



I NSTITUTO
U NIVERSITARIO
A ERONAUTICO

FACULTAD DE
CIENCIAS DE LA
ADMINISTRACIÓN

“Regímenes Retentivos del Impuesto a las Ganancias”

Proyecto de Grado para obtener el título de:

Contador Público

Autoras:

Miranda, Julieta Vanesa. DNI 34797388

Vega, Rita Vanesa de los Ángeles. DNI 32483510

Profesor Tutor: Vera, Fernando Esteban.

CÓRDOBA, ARGENTINA

Año: 2016



INFORME DE ACEPTACIÓN del PROYECTO DE GRADO

Título del Proyecto de Grado “Regímenes Retentivos del Impuesto a las
Ganancias”

Integrantes: (Apellido, Nombre y Carrera)

Miranda Julieta Vanesa. Contador Público.

Vega Rita Vanesa de los Ángeles. Contador Público.

Profesor Tutor del PG: Cr. Vera Fernando Esteban.

Miembros del Tribunal Evaluador: Cra. Mustafá y Cra. Stella.

Resolución del Tribunal Evaluador

- El PG puede aceptarse en su forma actual sin modificaciones.
- El PG puede aceptarse pero el/los alumno/s debería/n considerar las Observaciones sugeridas a continuación.
- Rechazar debido a las Observaciones formuladas a continuación.

Observaciones:

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Índice

Contenido	Página
Agradecimientos y Dedicatoria.....	4
Introducción.....	5
Capítulo I: “Agentes de Retención”.....	6
- 1. La Actividad Financiera del Estado.....	6
- 2. Agentes de Retención.....	8
- Bibliografía del Capítulo.....	16
Capítulo II: “Regímenes de Retención del Impuesto a las Ganancias”.....	17
- A) Régimen General de Retención.....	17
- B) Rentas del trabajo en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otras rentas.....	28
- Bibliografía del Capítulo.....	41
- Anexo I.....	42
- Anexo II.....	46
- Anexo III.....	50
- Anexo IV.....	51
Capítulo III: “Interesante fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aplicable a Retenciones”.....	54
- 1. Introducción.....	54
- 2. Causa: San Juan S.A.....	56
- Bibliografía del Capítulo.....	60
Conclusiones Finales.....	61
Certificados y Formularios.....	65

Agradecimientos y Dedicatoria

Introducción

La presente investigación tiene por objetivo conocer el funcionamiento e implicancias, tanto para el Estado como para los sujetos obligados, de los Regímenes de Retenciones que aplican al impuesto a las ganancias; en líneas generales el mecanismo consiste en que un sujeto denominado agente de retención sustraiga del monto a cobrar del contribuyente, un importe en concepto del impuesto con el objeto de ingresarlo al fisco; dichos instrumentos de recaudación se encuentran contemplado en la Resolución General 830/2000 “Régimen de retención de determinadas ganancias” y la Resolución General 2437/2008: “Rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones otras rentas”. Normativas que se analizarán en profundidad en conjunto con todas aquellas que las complementan como son la propia ley de impuestos a las ganancias, la ley de procedimiento fiscal, la ley penal tributaria, entre otras.

Para lograr tal propósito en el primer capítulo se expondrá sobre el sistema financiero argentino, se establecerán conceptos y características generales de los regímenes retentivos, su naturaleza jurídica y recaudatoria incluyendo las consecuencias de su incumplimiento. Luego, en el segundo capítulo se desarrollará lo que establecen las resoluciones antes mencionadas. Seguidamente, en el tercer capítulo, como consecuencia de la importancia de las sentencias establecidas por nuestro Máximo Tribunal, analizaremos en particular uno sus fallos más importantes relativos al art 40 de la ley de impuestos a las ganancias, correspondiente a la posibilidad de impugnación del gasto cuando el agente de retención omitiera actuar como tal y las sus posibles consecuencias.

Una de las causas principales del porqué de este trabajo se debe a que en la actualidad es cada vez mayor el número de sujetos alcanzados por estos regímenes ya sea porque nuestros legisladores han considerado que el contribuyente posee capacidad contributiva, lo que si bien no deja de ser una valoración subjetiva de los mismos, es válida siempre que no viole algún principio constitucional.

Capítulo I

“Agentes de Retención”

1. La Actividad Financiera del Estado.

Toda comunidad tiene necesidades que satisfacer, y para ello existe el Estado, quien a través de sus instituciones se debe encargar de garantizar la mejor calidad de vida posible a sus habitantes y esto, entre otras cosas, implica la prestación eficiente de los servicios públicos.

Para satisfacer dichas necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es necesario realizar erogaciones y previo a ellos recaudar ingresos. Así nos introducimos en el campo de las finanzas públicas que según Héctor Belisario Villegas ⁽¹⁾, “en su concepción actual y genérica, tienen por objeto examinar la forma en la que el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos”.

Son **gastos públicos** todas las erogaciones que realiza el Estado para el cumplimiento de las necesidades públicas, legalizados previamente por medio de un presupuesto.

Los ingresos o **recursos públicos**, por su parte, son las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por sus exigencias administrativas o de carácter económico-social. Los recursos, podemos agruparlos en conjuntos según sean sus características, así según las finanzas públicas existen:

- Recursos provenientes de bienes y actividades del Estado: tales como el producido de bienes del dominio público y privado, superávit de empresas y transferencias de capital.
- Ingresos accesorios: tales como privatizaciones o venta de bienes muebles e inmuebles.

(1) Villegas, Héctor Belisario. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina Capítulo I.

- Recursos provenientes del ejercicio de poderes inherentes a su soberanía: entre ellos se encuentran los recursos tributarios, la emisión de moneda y el crédito público ⁽²⁾.

De acuerdo a esta última clasificación, nos encontramos dentro de ella con los “recursos tributarios”. Villegas los define como: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” ⁽³⁾.

Se trata de los principales recursos que tiene el Estado para satisfacer las necesidades colectivas, los podemos clasificar en:

- a) Impuestos.
- b) Tasas.
- c) Contribuciones.

Un **impuesto** es una cantidad que el Estado exige a las economías privadas, en uso de su poder coactivo o potestad tributaria sin proporcionar al contribuyente, en el momento del pago, un servicio o prestación individual, destinado a financiar los egresos del estado. El concepto hace referencia al tributo que se establece y se pide según sea la capacidad financiera de aquellos que no están exentos de abonarlo.

El siguiente tipo de tributos son las **contribuciones**, según la Ley General Tributaria, se trata de aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio, un aumento de valor de sus bienes por la realización de obras públicas, el establecimiento o ampliación de servicios públicos. Es decir, se trata de tributos que se hacen porque se ha recibido una contraprestación, siendo ésta la mayor diferencia que hay con los impuestos.

(2) Según Programa de Información Tributaria, Educación AFIP. Módulo 3: Régimen Tributario. <http://www.afip.gov.ar/educacion/seminarios/modulos/modulo3.pdf>

(3) Villegas, Héctor Belisario. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina. Capítulo III.

Por último, se conoce como **tasa** a aquellas contribuciones económicas que llevan a cabo los usuarios por el beneficio privado de determinado servicio que es prestado por el Estado.

En definitiva podemos decir que en el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.

Siguiendo nuestro análisis respecto del tema que hemos abordado, nos centraremos en esta última clasificación, analizando los “recursos tributarios”, dentro de ellos veremos los impuestos y específicamente los agentes de retención instaurados para el impuesto a las ganancias.

2. Agentes de Retención.

2.1. Conceptos.

Los **agentes de retención**, son aquellos sujetos que por su función pública o en razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en las cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente.

Estos sujetos están en contacto directo con dinero de propiedad del contribuyente, del cual él es deudor, deuda que se encuentra gravada; en consecuencia el agente se ve obligado por mandato legal a suplir al Fisco, dejando de pagar a su acreedor el monto correspondiente al gravamen para ingresarlo a las arcas del Estado.

Se debe tener en cuenta que la obligación de estos terceros de actuar como Agentes de Retención, no significa un deber formal, sino que ellos se transforman en sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria a título ajeno.

Los agentes de retención son creados por expresa disposición de la Ley que los designe específicamente, o que fije taxativamente las condiciones dentro de las cuales la Administración puede instituir a tales sujetos.

Por otro lado continuando con los conceptos nos encontramos con los **agentes de percepción**, este sujeto no es originariamente deudor sino acreedor del contribuyente, al cobrar su deuda, ya sea por la prestación de un servicio o la transferencia de un bien, cobra además el impuesto cuya percepción ha sido puesta a su cargo. Es decir, llamamos agente de percepción a aquel sujeto que se haya en la situación de recibir del contribuyente una suma a cuyo monto originario debe adicionarse el tributo que por facultad legal deberá luego ingresar a las arcas fiscales.

Sabemos que es muy común la confusión de estas dos figuras por lo que intentaremos a continuación efectuar una pequeña comparación entre las mismas con el fin de disipar dudas y aclarar ambos conceptos:

1. La persona que se constituye en agente de retención debe abonar al contribuyente un importe determinado; en cambio el agente de percepción debe cobrar de él tal importe;
2. La mecánica de captar el impuesto es distinta, pues el agente de retención efectúa una detracción del importe que abona al contribuyente; en cambio, el agente de percepción efectúa la adición del impuesto al importe que debe recibir;
3. El agente de percepción suministra al contribuyente un bien o servicio con cierto valor económico, cobrándole determinado importe más el correspondiente impuesto; en cambio, en la figura del agente de retención el importe del impuesto no nace con un pago del contribuyente sino de un importe que él debe cobrar.

2.2. Naturaleza Jurídica-Recaudatoria.

En general, la doctrina reconoce tres sujetos principales en la relación jurídico-tributaria:

- a) El contribuyente o sujeto pasivo.
- b) El sustituto.
- c) El responsable.

El **contribuyente**, es el deudor a título propio del tributo y quien tiene el deber de cumplimiento de todas las obligaciones de carácter material y formal. Su obligación nace del simple acaecimiento del hecho imponible. Por ello, Jarach expresa que “el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material. Sólo a él corresponde la causa del tributo” (4).

El **sustituto**, por su parte, parafraseando a Villegas es “aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria”. (5)

Finalmente el **responsable**, que es la figura que abarca a los regímenes retentivos, es el sujeto que tiene una obligación accesoria de garantía con respecto al contribuyente, que no deriva del propio hecho imponible sino del presupuesto del que nace su responsabilidad.

En nuestra legislación tributaria, la Ley N° 11683⁽⁶⁾ en su artículo número 6 contempla a los responsables por deuda ajena incluyendo en su inciso f) la figura de los agentes de retención y percepción, y seguidamente en su artículo número 8 determina que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo. Luego, en su artículo número 22 establece que “la percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción”.

(4) JARACH, Dino. El hecho imponible Ed. Abeledo Perrot, pág. 177/178.

(5) Villegas, Héctor Belisario. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina. Capítulo IV.

(6) Ley N° 11.683 “Procedimiento Fiscal”, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Así mismo, el Decreto N° 618/97 establece que el Fisco está facultado para dictar normas obligatorias con relación a la “creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información”.

En lo concerniente a la ley de impuesto a las ganancias, el artículo N° 39 dispone que “la percepción se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la Dirección General Impositiva”.

Es por ello, que en virtud de dichas autorizaciones, la AFIP procedió a la implementación de dos regímenes de retención del impuesto a las ganancias:

- Resolución General N° 830 (B.O. del 28/04/2000), aplicable a determinadas ganancias y que se encuentra vigente a partir del 1º de agosto del 2000 registrando su última modificación el 20/05/2016.
- Resolución General N° 2437 (B.O. del 22/04/2008), aplicable a rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otras rentas.

Dichas normativas se analizarán en profundidad a lo largo de este trabajo.

Podríamos concluir que la ley crea un responsable solidario aunque el destinatario principal del tributo continúa dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente, es decir, está unida a la obligación tributaria aún sin ser ella misma la obligada por cuenta propia. Tal circunstancia lo sitúa en una posición única e intransferible de actuar por cuenta del Fisco en la recaudación del tributo, dado que, por la cercanía e inmediatez con el nacimiento de la obligación tributaria, es el exclusivo y único sujeto a quien se le podría asignar una responsabilidad solidaria conjunta con el contribuyente generador del hecho imponible.

De acuerdo a lo que establecen Soler y Carrica, “los agentes de retención y de percepción son elegidos en razón de tener un vínculo económico o jurídico con el contribuyente, y estar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar el tributo” ⁽⁷⁾. Así, el objetivo del Estado, al momento de

(7) SOLER, OSVALDO H. y CARRICA, ENRIQUE D. (2003). Regímenes de retención y percepción. Vicios que los ilegitiman. LL, Revista Impuestos: 2003-A

crear dichas figuras, es asegurarse ciertas sumas de dinero que se ingresen como parte de sus recaudaciones de forma anticipada, permitiéndole garantizarse futuras declaraciones de estos contribuyentes que en cierto modo ya han ingresado a las arcas de la administración pública parte de sus impuestos, por los que se encuentran en condiciones de declarar posteriormente su actividad e ingreso para poder hacer uso del crédito retenido o percibido precedentemente.

