

## **DICTAMEN D.A.T. 42/16**

**Buenos Aires, 29 de diciembre de 2016**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Rentas de cuarta categoría. Trabajo en relación de dependencia. Régimen de retención. [Dto. 1.242/13](#) y [Res. Grales. A.F.I.P. 2.437/08, 3.525/13](#) y [3.831/16](#). Haberes devengados de enero a agosto de 2013. Remuneración normal y habitual. Sueldo anual complementario y vacaciones. Tratamiento tributario.

[1.242/13](#) y [Res. Grales. A.F.I.P. 2.437/08, 3.525/13](#) y [3.831/16](#). Haberes devengados de enero a agosto de 2013. Remuneración normal y habitual. Sueldo anual complementario y vacaciones.

Tratamiento tributario.

### **Sumario**

I. Las remuneraciones percibidas por el consultante a partir del 1 de setiembre de 2013 no resultan pasibles de la retención del impuesto a las ganancias que prevé la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, por cuanto sus haberes brutos en el período enero-agosto de 2013 no superaron el límite establecido por el art. 2 del Dto. 1.242/13, ello así toda vez que las sumas atribuibles al concepto “Nivelación”, percibidas en cuatro de los ocho meses del período mencionado, así como también al sueldo anual complementario y a vacaciones, no revisten el carácter de remuneraciones mensuales, normales y habituales en los términos del art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13.

II. En razón de las modificaciones introducidas por el Dto. 394/16 a la Ley de Impuesto a las Ganancias, a los fines de la retención del gravamen sobre los haberes percibidos a partir del 1/1/16 el agente de retención deberá observar el procedimiento establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.831/16.

### **Texto**

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en el escrito interpuesto por el contribuyente del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante el cual consulta, en el marco de las disposiciones del Dto. 1.242/13 y de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, si las retenciones practicadas por su empleador conforme al régimen de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, resultan procedentes.

Aclara que se desempeña bajo relación de dependencia en la firma “AA” S.A. como “Operador ...” y que si bien en alguno de los meses del período ... de 2013 su remuneración mensual superó la suma de pesos quince mil (\$ 15.000) prevista por el mencionado decreto el exceso surge de la percepción del concepto “Nivelación” –art. 12, inc. b) del Conv. Colect. de Trab. Nº .../89–, abonado en oportunidad de efectuar reemplazos no habituales en tareas de salario superior y con gente a cargo, lo que en su caso ocurrió sólo en cuatro (4) meses del citado período.

Sostiene que si bien el art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 es claro al definir cuáles son las remuneraciones mensuales, normales y habituales a considerar para determinar la mayor remuneración, por un error de interpretación de las normas por parte de su agente de retención, se consideró como habitual el concepto aludido.

II. Expuesta la temática sometida a consideración, inicialmente cabe señalar que la Subdirección General de ... mediante Nota Nº .../16 (SDG ...), le comunicó a la consultante la admisión formal de su presentación como vinculante, dejándose constancia de que conforme a lo dispuesto en el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, la respuesta que se emita tendrá dicho carácter para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la misma.

Asimismo, corresponde precisar que este servicio asesor abordará el tema puntualmente consultado desde un punto de vista teórico y de acuerdo a la información aportada, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios y sin efectuar verificación alguna, la que eventualmente estará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello, viene al caso recordar que las disposiciones del Dto. 1.242/13 hallan sustento legal en el art. 4 de la Ley 26.731 que reza: “Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a incrementar los montos previstos en el art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, en orden a evitar que la carga tributaria del citado gravamen neutralice los beneficios derivados de la política económica y salarial asumidas.”

Así, el citado Decreto en su art. 1 incrementa “... respecto de las rentas mencionadas en los incs. a), b) y c) del art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997, y sus modificaciones, la deducción especial establecida en el inc. c) del art. 23 de dicha ley, hasta un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta sujeta a impuesto las deducciones de los incs. a) y b) del mencionado art. 23.”

En su art. 2 precisa que tal medida “... tendrá efectos exclusivamente para los sujetos cuya mayor remuneración y/o haber bruto mensual, devengado entre los meses de enero a agosto del año 2013, no supere la suma de pesos quince mil pesos quince mil (\$ 15.000).”

Es dable destacar al respecto que del considerando cuarto del decreto en trato surge inequívocamente el objetivo tenido en miras con su sanción en tanto expresa que “... se considera conveniente que dejen de tributar el impuesto a las ganancias las rentas mencionadas en los incs. a), b) y c) del art. 79 de la Ley Nº ... que no superen la suma de pesos quince mil (\$ 15.000)”, procediendo el beneficio, conforme al art. 7 del mismo “... a partir del 1 de setiembre de 2013”.

Por su parte, mediante la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, esta Administración Federal de Ingresos Públicos dispuso el procedimiento a seguir por los agentes de retención a los fines del cumplimiento de su par Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, respecto de las remuneraciones y/o haberes que se abonen a partir del 1/9/13.

En tal sentido, el art. 2 la citada Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 prevé que “La condición del sujeto beneficiario con relación a las retribuciones a percibir a partir del 1 de setiembre de 2013, se determinará en base a la mayor de las remuneraciones y/o haberes mensuales, ... devengadas en el período enero a agosto de 2013, ambos inclusive –aun cuando hubiere mediado un cambio de empleador–”.

