

DICTAMEN D.A.T. 44/16

Buenos Aires, 30 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](#). [Res. Grales. A.F.I.P. 2.437/08](#), [3.525/13](#) y [3.831/16](#). Sumas no remunerativas. Tratamiento tributario.

Sumario

1. En el marco de las normas tributarias un concepto declarado no remunerativo para la legislación laboral no necesariamente deviene exento o no alcanzado por el impuesto a las ganancias, por lo que tratándose de remuneraciones periódicas cuyo origen es el trabajo personal en relación de dependencia, las mismas constituyen ingresos que forman parte del objeto del impuesto y, desde esa perspectiva, las sumas percibidas y liquidadas con los Códigos 3975, 3200 y 3805 deben tenerse en cuenta a los fines del límite salarial dispuesto por el Dto. 1.242/13.

2. En tanto el pto. 6 del Acta de febrero de 2013 prevé que el aumento salarial dispuesto por la misma y liquidado con el Código 3975 desde ese mes y hasta junio –cinco meses– adquiera carácter remunerativo a partir de julio del citado año y se continúe liquidando bajo la voz “Acta incremento febrero de 2013” con el Código 1105, como se aprecia de los recibos de sueldo acompañados, a los fines tributarios que aquí nos ocupan ello denota la continuidad en la percepción de un mismo concepto que integró el salario desde febrero de 2013, cumpliéndose así las exigencias para que su percepción califique como normal y habitual, determinando ello que se supere el límite salarial en cuestión en junio, julio y agosto de 2013.

3. Las sumas atribuibles a los rubros “Compensación ...” y “Compensación ...”, Códigos 3200 y 3805, respectivamente, configuran rentas alcanzadas por el impuesto de acuerdo a lo dispuesto por el último párrafo del art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que incluye como tales a las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., en tanto no constituyen un reembolso de gastos ni su percepción exige, conforme aclara la consultante, en el caso de la segunda de las compensaciones citadas, su acreditación mediante comprobantes, por lo cual también procede su consideración a los fines del tope salarial en cuestión y llevan a que éste se exceda desde febrero de 2013 en adelante.

4. De esa manera, las retribuciones percibidas por la responsable a partir del 1 de setiembre de 2013 y hasta el período diciembre de 2015, inclusive, resultaban pasibles de la retención del impuesto a las ganancias prevista por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, resultando de aplicación al caso el beneficio previsto por el art. 4 del Dto. 1.242/13 –incremento de las deducciones personales–.

5. Con el dictado del Dto. 394/16 (B.O.: 23/2/16), se sustituyó el art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias incrementando las deducciones previstas en sus incs. a), b) y c) y se derogó el Dto. 1.242/13, con efectos a partir del 1 de enero de 2016, inclusive, fecha a partir de la cual los agentes

de retención del gravamen deberán seguir el procedimiento previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.831/16.

Texto

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la responsable del epígrafe mediante la cual consulta, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, acerca de la aplicación a su caso del beneficio dispuesto por el Dto. 1.242/13, reglamentado por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, ello en el marco del régimen de retención del impuesto a las ganancias previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias.

Al respecto aclara que si bien en el período enero a agosto de 2013 su remuneración bruta superó levemente el tope de pesos quince mil (\$ 15.000) previsto por las normas precitadas, el exceso deriva del cómputo de conceptos que califica de no remunerativos, anormales y no habituales, es decir, que no cumplen las condiciones que prevé el art. 2 del decreto en cuestión conforme fuera reglamentado por los arts. 2, inc. a) y 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13.