Sin embargo, existe una parte de la doctrina que cuestiona la creación de estos regímenes argumentando que no tienen respaldo jurídico, “ya que las normas que los regulan prescriben que la retención deberá practicarse en ocasión de efectuarse el pago de la prestación correspondiente al negocio jurídico que lo tiene al retentista como deudor, momento éste anterior a la fecha en que se configura el devengamiento de la obligación a cargo del contribuyente, lo que ocurre recién cuando nace el hecho imponible; es decir, sin obligación devengada y exigible, no existe el derecho, la facultad o la atribución de retener”⁽⁸⁾.

2.3. Responsabilidades y Sanciones.

Esta imposición, ya que no es una opción sino que es una obligación impuesta por ley, implica para sobre quienes recae distintas responsabilidades y obligaciones como son la recaudación, presentación de declaraciones juradas e ingreso al organismo recaudador de los montos retenidos; y para aquel sujeto que no cumple con su obligación la ley establece consecuencias patrimoniales y penales, contempladas en la siguiente legislación:

- Ley de Procedimiento Tributario N° 11683.
 - Responsabilidad solidaria.
 - Art. N° 38, 45 y 48.
- Ley Impuesto a las Ganancias
 - Art. N° 40: Impugnación del gasto.
- Ley Penal Tributaria N° 24769
 - Art. N° 1, 2 y 6.

(8) Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de retención, por Osvaldo H. Soler. <http://www.soler.com.ar/publicaciones/art-reg-ret.htm>

La Ley N° 11683 en su artículo 8 establece que los agentes de retención al actuar como responsables por deuda ajena tienen **responsabilidad solidaria** con los deudores “por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dentro de los QUINCE (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la ADMINISTRACION FEDERAL en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas”.

De lo expuesto en párrafos precedentes, podríamos establecer que para efectivizar la responsabilidad solidaria legislada es menester la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Nexo económico con el contribuyente principal.
- b) El agente sea ajeno al hecho imponible.
- c) Omisión de retener o falta de ingreso de la suma retenida al Fisco dentro de 15 (quince) días.

En cuanto a las formalidades con respecto a las declaraciones, modo de ingreso de los importes retenidos, su cálculo y demás, se profundizará en capítulos posteriores cuando se analice particularmente las resoluciones que reglamentan los regímenes retentivos del impuesto a las ganancias.

Cuando el agente de retención **omita o incumpla con sus obligaciones** de actuar como tal, tendrá las siguientes sanciones:

- a) Contempladas en la ley N° 11683.
 - *Infracciones Formales:* cuando la infracción implique la no presentación de declaraciones juradas, se fija una multa automática de doscientos pesos (\$200) si se trata de responsables unipersonales, elevándose a cuatrocientos pesos (\$400) cuando sean sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas regularmente o no.
 - *Omisión de Impuestos:* de acuerdo al artículo 45 la ley N° 11683, los agentes de retención o percepción que omita el pago del impuesto

mediante la falta de presentación de declaración jurada o habiéndola presentado sea inexacta, corresponderá una multa gradual entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de retener oportunamente.

En caso de tratarse de transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la multa será de 1 hasta 4 veces el impuesto dejado de retener.

- *Defraudación*: aquel agente que mantenga en su poder los importes recaudados, después de vencidos los plazos para su ingreso, será sancionado con una multa de 2 hasta 10 veces el tributo retenido o percibido.

Se trata del castigo más severo, ya que el que retiene maneja dinero de terceros que en definitiva le corresponde al Fisco.

b) Contemplada en la ley de Impuesto a las Ganancias.

Según establece su artículo 40: “cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección podrá a los efectos del balance impositivo del contribuyente, **impugnar el gasto** efectuado por éste”.

c) Contempladas en la ley N° 24769.

Cuando la omisión efectuada por el agente tenga carácter doloso las penalidades serán:

- *Evasión Simple*: según lo establecido por el artículo 1 de la ley penal tributaria, será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro engaño, sea por acción u omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido exceda la suma de cien mil pesos (\$100000) por cada tributo y por cada ejercicio anual.
- *Evasión Agravada*: la pena será de 3 años y 6 meses a 9 años de prisión, cuando se verifiquen cualquiera de los siguientes supuestos:

- Si el monto evadido supera la suma de un millón de pesos (\$1000000).
- Si intervienen persona/s interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido supera la suma de doscientos mil pesos (\$200000).
- Si el obligado utiliza fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficio fiscal, y el monto evadido supera la suma de doscientos mil pesos (\$200000).
- *Apropiación Indevida de Tributos:* el agente de retención o de percepción de tributos nacionales que mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo retenido o percibido será reprimido con prisión de dos a seis años, siempre que el monto no ingresado supere los cuarenta mil pesos (\$40000) por cada mes.

De la anterior exposición surge que el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias consagra una consecuencia de índole impositiva (no deducibilidad) para el contribuyente que no hubiera realizado una retención, mientras que la ley de procedimiento tributario lo sanciona por haber omitido actuar como agente de retención. Es decir que, de la omisión antedicha, emergen derivaciones impositivas (art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias) y contravencionales (ley 11.683). Y eventualmente, podrían surgir consecuencias penales, en la medida que se observe una conducta dolosa tipificable en la ley penal tributaria.

Bibliografía del Capítulo

- Villegas, Héctor Belisario. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina.
- Programa de Información Tributaria, Educación AFIP. Módulo 3: Régimen Tributario. <http://www.afip.gov.ar/educacion/seminarios/modulos/modulo3.pdf>
- Jarach, Dino. El hecho imponible Ed. Abeledo Perrot.
- Soler, Osvaldo H. y Carrica, Enrique D. (2003). Regímenes de retención y percepción. Vicios que los ilegitiman. LL, Revista Impuestos: 2003-A
- Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de retención, por Osvaldo H. Soler. <http://www.soler.com.ar/publicaciones/art-reg-ret.htm>
- Argentina, Ley 11683 y sus modificaciones: "Procedimiento Fiscal y Administrativo".
- Argentina, Ley N° 20628 y sus modificaciones: "Impuesto a las ganancias".
- Argentina, Resolución General 830/2000 y sus modificaciones: "Régimen de retención de determinadas ganancias".
- Argentina, Resolución General 2437/2008 y sus modificaciones: "Rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones otras rentas".
- Argentina, Ley N° 24769 y sus modificaciones: "Régimen Penal Tributario".

Capítulo II

“Regímenes de Retención del Impuesto a las Ganancias”

A) Régimen General de Retención.

A lo largo de este apartado desarrollamos lo que establece la Resolución General de AFIP N° 830/2000, la cual regula el régimen de retención a determinadas ganancias.

1. Conceptos Sujetos a Retención.

Se encuentran alcanzados por el régimen general de retención al impuesto a las ganancias los importes correspondientes a los conceptos enumerados en el *Anexo I* (al final del capítulo). Además de sus **ajustes, intereses y actualizaciones**; que serán considerados como parte integrante de las operaciones mencionadas, a excepción de los intereses, cualquiera sea su denominación o forma de pago, y el interés accionario, excedentes y retornos distribuidos entre sus asociados, por parte de cooperativas, excepto las de consumo, cuando los mismos estén originados en eventuales incumplimientos de dichas operaciones.

Son condiciones necesarias para que los importes de los conceptos señalados queden sujetos a retención, las siguientes:

- Que dichas ganancias correspondan a beneficiarios del país.
- Que los conceptos no se encuentren exentos o excluidos del ámbito de aplicación del impuesto a las ganancias.

2. Conceptos No Sujetos a Retención.

Están exceptuados del régimen bajo análisis los conceptos indicados en el *Anexo I* más sus **ajustes, intereses y actualizaciones**.

2.1. Reintegro de gastos

Cuando el contribuyente realice actividades por las cuales se facturen en forma discriminada además de los conceptos pasibles de retención, otros que revistan el carácter de “reintegro de gastos”, estos últimos no estarán sujetos a retención siempre y cuando se acredite fehacientemente que:

- La erogación efectuada se realizó en nombre propio y por cuenta y orden del agente de retención.
- Se constate, en el supuesto de corresponder, que se ha practicado la retención sobre dichos conceptos.

Consecuentemente, se hará entrega al agente de retención el original de la documentación respaldatoria y copia de la documentación en que constate la retención practicada, quedando en poder del retenido la fotocopia de los comprobantes de reintegro de gastos.

3. Sujetos obligados a actuar como Agentes de Retención.

3.1. Principio General.

Serán agentes de retención todos los sujetos enumerados en el *Anexo I*, en la medida que lleven a cabo las operaciones alcanzadas por este régimen general, siempre que su importe supere el monto no sujeto a retención dispuesto para cada tipo de actividad y se encuentren **domiciliados o radicados en el país.**

3.2. Casos Especiales.

3.2.1. Pago de honorarios en forma global.

Los contribuyentes que lleven a cabo el pago en forma global de honorarios de varios profesionales a sanatorios, federaciones o colegios médicos, no se encuentran obligados a actuar como agentes de retención. Dicha obligación recae en las citadas entidades, quienes deberán practicar la retención en oportunidad de pagar el respectivo honorario a cada uno de los profesionales.

3.2.2. Obras Sociales.

Las obras sociales se encuentran obligadas a realizar retenciones cuando realicen pagos en concepto de:

- a) Prestaciones médico-asistenciales y/o sociales bajo el sistema de capitación, a instituciones de tipo comercial, empresas o profesionales independientes.
- b) Prestaciones médico-asistenciales bajo el sistema de “acto médico”.
- c) Prestaciones sociales consistentes en subsidios por sepelios con contrato individual.

4. Sujetos Pasibles de Retención.

4.1. Norma general.

Serán sujetos pasibles de retención, los contribuyentes enumerados en el *Anexo I*, que concurrentemente cumplan con las siguientes condiciones:

- a) Se domicilien, residan o estén radicados en el país.
- b) Sus ganancias no se encuentren exentas o excluidas del ámbito de aplicación del impuesto.

En virtud de lo establecido por la Ley N° 24977, se encuentran exentas las operaciones derivadas del oficio, empresa o explotación unipersonal de los contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

5. Oportunidad de la Retención.

5.1. Norma General.

La retención deberá efectuarse en el momento en que se realice el **pago**, distribución, liquidación o reintegro del impuesto correspondiente al concepto sujeto a retención. Es decir, se sumarán todos los conceptos sujetos a retención hasta el momento del pago y sobre dicho importe se calculará el monto que se deberá ingresar al Fisco. A tal fin, el término “pago” deberá entenderse con el alcance asignado en el antepenúltimo párrafo del artículo N° 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en virtud del cual:

“Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la

autorización o confirmación expresa o tácita del mismo, se han reinventado, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación o dispuesto de ellos en otra forma”.

6. Importe a Retener.

6.1. Condición ante el Impuesto a las Ganancias del Sujeto Pasible de Retención.

En oportunidad del pago, el beneficiario de la ganancia debe presentar ante el agente de retención la constancia de inscripción en el impuesto a las ganancias o en el monotributo o el pertinente certificado de exención.

En el caso de omitir dicha presentación el agente, considerará al sujeto como no inscripto en el impuesto a las ganancias o no adherido al monotributo.

6.2. Base de Cálculo de la Retención.

La retención se calculará sobre el importe total de cada concepto que se pague, distribuya, liquide o reintegre; debiendo deducir sólo los siguientes conceptos:

- a) Aportes previsionales.
- b) Impuestos al valor agregado, internos, sobre los combustibles líquidos y gas natural.

Si en una misma factura o documento equivalente se han incluido dos o más conceptos sujetos a retención, y no se precisa el precio o monto que corresponde a cada uno, todos quedan sujetos a retención conforme al procedimiento de cálculo que arroje el mayor importe.

6.2.1. Mecanismo General.

La retención se calculará en el **momento de efectuarse el pago** del concepto sujeto a retención, considerando el monto no sujeto a retención –

de corresponder- , las alícuotas, la escala aplicable según sea la naturaleza del concepto y el carácter que reviste el beneficiario frente al impuesto a las ganancias (inscripto o no inscripto). A tal fin en el *Anexo II* exponemos las alícuotas, los montos no sujetos a retención y las escalas.

Exponemos un breve ejemplo:

Datos:

El día 15 de septiembre de 2016, el señor Raúl Barrio (locatario), sujeto inscripto en el impuesto a las ganancias, efectúa, por medio de la entrega de un cheque común, el pago al señor Carlos Pérez (locador) –sujeto inscripto en el impuesto a las ganancias- del alquiler correspondiente al local comercial, por la suma de siete mil pesos (\$7000) netos de IVA.