Además, y al único efecto de la determinación de los importes referidos, el primer párrafo del art. 3 de la misma define a las remuneraciones mensuales, normales y habituales, estableciendo un parámetro específico distinto a otros utilizados en materia laboral y tributaria, el que incluye sólo aquellos ítems que se liquiden en forma regular y repetitiva durante el período en análisis,

disponiendo que tienen dicho carácter "... aquéllas que correspondan a conceptos que se hayan percibido, como mínimo, durante al menos seis (6) meses del período al que se hace referencia ...".

De la normativa transcrita puede deducirse que a los fines de determinar el límite salarial dispuesto por el Dto. 1.242/13, de los conceptos que conforman las remuneraciones, sólo deberán considerarse aquéllos que se hayan percibido como mínimo durante seis (6) de los ocho (8) meses del período de referencia, descartando así el cómputo, entre otros, del sueldo anual complementario o aguinaldo, gratificaciones, sumas no remunerativas, vacaciones, etc., cuya percepción no cumpla la pauta de regularidad estipulada.

En este punto, cabe poner de resalto que, de los rubros que conforman los haberes del consultante en el período en cuestión, las dudas se suscitan con relación al designado como "Nivelación".

Es dable precisar que dicho concepto tiene su génesis en el inc. b) del artículo ... del Conv. Colect. de Trab. Nº .../89, por el cual se dispone que "Los relevantes que reemplacen en una o más tareas, percibirán el promedio de los jornales de las tareas que realizan. El promedio de los jornales a que se refiere este inc. es el que corresponde a las tareas a desempeñar y no al salario individual que pueda tener la persona reemplazada, salario progresivo, calificación, etc.", es decir, configura una compensación remunerativa por el desempeño en forma transitoria de tareas de mayor jerarquía a las realizadas en forma habitual ante el reemplazo de otro dependiente.

En el presente caso, de la copia de los recibos de sueldo aportados, se advierte que el concepto en cuestión fue percibido en enero, febrero, junio y agosto de 2013, ésto es, en cuatro de los ocho meses del período a considerar, por lo que si como consecuencia de ello la remuneración bruta mensual de alguno de esos cuatro meses superó los pesos quince mil (\$ 15.000), tal concepto deberá detraerse a los fines de definir la situación del responsable por cuanto no cumple con la pauta de regularidad estipulada por la normativa aplicable.

En efecto, si bien en el caso sólo las liquidaciones salariales de febrero, junio y agosto de 2013 arrojan un sueldo bruto superior a pesos quince mil (\$ 15.000), ascendiendo a pesos dieciséis mil quinientos cincuenta y ocho con sesenta y uno centavos (\$ 16.558,61), pesos veintidós mil ochocientos ochenta y siete con veintiséis centavos (\$ 22.887,26) y pesos diecinueve mil setecientos uno con treinta y seis centavos (\$ 19.701,36) respectivamente, de estos montos deben detraerse las sumas liquidadas que no cumplen las pautas temporales exigidas por la norma reglamentaria para considerarlas mensuales, normales y habituales, entre ellas las liquidadas por el concepto "Nivelación", como seguidamente se expone:

Concepto	Período		
	Feb. 13	Jun. 13	Ago. 13
Sueldo Bruto	\$ 16.558,61	\$ 22.887,26	\$ 19.701,36
Conceptos no habituales			
1. "Nivelación"	\$ 1.723,50	\$ 326,30	\$ 947,76
2. "S.A.C."		\$ 8.076,52	

3. "R- Nivelación"		\$ 748.30	
4. "Vacaciones"			\$ 3.705,07
5. "R-Vacaciones"			\$ 393,99
Total de Conceptos No Habituales	\$ 1.723,50	\$ 9.151,12	\$ 5.046,82
Remuneración Mensual, Normal y Habitual	\$ 14.835,11	\$13.736,14	\$14.654,54

Como puede apreciarse, si en los meses en cuestión se detraen de las remuneraciones brutas las sumas atribuibles a los conceptos incluidos en el párrafo que antecede que no asumen carácter mensual, normal y habitual, las mismas no superan el límite salarial en debate.

Consecuentemente con ello, las remuneraciones percibidas por el consultante a partir del 1 de setiembre de 2013 no resultan pasibles de la retención del impuesto a las ganancias que prevé la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, por cuanto sus haberes brutos en el período enero-agosto de 2013 no superaron el límite establecido por el art. 2 del Dto. 1.242/13, ello así toda vez que las sumas atribuibles al concepto "Nivelación", percibidas en cuatro de los ocho meses del período mencionado, así como también al sueldo anual complementario y a Vacaciones, no revisten el carácter de remuneraciones mensuales, normales y habituales en los términos del art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13.

Sin perjuicio de ello, cabe dejar sentado que en razón de las modificaciones introducidas por el Dto. 394/16 a la Ley de Impuesto a las Ganancias, a los fines de la retención del gravamen sobre los haberes percibidos a partir del 1/1/16 el agente de retención deberá observar el procedimiento establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.831/16.