

TÍTULO:	MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS 2023. COMENTARIO SOBRE LOS ARTÍCULOS CONTENIDOS EN EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTO AÑO 2024 PRESENTADO ANTE EL CONGRESO DE LA NACIÓN
AUTOR/ES:	Serrano, Alberto
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLIV
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

---

**ALBERTO SERRANO**

## **MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS 2023. COMENTARIO SOBRE LOS ARTÍCULOS CONTENIDOS EN EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTO AÑO 2024 PRESENTADO ANTE EL CONGRESO DE LA NACIÓN**

*Se transcriben a continuación los tres artículos contenidos en el proyecto de Ley de Presupuesto Año 2024, presentado en 15/9/2023 ante el Congreso de la Nación, relacionados con la aprobación legal de los cambios dispuestos en las normas relativas al impuesto a las ganancias con vigencia en el año fiscal 2023 respecto de las rentas definidas en el artículo 82, incisos a), b) y c) de la ley del impuesto a las ganancias (LIG). Se incluye a continuación de cada uno de los artículos un análisis respecto del sentido de esas modificaciones, comentario que fue preparado con la importante colaboración del Dr. Daniel Adolfo Calzetta.*

*Corresponde considerar que al 15/9/2023 solamente se encontraban publicadas las normas dispuestas por el [decreto 473/2023](#) y las restantes disposiciones relacionadas con el mismo fueron de conocimiento público con posterioridad a esa fecha.*

"Artículo 64.- Sustitúyense los párrafos primero y segundo del artículo 94 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, por los siguientes:

Artículo 94.- Las personas humanas y las sucesiones indivisas -mientras no exista declaratoria de herederos o testamento declarado válido que cumpla la misma finalidad- abonarán sobre las ganancias netas sujetas a impuesto, las sumas que resulten de acuerdo con la siguiente escala:

*Incluye la escala anual para todos los responsables personas humanas y sucesiones indivisas en un valor coincidente con la escala al mes de diciembre de 2023 que fuera*

establecida en el Anexo II de la [resolución general \(RG\) 5402](#), en el mes de agosto pasado. Se valida lo dispuesto por el [decreto 415/2023](#) que había encomendado el ajuste del 35% a la AFIP en la escala del artículo 94 de la ley. Y esa validación es con respecto a todas las rentas sujetas al impuesto a las ganancias, con la restricción que luego se comenta respecto de las rentas del artículo 82, incisos a), b) y c) de la ley de este impuesto.

Los montos previstos en este artículo se ajustarán anualmente, a partir del año fiscal 2024, inclusive, por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior”.

*En este párrafo solo se modifica el año fiscal desde el cual se actualiza la escala que aprueba el párrafo legal fijándolo desde el año fiscal 2024. Por lo tanto el 35% dispuesto por el PE no regirá sino desde el 2023, discontinuando el ajuste que se venía realizando desde el 2018. Este cambio es conceptualmente correcto, aunque bastaba con eliminar el “a partir del año fiscal 2018” y quedaba claro que la actualización siempre es anual de octubre a octubre de cada año.*

“Artículo 65.- Las disposiciones del artículo anterior resultarán de aplicación a partir del período fiscal 2023, excepto que se trate de las rentas comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la ley del impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, en cuyo caso surtirán efecto para ese período, pero hasta las mencionadas rentas que se perciban por aquellos conceptos devengados en (*debió decir hasta*) el mes de setiembre de 2023, inclusive”.

*En este artículo se dispone la vigencia de la escala, aprobada en el artículo anterior para el año fiscal 2023, o sea desde el 1/1/2023, pero presenta una gran dificultad de interpretación según se consideren o no las normas de la RG 5717 y demás aclaraciones efectuadas a partir de los tres dictámenes emitidos desde la Dirección Nacional de Impuestos luego de la presentación del proyecto de presupuesto 2024 en el Congreso.*

*La lectura literal del artículo dispone que la escala del artículo 94 aprobada según la propuesta del artículo anterior incluye a todas las rentas imputables al año fiscal 2023, con una única limitación cuando se trate “de las rentas comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones” caso en el que se dispone la aplicación de esa escala solo “hasta las mencionadas rentas que se perciban por aquellos conceptos devengados en (*debió decir hasta*) el mes de setiembre de 2023, inclusive”.*