Solución:

- **Cálculo de la retención**

(Importe Neto de la operación – Monto No Sujeto a Retención) x Alícuota
 $(\$7000 - \$5000) \times 6\% = \mathbf{\$120}$

- **Cálculo del importe del cheque**

Importe del pago (IVA incluido) – Importe de la retención
 $\$8470 - \$120 = \mathbf{\$8350}$

El sr. Barrio deberá emitir un cheque por la diferencia entre el importe total del pago y la retención a practicar, es decir por \$8350.

La **retención mínima** para inscriptos es de pesos noventa (\$ 90). Para no inscriptos es de pesos cuatrocientos cincuenta (\$ 450) en el caso de alquileres o arrendamientos de bienes inmuebles urbanos y de pesos noventa (\$ 90) para el resto de los conceptos sujetos a retención.

6.3. Múltiples Pagos durante el Mes Calendario.

Una característica del régimen de retención analizado es que a los efectos de practicarla deben acumularse los pagos efectuados en el transcurso del mes a un mismo proveedor por igual concepto. A tal fin, la retención a practicar se determinara aplicando el siguiente procedimiento:

- a) El importe de cada pago se adicionará a los importes de los pagos anteriores efectuados en el mismo mes calendario, aun cuando sobre estos últimos se hubiera practicado la retención correspondiente.
- b) A la sumatoria anterior se le detraerá el correspondiente importe no sujeto a retención.
- c) Al excedente que resulte del cálculo previsto en el inciso anterior se le aplicará la escala o alícuota que corresponda.
- d) Al importe resultante se le detraerá la suma de las retenciones ya practicadas en el mismo mes calendario, a fin de determinar el monto que corresponderá retener por el respectivo concepto.

Dicho procedimiento no se aplicará cuando se trate de:

- Sumas que se paguen por vía judicial.
- Operaciones a través de mercados de cereales a término.
- Las siguientes operaciones:
 - Intereses originados en operaciones realizadas en o mediante entidades sujetas al régimen de la ley 21526 y sus modificaciones, o con intervención de agentes de bolsa o mercado abierto.
 - Operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.
 - Distribución de películas y/o transmisión de programación de televisión vía satélite.
 - Cesiones o locaciones de derechos.

6.4. Períodos Fiscales Cerrados.

Cuando se realicen pagos por rentas atribuibles a un período fiscal finalizado, procede realizar retenciones sólo por los pagos efectuados hasta la fecha de vencimiento general para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho período o hasta la fecha de su efectiva presentación, la que sea anterior.

Si dichos pagos fueran realizados con posterioridad a las fechas aludidas y la renta hubiera sido incluida por sus beneficiarios en la respectiva declaración jurada, no corresponde efectuar la retención siempre que los mismos informen tal circunstancia al agente de retención mediante nota.

De esta manera, si por ejemplo, se efectúa el pago a una persona física el día 5 de marzo de 2016 (aún no presentó la declaración jurada anual), por una prestación de servicios realizada en diciembre de 2015, el agente deberá practicar la retención correspondiente, pudiendo el sujeto pasible de retención computar la misma contra el impuesto determinado por el período fiscal 2015.

En cambio, si al momento del pago el sujeto pasible de retención ya presentó la declaración jurada anual de ganancias e informa tal situación al agente mediante la presentación de una nota, este último no deberá practicar retención alguna.

7. Casos Especiales.

7.1. Pluralidad de Sujetos.

Cuando se efectúen pagos por conceptos alcanzados por el presente régimen, a varios sujetos en forma global o cuando se trate de pagos a uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios y asociaciones, la retención se deberá practicar en **forma individual a cada sujeto.**

7.1.1. Cesión de ingresos u honorarios.

Si se efectuaran cesiones de ingresos u honorarios, no podrá cederse la proporción correspondiente a la retención practicada.

7.2. Honorarios de Directores.

Cuando las retenciones a efectuarse correspondan a honorarios de directores de sociedades anónimas, síndicos o miembros de consejos de vigilancia o a retribuciones a socios administradores, las mismas se determinarán sobre el importe total del **honorario asignado**, y se practicarán en el momento del pago debiendo observarse, además, lo siguiente:

- a) Cuando existan adelantos, cuyo total resulte inferior al honorario asignado, corresponderá practicar la retención hasta el límite de la suma no adelantada. El beneficiario ingresará, de corresponder, el importe no retenido respecto de la diferencia entre el honorario asignado y la suma no adelantada.
- b) Cuando la sociedad no pueda efectuar la retención por el total del honorario o retribución, por ser el importe de los adelantos igual o superior al monto asignado, los beneficiarios de dichas rentas quedan obligados a efectuar el ingreso de una suma equivalente al total de la retención correspondiente.

Los beneficiarios ingresarán el importe equivalente a las sumas no retenidas, dentro de los quince (15) días hábiles administrativos siguientes al pago.

7.3. Derechos de Autor.

Las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723, no sufrirán retenciones por los importes abonados hasta la suma acumulada de \$ 50.000 en cada **período fiscal y por cada agente de retención.**

8. Imposibilidad de retener.

8.1. Concepto sujeto a retención percibido por el beneficiario de la renta con anterioridad.

Cuando, por las características de la operación, el importe del concepto sujeto a retención ya hubiera sido percibido por el beneficiario, el agente de retención, por no disponer de la suma para llevar a cabo la detracción, deberá informar tal hecho a la AFIP, hasta el día 10 del mes inmediato siguiente a aquel en el cual se realizaron las operaciones, mediante la presentación de una nota.

En caso de omitir dicha presentación, el agente será el responsable por la suma no retenida.

8.2. Operaciones de cambio, permuta o dación en pago.

En este tipo de operaciones, corresponderá practicar la retención solo cuando el precio se integre parcialmente por una suma de dinero, debiendo calcular la retención sobre el monto total de la operación.

Si el importe resultara superior a la suma de dinero abonada, el sujeto pasible de la retención deberá ingresar la suma restante hasta la concurrencia del importe de la retención.

El agente deberá presentar a la AFIP una nota donde detallará el importe liquidado y la diferencia que no pudo ingresar.

9. Autoretencción.

Cuando por cualquier causa el agente de retención omita practicar la retención correspondiente o cuando exista la imposibilidad de retener, el beneficiario de la renta deberá ingresar una suma equivalente a los importes no retenidos.

10. Exclusión.

Cuando las retenciones a sufrir en el curso del período fiscal produzca un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a dicho período, los sujetos pasibles podrán solicitar un certificado de exclusión de acuerdo con lo dispuesto en el Anexo VI de la R.G. 830/2000.

Se trata de una herramienta útil para aliviar la carga financiera que tienen algunos contribuyentes pequeños, que como consecuencia de la inflación han quedado incluidos dentro del Régimen General de Retenciones, y acumulan saldos a favor que inmovilizan su capital de trabajo.

Para que se omita la retención dichos sujetos deberán exhibir el certificado al agente de retención.

10.1. Requisitos.

Para poder efectuar la solicitud del certificado, es necesario que a la fecha de la presentación el interesado reúna los siguientes requisitos:

- Se encuentre inscripto en el impuesto a las ganancias.
- Posea actualizada la información referida a las actividades económicas que realiza y actualizado su domicilio fiscal.
- Haya cumplido con la obligación de presentación de las declaraciones juradas impositivas y de recursos de la seguridad social correspondientes a los 12 últimos meses, como así mismo del régimen de información de la RG 4120
- No registre deudas líquidas y exigibles respecto de los impuestos mencionados
- Al momento de la solicitud tenga, al menos, vigente un Código de Autorización de Impresión (CAI).

11. Régimen Excepcional de Ingreso.

Los agentes de retención no deberán actuar como tales cuando lleven a cabo pagos por los conceptos sujetos a retención a beneficiarios que se encuentren comprendidos en el régimen excepcional de ingreso. La incorporación a dicho régimen implica que los beneficiarios de los pagos deben efectuar el ingreso de un importe equivalente a la **retención no practicada** que hubiere correspondido practicárseles de no haberse acogido al régimen excepcional de ingreso.

12. Ingreso e Información de las Retenciones.

12.1. Procedimiento General.

A los efectos de llevar a cabo el ingreso e información de las sumas retenidas –o percibidas- y/o de los importes a ingresar, los agentes de retención y, en caso de corresponder, los beneficiarios de las rentas (autoretenición), deberán seguir el procedimiento, los plazos y condiciones establecidos en la Resolución General N° 2233.

Dichos sujetos ingresarán las sumas retenidas, según el siguiente detalle:

- a) Las retenciones practicadas desde el 1º al 15, ambos inclusive, de cada mes: hasta los días 21, 22 y 23, según la terminación del número de Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), del mismo mes.
- b) Las retenciones practicadas desde el 16 hasta el último día del mes, ambos inclusive: hasta los días 9, 10 y 11, según la terminación del número de Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), del mes inmediato siguiente.

Conjuntamente con el ingreso de los importes retenidos se efectuará la declaración jurada F. 744 (*Apartado 1*), por medio de la cual se procede a informar nominativamente las retenciones practicadas durante cada mes calendario.

12.1.1. Pagos en exceso.

Los agentes de retención y/o percepción se acreditarán los importes correspondientes a los pagos que hubieran efectuado en concepto de devoluciones por retenciones y/o percepciones en exceso, los que les serán compensados por el sistema con otras obligaciones del mismo impuesto.

12.2. Constancia.

En oportunidad de practicar la retención, los agentes de retención deberán entregar a los sujetos pasibles de las mismas un certificado de retención, que podrá ser generado mediante el programa aplicativo del Sistema de Control de Retenciones (*Apartado 2*) o emitido en forma manual.

12.3. Cómputo de las Retenciones Sufridas.

El importe de las retenciones sufridas y de los ingresos efectuados en concepto de autoretención en el curso de cada periodo fiscal, será computado por el beneficiario de las rentas como ingreso directo en oportunidad de la confección de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del periodo fiscal al cual sean imputables dichas ganancias, contra el impuesto determinado.

En el supuesto de exceder las sumas retenidas el importe del impuesto determinado, la diferencia implicará para el contribuyente un saldo de libre disponibilidad, pudiendo utilizarlo para cancelar, mediante compensación, otros impuestos.

B) Rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otras rentas.

Resolución General 2437: “Impuesto a las ganancias. Rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otras rentas. Régimen de retención”.

1. Conceptos sujetos a retención.

Este régimen alcanza las siguientes rentas según lo indicado en el art 79 de la Ley de Impuestos a las Ganancias, como así también sus ajustes e independientemente de la forma de pago, a saber:

- ✓ Rentas del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares.
- ✓ Rentas del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.
- ✓ Las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas.
- ✓ Rentas de los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos.
- ✓ Las rentas provenientes de los planes de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, que se perciban bajo la modalidad de renta vitalicia previsional.
- ✓ Cuando se trate de beneficiarios residentes en el exterior, en tanto no corresponda otorgarle otro tratamiento conforme a la ley del gravamen, procederá practicar la retención con carácter de pago único y definitivo.

2. Sujetos obligados a actuar como Agentes de Retención.

Están obligados a actuar como agentes de retención los sujetos que paguen por cuenta propia las ganancias mencionadas anteriormente, ya sea en forma directa o a través de terceros, y quienes paguen las aludidas ganancias por cuenta de terceros, cuando estos últimos fueran personas físicas o jurídicas domiciliadas o radicadas en el exterior.

Cuando un único sujeto sea beneficiarios de ganancias provenientes de varios sujetos, sólo deberá actuar como agente de retención aquel que abone las de mayor importe.

3. Sujetos pasibles de retención.

Serán sujetos pasibles de retención, los contribuyentes beneficiarios de las rentas mencionadas en el punto 1 y que revistan el carácter de residentes en el país ⁽⁹⁾, y computarán sus ganancias obtenidas en el país y en el exterior.

En caso de beneficiarios residentes en el exterior, se practica la retención con carácter de pago único y definitivo.

4. Oportunidad de la Retención.

4.1. Norma General.

Corresponde realizar la retención en el momento en que se **efectivice el pago** de las ganancias comprendidas en el régimen.

El término pago deberá entenderse con el mismo alcance expuesto para el Régimen General de Ganancias, apartado A) del presente trabajo.

4.2. Situaciones Particulares.

4.2.1. *Liquidación anual.*

(9) Residentes en el país, según ley de impuesto a las ganancias: personas de existencia visible que vivan más de 6 (seis) meses en el transcurso del año fiscal; como así también las personas de existencia visible que se encuentren en el extranjero al servicio de la Nación, provincias o municipios.

El importe determinado en la liquidación anual, será retenido o, en su caso, reintegrado, cuando se efectúe el próximo pago posterior o en los siguientes si no fuera suficiente, hasta el último día hábil del mes de marzo próximo siguiente.

4.2.2. *Liquidación final.*

Cuando se produzca la baja o retiro del beneficiario, el importe determinado en la liquidación final, será retenido o, en su caso, reintegrado, cuando se produzca el pago a que diera origen la liquidación.

