

DICTAMEN D.A.T. 28/15

Buenos Aires, 21 de agosto de 2015

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](#) y [3.525/13](#). Haberes devengados de enero a agosto de 2013. Remuneración normal y habitual. Bonus. Tratamiento tributario.

Sumario:

Las remuneraciones percibidas por el interesado 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, atento a que los haberes del mismo devengados entre los meses de enero a agosto del año 2013 no superaron el límite establecido por el art. 2 del Dto. 1.242/13, ello en razón de que el “bonus” percibido –puntualmente objeto de consulta– al igual que el sueldo anual complementario 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.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta si corresponde que su empleador le retenga el impuesto a las ganancias a partir del 1/9/13 en el marco a la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, ello a la luz de lo establecido mediante su par A.F.I.P. 3.525/13.

Sobre el particular aclara que trabaja en relación de dependencia desde el año 2003 y que entre los meses de enero y agosto de 2013 percibió una remuneración bruta mensual por todo concepto inferior a pesos quince mil (\$ 15.000), excepto en el mes de febrero en el que ascendió a pesos cuarenta mil ochocientos sesenta y nueve con cincuenta y cuatro centavos (\$ 40.869,54) al incluir un “bonus” que es abonado en forma normal y habitual ese mes y en setiembre de cada año, conforme al desempeño de cada empleado.

Agrega que, de conformidad con la citada Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, para que el beneficio establecido por el Dto. 1.242/13 resulte procedente la mayor de las remuneraciones devengadas en el período enero/agosto de 2013, ambos inclusive, no debe superar los pesos quince mil (\$ 15.000), ello a partir de considerar las retribuciones que revistan carácter mensual, normal y habitual, entendiéndose por tales las que correspondan a conceptos que se hayan percibido como mínimo, durante al menos seis meses del citado período.

En función de ello, y toda vez que sus haberes mensuales, normales y habituales en el período de referencia fueron inferiores a la suma precitada, entiende que no corresponde que se le practiquen retenciones del impuesto a las ganancias a partir del 1/9/13.

II. Expuesto el planteo traído a consideración, en primer lugar cabe recordar que mediante Nota Nº .../14 (SD.G. ...), la Subdirección General ... le comunicó al consultante la admisión formal de su presentación como consulta vinculante, dejándose constancia de que conforme con 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 carácter vinculante para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la consulta.

Asimismo, debe precisarse que este servicio asesor abordará el tema puntualmente consultado desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por la presentante, sin llevar a cabo verificación alguna, la que eventualmente quedará a cargo del área operativa pertinente, por lo tanto no opinará acerca de la viabilidad e idoneidad de los medios de prueba que pudieran haberse presentado.

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 (\$ 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 (...) que no superen la suma de pesos quince mil (\$ 15.000)”.

En cuanto a la aplicación temporal del beneficio dispuesto el art. 7 establece que el mismo tendrá efectos “... a partir del 1 de setiembre de 2013”.

La referida pauta temporal fue plenamente recepcionada por el art. 1 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 al disponer el procedimiento a seguir por los agentes de retención a los fines del cumplimiento de su par A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, respecto de las remuneraciones y/o haberes que se abonen a partir de la fecha señalada.

En tal sentido, el art. 2 de la primera de las normas resolutiveas aludidas en el párrafo precedente 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 –aún 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, considerando que tienen dicho carácter “... aquéllas que correspondan a conceptos que se hayan percibido, como mínimo, durante al menos seis meses del período al que se hace referencia ...”.

De la normativa transcripta puede deducirse que a los efectos 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 de los ocho meses que comprende el período de referencia, descartando así el cómputo, entre otros conceptos, del sueldo anual complementario, del plus vacacional, gratificaciones o “bonus” cuya percepción no cumpliría la pauta de regularidad estipulada.

En el presente caso, de la copia de los recibos de sueldo aportados, surge un haber bruto de pesos cuarenta mil ochocientos sesenta y nueve con cincuenta y cuatro centavos (\$ 40.869,54) y pesos cuarenta y cuatro mil novecientos cincuenta y seis con sesenta y ocho centavos (\$ 44.956,68) por los meses de enero y agosto de 2013, respectivamente –percibidos el 6/2/13 y 5/9/13–, incluyendo un “bonus” por pesos veintiséis mil quinientos cuarenta y siete con sesenta y nueve centavos (\$ 26.547,69) la liquidación de enero y pesos veintinueve mil doscientos dos con sesenta y cuatro centavos (\$ 29.202,64) la de agosto, además del sueldo anual complementario sobre tal concepto por pesos dos mil doscientos doce con treinta y un centavos (\$ 2.212,31) y pesos dos mil cuatrocientos treinta y tres con cincuenta y cinco centavos (\$ 2.433,55), por lo que deducidos los mismos del haber bruto, el salario mensual, normal y habitual a considerar en los términos de las normas implicadas ascendería a la suma de pesos doce mil ciento nueve con cincuenta y cuatro centavos (\$ 12.109,54) para el primero de los citados períodos y a pesos trece mil doscientos veinte con cuarenta y nueve centavos (\$ 13.220,49) para el segundo.

Asimismo, del recibo correspondiente al mes de junio de 2013, percibido el 1/7/13, surge un haber bruto devengado de pesos diecinueve mil novecientos ochenta con setenta y cuatro centavos (\$ 19.980,74), no obstante el mismo contiene la primera cuota del sueldo anual complementario por pesos seis mil seiscientos sesenta con veinticinco centavos (\$ 6.660,25) que a los fines de las normas en trato no debe tenerse en cuenta, tomándose como salario mensual, normal y habitual la suma de pesos trece mil doscientos veinte con cuarenta y nueve centavos (\$ 13.220,49).

Consecuentemente con ello, esta instancia entiende que las remuneraciones percibidas por el interesado 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, atento a que los haberes del mismo devengados entre los meses de enero a agosto del año 2013 no superaron el límite establecido por el art. 2 del Dto. 1.242/13, ello en razón de que el “bonus” percibido –puntualmente objeto de consulta– al igual que el sueldo anual complementario 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.

– Referencia normativa:

- **[Res. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. - Consulta vinculante 37/15](#)**