



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

CONTADOR PÚBLICO NACIONAL

**“DEDUCCIÓN ESPECIAL INCREMENTADA DE IMPUESTO A LAS
GANANCIAS EN ARGENTINA EN EL AÑO 2022, LEY 27617”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN FINAL

POR:

Giuliana Melfa

Reg: 30.044 – carla.melfa@fce.uncu.edu.ar

Leonardo Ciullini

Reg: 29.895 – leonardo.ciullini@fce.uncu.edu.ar

Nicolás Germán Isoler Pagani

Reg: 28.211 - nicolas.isoler@fce.uncu.edu.ar

Robert Farfán

Reg: 30.616 – robert.farfan@fce.uncu.edu.ar

PROFESOR TUTOR:

Cdor. Diego Burky

MENDOZA, 2024



RESUMEN

En la situación económica que afronta un país como la Argentina, algunos aspectos de los tributos requieren actualizaciones constantes a fin no se desvíen del fin con el que fueron creados en su momento.

Es así que en el 2021 se comenzó a aplicar la Deducción Especial Incrementada que sirvió para marcar un piso para las personas que trabajaban en relación de dependencia, que, debido a la desactualización del monto de las deducciones a lo largo del período fiscal, empezaron a verse alcanzados por el Impuesto a las Ganancias sin ser sus sueldos lo que se consideraría “altos niveles de ingresos”.

Luego con la Ley 27.725, con fecha de publicación 06/10/2023, se determinó un régimen diferente para el cálculo del impuesto a las ganancias para las personas que trabajaban en relación de dependencia para el año 2024, que dejaba sin vigencia dicha Deducción Especial Incrementada.

El objetivo del presente trabajo es comprobar que la deducción especial incrementada estuvo alineada con los principios de la legislación tributaria nacional. Para ello, vamos a analizar la temática, previo estudio detallado de la norma, mediante la aplicación de cálculos bajo las distintas circunstancias a la que pudieron estar sometidos los contribuyentes y



comparando los resultados obtenidos con el fin de determinar la existencia de ventajas o desventajas que podrían haberse presentado.

Con esta exposición esperamos encontrar una contradicción en la aplicación de los principios tributarios de la legislación argentina para los contribuyentes que se presentaban bajo situaciones económicas similares.

Pero para entrar en el tópico de la deducción especial incrementada primero debemos remontarnos al Impuesto a las Ganancias, uno de los tributos más relevantes en el sistema tributario argentino.

Palabras/ frases claves: Ganancias, deducción especial incrementada, cuarta categoría, ganancia neta, gastos deducibles.



ÍNDICE

INTRODUCCION	5
Análisis de la Deducción Especial Incrementada, Ley 27617	5
CAPÍTULO I: ANTECEDENTES.....	7
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	100
Principios Constitucionales del Sistema Tributario Argentino.....	111
Hecho Imponible.....	144
Impuesto a las Ganancias	155
Elementos del Hecho Imponible del Impuesto a las Ganancias	155
Ejercicio de la Potestad Tributaria - Principios	166
Categoría del Impuesto a las Ganancias	17
Ley Nº 27.617 - Deducción Especial Incrementada	21
CAPÍTULO III: APLICACIÓN Y SOSTENIBILIDAD	26
Aplicación de los principios legales a la Deducción Especial Incrementada	26
Sostenibilidad de la Deducción Especial Incrementada en el tiempo	30
CAPÍTULO IV: PRESENTACIÓN DE CASOS.....	32
CASO 1: Caso General	32
CASO 2: Equidad	36
CASO 3: Igualdad.....	41
CASO 4: Proporcionalidad	46
CONCLUSIÓN	51
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	53



INTRODUCCION

Análisis de la Deducción Especial Incrementada, Ley 27617

El propósito de este trabajo es verificar la concordancia de la deducción especial incrementada con los principios de la legislación tributaria nacional. Para lograr esto, se llevará a cabo un análisis exhaustivo del tema, junto con un examen detallado de la normativa pertinente. Este estudio implicará el cálculo y comparación de resultados en diversas situaciones que podrían enfrentar los contribuyentes, con el fin de determinar posibles beneficios o desventajas.

Elegimos este tema porque el impuesto a las ganancias es una realidad que aborda a una amplia gama de sujetos con múltiples escenarios posibles, donde sus ingresos pueden verse significativamente afectados.

Siendo relevante en un país que se caracteriza por una constante inestabilidad económica y una destacable presión impositiva, con lo cual al conocer a fondo este tipo de reglamentaciones es posible sacar provecho de ciertas circunstancias y disminuir la carga fiscal o incluso suprimirla.

Dicho esto, los **objetivos** planteados son:

- Comprobar que la deducción especial incrementada cumple con los principios constitucionales del sistema tributario argentino;
- Verificar que frente a situaciones similares el impacto de la deducción especial incrementada será igualitaria para personas residentes de Argentina con ingresos 150.000 a 500.000 durante el periodo fiscal 2022.



- Precisar si el cálculo de la deducción incrementada es proporcional al incremento del impuesto.
- Analizar la sostenibilidad de la medida en el tiempo y evaluar si su aplicación es viable y conveniente en el contexto económico y fiscal de Argentina a largo plazo.

Bajo esta concepción y, en base a los objetivos propuestos, el presente trabajo persigue contrastar o afirmar la **hipótesis** por la cual se establece que:

La deducción especial incrementada es un mecanismo implementado por el Gobierno a fin de simplificar la actualización del piso a partir del cual los contribuyentes de Cuarta Categoría, que se desenvuelven en relación de dependencia, comienzan a tributar el impuesto a las ganancias por dichas rentas. Dicha deducción frente a determinadas situaciones podría no respetar los principios constitucionales que debe seguir un tributo.

El enfoque de nuestra estrategia metodológica es predominantemente cuantitativo, donde establecemos un problema de estudio delimitado siendo el análisis de datos, la formulación de hipótesis y la experimentación con casos modelos las principales vías de información.

1. Relevamiento normativo.
2. Relevamiento bibliográfico, búsqueda de casuísticas de doctrina y jurisprudencia relevantes.
3. Simulación de casos prácticos aplicando la normativa.



CAPÍTULO I: ANTECEDENTES

El impuesto a las ganancias, originalmente llamado “Impuesto a los Réditos”, comenzó su vigencia durante la presidencia de facto Jose Felix Benito Uriburu en el año 1932, establecido como “régimen sobre impuesto a los réditos” cuyo texto establece que “Todos los réditos producidos a partir del 1 de enero de 1932 o correspondientes al tiempo transcurrido desde el 1 de enero de 1932 y derivados de fuente argentina, a favor de argentinos o extranjeros, residentes o no residentes en el territorio de la república, con excepción de los expresamente excluidos en las disposiciones siguientes, quedan sujetos al gravamen de emergencia nacional que establece la presente. el presente impuesto caducará el 31 de diciembre de 1934.”

Se mantuvo vigente por varios años hasta que posteriormente en el año 1974 fue sustituido por Ley de Impuestos a las ganancias (Ley n° 20.628) durante el mandato de Juan Domingo Perón, que amplió su alcance a los trabajadores en relación de dependencia. La Ley de Impuesto a las Ganancias ha pasado por varias reformas siendo de las más relevantes al día de hoy la Ley 27.430 del 2017, luego ordenada mediante el Decreto N° 824/2019, y para el caso de interés de nuestro trabajo de investigación, la Ley n° 27.617 sancionada por la Cámara de Senadores el 8/4/2021, publicándose en el Boletín Oficial el 21/4/2021.

Esta norma incorporó en el último párrafo del artículo 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias que para el caso de las rentas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la presente y con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto



no supere la suma equivalente a pesos ciento cincuenta mil (\$150.000) mensuales, inclusive, deberán adicionar una deducción con un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta las deducciones de los incisos a), b) y c) del presente artículo, de manera tal que será igual al importe que -una vez computada- determine que la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a cero (0). Asimismo, y con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto supere la suma equivalente a pesos ciento cincuenta mil (\$150.000) mensuales, pero no exceda de pesos ciento setenta y tres mil (\$173.000) mensuales inclusive, los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada conforme al Anexo de la RG 5008/21.