De producirse la extinción de la relación laboral y acordarse el **pago en cuotas** de los conceptos adeudados, se procederá de la siguiente forma:

- Si el **pago de la totalidad de las cuotas se efectúa dentro del mismo período fiscal** en que ocurrió la desvinculación, la retención se determinará sobre el importe total de los conceptos gravados y se practicará en oportunidad del pago de cada cuota en proporción al monto de cada una de ellas.
- En el caso de que las **cuotas se abonen en más de un período fiscal**, no deberá efectuarse la liquidación final, sino hasta que se produzca el pago de la última cuota. La retención del impuesto, hasta dicho momento, se determinará y practicará conforme al procedimiento general. Tales retenciones serán computables por los beneficiarios de las rentas, en el período fiscal en que las mismas se efectúen.

5. **Determinación del importe a retener.**

En oportunidad del pago de las ganancias sujetas al régimen, el importe de la retención se calculará conforme al procedimiento que se detalla a continuación.

Para el cálculo de la retención mensual (anticipos del Impuesto a las Ganancias), se parte de la **ganancia bruta**, concepto que incluye la totalidad de las sumas abonadas en cada período mensual, sin deducción de importe alguno que por cualquier concepto las disminuya. Se encuentran

comprendidos, entre otros conceptos: horas extras, adicionales por zona, título, vacaciones, gratificaciones, comisiones por ventas y honorarios percibidos por el desarrollo de la actividad en relación de dependencia, remuneraciones que se perciban durante licencias, indemnizaciones por falta de preaviso en el caso de despidos, también se incluyen los beneficios sociales (vales de combustibles, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de gastos de educación) aun cuando los mismos sean **no remunerativos** a los fines de los aportes y contribuciones previsionales.

GANANCIA BRUTA

Menos

DEDUCCIONES GENERALES:

- Aportes para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios. En este punto están el aporte del 11% correspondiente a jubilación y el 3% de la ley 19.032.
- Descuentos con destino a obras sociales correspondientes al beneficiario y a las cargas de familia autorizadas; y cuotas sindicales correspondientes a las cotizaciones ordinarias y extraordinarias de los afiliados y a las contribuciones de solidaridad pactadas en los términos de la ley de convenciones colectivas. Dentro de estos conceptos se encuentra el aporte del 3% con destino a la obra social y porcentaje de afiliación al sindicato y demás aportes establecidos en los convenios colectivos de trabajo.
- Importes que se destinen a cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico asistencial, correspondientes al beneficiario y a las de cargas de familia autorizadas. El importe a deducir por dichos conceptos no puede superar el 5% de la ganancia neta del ejercicio acumulada hasta el mes que se liquida. Se incluyen aquí las diferencias de planes de cobertura médica abonados por los empleados, los planes de emergencias de ambulancias y el porcentaje del 1,5% descontado en el recibo de sueldos por familiar adherido a la obra social.

- Primas de seguros para el caso de muerte, hasta el importe anual de \$ 996,23. Tiene el tope de deducción mensual proporcional, \$83.01 mensual.
- Gastos de sepelio del contribuyente o de personas a su cargo, definidas por la ley. Hasta la suma anual de \$ 996,23 con tope mensual de deducción proporcional, \$83.01 mensual.
- Donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales y a las instituciones comprendidas en el Artículo 20, incisos e) y f), de la ley del gravamen, hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio, acumulada hasta el mes que se liquida.
- Otros importes que correspondan a descuentos obligatorios establecidos por ley nacional, provincial o municipal.
- Honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica abonados por: Hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares. Prestaciones accesorias de la hospitalización. Servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades. Servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc. Servicios prestados por los técnicos auxiliares de la medicina. Todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales. La deducción procederá siempre que la prestación haya sido efectivamente facturada por el prestador del servicio y hasta un **máximo del 40% del total facturado**. Luego, el importe total de las deducciones admitidas por estos conceptos **no podrá superar el 5%** de la ganancia neta del ejercicio. Este concepto es el único que se **deduce anualmente** en la liquidación de ganancias.
- Intereses correspondientes a créditos hipotecarios que les hubieran sido otorgados por la compra o construcción de inmuebles destinados a la casa habitación. El tope anual es de \$ 20.000 y no tiene tope mensual. No es condición que los

inmuebles sean nuevos, tampoco se habla de única propiedad y los créditos hipotecarios no necesariamente tienen que ser bancarios.

- Aportes al capital social o al fondo de riesgo efectuados por los socios protectores de sociedades de garantía recíproca previstos en el Artículo 79 de la Ley N° 24.467⁽¹⁰⁾ y sus modificatorias. No tiene tope de deducción. Estos aportes deben mantenerse por dos años para no pagar impuesto a las ganancias y luego el capital se puede recuperar.
- Importes abonados a los trabajadores domésticos en concepto de contraprestación por sus servicios y los pagados para cancelar las contribuciones patronales; se deducirán hasta \$ 42.318 por año.

GANANCIA NETA

Menos

DEDUCCIONES PERSONALES (hasta la suma acumulada, según Anexo III, para el mes en que se realicen los pagos):

- MINIMO NO IMPONIBLE: \$ 3.526,50 mensuales
- DEDUCCION ESPECIAL: \$ 16.927,20 mensuales
- CARGAS DE FAMILIA, en función de las que hubiera declarado a través del formulario 572, pudiendo computar:
 - Cónyuge \$ 3.314,83 mensuales
 - Hijos \$ 1.657,41 mensuales por cada uno
 - Otras cargas \$ 1.657,41 por cada una.

GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO

Una vez que obtuvimos la GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO, se aplica la escala del Anexo IV para el cálculo del impuesto, determinando así el importe acumulado al mes que se está calculando la retención, y

(10) Ley N° 24.467 "Pequeña y Mediana Empresa" B.O. 23/03/1993.

finalmente se detraen los anticipos pagados hasta el mes anterior al respectivo período fiscal, obteniendo así:

RETENCION A PRACTICAR EN EL MES.

No se podrá retener de impuesto a las ganancias más del 35% de la **remuneración bruta** percibida en el mes. No obstante, el agente de retención no deberá considerar el referido límite del 35% en oportunidad de practicar la retención que corresponda a la liquidación anual, o en su caso, en la liquidación final, excepto cuando el empleado manifieste expresamente, mediante nota, su voluntad de que se aplique dicho límite; en este último caso el empleado deberá inscribirse e ingresar el impuesto resultante y al empleador le corresponderá informar la imposibilidad de retener en la liquidación de marzo.

6. Acrecentamiento.

El artículo 145 del decreto reglamentario N° 1.344 de Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que cuando el pago del impuesto esté a cargo de un tercero (el agente de retención en este caso), la ganancia se acrecentará en el importe abonado por dicho sujeto, sin perjuicio de que el beneficiario considere ese pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual.

Es decir que se trata de un acrecentamiento de la base imponible, resultante de integrar el monto del impuesto a las ganancias a la misma, cuando la persona física o jurídica domiciliada en el país se hace cargo del referido impuesto a las ganancias que corresponde al beneficiario de las rentas.

7. Ajustes Retroactivos.

7.1. Opción de Imputación.

Si corresponden ajustes de haberes retroactivos, se llevarán a cabo de acuerdo al siguiente procedimiento:

- a) Ajustes de haberes del periodo fiscal en curso:

- Si el agente pagador es el agente de retención designado, deberá determinarse la obligación fiscal del beneficiario de acuerdo con lo establecido en el apartado 3, reteniendo el importe obtenido e ingresándolo en la forma dispuesta en el apartado 11.
 - Si el agente pagador no es el agente de retención, el agente retentivo designado deberá actuar conforme a lo dispuesto en el punto precedente, de acuerdo con la información que deberá producir el beneficiario, en virtud de las obligaciones de los beneficiarios de las rentas.
- b) Ajustes que correspondan a remuneraciones de períodos fiscales anteriores:
- Si se opta por imputar el ajuste al período fiscal del devengamiento de las ganancias, ya sea que :
 - **El pagador hubiera actuado como agente de retención** en el período original de imputación del ajuste, deberá rectificarse la liquidación de las retenciones que le hubiere practicado al beneficiario en dicho período, acumulando a los sueldos o remuneraciones abonados oportunamente, el referido ajuste.
 - De haber actuado en el correspondiente período fiscal de imputación **otro responsable como agente de retención**, el que abone el ajuste deberá practicar la retención del impuesto a las ganancias, teniendo en cuenta las normas de retención establecidas por el Organismo Fiscal, aplicables en el período original al cual se imputará la ganancia.
 - Si no se ejerciera la opción indicada precedentemente: se procederá de acuerdo con lo previsto en el punto a).

8. Pagos por Vía Judicial.

Cuando deban realizarse pagos por vía judicial, los sujetos que paguen las retribuciones deberán, previo al depósito judicial, practicar la retención y depositar el remanente.

Se agregarán al expediente la liquidación practicada y copia autenticada por escribano del comprobante de ingreso de la retención.

9. Obligaciones de los beneficiarios de las rentas.

9.1. Obligación General.

Los trabajadores beneficiarios de las ganancias sujetas al presente régimen deberán:

a) Presentar al inicio de la relación laboral o en caso de modificaciones de datos, con carácter de declaración jurada el F. 572 (*Apartado 3*) los siguientes datos:

- Al agente de retención:

- Los conceptos e importes de las deducciones computables a que se refiere el *Anexo III*, informando apellido y nombre o denominación o razón social y Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) del sujeto receptor del pago.

Cuando se trate de deducciones por pago de honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica se deberá indicar el monto y el C.U.I.T. de los prestadores de servicios intervinientes.

- El detalle de las personas a su cargo, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.
- El importe total de las remuneraciones, retribuciones y cualquier otra ganancia, que hubieran percibido en el curso del año fiscal de otras personas o entidades, así como los importes de las deducciones imputables a las mismas, en forma discriminada por concepto.
- Los beneficios derivados de regímenes que impliquen tratamientos preferenciales que se efectivicen mediante deducciones.

- A las personas o entidades que paguen otras remuneraciones:

- Apellido y nombres o denominación o razón social, domicilio y C.U.I.T. de la persona o entidad designada como agente de retención, como así

también las informaciones complementarias o las modificaciones de los datos consignados en el formulario de declaración jurada F. 572 deberán suministrarse dentro del plazo de DIEZ (10) días hábiles de producidas las mismas.

b) Presentar al agente de retención, con anterioridad al mes de febrero o al momento de practicarse la liquidación final -según corresponda- la siguiente documentación:

- Nota con carácter de declaración jurada, para acreditar el importe de las percepciones practicadas por la Dirección General de Aduanas durante el período fiscal que se liquida y fotocopias de la boleta de depósito y documentación respectiva, que acredite la operación de importación efectuada y la percepción realizada por dicho Organismo.
- Nota con carácter de declaración jurada con el objeto de respaldar el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, a computar durante el período fiscal que se liquida,

c) Cumplir con las obligaciones de determinación anual e ingreso del impuesto a las ganancias en las condiciones, plazos y formas establecidas en la Resolución General N° 975, sus modificatorias y complementarias, cuando:

- El empleador, por error, omisión o cualquier otro motivo, no practicare la retención total del impuesto del período fiscal respectivo.
- Existan conceptos no comprendidos en el Anexo III, susceptibles de ser deducidos, que quieran ser computados en la respectiva liquidación.
- De las declaraciones juradas realizadas en virtud del régimen de información previsto en el apartado 9.2., inciso b), resulte un saldo a favor del contribuyente.

d) Informar mensualmente al agente de retención designado, cuando perciban sueldos u otras remuneraciones de varias personas o entidades.

e) Informar al agente de retención designado, mediante nota con carácter de declaración jurada, los beneficios derivados de regímenes que impliquen tratamientos preferenciales que no se efectivicen mediante deducciones.

f) Cumplir, cuando corresponda, con la obligación de suministro de información a que se refiere el apartado 8.

9.2. Obligación de determinados beneficiarios.

a) Cuando hubieran percibido, en su conjunto, ganancias brutas iguales o superiores a DOSCIENTOS MIL PESOS (\$ 200.000): deberán presentar el detalle de sus bienes al 31 de diciembre de cada año, valuados conforme a las normas del impuesto sobre los bienes personales que resulten aplicables a esa fecha.

b) Cuando hubieran obtenido durante el año fiscal ganancias brutas totales por un importe igual o superior a TRESCIENTOS MIL PESOS (\$ 300.000) deberán presentar:

- El detalle de sus bienes al 31 de diciembre de cada año, valuados conforme a las normas del impuesto sobre los bienes personales que resulten aplicables a esa fecha.
- El total de ingresos, gastos, deducciones admitidas y retenciones sufridas, entre otros, de acuerdo con lo previsto en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Dichas declaraciones juradas tendrán el carácter de informativas, excepto que surja un saldo a pagar o a favor del contribuyente.

10. Obligaciones de los Agentes de Retención.

10.1. Documentación a presentar.

Los sujetos obligados a practicar la retención deberán conservar y, exhibir cuando así lo requiera el Fisco, la documentación respaldatoria de la determinación de los importes retenidos o aquella que avale las causales por las cuales no se practicaron las mismas.