Explica que los conceptos aludidos poseen naturaleza diversa pudiendo identificarse en dos especies distintas:

Incrementos salariales pactados mediante Acta del ... homologado por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social –Res. S.T. ... del ...– (anexa copia de ambos); identificados con los Códigos 3975 y 3990 en sus recibos de sueldo cuya copia adjunta; ascendiendo el primero de ellos a pesos trescientos diez (\$ 310) en febrero y marzo de 2013, incrementándose a pesos novecientos veinte nueve (\$ 929) en abril y mayo y a pesos mil seiscientos noventa y dos (\$ 1.692) en junio del mismo año, sobre los que aduce que fueron declarados no remunerativos y que al percibirse sólo en cinco meses del período enero-agosto de 2013 no califican de normales y/o habituales; el segundo corresponde al pago de una suma extraordinaria no remunerativa por única vez para junio de 2013 de pesos ochocientos cuarenta y seis (\$ 846).

Ingresos en concepto de “Compensación ...” y “Compensación ...” (Códigos 3200 y 3805 de los recibos de haberes acompañados, respectivamente), previstos en los arts. 52 y 37 del convenio colectivo de trabajo (C.C.T.) que rige la actividad del caso, el que les asigna carácter no remunerativo, que fueron percibidos de enero a agosto de 2013, el primero por pesos trescientos cincuenta y siete (\$ 357), según consta en la Cláusula sexta del Acta del ... y el segundo por pesos seiscientos noventa (\$ 690) - art. 37 del C.C.T., identificado como “Viáticos por ...”, para atender gastos personales de viáticos, con exclusión de pasajes y órdenes de carga que son abonados por separado.

Con relación a estos últimos conceptos expresa que el art. 43 del referido C.C.T., dispone que lo establecido en el aludido art. 37 ha sido acordado de conformidad con lo dispuesto por el art. 106 de la Ley de Contrato de Trabajo (L.C.T.), por lo que los importes que se abonan por tal concepto no constituyen remuneración y se hallan exentos de aportes y contribuciones previsionales y de obra social.

Agrega que existiendo un C.C.T. que dispone que no es necesaria la acreditación del gasto mediante comprobantes, los ingresos en concepto de viáticos son “no remunerativos”, en un todo de acuerdo con el art. 106 L.C.T. y la homologación de aquél por parte del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, deben ser observados obligatoriamente por el Fisco nacional, solicitando que se le confirme que no deben computarse a los fines del tope de pesos quince mil (\$ 15.000) en cuestión.

II. Expuesta la temática traída a consideración, inicialmente cabe señalar que mediante Nota N° .../16 (SD.G. ...), la Subdirección General de ... le comunicó a la consultante la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, corresponde dejar sentado que el análisis de la consulta efectuada se realizará desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada, 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.

De igual modo, es dable aclarar que si bien inicialmente en su presentación la responsable alude al tratamiento en el impuesto a las ganancias de sus ingresos por su actividad bajo relación de dependencia del mes de enero de 2016, el análisis comprenderá los períodos sobre los que surten efectos el Dto. 1.242/13 y la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 referidos por aquélla en su escrito, esto es, los comprendidos entre el 1/9/13 y el 31/12/15.

En lo que concierne a las normas aplicables al caso, cabe recordar que por el art. 1 del Dto. 1.242/13 (B.O.: 28/8/13) se incrementó respecto de las rentas mencionadas en los incs. a), b) – relación de dependencia– y c) del art. 79 de la ley del gravamen, “... 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”, precisando su art. 2 que lo dispuesto tendrá efectos exclusivamente para los sujetos cuya mayor remuneración y/o haber bruto mensual, entre los meses de enero a agosto del año 2013, no supere la suma de pesos quince mil (\$ 15.000).

Por su parte el art. 4 estableció que “Las deducciones de los incs. a), b) y c) del art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, se incrementarán en un veinte por ciento (20%) cuando se trate de las ganancias a que se refieren los incs. a), b) y c) del art. 79 de dicha ley”, e indicando el art. 5 que “... 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 veinticinco mil (\$ 25.000)”.

En función del referido incremento, la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 (B.O.: 30/8/13) reglamentó determinados aspectos a los fines de la correcta aplicación del régimen de retención del impuesto a las ganancias contemplado en la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, para las remuneraciones abonadas a partir del 1 de setiembre de 2013.

