



EXCESO REGLAMENTARIO EN LA RESOLUCION AFIP E-4286 RESPECTO A LA DEDUCCION POR HIJO

Informe preparado por la Comisión de Estudios Tributarios del CPCECABA

A propósito de la RG 4286, cuyo texto luce transcrito más abajo como Anexo, cabe realizar ciertas consideraciones de orden legal, así como de naturaleza teórica y técnica en el ámbito del derecho tributario.

Desde el punto de vista legal la modificación dispuesta por la Ley 27346 en relación al impuesto a las ganancias, con vigencia –para personas humanas y sucesiones indivisas- desde el 01 de enero de 2017, en lo que a este asunto compete, se limitó a sustituir el último párrafo del inciso b) del art. 23 de la ley del gravamen cuyo texto indicaba “Las deducciones de este inciso sólo podrán efectuarlas el o los parientes más cercanos que tengan ganancias imponibles.” por la expresión “La deducción de este inciso sólo podrá efectuarla el pariente más cercano que tenga ganancias imponibles” (el subrayado nos pertenece).

El mensaje de elevación de la ley al Congreso no hace mención alguna a este aspecto de la norma, es más no propone modificación alguna de su texto anterior. Sin embargo, la media sanción aprobada en la Cámara de Diputados, lo modifica en los términos que finalmente se plasmaron en la ley. El proyecto pasó a Senadores cuyo dictamen no modificó en este aspecto al texto proveniente de Diputados. No hemos identificado alusiones al tema en el debate parlamentario.

Es decir entonces que la modificación bajo análisis no puede interpretarse acudiendo a la voluntad del legislador en tanto no ha sido expresada como tal en el debate parlamentario, sino que se debe considerar en función del texto finalmente aprobado. El mensaje de elevación del Poder Ejecutivo al proponer el incremento de los valores tarifados de las deducciones personales y las modificaciones de la escala de alícuotas alude a los beneficios de la norma respecto de la tributación de los trabajadores, aunque cierto es decir que la nueva redacción del art. 23 LIG propuesta evidenciaba una impronta claramente dirigida a restringir la deducción de las cargas de familia, lo que se manifiesta cabalmente con la eliminación de la posibilidad de deducir otras cargas parentales menos próximas al contribuyente, anteriormente admitidas en el inciso 3 del mismo artículo, ahora suprimido por completo.¹

¹ La redacción anterior admitía la deducción de importes tarifados por descendientes en línea recta (nieto, nieta, bisnieto o bisnieta) menor de 24 años o incapacitado para el trabajo; por cada ascendiente (padre, madre, abuelo, abuela, bisabuelo, bisabuela, padrastro y madrastra), por cada hermano o hermana menor de 24 años o incapacitado para el trabajo; por el suegro, por la suegra; por cada yerno o nuera menor de 24 años o incapacitado para el trabajo. Obviamente siempre que se verificaran los elementos que el copete del inciso b) del art. 23 exige a tales fines (las personas a cargo fueran residentes del país y no tengan en el año entradas netas –de cualquier origen y sujetas o no al impuesto- por un importe superior al mínimo no imponible.

Sin embargo, si quisiéramos tomar en cuenta ese sesgo restrictivo de la modificación legislativa respecto de las deducciones personales podríamos válidamente entender que en lo referido a la deducción por hijo ello se manifiesta en la reducción de la edad, que pasó de 24 a 18 años para admitir su cómputo.

A efectos de interpretar el cambio legislativo que nos ocupa, queda claro entonces que debemos acudir en primer término a la propia letra de la norma.

En primer lugar, cabe mencionar que la nueva redacción del último párrafo del inciso b) del art. 23 de la ley del gravamen, parece incurrir en un error referirse a “este inciso”, ya que el vínculo matrimonial no puede compartirse, por lo menos sin caer en el delito de bigamia, por lo que debería haberse referido sólo al punto 2 del inciso b) relacionado con la deducción de hijos, etc.