Deberán poner a disposición de los beneficiarios la “Liquidación de Impuesto a las Ganancias - 4ta. Categoría Relación de Dependencia” (ver *Apartado 4*) cuando:

- a) Respecto de la liquidación anual: el beneficiario de las rentas se encuentre obligado a suministrar la información indicada cuando tenga

ganancias brutas totales —determinadas por un importe igual o superior a TRESCIENTOS MIL PESOS, o se efectúe con carácter informativo por tratarse de beneficiarios a los que no se les hubiera practicado la retención total del gravamen sobre las remuneraciones abonadas, o a pedido del interesado. La entrega se realizará dentro de los 5 (cinco) días hábiles.

- b) Con relación a la liquidación final: deba practicarse en el supuesto de baja o retiro. La entrega se efectuará dentro de los CINCO (5) días hábiles de realizada la liquidación.

Conforme al artículo 15 de la RG 3839/2016 el Empleador, una vez finalizado el cálculo del ajuste anual, debe entregar al empleado dicha declaración, que reemplaza al formulario 649 (ver *Apartado 5*) que pudo utilizarse hasta el periodo fiscal 2015. Consiste en un resumen informativo del Año Fiscal anterior en donde se muestran las remuneraciones brutas, deducciones y retenciones sufridas en el Impuesto a las ganancias. Además sirve, en caso de corresponder, para confeccionar la declaración jurada del impuesto a los bienes personales y del Impuesto a las ganancias.

Los agentes de retención deberán informar en la declaración jurada correspondiente al período fiscal marzo de cada año, del Sistema de Control de Retenciones (SICORE), los beneficiarios a los que no les hubieran practicado la retención total del gravamen sobre las remuneraciones abonadas.

10.2. Liquidaciones.

El agente de retención deberá practicar:

- a) **Liquidación anual**, para determinar la obligación definitiva de cada beneficiario que hubiera sido posible de retenciones, por las ganancias percibidas en el curso de cada período fiscal.

Dicha liquidación deberá ser practicada hasta el último día hábil del mes de febrero de cada año, excepto que entre el 1º de enero y la mencionada fecha se produjera la baja o retiro del beneficiario, en cuyo caso deberá ser practicada juntamente con la liquidación final.

- b) **Liquidación final**, cuando se produzca la baja o retiro del beneficiario; en la misma deberán computarse, los importes en concepto de ganancias no imponibles, cargas de familia y deducción especial, así como aplicarse la escala del Artículo 90 de la ley del gravamen, consignados en las tablas incorporadas en los *Anexos III y IV*, respectivamente, correspondientes al mes de diciembre.

11. Ingreso e información de las Retenciones

Los agentes de retención deberán cumplir las formas, plazos y demás condiciones que para el ingreso e información de las retenciones practicadas, establece la Resolución General N° 2233 y su modificatoria (Sistema de Control de Retenciones - SICORE).

12. Honorarios por los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica. Reintegros parciales. Obligación de la entidad reintegrante.

Las entidades que reintegren a los beneficiarios de las rentas del presente régimen importes parciales correspondientes a honorarios por los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica se encuentran obligados a emitir una liquidación que deberá contener, como mínimo, los datos que se detallan a continuación:

- a) Lugar y fecha.
- b) Número de comprobante.
- c) Denominación o razón social y Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) de la entidad pagadora del reintegro.
- d) Apellido y nombres del beneficiario y, en su caso, del prestatario.
- e) Apellido y nombres o denominación del prestador.
- f) Número de factura o documento equivalente respaldatorio de la prestación.
- g) Fecha, descripción e importe total de la prestación.
- h) Importe reintegrado.
- i) Firma del responsable autorizado.

Bibliografía del Capítulo

- Argentina, Ley Nº 20628 y sus modificaciones: "Impuesto a las ganancias".
- Argentina, Resolución General 830/2000 y sus modificaciones: "Régimen de retención de determinadas ganancias".
- Argentina, Resolución General 2437/2008 y sus modificaciones: "Rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones otras rentas".
- Argentina, Resolución General Nº 2233/2007 y sus modificaciones: "Sistema de control de retenciones y/o percepciones".
- Argentina, Decreto Reglamentario Nº 1344/1998 y sus modificaciones: "Impuesto a las Ganancias".

ANEXO I: Conceptos sujetos y no sujetos a Retención, Sujetos obligados a actuar como Agentes de Retención y Sujetos Pasibles de Retención (R.G. 830/2000).

<p>Quedan sujetos a retención los siguientes conceptos:</p> <p>a) Intereses cualesquiera sean su denominación o forma de pago:</p> <p>1. Originados en operaciones realizadas en o mediante entidades sujetas al régimen de la ley 21526 y sus modificaciones, o con intervención de agentes de bolsa o mercado abierto.</p> <p>2. Originados en operaciones no comprendidas en el punto 1, excepto los correspondientes a eventuales incumplimientos de operaciones, que recibirán igual tratamiento que el concepto que los origina.</p> <p>b) Alquileres o arrendamientos de:</p> <p>1. Bienes Muebles.</p> <p>2. Bienes Inmuebles Urbanos y Suburbanos incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing, conforme a las normas catastrales jurisdiccionales.</p> <p>3. Bienes Inmuebles Rurales y Subrurales incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing, conforme a las normas catastrales jurisdiccionales.</p> <p>c) Regalías.</p> <p>d) Interés accionario, excedentes y retornos distribuidos entre sus asociados, por parte de cooperativas, excepto las de consumo.</p> <p>e) Obligaciones de no hacer, o por el abandono o no ejercicio de una actividad.</p> <p>f) Enajenación de bienes de cambio y bienes muebles de los incisos a), b), c), d) y e) del artículo 52 de la ley de impuesto a las ganancias, y de los bienes muebles comprendidos en los artículos 58 y 65 de la misma.</p> <p>g) Transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave,</p>	<p>Deberán actuar como agentes de retención los siguientes sujetos siempre que se encuentren domiciliados o radicados en el país:</p> <p>a) Las entidades de derecho público.</p> <p>b) Las sociedades de economía mixta, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria y demás entidades mencionadas en el artículo 1 de la ley 22016.</p> <p>c) Las sociedades de la ley 19550, asociaciones civiles, las fundaciones, las empresas o explotaciones unipersonales, las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios y asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas y las demás entidades de derecho privado, cualquiera sea su denominación o especie.</p> <p>d) Las entidades financieras regidas por ley 21526, excepto por las operaciones corrientes.</p> <p>e) Los fideicomisos de la ley 24441, por los pagos vinculados con su administración y gestión.</p> <p>f) Los fondos comunes de inversión de la ley 24083, por los pagos vinculados con su administración y gestión.</p> <p>g) Las cooperativas, excluidas las cooperativas de trabajo conformadas exclusivamente por asociados que revistan la condición de Pequeños Contribuyentes inscriptos en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social.</p> <p>h) Las personas físicas y las sucesiones indivisas, sólo cuando realicen pagos como consecuencia de su actividad empresarial o de servicio.</p>	<p>Son sujetos pasibles de la retención:</p> <p>a) Las personas físicas y sucesiones indivisas.</p> <p>b) Empresas o explotaciones unipersonales.</p> <p>c) Sociedades de la ley 19550 y sociedades y asociaciones civiles, fundaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado.</p> <p>d) Fideicomisos constituidos en el país de acuerdo a la ley 24441 y fondos comunes de inversión constituidos en el país conforme a la ley 24083.</p> <p>e) Establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero.</p> <p>f) Los integrantes de las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>marcas, patentes de invención, regalías, concesión y similares.</p> <p>h) Explotación de derechos de autor y las ganancias derivadas de derechos amparados por ley 11723.</p> <p>i) Locaciones de obra y/o servicios, no ejecutadas en relación de dependencia, que no se encuentren mencionadas en los incisos j), k) y l).</p> <p>j) Comisiones u otras retribuciones derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio enumerados en el artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias.</p> <p>k) Ejercicio de profesiones liberales u oficios; funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas, fiduciario, consejero de sociedades cooperativas, integrante de consejos de vigilancia y socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones; actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.</p> <p>l) Operaciones de transporte de carga nacional e internacional.</p> <p>m) Operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.</p> <p>n) Distribución de películas y/o transmisión de programación de televisión vía satélite.</p> <p>ñ) Cualquier otra cesión o locación de derechos.</p> <p>o) Beneficios provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados.</p> <p>p) Rescates "totales o parciales" por desistimiento de los planes de seguro de retiro.</p>	<p>i) Las cajas forenses, los colegios o consejos profesionales, las asociaciones de autores, compositores, escritores y demás entidades similares, inclusive cuando paguen, distribuyan o reintegren a los asociados, honorarios o derechos, como consecuencia de sus actividades profesionales, excepto que dichos asociados presenten una constancia que acredite haber sido practicada con anterioridad la retención sobre esas sumas.</p> <p>j) Los administradores, agentes de bolsa, agentes de mercado abierto, mandatarios, consignatarios, rematadores, comisionistas, mercados de cereales a término y demás intermediarios, con relación a los pagos que efectúen por cuenta de terceros, cuando sobre los mismos no se hubiera practicado, de haber correspondido, la respectiva retención.</p> <p>k) Los sujetos radicados en el territorio aduanero general o especial, por las operaciones contratadas con proveedores o prestador radicados en zonas francas.</p> <p>l) Los sujetos radicados en zonas francas, por las operaciones contratadas con proveedores o prestadores radicados en el territorio aduanero general o especial o en distintas zonas francas.</p>	
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

q) Subsidios abonados por los estados nacional, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Bs. As., en concepto de enajenación de bienes muebles y bienes de cambio, en la medida que una ley general o especial no establezca la exención de los mismos en el impuesto a las ganancias.

r) Subsidios abonados por los estados nacional, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Bs. As., en concepto de locaciones de obra y/o servicios, no ejecutados en relación de dependencia, en la medida que una ley general o especial no establezca la exención de los mismos en el impuesto a las ganancias.

Los conceptos no sujetos a retención son:

a) Los intereses:

1. Provenientes del saldo de precio por la venta de bienes inmuebles, aun cuando su devengamiento se produzca por el otorgamiento de plazos de financiación o como consecuencia de eventuales incumplimientos de los plazos establecidos.
2. Acreditados o pagados por depósitos previos de importación, por el servicio aduanero en el supuesto previsto por el artículo 838 del código aduanero, por fondo de desempleo, por depósitos obligatorios dispuestos por normas legales.
3. Presuntos.
4. Acreditados o pagados a sus socios por sociedades excepto las de capital.

b) Las sumas que perciban los asociados de cooperativas de trabajo por servicios personales, en la medida en que trabajen personalmente en la explotación.

c) Las sumas que se paguen a las empresas y entidades pertenecientes, total o parcialmente, al Estado Nacional, Provincial,

Municipal o Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

d) Las sumas que se paguen, por el desarrollo de su actividad específica, en concepto de intereses, comisiones, premios u otras retribuciones a: compañías de seguros, Aseguradoras de Riesgos del Trabajo (ART) reguladas por la [Ley 24.557](#), sociedades de capitalización, empresas prestadoras de servicios públicos, empresas prestadoras de servicios de comunicaciones móviles y Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (AFJP) regidas por la [Ley 24.241](#) y sus modificaciones.

e) Las sumas que se paguen por todo concepto a las entidades financieras.

f) Las sumas que se paguen en concepto de honorarios a directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia y a socios administradores, siempre que excedan el límite deducible por la sociedad.

g) Las sumas que se paguen a los agentes de bolsa o agentes de mercado abierto y a las empresas de transporte de pasajeros.

h) Los importes que se paguen por la comercialización de bienes muebles sujetos a precio oficial de venta.

i) Los importes que se paguen en concepto de pasajes a las agencias de viajes y turismo, siempre que se encuentren discriminados en la facturación que realicen los intermediarios.

j) Las operaciones de compraventa de divisas (incluidos cheques, transferencias, giros, cheques de viajero y arbitrajes), monedas y billetes extranjeros, oro.

