

DICTAMEN D.A.T. 5/17

Buenos Aires, 7 de febrero de 2017

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](#). Guardias médicas. Remuneración mensual, normal y habitual.

Sumario:

I. Con independencia de la denominación asignada por cada empleador a las sumas liquidadas, conforme con la modalidad y normativa bajo la que se ampara cada relación laboral, se trata de pagos salariales por servicios profesionales médicos que incluyen los servicios de guardias que, a excepción del mes de febrero de 2013, fueron percibidos en todos los meses del período enero-agosto de ese año, es decir en más del setenta y cinco por ciento (75%) de los meses del mismo y, consecuentemente, tales pagos deben considerarse mensuales, normales y habituales en los términos del art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13.

A partir de ello, aún sin considerar las sumas liquidadas y abonadas por el mes de mayo de 2013, que incluiría sumas devengadas en el mes anterior, y toda vez que el monto bruto del salario devengado en el mes de julio del mismo año asciende a pesos quince mil ciento veintidós con diez centavos (\$ 15.122,10), se supera el límite salarial previsto por el Dto. 1.242/13, por lo que las remuneraciones percibidas por el consultante 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.

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 autorizado del 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 lo dispuesto por el Dto. 1.242/13 y la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, si las retenciones del impuesto a las ganancias que le fueran practicadas a su mandante durante el año

2015 en virtud de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, resultan procedentes.

Aclara que el interesado se desempeña como médico en relación de dependencia y que de la totalidad de los meses del período enero-agosto de 2013, en los primeros cinco percibió su salario de la Municipalidad de San Isidro –en el mes de mayo, en forma proporcional más guardias atrasadas–, no superando de manera normal y habitual con este empleador los pesos quince mil (\$ 15.000) brutos a los que hace referencia la normativa involucrada.

Precisa que, además, el 8/4/13 comenzó a trabajar para la Municipalidad de Campana, la que le liquidó en mayo las remuneraciones de ese mes y del anterior, es decir, sin tener en cuenta el mes de su devengamiento, destacando que los salarios de médicos son liquidados por este empleador de manera variable según horas trabajadas y guardias del mes o atrasadas.

A partir de lo expuesto concluye que no ha percibido “... ningún concepto normal y habitual durante ‘como mínimo seis meses del período enero a agosto de 2013’ ...” por lo que se encontraría encuadrado en el art. 2 del Dto. 1.242/13 y no debería tributar el impuesto a las ganancias durante el ejercicio 2015.

Con posterioridad, el 15/3/16 el consultante se presenta nuevamente –mediante F. 206/I Multinota Impositivo– precisando que en el período trabajado en el Hospital de San Isidro percibió “... un sueldo en referencia a la tarea de residente de dicho Hospital dependiente del Area Docencia e Investigación ...” y que “... tenía una función mayormente de aprendizaje; a contrario con la actividad que realizo hasta el día de la fecha en el Hospital de Campana ...” en el cual desempeña “... tareas de guardias y reemplazante de médicos con licencia, referentes a mi especialidad de medicina siempre de manera variable y a necesidad y organización del Hospital ...”.

Expuesta la temática sometida a consideración, corresponde señalar en primer término que la Subdirección General de Técnico Legal Impositiva mediante Nota SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 90/16, le comunicó al consultante la admisión formal de la consulta con carácter vinculante.

Asimismo, cabe aclarar que este servicio asesor abordará el tema puntualmente consultado desde un punto de vista teórico y de acuerdo con 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.

Sentado ello y entrando en el análisis de la consulta, inicialmente viene al caso recordar que las disposiciones del Dto. 1.242/13 hallaron sustento legal en el art. 4 de la Ley 26.731 –derogado por el art. 1 de la Ley 27.346– que reza: “Facultase 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)".

Sobre el particular es dable destacar 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)", 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 de la aludida 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 –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, disponiendo 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 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 de los ocho meses del período de referencia, descartando así el cómputo, entre otros, del sueldo anual complementario o aguinaldo, horas extra, gratificaciones, sumas no remunerativas, etc., cuya percepción no cumpla la pauta de regularidad estipulada.

En el caso traído a consulta, según se informa el contribuyente hasta el mes de mayo de 2013 trabajó bajo el régimen de residencias médicas de la provincia de Buenos Aires (art. 52 de la Ley provincial 10.471, reglamentado por el Dto. 2.557/01) para el Municipio de San Isidro, y desde el 8/4/13, conforme se desprende de los recibos de sueldo acompañados, se desempeña como "personal destajista" en las especialidades "médico" y "médico de guardia" en la Municipalidad de Campana (art. 94 del Estatuto para el Personal de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires –Ley provincial 11.757–).