*Literalmente se dispone la aplicación de la nueva escala aprobada integrando la redacción del artículo 94 de la LIG -que incluye tramos de alícuotas aplicables a las rentas imputables al año fiscal 2023 desde enero 2023 a diciembre 2023- a las rentas comprendidas en los incisos a), b) y c) del [artículo 82 de la LIG](#), pero solo sobre los percibidos en el año que se hayan devengado hasta el mes de setiembre de 2023. Estos rentas por remuneraciones y pasividades se suman e integran la base de renta imponible junto con las restantes rentas de cuarta categoría o de las categorías primera, segunda y tercera que deban imputarse al año fiscal 2023 y sobre el total se dispone la aplicación de la escala **anual vigente desde el 2023, sin que se indique que deba proporcionarse de ningún modo los tramos de esa escala** por incluir solo una proporción parcial hasta su devengamiento, hasta setiembre de 2023, en el caso de estas rentas particulares de la cuarta categoría.*

*Como se explica luego, al considerar el artículo 66 del proyecto de la Ley de Presupuesto Año 2024, para las rentas que se consideran en el “decreto 473 del 12/9/2023 y las normas dictadas en su consecuencia” (o sean las rentas comprendidas en los incisos a), b) y c) del art. 82 de la LIG) devengadas a partir del 1/10/2023, se*

dispone una escala de alícuotas distintas a partir de tramos que consideran como base el valor de 15 SMVM, según su importe vigente desde el 1/10/2023.

Sobre base de esa interpretación literal, la DDJJ anual 2023, en el caso de responsables que perciben rentas comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la LIG, consideraría la aplicación de dos escalas de alícuotas:

1) la escala anual aprobada en función de lo que dispone el artículo 64 del proyecto de Ley de Presupuesto Año 2024, sin ninguna proporcionalidad con respecto a estas rentas de la cuarta categoría, y

2) una escala de tasas especial con tramos de alícuotas que consideran como base el valor de 15 SMVM, según su valor vigente desde el 1/10/2023, solo sobre las rentas comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la LIG que deban ser imputadas al año fiscal 2023 (devengadas desde el 1/10/2023 y percibidas hasta el 31/12/2023). Es la nueva escala emergente de las normas del decreto 473/2023 y la RG 5417 y que, como se verá luego, también presenta interrogantes en cuanto a su aplicación según se perciban rentas gravadas correspondientes a dos o a tres meses dentro del último trimestre calendario 2023.

Pero esta lectura literal del artículo 65 del proyecto de Ley de Presupuesto Año 2024, no coincide con las normas y criterios dictados a partir del decreto 473/2023 por la propia AFIP y en los dictámenes de la Dirección Nacional de Impuestos, dados a conocer luego del envío del proyecto de Ley de Presupuesto Año 2024.

Corresponde aclarar que todas esas las normas y criterios complementarios se **relacionan expresamente con la retención del impuesto** por parte de los agentes de retención pagadores de las rentas comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la LIG y no han considerado aspectos relacionados con la liquidación anual del año 2023 por esos mismos agentes de retención (DDJJ, F. 1357) ni con la declaración anual 2023 a ser presentada por los beneficiarios de estas rentas inscriptos en el impuesto a las ganancias o informativas por el nivel total de estas rentas en el año fiscal.

En efecto, el decreto 473/2023 y la RG 5417 solo se relacionan con las rentas comprendidas en el artículo 82, incisos a), b) y c) de la LIG, creando dos segmentos temporales para estas rentas imputables en el impuesto a las ganancias en el año 2023:

a) Rentas comprendidas en el artículo 82, incisos a), b) y c) de la LIG cuando esas rentas fueron **devengadas hasta el mes de setiembre de 2023 inclusive**, aunque ellas sean percibidas luego del 30/9/2023, y

b) Rentas comprendidas en el artículo 82, incisos a), b) y c) de la LIG cuando esas rentas fueron **devengadas desde el 1/10/2023 y percibidas hasta el 31/12/2023 inclusive**.

Las normas del decreto 473/2023 y la RG 5417 y los criterios expuestos en los dictámenes de la Dirección Nacional de Impuestos **solo definen criterios a los fines de la actuación de los agentes de retención en el pago de estas rentas** en los términos de la RG 4003. Se comentan seguidamente los aspectos derivados de esas normas y criterios con referencia expresa a la escala de tasas del impuesto que se define como aplicable por el agente de retención a los fines de la retención efectiva del impuesto a efectuar en los pagos de estas rentas.