**ANEXO II: Alícuotas y montos no sujetos a retención, según Res. Gral. 3.884
(B.O. 26/05/2016).**

Código de régimen	Conceptos sujetos a retención		% a retener		Montos no sujetos a retención
			Inscriptos	No Inscrip.	Inscriptos (a)
19	Anexo II, inc. a) pto 1)	Intereses por operaciones realizadas en entidades financieras. Ley N° 21.526 y sus modificaciones o agentes de bolsa o mercado abierto.	3%	10%	-.-
21	Anexo II, inc. a) pto. 2)	Intereses originados en operaciones no comprendidas en el punto 1.	6%	28%	3.500
30	Anexo II, inc. b) pto. 1)	Alquileres o arrendamientos de bienes muebles.	6%	28%	5.000
31	Anexo II, Inc. b) pto. 2)	Bienes Inmuebles Urbanos, incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing, -incluye suburbanos-.			
32	Anexo II, inc. b) pto. 3)	Bienes Inmuebles Rurales, incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing, -incluye subrurales-			
35	Anexo II, inc. c)	Regalías	6%	28%	3.500
43	Anexo II, inc. d)	Interés accionario, excedentes y retornos distribuidos entre asociados, cooperativas, -excepto consumo-.			
51	Anexo II, inc. e)	Obligaciones de no hacer, o por abandono o no ejercicio de una actividad			
78	Anexo II, inc. f)	Enajenación de bienes muebles y bienes de cambio.	2%	10%	100.000
86	Anexo II, inc. g)	Transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, concesiones y similares.			
110	Anexo II, inc. h)	Explotación de derechos de autor (Ley N° 11.723).	s/escala	28%	50.000
94	Anexo II, inc. i)	Locaciones de obra y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros incisos.	2%	28%	30.000

25	Anexo II, inc. j)	Comisiones u otras retribuciones derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio a que se refiere el inciso c) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.	s/escala	28%	7.500
116	Anexo II, inc. k)	Honorarios de director de sociedades anónimas, síndico, fiduciario, consejero de sociedades cooperativas, integrante de consejos de vigilancia y socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.	s/escala	28%	30.000 (b)
116	Anexo II, inc. k)	Profesionales liberales, oficios, albacea, mandatario, gestor de negocio	s/escala	28%	7.500
124	Anexo II, inc. k)	Corredor, viajante de comercio y despachante de aduana. En todos los casos, con las salvedades mencionadas en dicho inciso.			
95	Anexo II, inc. l)	Operaciones de transporte de carga nacional e internacional.	0,25%	28%	30.000
53	Anexo II, inc. m)	Operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.			
55	Anexo II, inc. n)	Distribución de películas. Transmisión de programación. Televisión vía satelital.	0,50%	2,00%	---
111	Anexo II, inc. ñ)	Cualquier otra cesión o locación de derechos, excepto las que correspondan a operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.			

112	Anexo II, inc. o)	Beneficios provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, establecidos por el inciso d) del artículo 45 y el inciso d) del artículo 79, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones -excepto cuando se encuentren alcanzados por el régimen de retención establecido por la Resolución General N° 2.437, sus modificatorias y complementarias-.	3%	3%	7.500
113	Anexo II, inc. p)	Rescates -totales o parciales- por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que se refiere el inciso o), excepto que sea de aplicación lo normado en el artículo 101 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.			
(c)		Intereses por eventuales incumplimientos de las operaciones excepto las indicadas en los incisos a) y d).	De acuerdo a tabla para cada inciso		
(d)		Pagos realizados por cada administración descentralizada, fondo fijo o caja chica. Art. 27, primer párrafo.	0,50%	1,50%	11.000
779	Anexo II, inciso q)	Subsidios abonados por los estados Nacional, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en concepto de enajenación de bienes muebles y bienes de cambio, en la medida que una ley general o especial no establezca la exención de los mismos en el impuesto a las ganancias.	2%	10%	34.000
780	Anexo II, inciso r)	Subsidios abonados por los estados Nacional, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en concepto de locaciones de obra y/o servicios, no ejecutados en relación de dependencia, en la medida que una ley general o especial no establezca la exención de los mismos en el impuesto a las ganancias.	2%	28%	14.000

- a)** Cuando los beneficiarios sean no inscriptos en el impuesto no corresponderá considerar monto no sujeto a retención, excepto cuando se trate de los conceptos de Códigos de régimen 112 y 113 que deberá considerarse para beneficiarios inscriptos y no inscriptos.
- b)** Se deberá computar un solo monto no sujeto a retención sobre el total del honorario o de la retribución, asignado.
- c)** Los intereses por eventuales incumplimientos se encuentran sujetos a las mismas tasas y mínimos aplicables al concepto generador de tales intereses, excepto incisos a) y d).
- d)** De acuerdo al código de régimen asignado al concepto que se paga.

ESCALAS

IMPORTES		RETENDRAN		
Más de \$	A \$	\$	Más el %	S/Exced. de \$
0	2.000	0	10	0
2.000	4.000	200	14	2.000
4.000	8.000	480	18	4.000
8.000	14.000	1.200	22	8.000
14.000	24.000	2.520	26	14.000
24.000	40.000	5.120	28	24.000
40.000	y más	9.600	30	40.000

ANEXO III: Importe de las deducciones acumuladas, correspondientes a cada mes según **Resol. Gral. N° 3831 (B.O. 25/02/2016)**

Concepto	Acumulado en \$		
	Enero	Febrero	Marzo
A) Ganancias no imponibles (Art. 23, inc. a)	3.526,50	7.053,00	10.579,50
B) Deducción por carga de familia (Art. 23, inc. b)			
Máximo de entradas netas de los familiares a cargo durante el período fiscal que se indica para que se permita su deducción:	3.526,50	7.053,00	10.579,50
1) Cónyuge	3.314,83	6.629,66	9.944,49
2) Hijo	1.657,41	3.314,82	4.972,23
3) Otras cargas	1.657,41	3.314,82	4.972,23
C) Deducción especial (Art. 23 inc. c ; Art. 79 inc. e)	3.526,50	7.053,00	10.579,50
D) Deducción especial (Art. 23 inc. c ; Art. 79 inc. a, b y c)	16.927,20	33.854,40	50.781,60
Concepto	Acumulado en \$		
	Abril	Mayo	Junio
A) Ganancias no imponibles (Art. 23, inc. a)	14.106,00	17.632,50	21.159,00
B) Deducción por carga de familia (Art. 23, inc. b)			
Máximo de entradas netas de los familiares a cargo durante el período fiscal que se indica para que se permita su deducción:	14.106,00	17.632,50	21.159,00
1) Cónyuge	13.259,32	16.574,15	19.888,98
2) Hijo	6.629,64	8.287,05	9.944,46
3) Otras cargas	6.629,64	8.287,05	9.944,46
C) Deducción especial (Art. 23 inc. c ; Art. 79 inc. e)	14.106,00	17.632,50	21.159,00
D) Deducción especial (Art. 23 inc. c ; Art. 79 inc. a, b y c)	67.708,80	84.636,00	101.563,20
Concepto	Acumulado en \$		
	Julio	Agosto	Septiembre
A) Ganancias no imponibles (Art. 23, inc. a)	24.685,50	28.212,00	31.738,50
B) Deducción por carga de familia (Art. 23, inc. b)			
Máximo de entradas netas de los familiares a cargo durante el período fiscal que se indica para que se permita su deducción:	24.685,50	28.212,00	31.738,50
1) Cónyuge	23.203,81	26.518,64	29.833,47
2) Hijo	11.601,87	13.259,28	14.916,69
3) Otras cargas	11.601,87	13.259,28	14.916,69
C) Deducción especial (Art. 23 inc. c ; Art. 79 inc. e)	24.685,50	28.212,00	31.738,50
D) Deducción especial (Art. 23 inc. c ; Art. 79 inc. a, b y c)	118.490,40	135.417,60	152.344,80
Concepto	Acumulado en \$		
	Octubre	Noviembre	Diciembre
A) Ganancias no imponibles (Art. 23, inc. a)	35.265,00	38.791,50	42.318,00
B) Deducción por carga de familia (Art. 23, inc. b)			
Máximo de entradas netas de los familiares a cargo durante el período fiscal que se indica para que se permita su deducción:	35.265,00	38.791,50	42.318,00
1) Cónyuge	33.148,30	36.463,13	39.778,00
2) Hijo	16.574,10	18.231,51	19.889,00
3) Otras cargas	16.574,10	18.231,51	19.889,00

C) Deducción especial (Art. 23 inc. c ; Art. 79 inc. e)	35.265,00	38.791,50	42.318,00
D) Deducción especial (Art. 23 inc. c ; Art. 79 inc. a, b y c)	169.272,00	186.199,20	203.126,40

ANEXO IV: Escala del artículo 90 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, según **Resol. Gral. N° 3831** (B.O. 25/02/2016)

Mes	Tramos de Escala (Artículo 90)		Importes Acumulados		
	Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán		
	De más de \$	A \$	\$	Más el	Sobre el excedente de \$
Enero	0	833,33		9%	0
	833,33	1.666,67	75	14%	833,33
	1.666,67	2.500	191,67	19%	1.666,67
	2.500	5.000	350	23%	2.500
	5.000	7.500	925	27%	5.000
	7.500	10.000	1.600	31%	7.500
	10.000	en adelante	2.375	35%	10.000
Febrero	0	16.666,67		9%	0
	16.666,67	3.333,33	150	14%	16.666,67
	3.333,33	5.000	383,33	19%	3.333,33
	5.000	10.000	700	23%	5.000
	10.000	15.000	1.850	27%	10.000
	15.000	20.000	3.000	31%	15.000
	20.000	en adelante	4.750	35%	20.000
Marzo	0	2.500		9%	0
	2.500	5.000	225	14%	2.500
	5.000	7.500	575	19%	5.000
	7.500	15.000	1.060	23%	7.500
	15.000	22.500	2.775	27%	15.000
	22.500	30.000	4.800	31%	22.500
	30.000	en adelante	7.125	35%	30.000
Abril	0	3.333,33		9%	0
	3.333,33	6.666,67	300	14%	3.333,33
	6.666,67	10.000	766,67	19%	6.666,67
	10.000	20.000	1.400	23%	10.000
	20.000	30.000	3.700	27%	20.000
	30.000	40.000	6.400	31%	30.000
	40.000	en adelante	9.500	35%	40.000
Mayo	0	4.166,67		9%	0
	4.166,67	8.333,33	375	14%	4.166,67
	8.333,33	12.500	958,33	19%	8.333,33
	12.500	25.000	1.750	23%	12.500
	25.000	37.000	4.625	27%	25.000
	37.000	50.000	8.000	31%	37.000

	50.000	en adelante	11.875	35%	50.000
Junio	0	5.833,33		9%	0
	5.833,33	11.666,67	450	14%	5.833,33
	11.666,67	17.500	1.150	19%	11.666,67
	17.500	35.000	2.100	23%	17.500
	35.000	52.000	5.550	27%	35.000
	52.000	70.000	9.600	31%	52.000
	70.000	en adelante	14.250	35%	70.000
Julio	0	5.833,33		9%	0
	5.833,33	11.666,67	525	14%	5.833,33
	11.666,67	17.500	1.341,67	19%	11.666,67
	17.500	35.000	2.450	23%	17.500
	35.000	52.000	6.475	27%	35.000
	52.000	70.000	11.200	31%	52.000
	70.000	en adelante	16.625	35%	70.000
Agosto	0	6.666,67		9%	0
	6.666,67	13.333,33	600	14%	6.666,67
	13.333,33	20.000	1.533,33	19%	13.333,33
	20.000	40.000	2.800	23%	20.000
	40.000	60.000	7.400	27%	40.000
	60.000	80.000	12.800	31%	60.000
	80.000	en adelante	19.000	35%	80.000
Septiembre	0	7.500		9%	0
	7.500	15.000	675	14%	7.500
	15.000	22.500	1.725	19%	15.000
	22.500	45.000	3.150	23%	22.500
	45.000	67.500	8.325	27%	45.000
	67.500	90.000	14.400	31%	67.500
	90.000	en adelante	21.375	35%	90.000
Octubre	0	8.333,33		9%	0
	8.333,33	16.666,67	750	14%	8.333,33
	16.666,67	25.000	1916,67	19%	16.666,67
	25.000	50.000	3.500	23%	25.000
	50.000	75.000	9.250	27%	50.000
	75.000	100.000	16.000	31%	75.000
	100.000	en adelante	23.750	35%	100.000
Noviembre	0	9.166,67		9%	0
	9.166,67	18.333,33	825	14%	9.166,67
	18.333,33	27.500	2.108,33	19%	18.333,33
	27.500	55.000	3.850	23%	27.500
	55.000	82.500	10.175	27%	55.000
	82.500	110.000	17.600	31%	82.500
	110.000	en adelante	26.125	35%	110.000
Diciembre	0	10.000		9%	0
	10.000	20.000	900	14%	10.000
	20.000	30.000	2.300	19%	20.000
	30.000	60.000	4.200	23%	30.000
	60.000	90.000	11.100	27%	60.000

	90.000	120.000	19.200	31%	90.000
	120.000	en adelante	28.500	35%	120.000

Capítulo III

“Interesante fallo de la Suprema Corte de la Nación aplicable a Retenciones”

1. Introducción.

En nuestro país rige un ordenamiento jurídico que se apoya principalmente en la ley en sentido amplio (leyes y reglamentos) y en menor medida en la jurisprudencia, la costumbre y la doctrina.

Anteriormente ya tratamos las leyes y resoluciones que sustentan legalmente los regímenes retentivos del impuesto a las ganancias. En este apartado haremos un análisis de la jurisprudencia existente con relación al tema bajo estudio.