En tal sentido, el art. 2 de la citada Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 estableció 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 –aún cuando hubiere mediado un cambio de empleador–”, estipulando el inc. a) de su segundo párrafo que “Si el importe de la mayor

Jornada disc. rem.	1665	250	625	625	625	625	625	500
Comp. ...	1667	54.88	0	0	0	0	0	0
Comp. ...	3200	357	357	357	357	357	357	357
Comp. ...	3805	690	690	690	690	690	690	960
Jornada disc.	3970	250	0	0	0	0		0
Acta ...	3975	0	310	310	929	929	1692	0
Acta inc. /13	1105	0	0	0	0	0	0	2202
Rem. bruta		14.684,08	15.088,80	15.113,95	15.732,95	15.732,95	16.495,95	17.150,95

Como puede advertirse la remuneración bruta supera en varios meses el tope de pesos quince mil (\$ 15.000) que prevé el Dto. 1.242/13, por lo que cabe dilucidar si le asiste razón a la responsable en cuanto aduce que las sumas correspondientes a los Códigos 3975, 3200 y 3805 no deben considerarse a los fines de aquel parámetro por el carácter no remunerativo que asumirían y porque el primero de ellos no calificaría como normal y habitual por percibirse desde febrero a junio de 2013 –cinco meses–.

En tal menester, inicialmente y en lo que concierne al carácter no remunerativo que pueda acordarse a determinados conceptos en materia laboral y/o previsional debe señalarse que es criterio reiterado que su incidencia en materia tributaria debe ser descartada.

En efecto, entre otros precedentes, en la Actuación Nº .../96 (D ...) el área asesora jurídica, reproduciendo el criterio sostenido por la Dirección Nacional de Impuestos expresó, que "... desde la perspectiva de las normas tributarias –en la que ineludiblemente corresponde situarse– un concepto no remuneratorio para la legislación laboral no necesariamente deviene exento o no alcanzado por el impuesto a las ganancias. A consecuencia de ello estimó que en el caso de los importes que recibe un trabajador en relación de dependencia –al margen de que se les asigne el carácter de no remunerativos–, si se trata de remuneraciones periódicas cuyo origen es el trabajo personal del contribuyente, constituyen ingresos que forman parte del objeto del impuesto ...".

Con arreglo a ese temperamento, procede desechar el argumento de la consultante en cuanto a que la naturaleza no remunerativa que le fuera acordada a las sumas percibidas –identificadas con los Códigos 3975, 3200 y 3805– proyecta sus efectos en el ámbito tributario del impuesto a las ganancias determinando que su percepción no debe tenerse en cuenta a los fines del tope de pesos quince mil (\$ 15.000) en debate.

Por otra parte, y en lo que concierne al carácter no habitual que además le atribuye la consultante a las sumas liquidadas bajo los Códigos 3975 y 3990, en el marco del decreto en cuestión y de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, cabe expresar que ello es así sólo respecto del segundo de ellos por el cual se liquida el pago de sumas extraordinarias por única vez el 30/6/13 y el 30/9/13, es decir, que en el período enero-agosto de 2013 sólo fue percibido una vez.

En cambio, en lo que atañe el aumento salarial dispuesto por el Acta ... 2013 y liquidado con el Código 3975 desde ese mes y hasta junio del mismo año –cinco meses– debe destacarse que el pto. 6 de tal instrumento dispone que dichas sumas “... se remunerativizan a partir del 1 de julio de 2013, bajo la voz ‘Acta ...’...”, circunstancia que si bien llevó a que a partir de esa fecha se liquide con el Código 1105 como se aprecia de los recibos de sueldo y se volcara en el cuadro más arriba inserto, a los fines tributarios que aquí nos ocupan ello implica una continuidad en la percepción del mismo concepto que integra el salario de la trabajadora a partir de febrero de 2013 y, por lo tanto, cumple las exigencias previstas para considerar que su percepción es normal y habitual a los fines del tope en debate.