Sobre la mencionada deducción especial incrementada, salieron diversos artículos y cursos donde se analizaba la forma de cálculo buscando esclarecer la forma de proceder en las distintas situaciones que podían presentarse para la persona encargada de estimar la retención a realizar al personal en relación de dependencia. Para ello se contaba como base la Resolución General 4003-E, modificada por la Resolución General 5008/2021.

Conforme el paso del tiempo se dictaron las siguientes normas reglamentarias y se incrementaron los montos de las referidas deducciones: Decreto 336 (B.O.25.05.2021), R.G. 5.008 (B.O.15.06.2021), Decreto 620 (B.O.23.09.2021), R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021), Ley



27.667 (B.O.21.12.2021), Decreto 298 (B.O.07.06.2022), R.G. 5.206 (B.O.14.06.2022), Decreto 714 (B.O.28.10.2022) y R.G. 5.280 (B.O.07.11.2022).

La evolución cronológica del tope para aplicar la deducción especial incrementada primera parte, desde enero hasta diciembre 2022 fue:

- Desde el 01/01/2022 y hasta el 31/05/2022 se fijó \$225.937 por aplicación de la R.G. 5.206.
- Desde el 01/06/2022 y hasta el 31/10/2022 se fijó \$280.792 por aplicación del decreto 298/2022.
- Desde el 01/11/2022 y hasta el 31/12/2022 se fijó \$330.000 por aplicación del decreto 714/2022.

En este caso podemos notar que hubo un incremento de la deducción especial incrementada del 46,05% a lo largo del 2022. El contraste a tener en cuenta es que el Nivel general del Índice de precios al consumidor, informado por INDEC, acumuló un incremento de 94,8% en los doce meses de 2022.



CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

Cabe señalar, que el objeto del presente trabajo se basa en legislación no vigente ya que con posterioridad fue modificada.

Dicha modificación fue realizada durante la gestión del Ministro Sergio Massa en 2023 que incluyó la elevación de los umbrales de ingresos y en la forma de cálculo la llevó Sergio Massa a cabo mediante el Decreto 473/2023, con fecha de publicación 13/09/2023, donde se estableció que no se aplicaría retención del impuesto a las ganancias si la remuneración bruta del mes que se liquida, a partir del 1 de octubre de 2023, o el promedio de las remuneraciones brutas mensuales desde el 1 de octubre hasta el 31 de diciembre de 2023, lo que sea menor, no excede la cantidad de \$1.980.000, que equivale a 15 veces el salario mínimo, vital y móvil vigentes en octubre de 2023.

Luego, con la asunción de Javier Milei como presidente de Argentina, se vuelve a modificar la ley 27.617. Para el periodo fiscal 2024, durante el primer semestre estuvo vigente el régimen establecido en la Ley 27.725 conocido como “Impuesto cedular sobre los mayores ingresos” para ser finalmente reemplazado mediante la Ley 27.743, publicada en Julio del 2024. Esta última significó la unificación del régimen hacia el sistema anterior, sin retomar la deducción especial incrementada, pero con actualizaciones semestrales para los importes de las deducciones personales (art. 30, LIG) y para la escala del impuesto (art. 94).



En el caso especial del año 2024, se estableció (art. 74) una actualización extraordinaria en septiembre (teniendo en cuenta la inflación de julio y agosto de 2024).

Principios Constitucionales del Sistema Tributario Argentino

Al momento de estructurar los tributos hay que tener en cuenta que la Constitución plasma los principios que estos deben seguir para ir en acuerdo al espíritu de la ley. Debemos recordar que todos los tributos, cualquiera sea su denominación, tienen su fundamento en el poder tributario del estado y poseen análoga estructura jurídica.

Estos principios son:

- **Legalidad:** Este principio establece la imposibilidad de crear tributos sin una ley que lo respalde. Es decir, la imposición de un tributo debe emanar del órgano competente, seguir el procedimiento establecido, obtener las aprobaciones correspondientes y la publicidad requerida.

Fuente Normativa: art. 19 de la Constitución Nacional: “Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”

- **Igualdad:** Busca la igualdad entre individuos, asegurando un trato uniforme para aquellos en situaciones semejantes. Se refleja en rangos de igual capacidad contributiva, que se manifiestan a través del patrimonio, la renta o el gasto.



Fuente Normativa: art. 16 de la Constitución Nacional: “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.”

- **Generalidad:** Relacionado con el principio de igualdad, implica que un sistema tributario debe abarcar completamente las diversas expresiones de la capacidad contributiva, considerando la totalidad de personas o bienes, sin privilegiar a una parte de ellos.

Fuente Normativa: art. 16 de la Constitución Nacional: “... Todos sus habitantes son iguales ante la ley ... La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”

- **Proporcionalidad:** Debe entenderse como la proporcionalidad en las manifestaciones de la capacidad contributiva, basada en el capital, la renta y el consumo. Es razonable exigir mayores contribuciones a aquellos con mayores ingresos o patrimonio, respetando los principios de capacidad contributiva.

Fuente Normativa: art. 4 de la Constitución Nacional: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, del de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...” Art. 75 inciso 2 de la Constitución Nacional: “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...”

- **No confiscatoriedad:** Aunque la Constitución Nacional no exprese directamente este principio en materia tributaria, lo sugiere indirectamente al referirse a la propiedad privada. Los tributos no deben absorber una parte sustancial de la propiedad privada o su renta. Además, la inestabilidad económica exige ajustes constantes en los valores de referencia de las leyes para evitar violar este principio.

Fuente Normativa: art. 17 de la Constitución Nacional: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley [...]”

- **Retroactividad:** Las leyes impositivas pueden tener efecto retroactivo debido al poder de imperio del Estado. El Congreso puede aprobar leyes tributarias retroactivas, siempre y cuando no afecte la garantía constitucional sobre propiedad privada. Existe consenso doctrinario en la necesidad de conocer las reglas de juego con anterioridad para respetarlas. La ley siempre debería existir antes de los hechos a los que se aplicará.

Fuente Normativa: art. 3 del Código Civil: “A partir de su entrada en vigencia las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario...”

- **Equidad:** Está relacionado con la justicia y la razonabilidad. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado que el principio de la equidad refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique.



La equidad significa que la imposición debe guardar una relación razonable con la materia imponible y es sinónimo de justicia. Un tributo no es justo a menos que sea constitucional, englobando y sintetizando todos los demás principios constitucionales.

Por lo mencionado anteriormente es importante comentar que por capacidad contributiva se entiende como la capacidad de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y de hacer frente a los gastos del Estado. Esto implicaría que no se puede imponer cargas tributarias en situaciones donde no existe dicha capacidad, para ello en Argentina se tienen en cuenta tres parámetros o indicadores:

- Patrimonio: Abarcado por el Impuesto a los Bienes Personales
- Renta: Alcanzado por el Impuesto a las Ganancias
- Gasto (o consumo): Afectado por el Impuesto al Valor Agregado

Hecho Imponible

Uno de los conceptos clave a la hora de hablar de tributos es el Hecho Imponible.

En primer lugar, podemos definir Hecho Imponible como “un presupuesto normativo abstracto indicativo de capacidad económica y que acaecido da lugar a la tributación.”. Se debe definir el hecho imponible y sus elementos: sujeto, material, cuantitativo, temporal y espacial.

En cuanto a sus elementos, podemos mencionar:

❖**Sujeto:** quien es llamado a cumplir la prestación. Es a quien se le atribuyen las consecuencias del hecho imponible. Puede ser: el que verifica el hecho imponible (deudor o contribuyente) o en nombre de terceros (responsables solidarios o sustitutos).



❖**Material u Objeto:** Hecho imponible en sí, situación o circunstancia que da lugar a la obligación del impuesto a pagar.

❖**Cuantitativo:** es la Base imponible. Ya que acaecido el hecho imponible debe pagarse el impuesto, existiendo una necesidad de determinar su cuantificación. Debe responder estrictamente al objeto. Pueden usarse presunciones o ficciones.

❖**Temporal:** momento en que el legislador considera que se configura la descripción del comportamiento objetivo llevado a cabo por el sujeto. Irretroactividad de la ley Ley aplicable. Cómputo de la prescripción

❖**Espacial:** ámbito territorial en que el Estado puede extender la potestad tributaria.

Impuesto a las Ganancias

Para entrar en el tópico de la deducción especial incrementada primero debemos remontarnos al Impuesto a las Ganancias, uno de los tributos más relevantes en el sistema tributario argentino.

