, asegurando al trabajador el goce de un salario mínimo vital móvil.

La definición de salario mínimo vital se encuentra en el artículo 116 de la Ley N° 20.744 de Contrato de Trabajo, según el cual "... es la menor remuneración que debe percibir en efectivo el trabajador sin cargas de familia, en su jornada legal de trabajo, de modo que le asegure alimentación adecuada, vivienda digna, educación, vestuario, asistencia sanitaria, transporte y esparcimiento, vacaciones y previsión."

La determinación del importe correspondiente al salario mínimo vital se encuentra prevista por la Ley N° 24.013 (B.O. 17/12/1991), la cual dispone en su artículo 139 que "El salario mínimo, vital y móvil garantizado por el artículo 14 bis de la Constitución Nacional y previsto por el artículo 116 de la Ley de Contrato de Trabajo (t.o. 1976) será determinado por el Consejo Nacional del Empleo, la Productividad y el Salario Mínimo, Vital y Móvil teniendo en cuenta los datos de la situación socioeconómica, los objetivos del instituto y la razonabilidad de la adecuación entre ambos.". Este artículo se encuentra reglamentado por el Decreto N° 2725 (B.O. 02/01/1992), que en su artículo 28 expresa que "Cuando el monto del Salario Mínimo, Vital y Móvil propuesto por el Consejo pudiere afectar significativamente la economía general del país, de determinados sectores de la actividad, de los consumidores o el índice de ocupación, el Presidente lo devolverá al Consejo para su reconsideración, expresando los motivos."

Tal como se desprende de lo señalado, la cuantía del salario mínimo vital no es caprichosa, sino que debe resultar de un análisis cuidadoso que contemple los intereses del trabajador y el contexto general de la economía del país, de modo tal que no se perjudiquen otros sectores u otras variables tales como el consumo o el nivel de ocupación.

Analizando la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias, el concepto que reúne características similares a las del salario mínimo vital, es la



ganancia no imponible prevista en el artículo 23 inciso a) del mencionado texto legal. Aunque la ley no contiene una definición expresa de la ganancia no imponible, generalmente se considera que se trata del importe mínimo que el contribuyente necesita para su subsistencia, por debajo del cual no existe capacidad contributiva. Esto significa que se trata del ingreso mínimo que resulta necesario para que la persona pueda cubrir sus necesidades básicas de sustento y que le permita llevar una vida digna. Por este motivo, resulta aplicable a todos los contribuyentes individuales, sin importar el monto total de la renta obtenida o su origen, pues toda persona tiene derecho a una subsistencia decorosa, propia de la condición humana.

Si bien el artículo 23 inciso a) de la ley de impuesto a las ganancias contempla la ganancia no imponible, se analizará si el importe fijado por la norma cumple con la finalidad que se persigue, es decir, si resulta suficiente para garantizar la vida del individuo, con las condiciones dignas que éste merece.

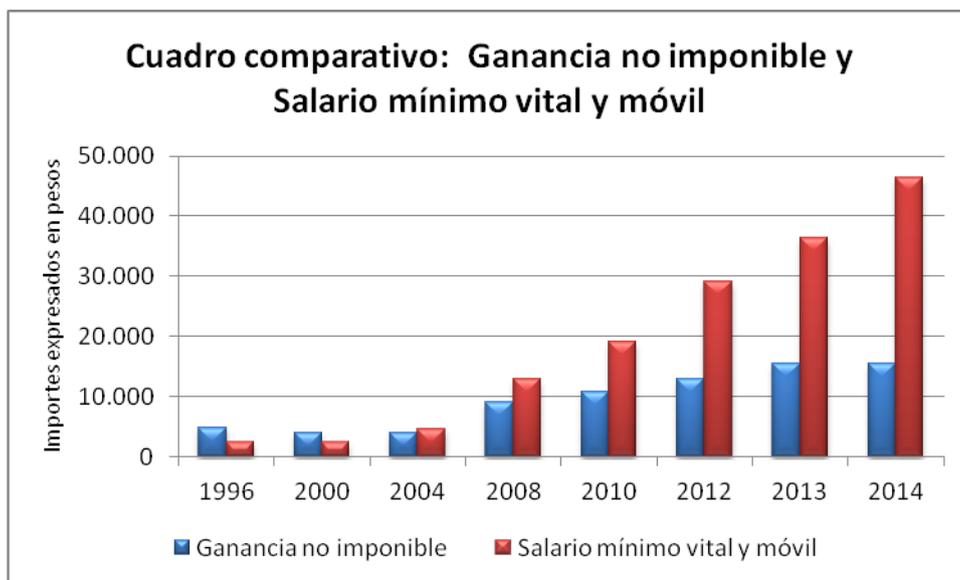
Para esto, se realizará la comparación entre los dos conceptos anteriores: salario mínimo vital y ganancia no imponible. La relación entre ambos, desde el año 1996 hasta el año 2014, puede verse en la siguiente tabla:

Año	Importes anuales		Relación GNI/SMVM
	Salario mínimo vital y móvil SMVM	Ganancia no imponible GNI	
1996	2.400	4.800	2,00
2000	2.400	4.020	1,68
2004	4.600	4.020	0,87
2008	12.900	9.000	0,70
2010	19.200	10.800	0,56
2012	29.080	12.960	0,45
2013	36.420	15.552	0,43
2014	46.400	15.552	0,34

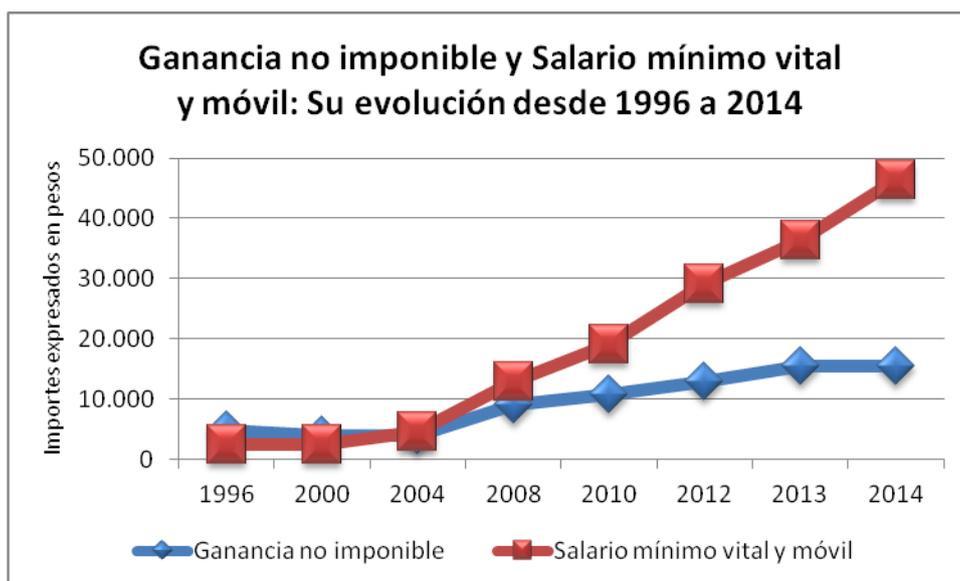
Puede apreciarse que en el año 1996 la ganancia no imponible anual duplicaba el importe del salario mínimo vital de ese año. Esta relación disminuye a lo largo del tiempo, hasta llegar al año 2014 representando

sólo el 34% de dicho salario. No existen dudas de que el valor establecido actualmente para la ganancia no imponible resulta totalmente inadecuado para ser considerada suficiente para la subsistencia del individuo.

El cuadro siguiente muestra, en forma comparativa, los valores de ganancia no imponible y salario mínimo vital durante el período considerado:



La evolución de estos conceptos a través de los años puede apreciarse en el siguiente cuadro:



La gráfica muestra claramente el deterioro sufrido por la ganancia no imponible frente al salario mínimo vital, que representa el menor ingreso que la persona debe recibir para poder asegurarse alimentación adecuada, vivienda digna, educación, vestuario y asistencia sanitaria, entre otros. Si la ley de impuesto a las ganancias alcanza a este ingreso, está avanzando sobre la capacidad contributiva que el individuo tiene y está gravando rentas que éste necesita para su subsistencia.

El importe de la ganancia no imponible está fijado en la ley, pero su modificación es una facultad delegada al Poder Ejecutivo nacional desde el año 2011 en virtud al artículo 4 de la Ley N° 26.731 (B.O. 28/12/2011). No se observa que exista un elemento de juicio objetivo para su determinación, tampoco el Poder Ejecutivo nacional está obligado a modificarlo con alguna periodicidad, sino que ambas situaciones quedan libradas a su criterio.

Conclusiones sobre el artículo 23 inciso a) de la Ley 20.628

De acuerdo a lo analizado precedentemente, se considera que existe una falta de normativa adecuada, dentro de la ley de impuesto a las ganancias, que permita garantizar al individuo una renta mínima no sujeta a impuesto que resulte suficiente para cubrir sus necesidades de subsistencia bajo condiciones dignas.