En tal sentido, la sola consideración de ese rubro de los haberes de la consultante determina que en el caso se supere el límite salarial dispuesto por el Dto. 1.242/13 (junio: \$ 16.495,95 - \$ 357 - \$ 690 = \$ 15.448,95; julio y agosto: \$ 17.150,95 - \$ 357 - \$ 690 = \$ 16.103,95) por lo que las remuneraciones percibidas por aquella a partir del 1 de setiembre de 2013 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.

Asimismo, cabe precisar que las sumas atribuibles a los conceptos “Compensación ...” y “Compensación ...”, liquidadas con los Códigos 3200 y 3805, respectivamente, configuran rentas alcanzadas por el impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el último párrafo del art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que incluye como tales a las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., en tanto no constituyen un reembolso de gastos ni su percepción exige, conforme aclara la consultante, en el caso de la segunda de las compensaciones citadas, su acreditación mediante comprobantes, por lo cual también procede su consideración a los fines del tope salarial en cuestión y llevan a que éste se exceda desde febrero de 2013.

Por último debe recordarse que con el dictado del Dto. 394/16 (B.O.: 23/2/16), se sustituyó el art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias incrementando las deducciones previstas en sus incs. a), b) y c) y se derogó el Dto. 1.242/13, con efectos a partir del 1 de enero de 2016, inclusive, fecha a partir de la cual los agentes de retención del gravamen deberán seguir el procedimiento previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.831/16.

De conformidad con lo expuesto, cabría poner en conocimiento de la consultante que:

1. En el marco de las normas tributarias un concepto declarado no remunerativo para la legislación laboral no necesariamente deviene exento o no alcanzado por el impuesto a las ganancias, por lo que tratándose de remuneraciones periódicas cuyo origen es el trabajo personal en relación de dependencia, las mismas constituyen ingresos que forman parte del objeto del impuesto y, desde esa perspectiva, las sumas percibidas y liquidadas con los Códigos 3975, 3200 y 3805 deben tenerse en cuenta a los fines del límite salarial dispuesto por el Dto. 1.242/13.

2. En tanto el pto. 6 del Acta de febrero de 2013 prevé que el aumento salarial dispuesto por la misma y liquidado con el Código 3975 desde ese mes y hasta junio –cinco meses– adquiera carácter remunerativo a partir de julio del citado año y se continúe liquidando bajo la voz “Acta ...” con el Código 1105, como se aprecia de los recibos de sueldo acompañados, a los fines tributarios que aquí nos ocupan ello denota la continuidad en la percepción de un mismo concepto que integró el salario desde febrero de 2013, cumpliéndose así las exigencias para que su percepción se considere

normal y habitual, determinando ello que se supere el límite salarial en cuestión en junio, julio y agosto de 2013.

3. Las sumas atribuibles a los rubros “Compensación ...” y “Compensación ...”, Códigos 3200 y 3805, respectivamente, configuran rentas alcanzadas por el impuesto de acuerdo a lo dispuesto por el último párrafo del art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que incluye como tales a las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., en tanto no constituyen un reembolso de gastos ni su percepción exige, conforme aclara la consultante, en el caso de la segunda de las compensaciones citadas, su acreditación mediante comprobantes, por lo cual también procede su consideración a los fines del tope salarial en cuestión y llevan a que éste se exceda desde febrero de 2013 en adelante.

4. De esa manera, las retribuciones percibidas por la responsable a partir del 1 de setiembre de 2013 y hasta el período diciembre de 2015, inclusive, resultaban pasibles de la retención del impuesto a las ganancias prevista por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, resultando de aplicación al caso el beneficio previsto por el art. 4 del Dto. 1.242/13 –incremento de las deducciones personales–.

5. Con el dictado del Dto. 394/16 (B.O.: 23/2/16) se sustituyó el art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias incrementando las deducciones previstas en sus incs. a), b) y c) y se derogó el Dto. 1.242/13, con efectos a partir del 1 de enero de 2016, inclusive, fecha a partir de la cual los agentes de retención del gravamen deberán seguir el procedimiento previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.831/16.