La escala de tasas sobre las rentas comprendidas en el artículo 82, incisos a), b) y c), tal como fuera definida en la [RG 5402](#) (con el incremento del 35% que le autorizara el D. 415/2023), solo aplica en el caso de esas rentas devengadas hasta el 30/9/2023 según las normas de la [RG 5417](#), pero esta última resolución **no define qué escala mensual o en su defecto la final a diciembre 2023 debe aplicarse**, ya que el Anexo II de la RG 5402 contiene 12 escalas fraccionadas de enero a diciembre de

2023. Las alternativas en este punto pueden ser la aplicación de la nueva escala definida para **todo el año fiscal** o por el contrario solo con una aplicación fraccionada de la misma hasta los meses de setiembre u octubre 2023, según la fecha real de la percepción de esas rentas devengadas hasta setiembre de 2023.

Tampoco se referencia ni en el decreto 473/2023 ni en la RG 5417 la escala a aplicar en las retenciones a efectuar en el caso de rentas de ese tipo [art. 82 a), b) y c) LIG] percibidas en el 2023 pero devengadas desde el 1/10/2023.

Estas dudas se relacionan también con la redacción del artículo 66 del proyecto de Ley de Presupuesto Año 2024, que veremos más adelante, aunque en ese artículo no se incluye ninguna referencia expresa a esta segregación de tablas parcializadas mensualmente según se trate de rentas devengadas hasta el 30/9/2023 o a partir del 1/10/2023, en ambos casos percibidas en el curso del año 2023.

Con el conocimiento de las normas de la RG 5417 y los dictámenes de la Dirección Nacional de Impuestos ya difundidos se pueden efectuar -siempre en el marco de la actuación por parte del sujeto pagador como agente de retención según la RG 400- la siguiente interpretación:

a) Sobre las rentas de los incisos a), b) y c) del artículo 82 devengadas hasta el 30/9/2023 el agente de retención deberá considerar la aplicación de las escalas mensuales definidas en la RG 5402 hasta los meses de setiembre u octubre 2023, según la fecha real de la percepción de esas rentas devengadas hasta setiembre de 2023.

b) Sobre las rentas de los incisos a), b) y c) del artículo 82 devengadas a partir del 1/10/2023 y percibidas hasta el 31/12/2023 la retención se determina mediante la aplicación de las escalas ahora informadas por la AFIP para los meses de octubre 2023 a diciembre de 2023, siempre que en ese trimestre se perciban efectivamente estas rentas devengadas en los tres meses del último trimestre calendario del año 2023, criterio que se desprende de los dictámenes aclaratorios de la Dirección Nacional de Impuestos.

c) Las rentas de los incisos a), b) y c) del artículo 82 devengadas a partir del 1/10/2023, cuando estas rentas devengadas y percibidas hasta el 31/12/2023 correspondan exclusivamente a los meses de octubre de 2023 y noviembre de 2023, sufren la retención por las escalas informada por la AFIP a partir del dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 12/10/2023 para los meses de octubre 2023 y noviembre 2023 (porque el cobro de las devengadas en diciembre de 2023 en enero de 2024 corresponden al año fiscal siguiente). Es decir se consideran los tramos de la escala de tasas acumulados solo para esos dos meses, teniendo en cuenta los títulos de cada una de las tablas incorporadas en el dictamen del 12/10/2023 de la Dirección Nacional de Impuestos y luego publicadas por AFIP así como las aclaraciones en dicho dictamen.

Estas definiciones surgen, como se expresó, de la consideración del decreto 473/2023, la RG 5417 y los criterios incluidos en los dictámenes de la Dirección Nacional de Impuestos, solo relativos a la actuación de los agentes de retención y que no guardan consistencia con lo dispuesto a los fines de la determinación del impuesto anual por el año fiscal 2023 en los artículos 64 y 65 del proyecto de Ley de Presupuesto Año 2024, que referencian solo una escala **anual** con el incremento del 35% previsto en el decreto 415/2023 para estas rentas de la cuarta categoría.

Los criterios expuestos consideraron la situación de la aplicación efectiva de la exención del SAC prevista en el inciso z) del artículo 26 de la LIG. Pero si los parámetros para analizar la aplicación de la exención sobre el SAC indicaran su gravabilidad en el impuesto, surgen nuevas dificultades para definir su inclusión como base imponible del tributo y la tabla de alícuotas aplicable con respecto a esa renta en cuanto a la retención del impuesto:

1) el criterio de la [RG 4003](#) de estimar mes a mes el SAC es un criterio de "devengamiento"; y por ello hay SAC a ser considerado como devengado al 30/9/2023 y luego parcialmente en el tercer trimestre de 2023, con percepción en el mes de diciembre de 2023.