Elementos del Hecho Imponible del Impuesto a las Ganancias

En este caso particular, es la obtención de ganancias por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en la ley 27.430.

Sus elementos son:

- **Sujeto:** Podemos distinguir tres tipos de contribuyentes: personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país; sociedades de capital constituídas en el país y establecimientos permanentes ubicados en el país; y beneficiarios del exterior (personas



humanas, sucesiones indivisas o sociedades en general y empresas unipersonales no incluídas en los apartados precedentes).

- **Material:** Todo concepto que se entienda por ganancia según el art. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Este artículo define y agrupa las distintas categorías de ganancias sujetas a la ley, abarcando diversas fuentes de ingresos tanto periódicos como esporádicas, así como operaciones de venta o transferencia de bienes y títulos valores.

- **Cuantitativo:** Acaecido el hecho imponible debe pagarse el impuesto.
- **Temporal:** La norma general es que el año fiscal coincide con el año calendario (desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año), pero para el caso de las sociedades que llevan registros contables el año fiscal coincide con el ejercicio comercial de cada sociedad.
- **Espacial:** Se ve determinado por principios jurisdiccionales. Lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

Ejercicio de la Potestad Tributaria – Principios

- **Residencia:** los residentes en el país tributan sobre su renta mundial, a fin de evitar la doble imposición internacional; se les otorga un crédito por los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera, hasta el monto del incremento de la obligación tributaria originado por la inclusión de las mismas.
- **Territorialidad de la fuente:** Grava la derivada de fuentes ubicadas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad,



domicilio o lugar de residencia del sujeto pasivo del tributo.

En el caso de los beneficiarios del exterior tributan exclusivamente sobre sus rentas de fuente argentina, en general, mediante el procedimiento de retención con carácter de pago único y definitivo.

Categoría del Impuesto a las Ganancias

1. Ganancias de la primera categoría - **RENTA DEL SUELO**: corresponde a las ganancias generadas por el usufructo de los inmuebles urbanos y rurales y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces.
2. Ganancia de la segunda categoría - **RENTA DE CAPITAL**: corresponde a los ingresos obtenidos por la tenencia de acciones, intereses, dividendos y/o utilidades.
3. Ganancia de la tercera categoría - **BENEFICIOS EMPRESARIALES**: corresponde a las ganancias de las sociedades y empresas unipersonales.
4. Ganancia de la cuarta categoría - **INGRESO DEL TRABAJO PERSONAL EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA Y OTRAS RENTAS**: son las ganancias obtenidas por el trabajo personal, específicamente las que nombra el artículo 82 capítulo IV de la ley 27430, entre ellas tenemos:

“..... a) Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos.

En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN y de las provincias y del MINISTERIO PÚBLICO DE LA NACIÓN



cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto, de los consejeros de las sociedades cooperativas y de las asignaciones mensuales y vitalicias reconocidas a presidentes y vicepresidentes de la Nación dispuestas por la ley 24.018. (Inciso sustituido por art. 8° de la Ley N° 27.617 B.O. 21/4/2021. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina y tendrá efectos a partir del período fiscal iniciado el 1° de enero de 2021, inclusive.”

Aquí nos enfocamos en los 3 primeros incisos ya que eran estas rentas donde correspondía la aplicación de la deducción especial incrementada.

En el caso de personas humanas el Impuesto a las Ganancias se trata de un impuesto nacional que recae sobre los haberes o rentas obtenidos durante el año calendario. El mismo se calcula mediante la aplicación de una alícuota progresiva sobre la ganancia neta, ingresos menos gastos deducibles, obtenida durante el período fiscal de liquidación.

Una vez determinada la Ganancia Neta se procede a consignar las deducciones, que son importes que disminuyen la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto a pagar. Son otorgados mediante ley y tienen un valor o tope determinado.

En lo que se refiere a deducciones tenemos los siguientes tipos:



TIPO DE DEDUCCIONES	
PERSONALES	Son beneficios fiscales que permiten a los contribuyentes reducir su base imponible para el cálculo del impuesto a las ganancias. Estas deducciones están detalladas en el artículo 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y las mismas son: ganancia mínima no imponible, cargas de familia, deducción especial. No se requiere la presentación de comprobantes ante el fisco para poder deducir estos conceptos, es decir, son aplicables a todos los contribuyentes que sean personas humanas. Este tipo de deducciones, tal como indica el art. 25 cuarto párrafo de la misma ley, no pueden generar quebrantos: <i>“A los efectos de este artículo no se considerarán pérdidas los importes que la ley autoriza a deducir por los conceptos indicados en el artículo 30”</i>.
GENERALES	Detalladas en el Artículo 85 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Están conformadas por: servicios y herramientas con fines educativos, cuotas médico – asistenciales, primas de seguro para el caso de muerte, donaciones, intereses por préstamos hipotecarios, alquileres de casa-habitación, casas particulares. Dichos gastos deben declararse mediante el aplicativo de “SIRADIG - Trabajador” que es el Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias. Dicho sistema permite a los empleados transmitir a sus empleadores la información correspondiente de manera electrónica y automatizada mediante el F. 572 web con los conceptos a deducir..



ESPECÍFICAS	En el caso de contribuyentes que sólo perciban ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios, las deducciones por ganancias no imponibles y deducción especial serán sustituidas por una deducción específica. Sin embargo, esta deducción específica no podrá ser aplicada por aquellos sujetos que estén obligados a tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales, salvo que dicha obligación sea exclusivamente debido a la propiedad de un inmueble utilizado como vivienda única.
--------------------	--

Tabla 1: Tipos de Deducciones. Fuente: Elaboración Propia

Aquí es donde entraba la deducción especial incrementada, que, como parte integrante de un tributo, nació de una ley. Por lo que debemos estar conscientes que su impacto en el sistema tributario buscaba el cumplimiento de los principios constitucionales previstos.

Los responsables de realizar estos cálculos tal como lo dice en su artículo 2 la Resolución General N° 4003 - Régimen de retención de Impuesto a las Ganancias son;

“...ARTÍCULO 2° — Deberán actuar como agentes de retención:

- a) Los sujetos que paguen por cuenta propia las ganancias mencionadas en el Artículo 1°, ya sea en forma directa o a través de terceros, y
- b) quienes paguen las aludidas ganancias por cuenta de terceros, cuando estos últimos fueran personas humanas o jurídicas domiciliadas o radicadas en el exterior...”

La metodología de la retención estaba plasmada en la RG N° 5008 -



“DETERMINACIÓN DEL IMPORTE A RETENER” donde hace mención a los pasos a seguir para llevar a cabo el cálculo de la retención del tributo.

Ley N° 27.617 - Deducción Especial Incrementada

Finalmente llegamos a la Ley n° 27.617, publicada el 21/04/2021, donde el Senado y la Cámara de Diputados de la Nación Argentina sancionaron en su Art. 6°:

“Sustitúyese el inciso c) del primer párrafo del artículo 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, el cual quedará redactado de la siguiente manera:

....Para el caso de las rentas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la presente, y con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto no supere la suma equivalente a pesos ciento cincuenta mil (\$ 150.000) mensuales, inclusive, deberán adicionar a la deducción del apartado 2 precedente, un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta las deducciones de los incisos a), b) y c) del presente artículo, de manera tal que será igual al importe que -una vez computada- determine que la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a cero (0). Asimismo, y con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto supere la suma equivalente a pesos ciento cincuenta mil (\$ 150.000) mensuales, pero no exceda de pesos ciento setenta y tres mil (\$ 173.000) mensuales, inclusive, facúltase al Poder Ejecutivo nacional a definir la magnitud de la deducción adicional prevista en este párrafo en orden a promover que la carga tributaria del presente gravamen no neutralice los beneficios derivados de esta medida y de la correspondiente política salarial”.



Por lo que se incorporó una deducción adicional para determinados sujetos que perciban haberes brutos mensuales que no superen los \$150.000, inclusive, de manera tal que la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a CERO. Es decir, no corresponderá retención alguna de impuesto a las ganancias en aquellos meses en que la remuneración bruta de ese mes o el promedio de las remuneraciones brutas mensuales a ese mes -el que fuere menor- no supere los \$150.000.

Luego para los sujetos cuya remuneración bruta supere los \$150.000 mensuales, pero que no excedan de \$173.000 mensuales, inclusive, se incorporó una deducción adicional fija.