Si tenemos en cuenta que existe un organismo, el Consejo Nacional del Empleo, la Productividad y el Salario Mínimo, Vital y Móvil, que se reúne periódicamente para establecer el valor de un salario mínimo vital que cumpla con esos requisitos, podría establecerse que el importe de la ganancia no imponible no puede ser inferior a ese salario bajo ninguna circunstancia, delegando eventualmente en el Poder Ejecutivo nacional la posibilidad de incrementarlo.

De esta manera, cada vez que se fije un nuevo valor de salario mínimo vital, automáticamente se modificaría el importe de la ganancia no imponible.

Si bien el principal beneficiario de esta modificación es la persona que realiza su trabajo en forma personal, ya sea en relación de dependencia o en forma autónoma, sus efectos alcanzan a todos los individuos, manteniéndose como único requisito para su cómputo que se trate de



sujetos residentes en el país. Esto responde al principio de igualdad que rige en materia tributaria, debido a que las necesidades de supervivencia de una persona son las mismas cualquiera fuere su nivel de ingreso e independientemente del origen de ese ingreso.

De igual modo, la deducción por cargas de familia prevista en el artículo 23 inciso b) de la ley debería quedar fijada en un porcentaje del valor anual del salario mínimo vital, teniendo en cuenta el grado de parentesco establecido actualmente por la norma.

C. Conclusiones finales

A lo largo de este trabajo se han analizado situaciones de inequidad existentes actualmente en la ley de impuesto a las ganancias.

Específicamente se abordó la problemática planteada ante el tratamiento impositivo diferente que se aplica a rentas que intrínsecamente son similares, como es el trabajo personal realizado en forma independiente o bajo las directivas de un empleador. No pudo concluirse que exista razón suficiente que justifique esta desigualdad, más aún cuando la propia jurisprudencia reconoce la naturaleza alimentaria del honorario percibido por el profesional autónomo.

También se procuró establecer si la redacción actual de la ley permite garantizar condiciones mínimas que aseguren al individuo una vida decorosa, que cubra sus necesidades vitales esenciales. En este sentido, se detecta una falta de normativa adecuada, que no solo alcanza a quienes trabajan en forma personal, sino que resulta aplicable a todos los contribuyentes.

Se propone la modificación del artículo 23 de la ley de impuesto a las ganancias, de modo tal que asegure lo siguiente:

1. La ganancia no imponible anual no debe ser inferior al importe anual del salario mínimo vital y móvil establecido por el Consejo Nacional del Empleo, la Productividad y el Salario Mínimo, Vital y Móvil correspondiente a cada período fiscal.



2. Las cargas de familia, de igual modo, no deben ser inferiores a una determinada proporción de ese salario. A modo de ejemplo, en el caso del cónyuge la deducción tampoco debería ser inferior al salario mínimo vital, pero para los hijos y otras cargas podrían aplicarse porcentajes menores.
3. La deducción especial de 3° y 4° categoría debe ser igualitaria para todas las personas que tengan derecho a su cómputo por desarrollar su trabajo en forma personal.

Referencias

Reig (Enrique J.), 1991. *Impuesto a las Ganancias*, 8° edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Manassero (Carlos J.) y otros, 2010. *Impuesto a las Ganancias*, 5° edición, Editorial Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Córdoba.

Jarach (Dino), 1980. *Impuesto a las ganancias*, Editorial Cangallo, 1ª edición, Buenos Aires.

Berenstein (Regina), 1994. *Manual Práctico Impuesto a las Ganancias*, Editorial Reisa, Buenos Aires.

Drohobycki (Marta Beatriz) y Tapia (Gustavo), 1993. *Impuesto a las Ganancias. Doctrina y práctica*, Ediciones Cima, Buenos Aires

Eguren (María Carolina) y García Solá (Marcela), 2004. *La naturaleza alimentaria de los honorarios profesionales y su evolución jurisprudencial*, Boletín N°7509, Revista Jurídica Zeus



Pagani (Matías), 2014. *Ganancias 2013. Régimen de retención para empleados en relación de dependencia*, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XXI, Editorial Errepar, Buenos Aires.

Bergamasco (Trinidad), 2014. *Problemática de la liquidación anual 2013 del impuesto a las ganancias de cuarta categoría y análisis de las particularidades que se pueden presentar a partir de 2014*, Práctica y Actualidad Laboral, Editorial Errepar, Buenos Aires.

Díaz (Vicente O.), 2012. *¿Existe el mínimo no imponible?*, Doctrina Tributaria, Tomo XXXIII, Editorial Errepar, Buenos Aires.

Cita de este artículo:

PEÑA POLLASTRI, D. (2015) "Las indemnizaciones por cese de una relación laboral, ¿están gravadas?". *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Abril de 2015, Año 5, Vol. 1. pp.52-74*. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