Más allá del debate doctrinario acerca de si la jurisprudencia constituye o no una verdadera fuente del Derecho, lo cierto es que ningún litigante desconocerá los precedentes judiciales que conoce sobre el tema en confrontación.

Ese conocimiento de las sentencias judiciales o jurisprudencia es indispensable para el ejercicio profesional, y para el correcto enfoque de cualquier litigio o proceso. En este sentido, vale aclarar que normalmente un solo pronunciamiento no hace jurisprudencia, sino que constituye un precedente o antecedente pero que no tiene otro valor que el de tal; en cambio la reiteración en el tiempo en distintos pronunciamientos de la misma solución sobre un tema de Derecho sí puede considerarse que constituye el criterio de la jurisprudencia⁽¹¹⁾; y además dichos pronunciamientos deben emanar de tribunales de jerarquía como Cámaras Nacionales de Apelación, de las Cortes Superiores de Provincia y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Nuestro Máximo Tribunal a lo largo de la historia en sus pronunciamientos ha procurado a través de varios precedentes elaborar una doctrina que sirva para

(11) Rivera, Julio C. “Instituciones de Derecho.” Editorial: Abeledo Perrot Edición: 2010

uniformar los criterios judiciales a aplicar a la hora de resolver los casos llevados a instancias judiciales.

Así lo hace en el reconocido fallo en la causa “Cerámica San Lorenzo” ⁽¹²⁾ donde ha desarrollado lo que se identifica en la doctrina como la regla de la obligatoriedad del precedente para los tribunales inferiores, exponiendo los siguientes principios:

- a) Las sentencias de la Corte sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos;
- b) pero, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquellas;
- c) y por ende, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de la jurisprudencia de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal en su carácter de intérprete supremo de la Constitución y de las leyes dictadas en su consecuencia ⁽¹³⁾.

En esta línea, el reconocido tributarista cordobés Marcos Sequeira expone cómo se debe proceder con respecto a los pronunciamientos de la Corte Suprema: “lo primero que los asesores tributarios debemos aclarar a nuestros clientes es que esta sentencia sólo produce efectos para el contribuyente que planteó el litigio, ya que en nuestro sistema judicial los fallos sólo poseen efectos vinculantes para las partes. Sin embargo, nuestro Máximo Tribunal también tiene dicho que los tribunales inferiores tienen el **deber moral** de acatar su doctrina judicial. Siendo esto de tal manera, es de suponer que los tribunales de primera y segunda instancia adoptarán el criterio sentado por la Corte ⁽¹⁴⁾.

Expuestos las principales características e implicancias que generan las sentencias del más alto Tribunal de nuestro país, procedemos al análisis del

(12) Fallo CSJN 307:1094 (Año: 1985)

(13) María Lorena González Tocci. “Algunas reflexiones sobre la obligatoriedad de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Revista Jurídica UCES.

(14) <http://comercioyjusticia.info/factor/impuestos/la-corte-pone-fin-a-disputa-entre-dos-leyes-tributarias/>

único fallo que ha emitido dicha institución con respecto a la omisión de actuar como agente de retención.

2. Causa: San Juan S.A.

Tal como expusimos en el Capítulo I (apartado 2.3.) la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) establece como sanción al agente de retención que omitió actuar como tal la posibilidad de impugnarle el gasto en el balance impositivo; en esta normativa, un tanto controvertida ya que se superpone con otras sanciones, se basa la sentencia que analizaremos a continuación.

En el fallo San Juan SA ⁽¹⁵⁾, la Corte Suprema de Justicia estableció que la **impugnación del gasto** en el balance impositivo es una sanción que la AFIP **puede aplicar** toda vez que, existiendo la obligación de actuar como agente de retención de impuesto a las ganancias, se omita actual como tal, esto es no retener suma alguna o retener en defecto.

2.1. Irregularidades del Contribuyente.

En oportunidad de la inspección inicial el organismo recaudador detectó:

- a) En los registros contables de la actora la existencia de pagos a ciertos proveedores de bienes muebles, por importes superiores a \$ 12.000, sin efectuar la retención en concepto de impuesto a las ganancias, como lo exige la resolución general AFIP 830/2000.
- b) Que no se acreditó haber realizado la retención, y tampoco aportó la documentación necesaria para demostrar que las empresas proveedoras habían ingresado el impuesto no retenido.

2.2. La Defensa.

El contribuyente destacó, en su defensa, que:

- a) La erogación correspondía a compra de bienes de cambio, los que constituyen un “costo” no un “gasto”, por lo que la norma no sería aplicable.

En este punto el Tribunal rechazó tal distinción, argumentando que la norma del régimen retentivo aplica a los **pagos**.

(15) SAN JUAN S.A. (TF 29.974-I) c/ DGI (Impuesto a las Ganancias) Tribunal: CSJN 306/2013 (49-S).

Cabe aclarar que el texto de LIG no establece en ninguno de sus artículos la diferencia entre dichos conceptos, considerando gastos a todas las erogaciones necesarias para obtener, mantener y conservar la fuente generadora de ganancias

- b) Las adquisiciones de bienes las realizó, en un periodo de profunda crisis económica, mediante un “pool de compras” ⁽¹⁶⁾, negociando directamente las condiciones con los proveedores e incluso efectuaba los pagos a éstos.

Tal argumento también se desestimó, ya que se consideró que las dificultades económicas del país no constituyen un impedimento para actuar como agente de retención.

2.3. Opinión Final del Máximo Tribunal.

En su veredicto final, la Corte, consideró lo expuesto anteriormente en instancias inferiores tanto administrativas y judiciales como así también lo señalado por la Procuración General de la Nación; resolviendo (letra textual del fallo):

- *“Que resulta con toda nitidez que la voluntad del legislador no ha sido efectuar la clase de distinciones conceptuales que propone la actora, sino imposibilitar la "deducción de un pago cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención, expresión que, por su generalidad y en el contexto de la ley 20.628, comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, como lo es, la erogación realizada para la adquisición de bienes de cambio. En consecuencia, corresponde descartar el agravio del apelante relativo a que los tribunales inferiores han realizado una interpretación extensiva de la norma, en violación al principio de legalidad”.*
- *“Que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la*

(16) Grupo de compradores individuales de un mismo producto que se organiza para comprar en conjunto y obtener más ventajas al negociar con los proveedores por una cantidad mayor.

misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas), circunstancia que en el caso -como fue señalado por la sentencia- la apelante ni siquiera ha intentado probar”.

- *“Que acreditado el incumplimiento de la obligación legal que pesa sobre el agente de retención, la consecuencia prevista por la norma excede el mero interés patrimonial que es protegido por otras disposiciones del ordenamiento jurídico al consagrar la responsabilidad solidaria por el tributo omitido (art. 8, inc. c), L. 11683) y, en consecuencia, funciona como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario”.*

2.4. Consecuencias.

El criterio sentado por la CSJN en este precedente tiene importantes consecuencias para los contribuyentes, ya que ante la omisión de retener el impuesto a las ganancias sobre el pago de un gasto, la AFIP podrá no sólo reclamar el ingreso de dicha retención (con los correspondientes intereses) sino también -a título de sanción- impugnar la deducción de dicho gasto en el balance impositivo.

Se observa una clara desproporción entre, el impuesto dejado de ingresar por el agente de retención que omitió actuar como tal y el incremento del impuesto equivalente al 35% del gasto efectivamente impugnado; al efecto de cuantificar la incorrecta conducta fiscal, a continuación analizamos un caso:

La empresa La Estancia S.A. le compró a un proveedor mercaderías por un valor neto de I.V.A. \$ 120.000,00 en el mes de agosto 2.016, las cuales fueron canceladas de contado; la empresa compradora omitió retener el correspondiente impuesto a las ganancias según lo establece la R.G. 830/2.000 AFIP. La retención omitida fue de \$ 400,00 (\$ 120.000 - \$

100.000) x 2% y la consecuencia de la impugnación del gasto es equivalente a \$ 42 .000, 00 (\$ 120.000 x 35%).

Por otra parte, es importante resaltar que, la obligación de actuar como agente de retención pasa a ser, de manera indirecta, una condición más para deducir un gasto en el impuesto a las ganancias, además de las expresadas en el artículo 80 de la LIG.

Para finalizar, no hay que estar ajeno a las medidas o decisiones que toma la AFIP ante los fallos del más alto Tribunal. Así como los tribunales inferiores no deberían, a opinión de éste apartarse de sus criterios en casos de idéntica naturaleza; por su parte el Organismo Recaudador, no ha dado respuestas homogéneas, sin embargo, se advierte una tendencia cada vez mayor en los últimos tiempos a prestar adhesión a los criterios dictados por la CSJN cuando cuestiona la validez constitucional de normas de naturaleza tributaria o actuaciones en las que ha incurrido el organismo fiscal. En algunas ocasiones, la AFIP ha mantenido su posición, sin dictar normas que instruyan a los organismos técnicos para modificar el criterio oficial adecuándolo al criterio de la Corte (Fallo Hermitage ⁽¹⁷⁾); mientras que en otros, más actuales (Vizzotti, Cuevas, de Lorenzo ⁽¹⁸⁾) ha dictado las circulares 3 y 4/2012 donde la AFIP se **alinea** bajo los criterios de la CSJN en dichas sentencias.

(17) Fallo "Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional", CSJN, 15/06/2010. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Inconstitucionalidad.

(18) Fallo "Cuevas, Luis Miguel c/AFIP-DGI", CSJN, 30/11/2010. Indemnización por Estabilidad Laboral. Devolución

Fallo "De Lorenzo, Amelia Beatriz c/ DGI", CSJN, 17/6/2009. Impuesto a las Ganancias. Indemnización por embarazo. Gravabilidad.

Fallo "Vizzoti Carlos Alberto c/ Amsa S.A.", CSJN, 14/11/2014. Despido.

Bibliografía del Capítulo

- Rivera, Julio C. "Instituciones de Derecho." Editorial: Abeledo Perrot Edición: 2010
- Fallo CSJN 307:1094 (Año: 1985)
- María Lorena González Tocci. "Algunas reflexiones sobre la obligatoriedad de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Revista Jurídica UCES.
- <http://comercioyjusticia.info/factor/impuestos/la-corte-pone-fin-a-disputa-entre-dos-leyes-tributarias/>
- Fallo "San Juan S.A. (TF 29.974-I) c/ DGI", CSJN, 27/10/2015. Impuesto a las Ganancias.
- Fallo "Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional", CSJN, 15/06/2010. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Inconstitucionalidad.
- Fallo "Cuevas, Luis Miguel c/AFIP-DGI", CSJN, 30/11/2010. Indemnización por Estabilidad Laboral. Devolución.
- Fallo "De Lorenzo, Amelia Beatriz c/ DGI", CSJN, 17/6/2009. Impuesto a las Ganancias. Indemnización por embarazo. Gravabilidad.
- Fallo "Vizzoti Carlos Alberto c/ Amsa S.A.", CSJN, 14/11/2014. Despido.
- http://www.soler.com.ar/2014/Fallo_CSJN_Gan.pdf

Conclusiones.

Asumiendo que la fuente de financiación genuina de los gastos e inversiones del Estado son los tributos, la recaudación de los mismos cobra notable importancia para la consecución de dichos fines. Es por ello que el Estado ha ensayado distintas medidas que cooperen en el cumplimiento de la obligación tributaria, permitan detectar contribuyentes potenciales y aseguren el ingreso periódico y continuo de fondos al tesoro público. En ese sentido, se han instaurado distintos procedimientos o métodos de retención o percepción de impuestos en la fuente; lo que implica que un sujeto diferente al contribuyente asuma las obligaciones de éste, en lo que respecta al ingreso del tributo a las arcas fiscales.

Son claras las ventajas que la retención o percepción en la fuente tienen para el Fisco:

- La economía en los costos de recaudación que resultan trasladados a los particulares.
- La intervención de un tercero que, siendo responsable solidario del ingreso del tributo, entorpece cualquier intento de realización de maniobras ilícitas tendientes a frustrar el crédito fiscal.
- El beneficio financiero resultante de recaudar el tributo con anterioridad al vencimiento general establecido para los respectivos gravámenes.

Desde el punto de vista de los particulares obligados a actuar en carácter de agentes, las ventajas obtenidas por el Estado se traducen para ellos en desventajas o inconvenientes. En efecto, los costos (administrativos, de capacitación tributaria, entre otros) que ocasione la realización de la tarea son, en principio, a su exclusivo cargo. Agregando que no sólo debe dar cumplimiento al presente régimen, sino a todos los demás establecidos en otros tributos tanto a nivel nacional, provincial y municipal.

En nuestro sistema tributario predomina, la delegación de facultades, ya sea a través de las leyes de procedimiento tributario como en las impositivas, hacia el ente recaudador respectivo. Es así, que a través del encadenamiento de

delegaciones de facultades, quien determina la oportunidad de implantación de un régimen de retención/percepción, sus características, la nominación de las personas que deberán actuar como agentes, es el respectivo ente recaudador a través de resoluciones normativas.