“En aquellos meses en que la remuneración bruta del mes que se liquida o el promedio de las remuneraciones brutas mensuales a ese mes -el que fuere menor- supere los \$150.000 y resulte inferior o igual a \$173.000, los agentes de retención computarán, en el sueldo neto que se liquida, una deducción especial incrementada conforme al Anexo de la RG 5008/21.”

Luego mediante el Decreto 620/2021, dicha deducción ajustó su mínimo, de \$150.000 fue llevado a \$175.000, aplicable a las rentas devengadas entre septiembre y diciembre de 2021. Dicha actualización llevó consigo la emisión de un nuevo Anexo (RG 5076/21) para las deducciones computables entre \$175.000 y \$203.000.

Para el año 2022 los montos de remuneraciones brutas de referencia que determinan que no corresponderá retención alguna del impuesto a las ganancias quedaron de la siguiente manera:



1. En el período comprendido entre el **1 de enero y el 31 de mayo de 2022**: el promedio de las remuneraciones brutas mensuales desde el 1 de enero hasta el 31 de mayo de 2022, a ese mes, el que fuere menor, no supere los \$225.937.

En aquellos meses en que la remuneración bruta del mes que se liquida, o el promedio de las remuneraciones brutas mensuales desde el 1 de enero hasta el 31 de mayo de 2022 -el que fuere menor- supere los \$225.937 y resulte inferior o igual a \$260.580, los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada.

2. En el período comprendido entre el **1 de junio y el 31 de octubre de 2022**: el promedio de las remuneraciones brutas mensuales desde el 1 de junio hasta el 31 de octubre de 2022, a ese mes, el que fuere menor, no supere los \$280.792. Actualizado mediante el Decreto 298/2022.

En aquellos meses en que la remuneración bruta del mes que se liquida en el período del 1 de junio al 31 de octubre de 2022 o el promedio de las remuneraciones brutas mensuales desde el 1 de junio hasta el 31 de octubre de 2022 -el que fuere menor- supere los \$280.792 y resulte inferior o igual a \$324.182, los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada.

3. En el período comprendido entre el **1 de noviembre y el 31 de diciembre de 2022**: el promedio de las remuneraciones brutas mensuales desde el 1 de noviembre hasta el 31 de



diciembre de 2022, a ese mes, el que fuere menor, no supere los \$330.000, inclusive.
Actualizado mediante el Decreto 714/2022.

En aquellos meses en que la remuneración bruta del mes que se liquida en el período del 1 de noviembre al 31 de diciembre de 2022 o el promedio de las remuneraciones brutas mensuales desde el 1 de noviembre hasta el 31 de diciembre de 2022 -el que fuere menor- supere los \$330.000 y resulte inferior o igual a \$431.988, los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada que fue publicada con la Resolución General 5280/2022 de AFIP.

El 03/11/2022 se publica la Resolución General 5280/2022 por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, donde se explicaba el tratamiento de la deducción para el caso donde confluían distintas situaciones en un mismo contribuyente:

“Una vez determinada la deducción especial incrementada de la primera o de la segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen, del período mensual correspondiente a las rentas devengadas, a los efectos del cálculo de la retención se sumará dicha deducción especial incrementada a las que hubieran sido computadas en períodos anteriores, si las hubiere. Asimismo, dicha deducción especial incrementada mensual, deberá ser trasladada a los meses subsiguientes aún cuando las remuneraciones y/o haberes brutos del mes o promedio de dichas remuneraciones y/o haberes brutos mensuales, excedan los nuevos tramos de la primera y segunda parte del penúltimo



párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen- sin que deba ser nuevamente calculada a los efectos de la determinación anual.”

En cuanto al tratamiento del Sueldo Anual Complementario, dicha resolución establecía en su primer artículo que el Sueldo Anual Complementario podía estar exento según si los montos de remuneración y/o haber bruto mensual no excedían un importe determinado:

a) Para la primera cuota del sueldo anual complementario se establecía en \$280.792. inclusive, resultante del promedio de la remuneración y/o haber bruto mensual del primer semestre.

b) Para la Segunda cuota del sueldo anual complementario se establecía en \$330.000, resultante del promedio de la remuneración y/o haber bruto del segundo semestre.

Cabe mencionar que la retención practicada, cuando hubiese correspondido, sobre la primera cuota del sueldo anual complementario, no era pasible de modificación en oportunidad del pago de la segunda cuota.



CAPÍTULO III: APLICACIÓN Y SOSTENIBILIDAD

Aplicación de los principios legales a la Deducción Especial Incrementada

En base a lo expuesto en párrafos anteriores acerca de los principios legales que deben cumplir todas las leyes impositivas, surge el siguiente interrogante: ¿Cumplía la Ley 27.617 - “Deducción Especial Incrementada”- con los principios anteriormente mencionados?

Para poder responder la pregunta, se hace indispensable plantear cada uno de los principios en relación a la mencionada ley, y de allí, analizar si los mismos eran aplicables a ella.

1. LEGALIDAD

Tal como se expuso anteriormente, este principio implica la existencia de una ley que respalde el tributo. Por lo tanto, podemos afirmar que la Deducción Especial Incrementada sí cumplía este principio, ya que surgía de la mencionada Ley 27.617, por lo que se trataba de un tributo con respaldo legal, emanado de órgano competente.

2. IGUALDAD

Este principio busca asegurar un trato uniforme para todos los individuos que tributan impuestos y que se encuentran en situaciones similares.

En relación a la Deducción Especial Incrementada encontramos que se trataba de un principio ambiguo, ya que desde el punto de vista del "trato igualitario" éste se cumplía, dado que buscaba que todos los que se encontraban debajo del umbral determinado no tributaran ganancias, proporcionando la deducción a cada caso para lograr que la "ganancia" fuera cero.



Pero desde el punto de vista de sueldos anuales, podía pasar que dos personas anualmente cobraran lo mismo, pero una de ellas pagó impuestos por quedar en algún mes por encima del umbral, y el otro no pagó por cobrar siempre sueldos menores pero que al final anualmente sumaban lo mismo.

De esta manera se haría notar que dos personas con la misma capacidad contributiva en términos **anuales**, se veían afectados de manera desigual cuyo origen reside únicamente en la temporalidad en la que se percibió el ingreso.

Para comprender mejor esta ambigüedad, recomendamos ir al **Caso 3** expuesto en el apartado “**Capítulo IV: Presentación de Casos**”, ya que verlo con ejemplos numéricos facilitará mucho el entendimiento de éste planteo.

3. GENERALIDAD

Este principio se relaciona con la igualdad, e implica un trato “generalizado” - valga la redundancia - a todas las personas o bienes, sin privilegiar a ninguna.

Es decir, busca garantizar que todos los ciudadanos contribuyan equitativamente al financiamiento del Estado a través del pago de impuestos, sin privilegios ni excepciones basadas en su condición social o económica.

La deducción especial incrementada era una medida que buscaba beneficiar a los contribuyentes de menores ingresos, aumentando el monto que podían deducir de sus ingresos antes de calcular el Impuesto a las Ganancias.



Aunque esta medida pudiera parecer contraria al principio de Generalidad, ya que implicaba tratar de manera diferente a ciertos contribuyentes, en realidad estaba alineada con el principio, ya que apuntaba a compensar las desigualdades económicas y sociales presentes en la población.

A pesar de que algunos contribuyentes podrían recibir un “beneficio” adicional en forma de reducción del impuesto debido a esta medida, seguía siendo aplicable para todos los contribuyentes dentro del mismo rango salarial o categoría, sin discriminación alguna. Por lo tanto, no infringía el principio de generalidad ya que su aplicación era amplia y no excluía a ningún grupo específico.

En conclusión, aunque la deducción especial incrementada hubiese podido interpretarse como una excepción a este principio debido a su carácter diferenciado, su objetivo era atenuar desigualdades económicas dentro del marco tributario establecido para todos los ciudadanos.

4. PROPORCIONALIDAD

Este principio establece que la carga impositiva debe ser proporcional a la capacidad económica del contribuyente. Es decir, aquellos con mayores ingresos deberían pagar una proporción mayor en impuestos respecto a sus ingresos que aquellos con menores ingresos.

