

**ANÁLISIS CRÍTICO DE LA CIRCULAR 1/2011 DE LA AFIP. RETENCIÓN
IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE PERSONAL EN RELACIÓN DE
DEPENDENCIA**

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

La Circular de la AFIP N° 1/2011 viene a realizar una nueva contribución a la confusión general. En efecto, por un lado señala que las deducciones personales a tener en cuenta para las liquidaciones anual y final, previstas respectivamente en los incisos a) y b) del artículo 14 de la Resolución General N° 2437 serán las dispuestas por el artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, vale decir, “considerando los montos establecidos por el Decreto N° 1426 del 4 de septiembre de 2008”. En concordancia con ello, establece que los importes establecidos por las Resoluciones Generales 2866 y 3008, “deben aplicarse al solo efecto del cálculo de las retenciones que corresponda practicar en cada uno de los meses para los cuales se establecieron (julio a diciembre de 2010 y enero a diciembre de 2011, respectivamente)”.

Parece inferirse que con ello se pretende poner oblicuamente de manifiesto que la Administración Tributaria no ha querido modificar las deducciones personales mediante la vía irregular de la Resolución General a los fines de la liquidación final del impuesto, sino considerar dichas deducciones con un incremento del veinte por ciento sólo para el cálculo de las retenciones mensuales, de manera de eludir el reproche que oportunamente hiciéramos acerca de que la Resolución General N° 3008 constituye un acto afectado de nulidad absoluta por estar en pugna con el principio de legalidad¹.

El rebuscado mecanismo al cual apela el organismo fiscal para mantener congelada en el tiempo la liquidación final del impuesto a las ganancias con relación al personal que actúa en relación de dependencia, unido a las explicaciones que surgen de la nueva Circular, lucen cuanto menos contradictorias. Parecería que la Administración Tributaria espera que por una ley del Congreso se establezcan finalmente nuevos importes deducibles, en cuyo caso quedaría blanqueada la situación anormal sobreviviente de ordenar a los empleadores a considerar deducciones mayores a las previstas en la ley. Si dicha circunstancia se verificase durante el presente ejercicio, consideramos que la ley que se dicte, con pretensión retroactiva al año 2010, no sería pasible de objeción constitucional, en tanto dicho alcance no estaría afectando derechos subjetivos de los contribuyentes en relación de dependencia, siendo que el único afectado sería el Estado Nacional, y sería éste el que a través de una ley declina un derecho que le otorgaba la anterior legislación derogada.

Sin perjuicio de ello, dado que las Resoluciones Generales 2866 y 3008, gozan de los atributos de actos administrativos, que al momento de dictarse claramente establecieron ajustes en los importes de las deducciones personales para los agentes que actúen en relación de dependencia, sin que en oportunidad de su publicación hubiesen merecido por parte del Fisco Nacional ninguna aclaración que limitase el

¹ Soler, Oswaldo H., “Límites de la presunción de legitimidad del acto administrativo”, *Ámbito Financiero*, Novedades fiscales, 18/1/2011.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

ajuste para ser aplicado sólo en materia de retención en la fuente, cosa que sí se hace en la Circular 1/2011, seguimos considerando que, por las mismas razones invocadas en nuestro anterior trabajo, el impuesto imputable al ejercicio 2010 calculado teniendo en cuenta el importe de las deducciones establecidas por aquellas resoluciones, no debería verse afectado pues, al estar cerrado dicho ejercicio fiscal, ha quedado consolidado el derecho de los contribuyentes a gozar de las mismas.

Al hilo de esta convicción, creemos que es de dudosa legitimidad la facultad que se atribuye el organismo fiscal al considerar en la Circular 1/2011, inciso e), que “en aquellos supuestos en que el agente pagador hubiese confeccionado la liquidación final utilizando los importes de deducciones establecidos por la resolución general 2866, o, en su caso, en la resolución general 3008, el beneficiario de las rentas quedará encuadrado en la situación prevista en el punto 1, del inciso c) del artículo 11 de la resolución general 2437, respecto del importe de impuesto que corresponda por aplicación de lo indicado en el inciso b) precedente, que no hubiera sido retenido”, pues con ello pretende desconocerse el hecho de que la situación jurídica de los contribuyentes para el año 2010 habría quedado definitivamente constituida por aplicación de la Resolución devenida en acto administrativo generador de derechos subjetivos.

Buenos Aires, 25 de Enero de 2011