

DICTAMEN D.A.T. 25/12
Buenos Aires, 19 de junio de 2012
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Subsidio mensual. Policía de seguridad. Personal policial herido e incapacitado transitoriamente en el acto de servicio. Tratamiento. Consulta. Ministerio de Seguridad de la provincia de Buenos Aires.

Sumario:

I. El denominado subsidio mensual establecido por Ley provincial 13.985 para el personal policial herido e incapacitado transitoriamente en el acto de servicio y en función de policía de seguridad, reconoce su origen en el trabajo personal efectuado en relación de dependencia, encontrándose en razón de ello alcanzado por el impuesto a las ganancias en virtud de lo dispuesto en el inc. c), del art. 79, de la ley del gravamen, resultando aplicable a su respecto el régimen de retención establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08.

II. Atento a que la naturaleza y origen de dicho concepto se vincula con el trabajo personal bajo relación de dependencia del personal policial, el mismo no guarda identidad con la “Pensión honorífica a veteranos de Guerra del Atlántico Sur” otorgada como reconocimiento honorífico por los servicios prestados a la Patria sin estar relacionados en modo alguno al trabajo personal, por lo que su tratamiento tributario no resulta asimilable.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el apoderado del Ministerio del asunto, mediante la cual consulta, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, si corresponde la aplicación del régimen de retención del impuesto a las ganancias que establece la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, respecto del subsidio mensual establecido por la Ley provincial 13.985 para el personal policial herido e incapacitado transitoriamente en el acto de servicio y en función de policía de seguridad.

Al respecto, señala que dicho subsidio es percibido por el personal en las condiciones apuntadas “... en la medida que lo imposibilite en forma transitoria y por mas de 30 días para prestar servicio habitual y mientras dura tal situación”.

Agrega que el monto del subsidio “... será equivalente al sueldo básico con más la bonificación remunerativa y no bonificable fijados para el grado de teniente primero del subescalafón general de la Ley 13.982 y su reglamentación o la que en el futuro la sustituya, neto de aportes personales, provisionales y asistenciales”.

Sobre el particular entiende que el mencionado subsidio, de carácter excepcional y transitorio, implica una reparación por actos lesivos sufridos por el personal policial en el desempeño de sus funciones, por lo que practicarles las retenciones mensuales del

impuesto a las ganancias conforme con las disposiciones de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08 implicaría, para quienes exponiendo su vida al servicio de la comunidad resultan heridos e incapacitados, un mayor descuento al que normalmente se le efectúa o que pasen a tributar temporariamente el gravamen por encontrarse heridos e incapacitados transitoriamente por un acto de servicio a la comunidad, lo que haría que una situación desgraciada y no habitual genere en el contribuyente un mayor descuento.

Considera que el tratamiento del presente caso podría asimilarse al propiciado en el Dict. Di.A.Tec. 82/08 respecto de la “Pensión honorífica concedida a veteranos de Guerra del Atlántico Sur”, dado que se trata de una reparación por actos lesivos que posee naturaleza excepcional.

II. Expuesta la temática sometida a consideración, en primer término cabe recordar que mediante Nota N° .../10 (SD.G. ...) la Subdirección General ... rechazó el carácter vinculante de la presentación efectuada atento a que de acuerdo al art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05 no puede optarse por el régimen que la misma regula en los casos referidos a la aplicación o interpretación de regímenes de retención o percepción establecidos por el organismo, salvo en aquellos casos expresamente previstos en la propia resolución, como el caso del art. 4, inc. b), comunicándole que la consulta sería respondida con los alcances del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones.

Aclarado ello, corresponde hacer referencia al concepto sobre cuyo tratamiento tributario se consulta, instaurado por la Ley 13.985 de la provincia de Buenos Aires, consistente, de acuerdo al art. 1 de la misma, en un subsidio mensual a cargo del Estado provincial, para el personal policial herido e incapacitado transitoriamente en el acto de servicio y en función de policía de seguridad, equivalente al haber que por todo concepto percibe un teniente primero del régimen de la Ley 13.201 de la Policía de la provincia de Buenos Aires mientras dure la incapacidad y en las condiciones que determine la reglamentación.

El citado artículo agrega que para el supuesto de: “... resultar permanente la incapacidad y acordado que fuera el retiro por dicha circunstancia o el pase a situación de actividad limitada, el personal seguirá percibiendo el mismo” y que dicho subsidio “... tendrá carácter móvil, y no será absorbido por ascensos extraordinarios y/o aumentos salariales, y será incompatible con cualquier otro beneficio de la misma naturaleza que se otorgue por la misma causa”.