Al realizar detenidamente el análisis de este principio en la exposición del **Caso 4** expuesto en el “**Capítulo IV: Presentación de Casos**”, llegamos a la conclusión de que la



Deducción Especial Incrementada cumplía con este principio, ya que permitía que ante contribuyentes de distintos ingresos la carga tributaria fuera acorde a los mismos.

Viendo el caso práctico podrá comprenderse mejor el planteo efectuado.

5. NO CONFISCATORIEDAD

Este principio estaría siendo cumplido ya que el objetivo de esta deducción era disminuir el importe que se pagaba en concepto de impuesto a las ganancias.

Como ya fue explicado anteriormente en esta exposición, la no confiscatoriedad implica que el Estado nunca puede absorber una parte sustancial del patrimonio o bienes de las personas. Por lo tanto, el surgimiento de esta ley admitiendo una deducción que permitía disminuir la base imponible sobre la que se calculaba el impuesto a las ganancias, favorecía considerablemente el cumplimiento de este principio.

6. RETROACTIVIDAD

La retroactividad implica que primero está la ley, y luego la “consecuencia”, es decir, la aplicación de la misma en la vida diaria. No se puede aplicar un impuesto (en el caso de esta exposición, una deducción) si primero no existe una ley que lo cree y que lo regule.

En base a esto, podemos decir que la Ley 27.617 también cumplía con este principio, ya que la Deducción Especial Incrementada no comenzó a aplicarse sino hasta que fue debidamente aprobada la mencionada ley.



7. EQUIDAD

Este principio se encuentra muy ligado a los principios de Igualdad y Proporcionalidad anteriormente expuestos.

En la deducción especial incrementada, en lo que se refiere al primer tramo deducción, primer párrafo inciso c), tenía una mayor predisposición hacia el principio de equidad ya que la deducción especial incrementada tomaba un valor variable según la situación particular del contribuyente, a fin de que el impuesto a ingresar fuera cero. Esto implicaba que, si había dos contribuyentes con los mismos ingresos, pero con distintos gastos deducibles en un mes, la Deducción Especial Incrementada fuera menor para aquel que tiene mayores gastos mensuales y mayor para aquel que no tenía gastos, beneficiando de esta manera a aquel contribuyente con mayor carga tributaria.

Esta situación podemos verla con mayor claridad en el apartado “**Capítulo IV: Presentación de casos**”, en el **Caso 2**.

Sostenibilidad de la Deducción Especial Incrementada en el tiempo

Luego del exhaustivo análisis realizado en este trabajo, y de toda la información recopilada, consideramos que hasta el momento en el que se basa nuestro enfoque (es decir, año 2022) la aplicación de la Ley 27.627 ha sido provechosa y ha cumplido con el objetivo de proporcionar alivio a los contribuyentes de menores ingresos.

Sin embargo, hablar de sostenibilidad futura en el tiempo depende de muchos otros factores, no solamente si su aplicación hasta el momento ha sido exitosa, sino que también



debemos tener en cuenta la situación económica del país, las prioridades fiscales y las necesidades presupuestarias.

La sostenibilidad de esta medida podría verse afectada por cambios en la política fiscal, variaciones en los ingresos fiscales, modificaciones en las condiciones económicas del país o nuevas prioridades gubernamentales, entre otros escenarios posibles.

Si se considera que la Deducción Especial Incrementada es una herramienta efectiva para favorecer a ciertos contribuyentes con menores ingresos y contribuir al principio de proporcionalidad en la tributación, es posible que se busque mantenerla a lo largo del tiempo. Sin embargo, esto dependerá también de consideraciones financieras y políticas más amplias.

Consideramos que es importante llevar a cabo un análisis periódico sobre el impacto financiero y social de mantener esta Deducción Especial Incrementada para evaluar su sostenibilidad a largo plazo. Asimismo, se deben considerar eventuales ajustes o modificaciones que puedan ser necesarios para garantizar su viabilidad dentro del contexto económico y fiscal cambiante.



CAPÍTULO IV: PRESENTACIÓN DE CASOS

Llevando a la práctica el marco teórico desarrollado es que planteamos las siguientes situaciones a fin de determinar los efectos de la deducción especial incrementada:

CASO 1: Caso General

Un contribuyente inicia el año 2022 con un sueldo mensual de \$200.000 actualizado de forma discrecional, como empleado Fuera de Convenio, que no ha declarado ninguna deducción personal o general para contemplar en el cálculo de retención de ganancias.

Periodo	Sueldo Bruto	Sueldo Bruto Promedio	Piso Imp. Ganancias	¿Corresponde deducción?
ene-22	200.000	200.000	225.937	inciso c) primera parte
feb-22	200.000	200.000	225.937	inciso c) primera parte
mar-22	200.000	200.000	225.937	inciso c) primera parte
abr-22	200.000	200.000	225.937	inciso c) primera parte
may-22	200.000	200.000	225.937	inciso c) primera parte
jun-22	300.000	300.000	280.792	inciso c) segunda parte
jul-22	300.000	300.000	280.792	inciso c) segunda parte
ago-22	300.000	300.000	280.792	inciso c) segunda parte
sep-22	300.000	300.000	280.792	inciso c) segunda parte
oct-22	300.000	300.000	280.792	inciso c) segunda parte
nov-22	500.000	500.000	330.000	No corresponde
dic-22	500.000	500.000	330.000	No corresponde

Tabla 2 - Caso General. Fuente: Elaboración Propia



En el caso planteado, podemos ver que durante la primera parte del año fiscal tanto el sueldo bruto como el sueldo bruto promedio quedó por debajo del tope de \$225.937, quedando comprendido en el inciso c, primer párrafo, del art. 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Esto implica aplicar una Deducción Especial Incrementada exactamente igual a la ganancia obtenida, de modo que el impuesto a retener sea cero.

Aplicándolo con un ejemplo numérico: El contribuyente en este primer tramo con deducciones por \$156.073, por lo que durante los meses de enero a mayo la ganancia neta será de \$43.927, que surgen de la diferencia entre el sueldo bruto y las deducciones. Al encontrarse debajo del tope, reconocerá una Deducción Especial Incrementada exactamente igual a la ganancia neta sujeta a impuesto - es decir, \$43.927. De esta manera, la ganancia imponible será cero y no le corresponderá tributar el Impuesto a las Ganancias.

Continuando con el caso, hacia la mitad del ejercicio fiscal podemos ver que el salario del contribuyente queda por encima del piso, el cual se incrementó a \$280.792 tal como indica el art. 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, actualizado por la Ley 27.617 a partir del mes de junio de 2022.

En esta etapa, al encontrarse en la “franja” determinada en el mismo art. 30 Ley de Impuesto a las Ganancias, inc. c (es decir, entre el piso de \$280.792 y la base para tributar por el Régimen General), la Deducción Especial Incrementada será un importe fijo según la tabla que publica AFIP en su página web, cuyo monto se determina conforme los sueldos brutos y sueldos brutos promedio de ese tramo. Llevándolo al caso, cuyo sueldo es de \$300.000 durante los meses de junio a octubre 2022, la tabla a aplicar sería la siguiente:



Sueldo bruto mensual o promedio del año igual o inferior a	Deducción especial incrementada del art. 30 inc c) a computar en el mes
(...)	(...)
299.886	54.830,27
300.074	54.373,72
300.2615	53.917,93
(...)	(...)

Tabla 3 - Deducción Especial Incrementada. Fuente: [AFIP](#)

Hacia la última parte del año, podemos observar que el sueldo mensual y promedio pasaron a ser de \$500.000, superando el límite por el cual se puede aplicar la Deducción Especial Incrementada. Esto implica que el contribuyente deberá tributar el Impuesto a las Ganancias directamente sobre la ganancia neta que surja de restar las deducciones a su renta de cuarta categoría, es decir, como se liquidaría en el Régimen General convencional.

La presentación de este caso tiene como fin la visualización de cómo un contribuyente puede pasar por los distintos tramos de la Deducción Especial Incrementada, y como terminan confluyendo sus efectos en términos de un ejercicio anual.