Si pensáramos que el propósito del cambio de redacción, al expresarse en singular en lugar del plural, implicaba una decisión de modificar el criterio anterior que posibilitaba a ambos padres el cómputo de la deducción también advertimos un ostensible error, ya que evidentemente, de haber más de un pariente con igual grado de cercanía, como sería el caso de la madre y el padre, en condiciones de deducir el importe admitido por la ley, siempre sería singular esa posibilidad.

Así lo era también en la redacción anterior. Quien podía y puede deducir –en tanto se cumplan las restantes condiciones- es siempre uno, el padre por ejemplo, y también una, la madre. Ambos son parientes igual de cercanos y evidentemente quienes quedan excluidos son todos aquellos que no lo son, pero no el más cercano respecto del otro con idéntica cercanía. Se trata de un simple y básico ejercicio de lógica.

Conforme la redacción vigente los únicos excluidos son quienes no acrediten ser parientes más cercanos.

Obviamente no era muy difícil escribir este inciso de otro modo si se deseaba restringir la deducibilidad de uno de los progenitores en tanto el otro calificaba para computar la deducción.

De haber sido ese el propósito no bastaba con indicar que sólo uno de los parientes más cercanos era el habilitado al cómputo, sino que hubiera resultado menester disponer la exclusión de tal posibilidad en el otro y establecer asimismo el modo de dirimir quien de ellos quedaba facultado a esos fines.

O bien hacerlo en los términos que ahora, con una enorme demora, viene a definir la Resolución que analizamos y que dispone –curiosamente- su vigencia para el cálculo de las retenciones a los empleados en relación de dependencia en forma retroactiva por el período fiscal 2018, sin hacer mención alguna a la vigencia de la modificación, que como fuera dicho, rige desde el período fiscal 2017.

Si la que ahora indica la Resolución fuera la interpretación auténtica de la modificación legislativa, ¿cuál sería el motivo de no haberla reglamentado en ese sentido para el período fiscal 2017?

A nuestro modo de ver el párrafo sustituido por la ley 27346 debió suprimirse por completo. Ello por cuanto esa disposición sólo tenía sentido en tanto existiera el ahora eliminado punto 3 del mismo inciso b) del art. 23 de la LIG.

Ello por cuanto al mantenerse habilitada la posibilidad de deducción de quienes mantenían vínculos parentales más lejanos, la ley había dispuesto que la deducibilidad del o los parientes más cercanos impedían el cómputo de los restantes. Vg. si deducían el o los padres ya no podían hacerlo el o los abuelos o bisabuelos. Si en cambio quienes deducían eran el o los abuelos ya quedaban impedidos de hacerlo el o los bisabuelos, y así en todos los casos.

Ahora bien, tampoco entonces el plural tenía sentido, o era redundante. Evidentemente, si por ejemplo quedaban descartados los padres y habilitados los abuelos, cada uno de ellos (singularmente) se convertían en el pariente más cercano, sin excluir al otro abuelo, igual de cercano respecto de los nietos.

Es decir que la existencia del punto 3 del inciso b) del art. 23 en su redacción anterior justificaba la alusión (en singular o bien redundante, en plural) del párrafo que descartaba la posibilidad de deducir la carga de familia a quien no fuera el pariente más cercano.

Tal vez la supresión de esa posibilidad con la derogación del indicado punto 3 del inciso b) haya llevado a los legisladores a cambiar el plural anterior por el singular, aunque sin advertir que la disposición resulta inocua, al no existir posibilidad alguna de deducción por hijo de quien no fuera el pariente más cercano, es decir padres respecto de sus hijos.

Más inexplicable resulta el claro exceso reglamentario que implica lo dispuesto por la Resolución al establecer que la deducción deba computarse por mitades si ambos padres acreditan las exigencias para su cómputo. No hay modo de interpretar que la ley 27346 haya innovado en este aspecto. La deducción dispuesta por la ley debe computarse de modo íntegro en sus valores específicamente tarifados.

La única proporcionalidad admitida por la ley del impuesto a las ganancias en materia de deducciones personales es la que establece el art. 24 y se refiere al cómputo en función del tiempo en los casos de nacimiento, casamiento y defunción.