En los regímenes correspondientes a los agentes retentivos del impuesto a las ganancias la AFIP, por medio de las atribuciones contempladas en la Ley N° 11683, en el Decreto N° 618/97 y en la Ley N° 20628, ha instaurado dos regímenes de retención diferentes:

- Resolución General N° 830 (B.O. del 28/04/2000), aplicable a determinadas ganancias.
- Resolución General N° 2437 (B.O. del 22/04/2008), aplicable a rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otras rentas.

Luego de desarrolladas las normativas se desprende, en nuestra opinión, que el criterio del fisco en general y, en este caso de la AFIP en particular, es el de asegurarse mediante la imposición de un régimen de carácter informativo, no sólo el cobro anticipado de un porcentaje del tributo sino, mucho más interesante aún, el control de la operatoria diaria de los contribuyentes. En cuanto al impuesto a las ganancias, adquieren especial importancia los regímenes de información de retenciones, dado que la relación del fisco con el contribuyente es siempre estimativa. El sujeto obligado del impuesto realiza adelantos mensuales en base a la ganancia obtenida en el ejercicio anterior, por lo que se pierde el rastro de su evolución a lo largo de todo un año, hasta el vencimiento de la obligación anual oportunidad en la que el contribuyente exterioriza su declaración jurada de ganancias.

A través de los regímenes de retención, los contribuyentes se ven obligados a informar indirectamente el monto de los pagos que realizan a sus proveedores, y a través de las retenciones sufridas y mediante un simple cruzamiento informático es posible verificar parte de sus ingresos y evaluar su capacidad contributiva. Esta última es una de las finalidades principales de este tipo de regímenes, que para el contribuyente implica entorpecer su tarea agregando requerimientos (y costos) a la ya difícil actividad empresarial. En este sentido es interesante resaltar que debido al proceso inflacionario que afecta a

Argentina y a la desactualización de las alícuotas y bases imponibles, cada vez más sujetos quedan alcanzados por el impuesto y por consiguiente a sus respectivas retenciones.

Tienen la obligatoriedad de cumplimiento aquellos sujetos que como corolario de dichos regímenes deban actuar como agentes de retención ya que su inobservancia conlleva múltiples consecuencias como la responsabilidad solidaria, multas que pueden oscilar entre el 50% al 100% del monto de la retención no efectuada y la impugnación del gasto en el balance fiscal; y en caso de que habiendo realizado la retención no la ingrese según lo establecido, se aplicará una multa aún más severa debido a que se presume que el agente ha mantenido dinero que pertenece al fisco en su poder.

Con la reciente convalidación, por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Fisco cuenta con otra herramienta para castigar al incumplidor la cual le permite impugnar el gasto por el cual no efectúa la retención; es por ello que más que nunca el contribuyente debe extremar los recaudos para no omitir practicar la retención que corresponda y evitar sufrir importantes pérdidas.

En nuestra opinión creemos que la impugnación de las compras importaría una sanción superpuesta a la multa que fija el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario, ya que la Corte consideró que lo establecido por el artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias implica un castigo para reparar la infracción incurrida y no funciona como una fuente de ingresos para el Fisco. Como consecuencia de ello no se podrá apelar al principio de non bis in idem —doble reproche penal por el mismo hecho— ni al de ley penal más benigna. A ello habría que sumarle la desproporción entre la retención omitida y el incremento del impuesto como consecuencia del gasto impugnado, lo que podría afectar, en casos de relevancia material, el principio de capacidad contributiva.


Para evitar diversas interpretaciones de los implicados y su potencial perjuicio, las leyes nacionales deberían ser modificadas y actualizadas, evitando las palabras ambiguas y generalidades, y en su lugar utilizar términos específicos; lo que se traduciría en un sistema de normas más estable permitiéndole al profesional realizar su trabajo con mayor calidad. Mientras tanto habrá que

procurar estar actualizado con el objetivo de asesorar correctamente al cliente y así evitar inconvenientes que se traduzcan en resultados no deseados.

Certificados y Formularios.

APARTADO 1

Declaración Jurada F. 744 "Retenciones y Percepciones".

 RETENCIONES Y PERCEPCIONES F. 744 Declaración Jurada			C.U.I.T.	
		Firma	Período	Org./Rect.
	Sello fechador de recepción	Carácter	Cód. Actividad	Nro. Versión
	Apellido y Nombre o Denominación			
	Domicilio Fiscal			

Retenciones y Percepciones								
Imp.	Cód.	Totales del Período Neto de Compens.	Saldo a Favor Período Ant.	Ingresos a Cuenta	Imp. Ingres. en Original última Rectif.	Saldo		Monto que se Ingresó
						A.F.I.P.	Contribuyente	

Total diferencia por NC:

Exportador:

Agente Esporádico:

Compensación de Retenciones			
Cantidad de Certificados de Retención habilitados para compensar	Monto total de los Certificados de Retención habilitados para compensar	Monto total que se compensa de los Certificados de Retención	DDJJ de I.V.A. en que se aplica

Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando la aplicación (software) entregada y aprobada por la AFIP sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

APARTADO 2

Constancia de Retención emitida por Si.Co.Re.



**SI.CO.RE. - Sistema de Control
de Retenciones**

Certificado N° :
Fecha :

A. - Datos del Agente de Retención

Apellido y Nombre o Denominación : **LA NOVEDAD. SRL**
C.U.I.T. N°: **30-70892453-3**
Domicilio : Calle: **Maipu** Nro: **460** Piso: **0** Localidad: **Córdoba** Provincia: **Córdoba** C.P.: **5000**

B. - Datos del Sujeto Retenido

Apellido y Nombre o Denominación : **JUAN PEREZ**
C.U.I.T. N°: **20-11111111-3**
Domicilio : **SAN MARTIN 501** Localidad: **Córdoba** Provincia: **Córdoba** C.P.: **5000**

C. - Datos de la Retención Practicada

Impuesto	:	Imppto. a las Ganancias
Régimen	:	Locaciones de Obra y/o Servicios no ejecutados en relación de dependencia
Comprobante que origina la Retención	:	Factura Nro. 0001-00000625
Monto del Comprobante que origina la Retención	:	\$ 12.342,00
Monto de la Retención	:	\$ 104,00
Imposibilidad de Retención	:	

Firma del Agente de Retención

Aclaración:
Cargo:

Declaro que los datos consignados en este Formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando la aplicación (software) entregada y aprobada por la AFIP sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

 F. 572 DECLARACION JURADA	CUIT ⁽¹⁾ :	Carácter de la presentación ⁽²⁾ : <input type="checkbox"/> ORIGINAL <input type="checkbox"/> RECTIFICATIVA	
	Documento de Identidad L.E./ L.C./ D.N.I./ C.I. N° ⁽²⁾ :		
	Apellido y Nombre:		
	Domicilio. Calle:	N°:	Piso/Dpto.:
Localidad:	Pcia.:	Cód. Postal:	

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - RÉGIMEN DE RETENCIONES 4ta. CATEGORÍA

Esta declaración jurada deberá ser confeccionada por el beneficiario de ganancias comprendidas en los incisos a), b), c) y d) del artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones y será presentada al inicio de la relación laboral ante la persona o entidad que abone dichas ganancias, o cuando corresponda declarar modificaciones de datos, conforme lo establecido por el artículo 4º de la Resolución General N° 3802.

CUADRO DE NOTIFICACIÓN		
1 - AGENTE DE RETENCIÓN: Acuso / Acusamos recibo del original de la presente declaración jurada		
Apellido y Nombre o Denominación:		
FECHA	FIRMA ACLARACIÓN	CARÁCTER DEL FIRMANTE
2 - PERSONAS O ENTIDADES QUE ABONEN OTRAS REMUNERACIONES: Acuso / Acusamos recibo del original de la presente declaración jurada		
Apellido y Nombre o Denominación:		
FECHA	FIRMA ACLARACIÓN	CARÁCTER DEL FIRMANTE

HOJA 2 DE 2

APARTADO 4

Liquidación de Impuesto a las Ganancias – 4ta. Categoría Relación de Dependencia

Fecha:

Empleado: "CUIL", "Apellido y Nombres", "Dato adicional optativo (1)"

Agente de Retención: "CUIT", "Denominación Legal"

REMUNERACIONES

Remuneración Bruta	\$
Remuneración No Alcanzada	\$
Remuneración Exenta	\$
Remuneración Otros Empleos	\$

REMUNERACIÓN COMPUTABLE

DEDUCCIONES

Aportes a fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales.	\$
Aportes Obra Social	\$
Cuota sindical	\$
Aportes Jubilatorios Otros Empleos	\$
Aportes Obra Social otros empleos	\$
Cuota sindical otros empleos	\$
Cuotas médico asistenciales	\$
Primas de Seguro para el caso de muerte	\$
Gastos de Sepelio	\$
Gastos estimativos para corredores y viajantes de comercio	\$
Donaciones a fiscos nacional, provinciales y municipales, y a instituciones comprendidas en el art. 20, inc. e) y f) de la ley	\$
Descuentos obligatorios establecidos por ley nacional, provincial o municipal	\$
Honorarios por servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica	\$
Intereses Créditos Hipotecarios	\$
Aportes al capital social o al fondo de riesgo de socios protectores de Sociedades de Garantía Recíproca	\$
Empleados del servicio doméstico (Ley 26.063, art. 16)	\$
Aportes a Cajas Complementarias de Previsión, Fondos Compensadores de Previsión o similares	\$
TOTAL DEDUCCIONES	\$

DEDUCCIONES ART. 23

Ganancia no Imponible	\$
Deducción Especial	\$
Cargas de Familia	\$
Cónyuge	\$
Hijos	\$
Otras Cargas	\$
TOTAL	\$

REMUNERACION SUJETA A IMPUESTO

Impuesto Determinado	\$
Impuesto Retenido	\$
Pagos a Cuenta	\$
Saldo	\$

Período Fiscal: "aaaa"

Se extiende el presente certificado para constancia del interesado

Lugar y fecha

Firma del responsable

Identificación del responsable

(1) Vgr. "Número de legajo", "Código de identificación interno del empleado" duplicado para constancia del interesado.

APARTADO 5

AFIP Impuesto a las Ganancias

Empresa: **BUENOS AIRES**

F649

Cuil: 20
 Apellido y Nombres: (Leg 541106) Fecha Emisión: 18/12/2015
 Domicilio: 5014 Cordoba - Córdoba

Liquidación Anual (Comprende haberes acreditados desde 01/01/2015 hasta 18/12/2015)

IMPORTE BRUTO GANANCIAS	
Liq. por Agente de Ret.	Liq. por Otros Agentes
A 401.249,21	B 0,00

OTROS CONCEPTOS						TOTAL	A+B+C	TOTAL RUBRO 1
Alquiler	Tickets	Auto	Sub.Médico	Otros		0,00	0,00	401.249,21

DEDUCCIONES Y DESGRAVACIONES									
Aportes Jubil.	O.Soc/C.Sind	Cuota Médica	Seguro Vida	Gts. Sepelio	Int.Hipotec.	Ded.Ot.Agte	Honor. Méd.	Serv.Domes.	
* 54.078,44	11.588,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
O		16.779,12	996,23	996,23	20.000,00		16.779,12	23.328,00	
# 54.078,44	11.588,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	

*Liquidado O Tope AFIP # Importe a tomar, el menor de: Importe Liq. o Tope AFIP

TOTAL RUBRO 2
65.666,65

RESULTADO NETO	R1 - R2	TOTAL RUBRO 3
		335.582,56

DONACIONES	TOPE AFIP	TOTAL RUBRO 4
D 0,00	E 16.779,12	Menor de D,E 0,00

GANANCIA NETA	R3 - R4	TOTAL RUBRO 5
		335.582,56

DEDUCCIONES PERSONALES					
Cargas de Familia			Deducción Especial	Minimo no Imponible	Ad. Deducc. Esp. Decreto 2354/14
Cónyuge	Hijos	Otras Cargas			
2.160,00	25.920,00	19.440,00	111.974,40	23.328,00	0,00
1	2	2			

O - Importe X - Cantidad

SUBTOTAL RUBRO 6	Ptje. reducción aplicable	TOTAL RUBRO 6
182.822,40	0,00 %	182.822,40

GANANCIA NETA IMPONIBLE	R5 - R6	TOTAL RUBRO 7
		152.760,16

TOTAL DEL IMPUESTO DETERMINADO			TOTAL RUBRO 8
Monto Fijo	35,00 % de		
F 28.500,00	G 11.466,05	32.760,16	F + G 39.966,05

MONTOS COMPUTABLES		TOTAL RUBRO 9
Retenciones efectuadas	Pagos a cuenta	35.358,86 (*)
35.867,74	4.607,19	

SALDO DE IMPUESTO	R8 - R9	TOTAL RUBRO 10
A favor DGI		
A favor Contribuyente		

(*) Incluye retención Mes 12 Año 2015 \$ 0,00
 Incluye reintegro Mes 12 Año 2015 \$ 508,88