La liquidación de impuesto a las ganancias anual para el caso planteado sería la siguiente:



MESES	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	166.000	332.000	498.000	664.000	830.000	1.079.000
Mínima no imponible	21.047	42.094	63.141	84.188	105.235	126.282
Deducción especial de 4ta categoría	101.026	202.052	303.078	404.104	505.130	606.156
Deducción especial incr. 1era parte	43.927	87.854	131.781	175.708	219.635	219.635
Deducción especial incr. 2da parte	-	-	-	-	-	54.830
Ganancia sujeta a impuesto	-	-	-	-	-	72.097
Impuesto determinado	-	-	-	-	-	23.576
MESES	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	1.328.000	1.577.000	1.826.000	2.075.000	2.490.000	3.112.500
Mínima no imponible	147.329	168.377	189.424	210.471	231.518	252.565
Deducción especial de 4ta categoría	707.182	808.207	909.233	1.010.259	1.111.285	1.212.311
Deducción especial incr. 1era parte	219.635	219.635	219.635	219.635	219.635	219.635
Deducción especial incr. 2da parte	109.661	164.491	219.321	274.151	274.151	274.151
Ganancia sujeta a impuesto	363.828	435.925	508.022	580.119	873.046	1.373.473
Impuesto determinado	50.227	62.030	73.833	85.636	154.640	290.666

Tabla 4 - Liquidación impositiva Caso 1. Fuente: Elaboración propia



CASO 2: Equidad

Consideramos dos contribuyentes - **A** y **B** - que tienen exactamente el mismo ingreso gravado. Mantienen durante el periodo 2022 un sueldo mensual bruto de \$200.000, desempeñándose como empleados Fuera de Convenio. Para ambos casos no exhibimos el SAC, por definirse como un ingreso exento según la Resolución General 5280/2022 de AFIP.

El contribuyente **A** es soltero, sin hijos y tiene mensualmente gastos en personal de servicio doméstico, alquiler y pago adicional a la prepaga por la diferencia del plan elegido. Durante el año, fueron los gastos mensuales totales, los que serán deducibles del impuesto a las ganancias (*ver Tabla 3*).

Del análisis de la Tabla 5, podemos observar lo siguiente:

- Los gastos por personal de servicio doméstico no superan el tope establecido para el año 2022 de \$252.564,82 anual, por lo que podrá deducirlos en su totalidad al realizar la liquidación impositiva
- Para los gastos de prepaga, el tope establecido es el 5% de la ganancia neta acumulada del ejercicio, el cual asciende a \$94.850. Dado que el gasto anual en prepaga se encuentra por debajo, el contribuyente A podrá computar los \$58.000 como deducción en su declaración jurada de impuesto a las ganancias.
- En el caso del alquiler, se puede deducir el 40% del total anual, siempre que este no supere el tope de \$252.564,82. Para el contribuyente A, el 40% de su alquiler alcanza los \$168.000, los cuales podrá deducir en su integridad de la



declaración jurada de impuesto a las ganancias ya que se encuentra por debajo del límite establecido.

Mes	Sueldo Bruto	Deducciones de ley (17%)	Sueldo Neto	Personal servicio doméstico	Alquiler	Prepaga	Total Gasto mensual
Ene-22	200.000	34.000	166.000	5.000	25.000	2.000	32.000
Feb-22	200.000	34.000	166.000	5.500	25.000	2.500	33.000
Mar-22	200.000	34.000	166.000	6.000	25.000	3.000	34.000
Abr-22	200.000	34.000	166.000	6.500	25.000	3.800	35.300
May-22	200.000	34.000	166.000	7.000	25.000	4.200	36.200
Jun-22	200.000	34.000	166.000	7.500	25.000	4.800	37.300
Jul-22	200.000	34.000	166.000	8.000	45.000	5.200	58.200
Ago-22	200.000	34.000	166.000	8.500	45.000	5.500	59.000
Sep-22	200.000	34.000	166.000	9.000	45.000	6.000	60.000
Oct-22	200.000	34.000	166.000	9.500	45.000	6.300	60.800
Nov-22	200.000	34.000	166.000	10.000	45.000	7.100	62.100
Dic-22	200.000	34.000	166.000	10.500	45.000	7.600	63.100
SAC 1er Sem.	100.000	17.000	83.000	-	-	-	-
SAC 2do Sem.	100.000	17.000	83.000	-	-	-	-
Total Anual	2.600.000	442.000	2.158.000	93.000	420.000	58.000	319.000

Tabla 5 - Contribuyente A. Fuente: Elaboración Propia



En cambio, el contribuyente **B**, no posee ningún gasto que pueda resultar deducible a los efectos del impuesto a las ganancias, por lo que solo cuenta con las deducciones personales. Por lo tanto, su tabla de ingresos quedaría de la siguiente manera:

Mes	Sueldo Bruto	Deducciones de ley (17%)	Sueldo Neto
Ene-22	200.000	34.000	166.000
Feb-22	200.000	34.000	166.000
Mar-22	200.000	34.000	166.000
Abr-22	200.000	34.000	166.000
May-22	200.000	34.000	166.000
Jun-22	200.000	34.000	166.000
Jul-22	200.000	34.000	166.000
Ago-22	200.000	34.000	166.000
Sep-22	200.000	34.000	166.000



Mes	Sueldo Bruto	Deducciones de ley (17%)	Sueldo Neto
Oct-22	200.000	34.000	166.000
Nov-22	200.000	34.000	166.000
Dic-22	200.000	34.000	166.000
SAC 1er Sem.	100.000	17.000	83.000
SAC 2do Sem.	100.000	17.000	83.000
Total Anual	2.600.000	442.000	2.158.000

Tabla 6 - Contribuyente B. Fuente: Elaboración Propia

Al encontrarse por debajo del piso establecido durante todo el ejercicio fiscal, ambos contribuyentes no sufrirán retención de ganancias. Esto debido a que la Deducción Especial Incrementada irá tomando los valores necesarios para que el impuesto determinado sea cero.

A continuación, en la Tabla 7, se plantea la progresión de la liquidación impositiva mensual de dichos contribuyentes en las que podemos apreciar que la Deducción Especial Incrementada para el caso del Contribuyente B es mayor que para el A a fin de cumplir con la normativa. Esto lleva a la equiparación de la capacidad contributiva de ambos.



MESES	Enero		Mayo		Diciembre	
Contribuyente	Contrib. A	Contrib. B	Contrib. A	Contrib. B	Contrib. A	Contrib. B
Sueldo Neto Acumulado	166.000	166.000	830.000	830.000	1.992.000	1.992.000
Deducciones Generales:						
ALQUILER	10.000	-	50.000		168.000	
EMPLEADA DOMESTICA	5.000	-	30.000		93.000	
ADICIONAL PREPAGA	2.000	-	15.500		58.000	
MINIMA NO IMPONIBLE	21.047	21.047	105.235	105.235	252.565	252.565
DEDUCCION ESPECIAL 4TA CAT.	101.026	101.026	505.130	505.130	1.212.311	1.212.311
DEI 1ra parte	26.927	43.927	124.135	219.635	208.124	527.124
DEI 2da parte	-	-	-	-	-	-
Ganancia sujeta a impuesto	-	-	-	-	-	-
Impuesto determinado	-	-	-	-	-	-

Tabla 7 - Liquidación impositiva Caso 2. Fuente: Elaboración Propia



CASO 3: Igualdad

Analizamos el caso de dos contribuyentes - A y B - que tienen exactamente los mismos ingresos anuales, pero no así los mensuales. Las tablas de ingresos de cada uno de ellos son las siguientes:

Período	Sueldo Bruto	Deducciones (17%)	Sueldo Neto	¿Paga Ganancias?
Ene-22	220.000	37.400	182.600	No tributa, debajo del mínimo
Feb-22	220.000	37.400	182.600	No tributa, debajo del mínimo
Mar-22	220.000	37.400	182.600	No tributa, debajo del mínimo
Abr-22	220.000	37.400	182.600	No tributa, debajo del mínimo
May-22	220.000	37.400	182.600	No tributa, debajo del mínimo
Jun-22	275.000	46.750	228.250	No tributa, debajo del mínimo
SAC	137.500	23.375	114.125	No tributa, debajo del mínimo
Jul-22	275.000	46.750	228.250	No tributa, debajo del mínimo
Ago-22	275.000	46.750	228.250	No tributa, debajo del mínimo
Sep-22	275.000	46.750	228.250	No tributa, debajo del mínimo
Oct-22	275.000	46.750	228.250	No tributa, debajo del mínimo
Nov-22	320.000	54.400	265.600	No tributa, debajo del mínimo
Dic-22	320.000	54.400	265.600	No tributa, debajo del mínimo
SAC	160.000	27.200	132.800	No tributa, debajo del mínimo
Total Anual	3.412.500	580.125	2.832.375	