En definitiva, no se discute que el primer método de interpretación de las normas legales es el que deriva de sus propias palabras y tal como lo ha reiterado en innumerables precedentes nuestro más alto tribunal de justicia, no cabe adjudicar a los legisladores su inconsecuencia ni su imprevisión y menos aún su torpeza al redactar las normas que regulan la propia cuantía del impuesto a través de la disposiciones que habilitan sus deducciones personales.

Se trata de elementos esenciales del hecho imponible que no pueden establecerse sino por expreso y claro mandato legal.

Cabe señalar que nuestro impuesto a las ganancias y su precedente el impuesto a los réditos siempre han definido a la unidad contribuyente en términos personales. Es decir que a diferencia de otras legislaciones que consideran a la familia en conjunto como contribuyente², ha establecido un mecanismo de atribución de rentas de cada uno de los integrantes de la familia, padre, madre e

² Así existen diversos mecanismos en la legislación comparada que gravan las rentas familiares en forma conjunta, tales como sistemas de promediación (income splitting), o sistemas de doble tarifa (con escalas de alícuotas diferenciadas para contribuyentes individuales respecto de las que aplican para familias), o sistemas de cociente familiar (Quotient familial), entre otros.

hijos, aún en el caso de menores de edad, con la idea de que la capacidad contributiva que sustenta el tributo debe medirse en forma separada para cada individuo.

Por lo tanto resulta desacertado y contrario a la estructura teórico-técnica del gravamen la pretensión de desmembrar, a través de una norma de inferior jerarquía, las deducciones personales que desde su propio origen han sido concebidas para ser computadas por cada contribuyente en forma individual, sin que ello impacte de modo alguno en la determinación de la base sujeta a impuesto de otros integrantes de la misma familia.

En ese sentido y para los casos en que corresponda aplicar la restricción dispuesta por el art. 6° de la ley 27160, o sea que no resulte computable la deducción por hijo en cabeza de uno de los progenitores por percibir asignación familiar atribuible a ese menor, el otro progenitor -en tanto reúna los requisitos exigidos por la ley- podrá computar el 100% del importe tarifado por esa misma carga familiar, ya que, como fuera dicho, la norma legal la admite como tal para cada contribuyente y no ha previsto su divisibilidad.

El otro exceso reglamentario que surge de la Resolución analizada se refiere a la caracterización del contribuyente con derecho a deducir la carga familiar de hijo, a quien “posea la responsabilidad parental en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación”.

Cabe señalar que el art. 638 del CCyCo define el concepto de responsabilidad parental indicando: “La responsabilidad parental es el conjunto de deberes y derechos que corresponden a los progenitores sobre la persona y bienes del hijo, para su protección, desarrollo y formación integral mientras sea menor de edad y no se haya emancipado”. (el subrayado nos pertenece).

Por su parte el art. 27 de I mismo cuerpo legal indica: “Emancipación. La celebración del matrimonio antes de los dieciocho años emancipa a la persona menor de edad”.

A los fines que los progenitores puedan computar la deducción por hijo la misma norma tributaria fija condicionamientos entre los que no se observa la emancipación del menor como uno de ellos.

Concretamente, si un menor de edad celebra matrimonio y por ende queda emancipado de sus padres, si éstos colaboran con su manutención aún sin estar obligados por el CCyCo y quedan reunidos todos los restantes requisitos de la ley del impuesto a las ganancias, no vemos óbice a que la deducción resulte aplicable.

Por último, cabe dejar de manifiesto que, en términos de capacidad contributiva, la forzada interpretación reglamentaria, no hace más que agravar la insuficiencia de los importes tarifados como deducciones de cargas de familia, cuya cuantía es ostensiblemente menor a la que razonablemente debería considerarse apropiada para definir los importes de renta a partir de los cuales debe aplicarse el tributo.

CABA, 30 de Julio de 2018

ANEXO

VISTO:

Las [Leyes Nros. 27.160 y 27.346](#), y la [Resolución General N° 4.003-E](#), sus modificatorias y complementarias, y

CONSIDERANDO:

Que la Ley N° 27.160 referida al Régimen de Asignaciones Familiares, reguló -en su Artículo 6°- que un mismo titular no podrá recibir prestaciones del citado régimen y a la vez aplicar la deducción especial por hijo o cónyuge prevista en la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Que mediante el Título I de la Ley N° 27.346 se introdujeron adecuaciones a la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, sustituyendo -entre otros- el Artículo 23 de la misma.