Al respecto, procede aclarar que del art. 1 del Anexo I del mencionado Dto. 2.557/01 de la provincia de Buenos Aires, surge que las residencias para profesionales de la salud constituyen "... una modalidad de formación dentro de las políticas de desarrollo de recursos humanos en el ámbito de la salud del Gobierno de la provincia de Buenos Aires ...", explicando el art. 5 que se entenderá por residente "... al profesional que hubiere cumplimentado con los requisitos para

ingresar al sistema, según lo determinado por el Ministerio de Salud en cada concurso anual. Será beneficiado con una beca de capacitación cuya duración estará determinada por los programas aprobados por resolución ministerial y desarrollará la misma como actividad de tiempo completo y dedicación exclusiva, siendo incompatible con cualquier otro tipo de actividad laboral y/o el beneficio de otra beca, cualquiera fuese el organismo que la otorgase”.

Por su lado, la Ley de Contrato de Trabajo 20.744 define como “trabajo” a “... toda actividad lícita que se preste en favor de quien tiene la facultad de dirigirla, mediante una remuneración ...” (art. 4), agregando el art. 21 que habrá contrato de trabajo, cualquiera sea su forma o denominación, “... siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración ...”.

Así, desde esa perspectiva laboral no podría objetarse que el sistema de residencias médicas demanda una estricta sujeción a las directivas de la institución en la cual se realizan, circunstancia que denota la existencia de la subordinación jurídica, económica y técnica en el desempeño de las tareas profesionales a cambio de una retribución mensual que caracteriza la existencia de una relación de dependencia y no una vinculación meramente educativa.

En lo que concierne al empleo actual, cabe aclarar que el art. 94 de la citada Ley 11.757, define al personal destajista como “... aquél que se caracteriza por percibir retribución establecida en función de la ejecución de una determinada cantidad de trabajo, unidad elaborada o un tanto por ciento sin relación con el tiempo empleado”. Es decir, es aquel personal perteneciente a la planta municipal que se caracteriza por percibir una retribución en función de la cantidad de trabajo realizado.

De lo expuesto hasta aquí puede deducirse que los ingresos obtenidos por el consultante durante el período enero-agosto de 2013 se originan en su desempeño personal y/o profesional en forma dependiente y constituyen rentas alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

Sentando ello, la resolución del planteo que nos ocupa pasa por definir si el cambio de empleador y de modalidad en el ejercicio de la profesión de médico del contribuyente de manera dependiente, determina que las remuneraciones percibidas por ambos desempeños en el período de referencia deben considerarse en forma independiente y además, no pueden calificarse como normales y habituales en los términos de las normas implicadas, tal como lo sostiene el interesado.

Sobre el particular, es dable precisar que la consideración individual de cada relación laboral debe descartarse por cuanto el cambio de empleador en el período enero-agosto de 2013 no es una variable a considerar de acuerdo con la normativa aplicable, siendo el salario percibido el parámetro que define la situación frente al gravamen, ello más allá que en el caso los ingresos percibidos por el consultante de ambos empleadores provienen de su desempeño laboral que siempre guardó identidad en torno a su profesión de médico, ejercida primeramente bajo la modalidad de médico residente hasta mayo de 2013, y desde abril del mismo año y en adelante, en su nuevo empleo como “Personal destajista” bajo la especialidad de “médico” y “médico de guardia” y que –según manifiesta– se corresponde indistintamente a “tareas de guardias” y “reemplazante de médicos con licencia”.

Además, en el caso se cumple que en ambas relaciones laborales el consultante ejerció como médico de guardia percibiendo haberes por dicho concepto, ello aún cuando fueran liquidados con distinta denominación y, en el caso del primer empleador, se liquidará en forma separada del salario mensual como “guardias” porque no configuraría su única labor como ocurre con su segundo empleador que lo contrata a tales fines y el salario es liquidado como “unidad de medida”, circunstancias que determinan que las sumas percibidas por tal actividad cumplan las condiciones para considerarse normales y habituales.

De esa manera, con independencia de la denominación asignada por cada empleador a las sumas liquidadas, conforme con la modalidad y normativa bajo la que se ampara cada relación laboral, se trata de pagos salariales por servicios profesionales médicos que incluyen los servicios de guardias que, a excepción del mes de febrero de 2013, fueron percibidos en todos los meses del período enero-agosto de ese año, es decir en más del setenta y cinco por ciento (75%) de los meses del mismo y, consecuentemente, tales pagos deben considerarse mensuales, normales y habituales en los términos del art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13.

A partir de ello, de los recibos de sueldos aportados surge que, aún sin considerar las sumas liquidadas y abonadas por el mes de mayo de 2013 –que incluiría sumas devengadas en el mes anterior–, y toda vez que el monto bruto del salario devengado en el mes de julio del mismo año asciende a pesos quince mil ciento veintidós con diez centavos (\$ 15.122,10), se supera el límite salarial previsto por el Dto. 1.242/13, por lo que las remuneraciones percibidas por el consultante 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.

Sin perjuicio de lo expuesto, 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.