Tabla 8 - Contribuyente A, caso 3. Fuente: Elaboración Propia



Período	Sueldo Bruto	Deducciones (17%)	Sueldo Neto	¿Paga Ganancias?
Ene-22	262.500	44.625	217.875	Supera el mínimo, tributa IG
Feb-22	262.500	44.625	217.875	Supera el mínimo, tributa IG
Mar-22	262.500	44.625	217.875	Supera el mínimo, tributa IG
Abr-22	262.500	44.625	217.875	Supera el mínimo, tributa IG
May-22	262.500	44.625	217.875	Supera el mínimo, tributa IG
Jun-22	262.500	44.625	217.875	No tributa, debajo del mínimo
SAC	131.250	22.313	108.938	No tributa, debajo del mínimo
Jul-22	262.500	44.625	217.875	No tributa, debajo del mínimo
Ago-22	262.500	44.625	217.875	No tributa, debajo del mínimo
Sep-22	262.500	44.625	217.875	No tributa, debajo del mínimo
Oct-22	262.500	44.625	217.875	No tributa, debajo del mínimo
Nov-22	262.500	44.625	217.875	No tributa, debajo del mínimo
Dic-22	262.500	44.625	217.875	No tributa, debajo del mínimo
SAC	131.250	22.313	108.9380	No tributa, debajo del mínimo
Total Anual	3.412.500	580.125	2.832.375	

Tabla 9 - Contribuyente B, caso 3. Fuente: Elaboración Propia



Como podemos observar en las tablas anteriores, ambos contribuyentes obtuvieron los mismos ingresos anuales. Pero si vemos los sueldos brutos mensuales, que son la base que se toma para definir la aplicabilidad de la Deducción Especial Incrementada, podemos notar que el contribuyente B quedó por encima de los mínimos en los primeros 5 meses del año, debiendo tributar impuesto a las ganancias en ese periodo, mientras que el contribuyente A quedó todos los meses por debajo del mínimo para pagar ganancias.

Para poder analizar con mayor claridad el comportamiento de la deducción especial incrementada en estos casos, realizamos la liquidación de impuesto a las ganancias en todos los meses, para cada uno de los contribuyentes arriba expuestos. Las mismas pueden verse en las Tablas 10 y 11 a continuación.

Notemos que, en el mes de junio, el contribuyente B comienza a quedar comprendido en el 1er párrafo, inciso c) del art. 6 de la Ley 27.617. Y es en este punto donde podemos observar la “desigualdad” de esta deducción, ya que la misma no será igual al total de la ganancia (como sucede en el caso del contribuyente A) ya que, si lleváramos el valor de la Deducción Especial Incrementada al total de la ganancia neta sujeta a impuesto, la liquidación del impuesto a las ganancias en el mes de junio arrojaría un saldo de retenciones a devolver. De este modo, la Deducción Especial Incrementada deberá ser tal de manera que una vez aplicada, arroje una ganancia neta exactamente igual a las retenciones de Impuesto a las Ganancias practicadas en los meses anteriores.



MESES	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	182.600	365.200	547.800	730.400	913.000	1.141.250
Mínima no imponible	21.047	42.094	63.141	84.188	105.235	126.282
Deducción especial de 4ta categoría	101.026	202.052	303.078	404.104	505.130	606.156
Deducción especial incr. 1era parte	60.527	121.054	181.581	242.108	302.635	408.812
Deducción especial incr. 2da parte	-	-	-	-	-	-
Ganancia sujeta a impuesto	-	-	-	-	-	-
Impuesto determinado	-	-	-	-	-	-
MESES	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	1.369.500	1.597.750	1.826.000	2.054.250	2.319.850	2.585.450
Mínima no imponible	147.329	168.377	189.424	210.471	231.518	252.565
Deducción especial de 4ta categoría	707.182	808.207	909.233	1.010.259	1.111.285	1.212.311
Deducción especial incr. 1era parte	514.989	621.166	727.343	833.520	977.047	1.120.574
Deducción especial incr. 2da parte	-	-	-	-	-	-
Ganancia sujeta a impuesto	-	-	-	-	-	-
Impuesto determinado	-	-	-	-	-	-

Tabla 10 - Liquidación impositiva Contribuyente A. Fuente: Elaboración Propia



MESES	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	217.875	435.750	653.625	871.500	1.089.375	1.307.250
Mínima no imponible	21.047	42.094	63.141	84.188	105.235	126.282
Deducción especial de 4ta categoría	101.026	202.052	303.078	404.104	505.130	606.156
Deducción especial incr. 1era parte	-	-	-	-	-	68.501
Deducción especial incr. 2da parte	-	-	-	-	-	-
Ganancia sujeta a impuesto	95.802	191.604	287.406	383.208	479.010	506.311
Impuesto determinado	18.495	36.991	55.476	74.064	92.477	92.477
MESES	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	1.525.125	1.743.000	1.960.875	2.178.750	2.396.625	2.614.500
Mínima no imponible	147.329	168.377	189.424	210.471	231.518	252.565
Deducción especial de 4ta categoría	707.182	808.207	909.233	1.010.259	1.111.285	1.212.311
Deducción especial incr. 1era parte	137.003	205.504	274.005	348.159	423.182	498.206
Deducción especial incr. 2da parte	-	-	-	-	-	-
Ganancia sujeta a impuesto	533.611	560.912	588.212	609.861	630.639	651.418
Impuesto determinado	92.477	92.477	92.477	92.477	92.477	92.477

Tabla 11 - Liquidación impositiva Contribuyente B. Fuente: Elaboración Propia



CASO 4: Proporcionalidad

Para la exposición de este caso, consideraremos 2 contribuyentes - A y B - con ingresos mensuales prácticamente iguales, que solo difieren en unos pocos pesos. Las tablas de ingresos son las siguientes:

Periodo	Sueldo Bruto	Deducciones	Sueldo Neto	¿Corresponde a la deducción?
ene-22	226.000	38.420	187.580	inciso c) segunda parte
feb-22	226.000	38.420	187.580	inciso c) segunda parte
mar-22	226.000	38.420	187.580	inciso c) segunda parte
abr-22	226.000	38.420	187.580	inciso c) segunda parte
may-22	226.000	38.420	187.580	inciso c) segunda parte
jun-22	280.800	47.736	233.064	inciso c) segunda parte
1° SAC	140.400	23.868	116.532	Sueldo gravado, SAC exento
jul-22	280.800	47.736	233.064	inciso c) segunda parte
ago-22	280.800	47.736	233.064	inciso c) segunda parte
sep-22	280.800	47.736	233.064	inciso c) segunda parte
oct-22	280.800	47.736	233.064	inciso c) segunda parte
nov-22	331.000	56.270	274.730	inciso c) segunda parte
dic-22	331.000	56.270	274.730	inciso c) segunda parte
2° SAC	165.500	28.135	137.365	Sueldo gravado, SAC exento
TOTALES	3.501.900	595.323	2.906.577	

Tabla 12 - Contribuyente A, caso 4. Fuente: Elaboración Propia



Periodo	Sueldo Bruto	Deducciones	Sueldo Neto	¿Corresponde a la deducción?
ene-22	225.500	38.335	187.165	inciso c) primera parte
feb-22	225.500	38.335	187.165	inciso c) primera parte
mar-22	225.500	38.335	187.165	inciso c) primera parte
abr-22	225.500	38.335	187.165	inciso c) primera parte
may-22	225.500	38.335	187.165	inciso c) primera parte
jun-22	280.000	47.600	232.400	inciso c) segunda parte
1° SAC	140.000	23.800	116.200	Sueldo gravado, SAC exento
jul-22	280.000	47.600	232.400	inciso c) primera parte
ago-22	280.000	47.600	232.400	inciso c) primera parte
sep-22	280.000	47.600	232.400	inciso c) primera parte
oct-22	280.000	47.600	232.400	inciso c) primera parte
nov-22	329.000	55.930	273.070	inciso c) primera parte
dic-22	329.000	55.930	273.070	inciso c) primera parte
2° SAC	164.500	27.965	136.565	Sueldo gravado, SAC exento
TOTALES	3.490.000	593.300	2.896.700	

Tabla 13 - Contribuyente B, caso 4. Fuente: Elaboración Propia



Podemos observar que, si bien la diferencia entre un contribuyente y el otro es únicamente de unos pocos pesos, el contribuyente A queda comprendido en la segunda parte del inciso c de la ley 27.617, mientras que el contribuyente B queda comprendido en la primera parte del inciso.

