

DICTAMEN D.A.T. 7/16

Buenos Aires, 17 de marzo 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. Sumas a cuenta de futuros aumentos. Remuneraciones percibidas entre setiembre de 2013 y diciembre de 2015. Año 2016. Tratamiento tributario.

Sumario:

I. El monto imputado como “A cta. fut. aum.” respondería a un aumento del salario básico mensual del empleado que a futuro se incorporará al mismo y por lo tanto debe ser considerado a efectos del cálculo como un incremento de este concepto que integra la remuneración bruta mensual, normal y habitual.

En cuanto al resto de los rubros objeto de consulta, siendo de distinta naturaleza que el salario básico del trabajador y los importes que se le abonen a cuenta de aumentos futuros de aquél, se aprecia que en el caso traído a estudio no pueden ser considerados normales y habituales en los términos de la mencionada resolución general, toda vez que fueron percibidos sólo en tres meses durante el período enero a agosto de 2013.

II. 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 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 así toda vez que las sumas atribuibles a los conceptos que originan la consulta, a excepción del denominado “A cta. fut. aum.”, 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.

III. 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 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 en el marco de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, ello a la luz de lo establecido en el Dto. 1.242/13, reglamentado mediante la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 y su complementaria.

Sobre el particular, aclara que se desempeña bajo relación de dependencia de la firma “TT S.A.” desde el 28/6/12, habiendo percibido entre los meses de enero a agosto del año 2013 una remuneración bruta

mensual, normal y habitual inferior a pesos quince mil (\$ 15.000), aclarando que no incluye en este cálculo los conceptos de “Horas extra al cincuenta por ciento (50%)”, “Horas extras al ciento por ciento (100%)”, “A cta. fut. aum.”, “A cta fut. aum. –ext. cincuenta por ciento (50%)– mens.” y “A cta. fut. aum. –ext. ciento por ciento (100%)– mens.”, atento a que los mismos se percibieron sólo en los meses de junio, julio y agosto de 2013.

Agrega que de conformidad con la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 y su complementaria, los agentes de retención alcanzados por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, a efectos de la aplicación del régimen que prevé la misma deberán, a partir del 1/9/13, determinar la condición del beneficiario en base a la mayor de las remuneraciones, normales y habituales, entendiéndose por tales las que correspondan a conceptos percibidos durante al menos seis meses del período enero/agosto de 2013.

En función de ello, y teniendo en cuenta que sus haberes mensuales, normales y habituales en el período de referencia fueron inferiores a pesos quince mil (\$ 15.000) entiende que no corresponde que se le practiquen retenciones del impuesto a las ganancias hasta tanto no se modifique la ley y/o su reglamentación.

II. En primer lugar corresponde recordar que mediante Nota Nº .../15 (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 análisis del tema puntualmente consultado desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por el presentante, sin llevar a cabo verificación alguna, la que eventualmente quedará a cargo del área operativa pertinente, por lo tanto no se opinará acerca de la viabilidad e idoneidad de los medios de prueba que pudieron 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)", 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 primera de las normas resolutivas 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, disponiendo que tienen dicho carácter "... aquellas 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 este punto, es dable señalar, respecto del rubro "A cta. fut. aum.", que su naturaleza se correspondería con la de un adelanto al asalariado o un aumento a cuenta del que en definitiva se acuerde para el sector laboral de que se trate.

En razón de ello, aún cuando dicho concepto se encuentre discriminado en los recibos de haberes con diferente denominación y haya sido percibido en menos de seis de los ocho meses del período enero a agosto de 2013, asume carácter remuneratorio e integra el salario del trabajador, por lo que a los fines de establecer la mayor remuneración bruta prevista por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 calificará como remuneración mensual, normal y habitual conforme con la naturaleza que reviste el concepto que retribuye.

En cuanto al resto de los rubros objeto de consulta, siendo de distinta naturaleza que el salario básico del trabajador y los importes que se le abonen a cuenta de aumentos futuros de aquél, se aprecia que en el caso traído a estudio no pueden ser considerados normales y habituales en los términos de la mencionada resolución general, toda vez que fueron percibidos sólo en tres meses durante el período enero a agosto de 2013.

De esa manera, se interpreta que el monto imputado como "A cta. fut. aum." respondería a un aumento del salario básico mensual del empleado que a futuro se incorporará al mismo y por lo tanto debe ser considerado a efectos del cálculo como un incremento de este concepto que integra la remuneración bruta mensual, normal y habitual, circunstancia que en el "sub examine" no se verifica respecto de los

montos relativos a los aumentos de horas extraordinarias toda vez que éstos formarán parte de los rubros “Horas ext. cincuenta por ciento (50%)” y “Horas ext. ciento por ciento (100%)”, los cuales fueron percibidos durante menos de seis meses en el período enero a agosto de 2013.

En el presente caso, de la copia de los recibos de sueldo aportados se advierte que si bien los importes brutos de las remuneraciones devengadas en los meses de junio, julio y agosto de 2013 superan los pesos quince mil (\$ 15.000), ascendiendo a pesos veinticuatro mil seiscientos ocho con ochenta y seis centavos (\$ 24.608,86), pesos diecisiete mil cuatrocientos sesenta y ocho con noventa y nueve centavos (\$ 17.468,99) y pesos veintiún mil trescientos setenta y ocho con cuarenta centavos (\$ 21.378,40), respectivamente, estos montos se integran, en parte, por distintos rubros que se percibieron durante menos de seis meses del período de referencia, a saber:

Concepto	Período		
	Jun.-13	Jul.-13	Ago.-13
1. “Horas ext. 50%”	\$ 1.131,54	\$ 1.496,94	\$ 2.225,45
2. “Horas ext. 100%”	\$ 1.823,04	\$ 1.005,82	\$ 593,45
3. “A cta. fut. aum. (ext. 50%) mens.”	\$ 1.239,54	\$ 1.639,81	\$ 2.042,51
4. “A cta. fut. aum. (ext. 100%) mens.”	\$ 1.997,04	\$ 1.101,82	\$ 544,67
5. “Aguinaldo”	\$ 7.994,62		
6. “Gratificación no remunerativa”			\$ 1.400,00
Total conceptos no habituales	\$ 14.185,78	\$ 5.244,39	\$ 6.806,08

Puede advertirse que si de las remuneraciones brutas de los meses en cuestión se detraen las sumas atribuibles a los conceptos incluidos en el párrafo que antecede, que no asumen carácter mensual, normal y habitual por no cumplir la condición temporal exigida por la norma reglamentaria, los haberes brutos a considerar en cada uno de ellos ascenderían a pesos diez mil cuatrocientos veintitrés con ocho centavos (\$ 10.423,08), pesos doce mil doscientos veinticuatro con sesenta centavos (\$ 12.224,60) y pesos catorce mil quinientos setenta y dos con treinta y dos centavos (\$ 14.572,32) respectivamente, no superando las remuneraciones brutas a considerar, en ninguno de los meses de enero a agosto de 2013, el límite salarial dispuesto por el Dto. 1.242/13.

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 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 así toda vez que las sumas atribuibles a los conceptos que originan la consulta, a excepción del

denominado “A cta. fut. aum.”, 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.

Referencia normativa:

– [Res. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 15/16](#).