A su vez, su art. 2, establece para los derechohabientes del personal fallecido por actos de servicio “... un subsidio mensual equivalente al haber que por todo concepto percibe un teniente 1.º de las Policías de la provincia de Buenos Aires –Ley 13.201– en las mismas condiciones establecidas en el párrafo anterior mientras subsista su condición de beneficiario previsional”.

Vinculado al tema, surge de los Considerandos del Dto. provincial 149 del 8/3/10, reglamentario de la norma legal en trato, que el subsidio en cuestión “... se establece para compensar económicamente al personal policial que disminuye sus ingresos cuando a raíz de los infortunios acaecidos no puede emplear su capacidad laboral total, ya sea en forma transitoria o permanente según sea el carácter de su lesión y para sus derechohabientes en caso de fallecimiento ...”.

En síntesis, del relevamiento de la información transcrita puede resumirse que el subsidio mensual en trato es abonado al personal policial herido e incapacitado transitoriamente en acto de servicio y en función de policía de seguridad, percibiéndose el mismo en forma complementaria al salario habitual correspondiente, siendo también percibido por los derechohabientes del personal policial fallecido en idénticas circunstancias mientras dure su condición de beneficiario previsional.

Asimismo, se aprecia que si bien el subsidio tiene su origen en un servicio específico prestado por el Estado provincial en aras del bien común, no es menos cierto que, desde la perspectiva de quien resulte acreedor del mismo, surge indubitable la naturaleza retributiva y compensatoria del adicional en trato, reconociendo su origen en el trabajo del personal policial bajo relación de dependencia, circunstancia que resulta ineludible para su percepción, atendiendo al fin de compensar la disminución de ingresos del personal que producto del infortunio ve afectada, transitoria o permanentemente, su capacidad laboral total para generar ingresos adicionales.

Sentado ello, debe aclararse que el presente análisis se circunscribirá al aspecto específicamente consultado, esto es, el tratamiento en el impuesto a las ganancias correspondiente al subsidio en cuestión, en oportunidad de ser abonado al personal policial herido o incapacitado transitoriamente en ejercicio de sus funciones.

A tales fines cabe recordar que el art. 2, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en su apart. I y con relación a personas físicas expresa que son ganancias a los efectos de la ley, y “... sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría ...”, “los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación ...”.

Por su parte, el art. 79 de la ley de marras enumera como rentas personales incluidas en el impuesto dentro de la cuarta categoría, en su inc. c), a las provenientes “de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas ...” –el resaltado nos corresponde–.

A su vez, el art. 45 de la Ley de Impuesto a las Ganancias enumera como ganancias comprendidas en la segunda categoría a “... b) Los beneficios de la locación de cosas muebles y los derechos, las regalías y los subsidios periódicos ...”.

Llegado a este punto, se estima pertinente esbozar algunas apreciaciones acerca de que debe entenderse como “subsidio”, a los fines de brindar pautas que permitan evaluar si por su origen, en el caso bajo análisis, corresponde considerarlo proveniente del trabajo realizado en relación de dependencia por parte de sus perceptores o si puede resultar incluido en el inc. b), del art. 45, de la ley del gravamen.

Así pues, según el diccionario de la Real Academia Española, el vocablo “subsidio” se refiere a una “Prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada”.

En el caso bajo análisis, de acuerdo con los términos que emergen de la ley de su creación y de los Considerandos de su norma reglamentaria a los que se hiciera referencia, se advierte que el concepto en cuestión, no respondería estrictamente a la

definición de subsidio toda vez que si bien tiene carácter económico y, en principio, duración determinada en el supuesto puntualmente consultado, tal caracterización temporal no estaría presente en los casos de incapacidad permanente o de fallecimiento del agente, dado que el personal incapacitado o sus derechohabientes, respectivamente, adquirirían el derecho a su percepción con carácter vitalicio, incumplándose además con la condición de “prestación pública asistencial” dado su carácter compensatorio.

Así pues, y en lo que concierne a los subsidios incluidos en la segunda categoría de ganancias, no se advierte que se haya acordado a los mismos un alcance determinado, coligiéndose que comprenden a aquéllos que no tienen relación con los previstos en el art. 79, inc. c), de la ley, sino que responden a otro tipo de subsidios del tipo de los que puede otorgar el Estado por distintas causas en favor de ciudadanos bajo ciertas circunstancias pero que no guardan relación con una prestación de servicios en forma dependiente.