2) el cobro del SAC, segunda cuota, en las fechas previstas legalmente para su pago en el mes de diciembre de cada año determina -en los casos de pagos de remuneraciones en los primeros días del mes siguiente- la aplicación de la escala de alícuotas establecida para el mes de diciembre de 2023, aunque esa sea la única renta de diciembre 2023 percibida en ese mismo mes.

Todo un tema a analizar para definir no solo la retención a practicar en el mes de diciembre de 2023, sino también en la determinación del impuesto en la liquidación final del impuesto correspondiente al año 2023.

Desde ya que la aplicación Web para la presentación de las DDJJ por el año 2023 - respetando la vigencia que expresamente dispone el artículo 65 del Proyecto de Ley de Presupuesto Año 2024- deberá segregar en dos el cálculo del impuesto del año, tratando por una parte la determinación del impuesto sobre todas las rentas de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, con exclusión de las rentas de los incisos a), b), y c) del artículo 82 de la LIG devengadas desde el 1/10/2023 y en forma separada la determinación del impuesto sobre las rentas de los incisos a), b), y c) del artículo 82 devengadas desde el mes de octubre de 2023 y percibidas hasta el 31/12/2023. Todo este cambio significativo en la determinación de la obligación anual del impuesto del año 2023 surge de la introducción del concepto de devengamiento de las remuneraciones como un factor determinante de la aplicación de nuevas escalas de alícuotas del impuesto a partir del mes de octubre de 2023.

"Artículo 66.- Ratifícase, para las remuneraciones y/o haberes que se devenguen a partir del 1/10/2023 y hasta aquellas percibidas al 31/12/2023, inclusive, el decreto 473 del 12/9/2023 y las normas dictadas en su consecuencia".

Es importante hacer notar que esta referencia a "las normas dictadas en su consecuencia" refiriéndose al decreto 473/2023 es muy general. Desde ya que al remitirse el proyecto de ley al Congreso estaban por ser dictadas "las normas" y solo se dictó luego una norma, la [RG 5417](#), publicándose una escala única de tasas, a título de modelo, para el cuarto trimestre de 2023 y de aplicación solo sobre estas clases de rentas que se devenguen desde el 1/10/2023.

Pero es evidente que falta la aprobación legal del quiebre del año fiscal 2023 (para este tipo de rentas) en función del principio de su devengamiento hasta o después del 30/9/2023, así como **la determinación final de la obligación tributaria para el año fiscal 2023 considerando la aplicación de tablas de alícuotas del impuesto diferenciadas**. La redacción de este artículo es **claramente insuficiente para esa aprobación requerida para un cambio legal en el impuesto**.

Todo lo dictado hasta el momento son, en su totalidad, normas relativas a la retención del impuesto de acuerdo con los procedimientos establecidos por las normas de la RG 4003 y que necesariamente deberán ser modificadas y adecuadas.

Claramente la norma legal debiera autorizar el quiebre del año fiscal en dos tramos para las rentas consideradas en los incisos a), b) y c) de la LIG de acuerdo con el devengamiento de estas rentas y al mismo tiempo están faltando normas complementarias -que podrán ser nuevos decretos que la ley autorice- así como nuevas resoluciones que dispongan los criterios de la AFIP, tanto con relación a las retenciones de acuerdo con la RG 4003 -respecto de estas rentas devengadas desde el 1/1/2023-, así como los criterios a los fines de la liquidación anual para el 2023, por parte de los agentes de retención y que, entendemos que **también impactarán del mismo modo en las DDJJ por el año 2023 en el caso de sujetos con este tipo de rentas obligados a su presentación ante la AFIP**.

*Las aclaraciones contenidas en los dictámenes de la Dirección Nacional de Impuestos conocidos están referenciando ya la aplicación parcial de las escalas de la [RG 5402](#) solo en la proporción hasta el mes de octubre 2023 y sobre rentas devengadas hasta setiembre 2023 que se perciban en octubre 2023. Y luego la aplicación de las nuevas escalas vigentes para las rentas devengadas desde el 1/10/2023. Pero también todo esto se ha dado a conocer en el marco de la retención del impuesto dentro de la metodología establecida por la RG 4003.*

*Es esperable que estos criterios sean validados legalmente con una correcta definición del cambio en las normas a dictar al considerarse el Proyecto de Ley de Presupuesto Año 2024 y que los mismos se vuelquen en normas reglamentarias que definan con claridad **no solo la actuación de los agentes de retención, sino también el modo de aplicación del cambio de escalas con respecto a la determinación de la obligación anual total del 2023 para estas rentas, criterios que desde ya deberán incluirse luego en la aplicación Web para la presentación de la DDJJ 2023 para este tipo de rentas de la cuarta categoría en forma diferenciada.***