

## DICTAMEN D.A.T. 18/17

Buenos Aires, 9 de junio 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](#). [Res. Gales. A.F.I.P. 2.437/08](#), [3.525/13](#) y [3.831/16](#). Licencia por enfermedad. Remuneración mensual, normal y habitual.

Sumario:

I. El monto liquidado bajo el concepto “Lic. enfermedad” viene a regularizar y/o compensar el descuento practicado por los días no trabajados, es decir, no configura un concepto salarial distinto sino que es la contraparte de la remuneración normal del consultante que le es descontada en la misma liquidación de haberes.

II. De conformidad con ello, en tanto la sumatoria de los conceptos “Sueldo básico”, “Progresivo por antigüedad” y “Turno rotativo” que integran la remuneración bruta del mes de ... de ... asciende a \$ ..., aún cuando es descontada en la misma liquidación incorporándose en su lugar el concepto “Lic. enfermedad” por \$ ..., que igualmente asume naturaleza salarial, se excede el límite previsto por el art. 2 del Dto. 1.242/13, en razón de lo cual, los haberes percibidos a partir de ... de ... resultaban pasibles de la retención del impuesto a las ganancias conforme con la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, y a su par 3.831/16 desde el 1/1/16 – ambas dejadas sin efecto a partir del 1/1/17 por la Res. Gral. A.F.I.P. 4.003/17–.

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, 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 practicadas por su empleador conforme con lo previsto por la entonces vigente Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, resultan procedentes.

Sobre el particular, expresa que se desempeña bajo relación de dependencia del mismo empleador desde el .../.../... en la categoría ..., actividad que se rige por el Conv. Colect. de Trab. .../89, y que durante el período enero-agosto de ... percibió haberes brutos inferiores a pesos quince mil (\$ 15.000), a saber: enero \$ ..., gratificación anual \$ ..., febrero \$ ..., marzo \$ ..., vacaciones \$ ..., abril \$ ..., mayo \$ ..., junio \$ ..., SAC \$ ..., julio \$ ... y agosto \$ ... .

Aclara que en los meses en que sus haberes superan los pesos quince mil (\$ 15.000), establecidos en el art. 2 del Dto. 1.242/13, se incluyen conceptos no habituales, tales como la gratificación anual, vacaciones, el sueldo anual complementario y licencia por enfermedad, razón por la que entiende que le han retenido indebidamente el impuesto a las ganancias por una interpretación errónea de las normas que claramente determinan qué debe considerarse “habitual”.

En primer lugar corresponde recordar que mediante Nota Nº .../16 (SD.G. ...), la Subdirección General ... le comunicó al consultante la admisión formal de su presentación como consulta 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 procede señalar 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 rezaba: “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 incrementó “... 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 entonces vigente A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, respecto de las remuneraciones y/o haberes pagados a partir del 1/9/13.

En tal sentido, el art. 2 de la aludida Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 previó 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 definió 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 transcripta 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 debían 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.

De esa manera, es claro que de los conceptos que motivan la consulta en trato las dudas podrían suscitarse con relación a los designados como “Pago de vacaciones” y “Lic. enfermedad”, liquidados y pagados en los meses de marzo –el primero– y febrero, marzo, mayo, julio y agosto de ... –según se desprende de la copia de los recibos de haberes acompañados– el segundo.

Así, en cuanto al primer concepto, cabe recordar que el art. 150 de la Ley de Contrato de Trabajo 20.744, al establecer la licencia por vacaciones aclara que el trabajador “... gozará de un período mínimo y continuado de descanso anual remunerado ...”, agregando el último párrafo del art. 155 que “La retribución correspondiente al período de vacaciones deberá ser satisfecha a la iniciación del mismo”, es decir, desde su propia definición legal surge que se trata de un concepto de percepción anual.

En cuanto la licencia por enfermedad, el art. 208 de la mencionada ley aclara que “Cada accidente o enfermedad inculpable que impida la prestación del servicio **no afectará el derecho del trabajador a percibir su remuneración** durante un período de tres meses, si su antigüedad en el servicio fuere menor de cinco años, y de seis meses si fuera mayor ...” (el resaltado es nuestro).

Ello pone en evidencia que la sumas abonadas en ocasión de una licencia por enfermedad asumen, conforme con su propia naturaleza, carácter remuneratorio e integran el salario del trabajador y, consecuentemente, califican como remuneración mensual, normal y habitual a los fines de establecer la mayor remuneración bruta a la que hace referencia la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13.

En el presente caso, de las copias de los recibos de haberes acompañados surge con claridad que el monto liquidado bajo el concepto “Lic. enfermedad” viene a regularizar y/o compensar el descuento practicado por los días no trabajados, es decir, no configura un concepto salarial distinto sino que es la contraparte de la remuneración normal del consultante que le es descontada en la misma liquidación de haberes.

De conformidad con ello, y en tanto la sumatoria de los conceptos “Sueldo básico”, “Progresivo por antigüedad” y “Turno rotativo” que integran la remuneración bruta del mes de agosto de ... asciende a \$ ..., aún cuando es descontada en la misma liquidación incorporándose en su lugar el concepto “Lic. enfermedad” por \$ ..., que igualmente asume naturaleza salarial, se excede el límite previsto por el art. 2 del Dto. 1.242/13, en razón de lo cual, los haberes percibidos a partir de setiembre de ... resultaban pasibles de la retención del impuesto a las ganancias conforme con la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, y a su par A.F.I.P. 3.831/16 desde el 1/1/16 ambas dejadas sin efecto a partir del 1/1/17 por la Res. Gral. A.F.I.P. 4.003/17.