

DICTAMEN D.A.T. 37/16

Buenos Aires, 11 de noviembre 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](#) y [3.525/13](#). Horas extra. Remuneración mensual, normal y habitual.

Sumario

I. Los conceptos variables que integran los haberes del interesado, percibidos en por lo menos seis de los ocho meses del período comprendido entre enero y agosto de 2013, asumen el carácter de remuneración mensual, normal y habitual y, por lo tanto, a los fines de determinar la situación del responsable en el gravamen a partir del mes de setiembre de 2013 frente al límite establecido por el art. 2 del Dto. 1.242/13, deben considerarse las sumas efectivamente liquidadas por tales conceptos resultando improcedente el cómputo de un promedio mensual.

Texto

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el contribuyente del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta, en el marco de los beneficios dispuestos por el Dto. 1.242/13 y como sujeto pasible del régimen de retención del impuesto a las ganancias previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, si para establecer la remuneración bruta mensual, normal y habitual que define la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, se deben promediar las sumas variables percibidas en seis de los meses del período enero a agosto de 2013, en concepto de horas extra.

Sobre el particular, señala que de los recibos de sueldo del mencionado período surge que su remuneración bruta mensual se compone básicamente de elementos fijos: sueldo básico, antigüedad y adicional por productividad, y de otra variable constituido por horas extra al cincuenta por ciento (50%) y cien por ciento (100%), según corresponda, el que cumple con los requisitos establecidos en el art. 3 de la citada Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 para ser considerado normal y habitual, superando los \$ 15.000 en ... de los meses de enero a agosto de 2013.

Agrega que, en su opinión, como dicho haber se compone de una parte fija y otra variable, correspondería promediar aquellos ingresos variables –tal como lo exige para este tipo de ingresos la Ley de Contrato de Trabajo– y sumarse al componente fijo para así establecer el monto que prevé el art. 2 del Dto. 1.242/13.

II. Expuesta la temática sometida a consideración, corresponde señalar en primer término que la Subdirección General de ... mediante Nota .../15 (SDG ...), le comunicó a la consultante la admisión formal de su presentación como 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 tendrá dicho carácter para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la misma.

Asimismo, debe precisarse 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 se cuenta con los datos necesarios y sin efectuar verificación alguna, la que eventualmente estará a cargo del área operativa pertinente.

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 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 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 –aun 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 (6) 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, el empleador y agente de retención deberá observar respecto de su retenido si en alguno de los meses del período comprendido entre enero y agosto de 2013, las remuneraciones brutas, normales y habituales superaron la suma de pesos quince mil (\$ 15.000), descartando de dicho cómputo, el sueldo anual complementario o aguinaldo, gratificaciones, sumas no remunerativas, etc., cuya percepción no cumpla la pauta de regularidad estipulada.

Ahora bien, en cuanto a los dichos del contribuyente planteando que la Ley 20.744 de Contrato de Trabajo establece que en el caso de remuneraciones variables siempre debe considerarse el monto promedio, procede señalar que además de que ello no aplica a la situación tributaria en debate, para la cual se ha definido un parámetro específico, corresponde aclarar que la aseveración del consultante no resultaría del todo exacta, atento a que si bien aquella emplea tal criterio para el cálculo de retribuciones durante el período de vacaciones (art. 155) y para el pago de días feriados (art. 169), para la determinación del sueldo anual complementario, la norma opta por el "... de la mayor remuneración devengada por todo concepto ...". Es decir que en este caso no establece un promedio, sino que el cálculo se determina sobre la mayor remuneración que se haya devengado en cada uno de los meses que componen el período, temperamento seguido por el Dto. 1.242/13.

Consecuentemente con ello, esta instancia entiende que los conceptos variables que integran los haberes del interesado, percibidos en por lo menos seis de los ocho meses del período comprendido entre enero y agosto de 2013, asumen el carácter de remuneración mensual, normal y habitual y, por lo tanto, a los fines de determinar la situación del responsable en el gravamen a partir del mes de setiembre de 2013 frente al límite establecido por el art. 2 del Dto. 1.242/13, deben considerarse las sumas efectivamente liquidadas por tales conceptos resultando improcedente el cómputo de un promedio mensual.