Si analizamos en términos de sueldos anuales, observamos que el contribuyente A cobra únicamente un 0,39% más que el contribuyente B. Este pequeño porcentaje a favor, deja al contribuyente A en posición de tener que tributar el impuesto a las ganancias

Tal como en los casos anteriores, realizamos la liquidación impositiva correspondiente, que puede verse en las Tablas 14 y 15 a continuación.

En las mismas, podemos ver que la carga impositiva del contribuyente A representa un 0,8% de su sueldo anual bruto. Esto demuestra que la proporcionalidad es correcta y la cumple, ya que, si bien mensualmente la diferencia con el contribuyente B es mínima, siempre que se supere el mínimo no imponible sucederá esta situación.

Pero justamente lo que corroboramos es que porcentualmente es acorde el impuesto que se paga en relación a quien, en este caso, cobra un poco menos del mínimo no imponible y quien cobra un poco más del mínimo.



MESES	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	187.580	375.160	562.740	750.320	937.900	1.287.496
Mínima no imponible	21.047	42.094	63.141	84.188	105.235	126.282
Deducción especial de 4ta categoría	101.026	202.052	303.078	404.104	505.130	606.156
Deducción especial incr. 1era parte	-	-	-	-	-	-
Deducción especial incr. 2da parte	64.737	129.474	194.211	258.948	323.685	433.458
Ganancia sujeta a impuesto	770	1.540	2.310	3.080	3.850	121.600
Impuesto determinado	38	77	115	154	192	9.732
MESES	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	1.520.560	1.753.624	1.986.688	2.219.752	2.494.482	2.906.577
Mínima no imponible	147.329	168.377	189.424	210.471	231.518	252.565
Deducción especial de 4ta categoría	707.182	808.207	909.233	1.010.259	1.111.285	1.212.311
Deducción especial incr. 1era parte	-	-	-	-	-	-
Deducción especial incr. 2da parte	543.231	653.004	762.777	872.550	1.001.647	1.130.744
Ganancia sujeta a impuesto	122.818	124.036	125.254	126.472	150.032	310.957
Impuesto determinado	9.068	8.571	8.357	8.142	9.939	28.175

Tabla 14 - Liquidación impositiva Contribuyente A. Fuente: Elaboración Propia



MESES	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	187.165	374.330	561.495	748.660	935.825	1.168.225
Mínima no imponible	21.047	42.094	63.141	84.188	105.235	126.282
Deducción especial de 4ta categoría	101.026	202.052	303.078	404.104	505.130	606.156
Deducción especial incr. 1era parte	65.092	130.184	195.276	260.368	325.460	435.787
Deducción especial incr. 2da parte	-	-	-	-	-	-
Ganancia sujeta a impuesto	-	-	-	-	-	-
Impuesto determinado	-	-	-	-	-	-
MESES	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Sueldo Neto (Incluye SAC gravado)	1.400.625	1.633.025	1.865.425	2.097.825	2.370.895	2.643.965
Mínima no imponible	147.329	168.377	189.424	210.471	231.518	252.565
Deducción especial de 4ta categoría	707.182	808.207	909.233	1.010.259	1.111.285	1.212.311
Deducción especial incr. 1era parte	546.114	656.441	766.768	877.095	1.028.092	1.179.089
Deducción especial incr. 2da parte	-	-	-	-	-	-
Ganancia sujeta a impuesto	-	-	-	-	-	-
Impuesto determinado	-	-	-	-	-	-

Tabla 15 - Liquidación impositiva Contribuyente B. Fuente: Elaboración Propia



CONCLUSIÓN

En conclusión, nuestra investigación ha demostrado que la deducción especial incrementada cumplía con los principios constitucionales del sistema tributario argentino. Esta medida proporcionaba alivio fiscal a contribuyentes con menores ingresos, lo que estaba en línea con los principios de Legalidad, Generalidad, Proporcionalidad, No confiscatoriedad, Retroactividad y Equidad establecidos en la Constitución del país.

Sin embargo, cabe mencionar que existían ciertas situaciones en las que se podía dar una disparidad en el principio de Igualdad, existiendo, como lo planteamos en el Caso 3 que se encuentra expuesto en el Capítulo V de este trabajo, una singularidad en cuanto al aspecto temporal de la deducción especial incrementada.

Además, se ha verificado que la deducción especial incrementada era igualitaria para personas residentes de Argentina con ingresos entre 150.000 y 500.000 durante el periodo fiscal 2022. Esto significa que, frente a situaciones similares, el impacto de esta medida era proporcional y equitativo para este grupo de contribuyentes.

En relación al cálculo de la deducción incrementada siendo proporcional al incremento del impuesto, se ha determinado que efectivamente existía una relación proporcional entre ambas variables. El cálculo de la deducción especial incrementada seguía un criterio justo y equitativo en función del nivel de impuestos pagados por los contribuyentes.



Finalmente, respecto a la sostenibilidad y viabilidad a largo plazo de esta medida en el contexto económico y fiscal argentino, se ha concluido que su aplicación era factible siempre y cuando se realizara un análisis continuo de las condiciones económicas y políticas del país, las necesidades presupuestarias y las prioridades fiscales, entre otros aspectos, realizando los ajustes que fueran necesarios.

En resumen, esta investigación confirma que la deducción especial incrementada cumplía con los principios constitucionales del sistema tributario argentino, garantizaba una distribución equitativa entre los contribuyentes afectados y mantenía una relación proporcional con el impuesto correspondiente. No obstante ello, su viabilidad futura estuvo ligada en gran medida a decisiones políticas responsables orientadas hacia un desarrollo económico sostenible.



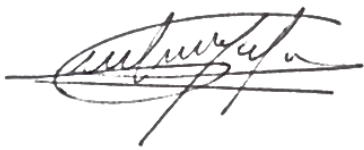
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ley N° 20.628. Impuesto a las ganancias (1973)
- Ley N° 11.682. Régimen sobre impuesto a los réditos (1932)
- Ley N° 27.430. Impuesto a las ganancias (2018)
- Ley N° 27.617. Modificación Ley Impuesto a las ganancias. (2021)
- Resolución General 4003-E: Impuesto a las Ganancias. Régimen de retención. (2017)
- Resolución General N° 2.437, sus modificatorias y complementarias. Su sustitución. Texto actualizado (2008)
- Resolución General 5008/2021. Impuesto a las Ganancias. Régimen de retención. (2021)
- Resoluciones Generales Nros. 4.003 y 2.442, sus modificatorias y complementarias.
- Ley N° 27.725. Modificación a la Ley de Impuesto a las Ganancias (2023).
- Ley de Impuesto a las Ganancias. Decreto 473/2023 (2023).
- AFIP. Deducciones (2022). Recuperado del URL:
<https://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/ganancias/sujetos/empleados-y-jubilados/deducciones-especial-incrementada.asp>
- AFIP. Escalas del Art. 94 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (2022). Recuperado del URL:
<https://www.afip.gob.ar/gananciasybienes/ganancias/sujetos/empleados-y-jubilados/documentos/Escalas-del-Art-94-de-la-Ley-del-Impuesto-a-las-Ganancias-periodo-2022.pdf>
- TOZZINI, G. I. (2003) El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. Recuperado del URL: <http://www.saij.gob.ar/gabriela-ines-tozzini-principio-legalidad-reserva-ley-materia-tributaria-dacj060032/123456789-0abc-defg2300-60jcanirtcod>
- Carolina MORENO, C. (2013) Deducciones personales. Recuperado del URL: https://archivo.consejo.org.ar/Bib_elect/marzo13_CT/texto5_1903.htm

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 06 de diciembre de 2024



Carla Giuliana Melfa
Registro 30044
DNI 41.084.137



Leonardo Ciullini Aloisio
Registro 29895
DNI 41.230.696



Robert Farfán
Registro 30616
DNI 94.197.422



Nicolás Germán Isoler Pagani
Registro 28211
DNI 37.518.676