Que en tal sentido, con relación a la deducción admitida en concepto de cargas de familia y -fundamentalmente por hijo, hija, hijastro o hijastra, menor de 18 años o incapacitado para el trabajo- se modificaron las condiciones para su cómputo.

Que la Resolución General N° 4.003-E, sus modificatorias y complementarias, estableció un régimen de retención en el impuesto a las ganancias aplicable a las rentas comprendidas en los incisos a), b), c) -excepto las correspondientes a los consejeros de las sociedades cooperativas-, y e) del Artículo 79 de la ley del citado gravamen.

Que en virtud de lo mencionado en el primer considerando -y sin perjuicio de los controles que, al respecto, habitualmente efectúa este Organismo, entre otros, a través del intercambio de información con otros organismos- se estima oportuno prever que el beneficiario de las rentas indique expresamente en el formulario de declaración jurada F. 572 Web a través del servicio "Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SIRADIG) - TRABAJADOR", que por las personas a su cargo no percibe prestaciones del Régimen de Asignaciones Familiares.

Que correlativamente, resulta necesario efectuar determinadas precisiones respecto del alcance de la deducción prevista en el punto 2. del inciso b) del Artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Que por consiguiente, corresponde modificar la referida Resolución General N° 4.003-E, sus modificatorias y complementarias.

Que han tomado la intervención que les compete la Dirección de Legislación, las Subdirecciones Generales de Asuntos Jurídicos, de Fiscalización, de Recaudación, de Sistemas y Telecomunicaciones y de Técnico Legal Impositiva, y la Dirección General Impositiva.

Que la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el Artículo 7° del Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios.

Por ello,

EL ADMINISTRADOR FEDERAL DE LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS

RESUELVE:

Art. 1 - Modifícase la [resolución general 4003-E](#), sus modificatorias y complementarias de la forma que a continuación se indica:

1. Sustitúyese el [punto 3 del inciso a\) del artículo 11](#), por el siguiente:

"3. 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, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, indicando -cuando corresponda- que por ellas no percibe prestaciones del Régimen de Asignaciones Familiares".

2. Sustitúyese el segundo párrafo del [apartado E del Anexo II](#), por el siguiente:

"Respecto de la deducción prevista en el punto 2 del inciso b) del referido artículo, se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

a) Cuando la carga de familia sea menor de 18 años, la deducción será computada por quien posea la responsabilidad parental, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación. Cuando esta sea ejercida por los dos (2) progenitores y ambos perciban ganancias imponible, cada uno podrá computar el cincuenta por ciento (50%) del importe de la deducción o uno de ellos el ciento por ciento (100%) de dicho importe.

b) De tratarse de un incapacitado para el trabajo mayor de 18 años, la deducción será computada por el pariente más cercano, que tenga ganancias imponible y a cuyo cargo esté la citada carga de familia. Cuando ambos progenitores obtengan ganancias imponible y lo tengan a su cargo, cada uno podrá computar el cincuenta por ciento (50%) del importe de la deducción o uno de ellos el ciento por ciento (100%) de dicho importe".

Art. 2 - A partir del 3 de setiembre 2018 y hasta el vencimiento del plazo previsto para la presentación del F. 572 web correspondiente al período fiscal 2018, los beneficiarios deberán actualizar la información respecto de las cargas de familia suministradas a través del servicio "Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - Trabajador", disponible en el sitio web institucional, en virtud de lo establecido por esta resolución general.

Art. 3 - Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y resultarán de aplicación para el período 2018 y siguientes.

Art. 4 - De forma.

TEXTO S/RG (AFIP) 4286 - **BO:** 27/7/2018

FUENTE: RG (AFIP) 4286

VIGENCIA Y APLICACIÓN

Vigencia: 27/7/2018

Aplicación: a partir del período fiscal 2018