Por otra parte, el art. 20, inc. i), del mismo plexo legal declara exentas del gravamen a “Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro”.

El mismo dispositivo aclara en su segundo párrafo que: “No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado”.

Se desprende de ello que el legislador ha apartado del ámbito de imposición a los montos indemnizatorios, sean éstos percibidos en forma de renta o capital, que tengan su origen en la muerte del trabajador o su incapacidad como consecuencia de accidente o enfermedad, excluyendo expresamente de tal beneficio a aquellos importes que no revistan dicho carácter, tales como jubilaciones, pensiones, retiros y subsidios, entre otros.

De las apreciaciones formuladas, y sin perjuicio de la definición que pueda corresponderle en función de sus particularidades al adicional bajo trato y que la Ley 13.985 denomina “subsidio”, en opinión de esta instancia y a los fines tributarios, las sumas abonadas por tal concepto resultan asimilables a los subsidios de cualquier especie originados en el trabajo personal a los que alude el inc. c), del art. 79, de la Ley del Impuesto a las Ganancias y, consecuentemente, se encuentran dentro del ámbito de imposición de dicho gravamen siendo pasibles del régimen de retención establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08.

Llegado a este punto, y respecto a la pretensión del consultante de asimilar el tratamiento del concepto en cuestión al que acordara el Dict. Di.A.Tec. 82/08 a la “Pensión honorífica a veteranos de Guerra del Atlántico Sur” para concluir que aquél no resulta alcanzado por el gravamen, a criterio de esta instancia tal demanda no puede prosperar en razón de las consideraciones que siguen.

En efecto, en primer lugar cabe poner de resalto que en el precedente administrativo citado se hizo hincapié en que la pensión de veteranos de guerra "... no tiene origen ni en el trabajo personal ni en vínculo laboral alguno, ya que los ex combatientes no eran militares, sino que se trataba de civiles defendiendo la Patria en cumplimiento del servicio militar obligatorio".

A su vez, se destacó que de acuerdo con su naturaleza, según el Dto. 886/05, dichos emolumentos poseen el carácter de "... reconocimiento honorífico por los servicios prestados a la Patria" independizándolos de esta manera de cualquier connotación laboral sea o no en relación de dependencia.

Tales consideraciones evidencian la clara distinción que se trazara en dicho acto de asesoramiento respecto al tratamiento tributario correspondiente en el caso de civiles del que cabría acordar en el caso de personal militar, ello en virtud del vínculo laboral que subyace en éste último caso tal como acontece en la situación de la presente consulta.

En el mismo orden de ideas, en oportunidad de la intervención que le fuera requerida se pronunció la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando (D.N.I.) N° .../08, en el cual, y luego de analizar la normativa aplicable, señaló que: "... en el caso en cuestión no existirían haberes previos que tengan vinculación con las pensiones en análisis" y que las pensiones recibidas son contempladas "... como reconocimiento honorífico por los servicios prestados a la Patria, sin estar relacionados en modo alguno al trabajo personal".

Por el contrario, sobre la base de lo expuesto puede sostenerse que tales características no resultan predicables respecto de las sumas bajo análisis, cuya naturaleza y origen se reconoce en el trabajo personal bajo relación de dependencia de quienes en definitiva resulten acreedores del mismo, y como tales integrarán su remuneración o salario, ello con independencia de que la relación laboral en este caso involucre un servicio público de seguridad y que el derecho a su percepción se origine en un acontecimiento desgraciado y no habitual acaecido en el desempeño de sus funciones al personal policial.

En resumen, acorde a las consideraciones efectuadas, a criterio de esta instancia, proceden las siguientes conclusiones:

1. El denominado subsidio mensual establecido por Ley provincial 13.985 para el personal policial herido e incapacitado transitoriamente en el acto de servicio y en función de policía de seguridad, reconoce su origen en el trabajo personal efectuado en relación de dependencia, encontrándose en razón de ello alcanzado por el impuesto a las ganancias en virtud de lo dispuesto en el inc. c), del art. 79, de la ley del gravamen, resultando aplicable a su respecto el régimen de retención establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08.

2. Atento a que la naturaleza y origen de dicho concepto se vincula con el trabajo personal bajo relación de dependencia del personal policial, el mismo no guarda identidad con la "Pensión honorífica a veteranos de Guerra del Atlántico Sur" otorgada como reconocimiento honorífico por los servicios prestados a la Patria sin estar relacionados en modo alguno al trabajo personal, por lo que su tratamiento tributario no resulta asimilable.

