

DICTAMEN D.A.T. 10/16

Buenos Aires, 29 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](#). Inicio de relación laboral en enero de 2014 sin haber percibido haberes entre enero y agosto de 2013. Año 2016. Tratamiento tributario.

Sumario:

I. Si el consultante inició su relación laboral en el mes de enero de 2014 su situación frente al impuesto a las ganancias resulta determinada por lo dispuesto en el art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, por lo que si sus remuneraciones y/o haberes del citado mes de inicio y/o cobro no superaron los pesos quince mil (\$ 15.000) y no ha registrado otro empleo y/o cobro durante el año 2013, proceden a su respecto los beneficios del Dto. 1.242/13.

Consecuentemente, las remuneraciones percibidas desde el inicio de la relación laboral y hasta diciembre de 2015, inclusive, no resultan pasibles de la retención prevista por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias; mientras que para las percibidas a partir del período fiscal 2016 deberán contemplarse las disposiciones establecidas en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.831/16.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el responsable del epígrafe, mediante la cual consulta, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, si por su desempeño bajo relación de dependencia y en el marco 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, le resultan aplicables las disposiciones de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 o las de su par Res. Gral. A.F.I.P. 3.770/15.

Al respecto expresa que inició tal actividad en el mes de enero de 2014, siendo su primera remuneración inferior a la suma de pesos quince mil (\$ 15.000), y que por haber superado la misma durante el año 2015, su empleador comenzó a retenerle el impuesto a las ganancias en orden a lo normado por el art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.770/15.

Contrapone a ello la vigencia el art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 que establece que la condición del sujeto beneficiario de las rentas frente al gravamen, en el caso de inicio de actividades a partir del mes de setiembre de 2013, se determinará en función de la remuneración del mes de inicio de la actividad.

Considera que ambas normas resolutivas en debate se encuentran en vigencia toda vez que la Res. Gral. A.F.I.P. 3.770/15 no ha derogado a su par Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, invocando además el principio “in dubio pro operario” con relación con las dudas que le genera su situación frente a los beneficios del Dto. 1.242/13. Asimismo expresa que del análisis de la respuesta obtenida de la Mesa de Ayuda (A.F.I.P.) y de

la lectura de varios artículos informativos sobre el tema se deduce que no debería resultar pasible de la retención del gravamen.

II. Expuesta la temática traída a consideración, inicialmente cabe señalar 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 el mencionado carácter para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la consulta, sin perjuicio de tratar a las restantes con los efectos y alcances del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones.

Asimismo, procede dejar sentado que la consulta se responderá desde un punto de vista teórico y de acuerdo a la información brindada, 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, en lo que concierne a las normas implicadas en el caso, cabe recordar que por el art. 1 del Dto. 1.242/13 (B.O.: 28/8/13) se dispuso incrementar respecto de las rentas mencionadas en los incs. a), b) –relación de dependencia– y c) del art. 79 de la ley del gravamen, “... 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”, precisando su art. 2 que lo dispuesto tendrá efectos exclusivamente para los sujetos cuya mayor remuneración y/o haber bruto mensual, entre los meses de enero a agosto del año 2013, no supere la suma de pesos quince mil (\$ 15.000).

En función del referido incremento, la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 (B.O.: 30/8/13) reglamentó determinados aspectos a los fines de la correcta aplicación del régimen de retención del impuesto a las ganancias contemplado en la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias, para las remuneraciones abonadas a partir del 1 de setiembre de 2013.

En tal sentido, el art. 2 de la mencionada norma establece 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–” estipulando su inc. a) que “Si el importe de la mayor remuneración y/o haber no supera los pesos quince mil (\$ 15.000): No será pasible de retención ...”.

Por su parte y con respecto a la cuestión traída en consulta, el art. 4 dispone que “Cuando se trate de inicio de actividades (relación de dependencia) ... a partir del mes de setiembre de 2013 –sin que hubiere existido otro empleo y/o cobro en el mismo año fiscal–, la condición del sujeto beneficiario de las rentas frente al régimen se determinará en función a las remuneraciones y/o haberes que correspondan al mes del citado inicio o cobro, según corresponda. En el supuesto que no se trate de un mes completo, deberá mensualizarse el importe percibido”.

De la normativa transcripta, se desprende que aquellos beneficiarios que hubieran iniciado actividad en relación de dependencia a partir del 1/9/13 y el importe de su remuneración correspondiente al mes de inicio no hubiese superado los pesos quince mil (\$ 15.000) no estarían sujetos al régimen de retención del impuesto a las ganancias, contemplado en la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias.

Posteriormente, con el dictado de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.770/15 (B.O.: 7/5/15), se establece, conforme su art. 1, que sus disposiciones deberán ser consideradas por los agentes de retención del régimen en trato con relación a las remuneraciones y/o haberes que se abonen a partir del 1 de enero de 2015.

Así, su art. 2 dispone que “La condición del sujeto beneficiario, con relación a las retribuciones percibidas a partir del 1 de enero de 2015, inclusive, 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, ...” aclarando en su segundo párrafo que ello “... tendrá efectos exclusivamente para los sujetos cuya mayor remuneración y/o haber bruto mensual hubiese sido superior a la suma de pesos quince mil (\$ 15.000) y no supere la suma de pesos veinticinco mil (\$ 25.000)”.

En tanto, su art. 5 consigna que “Cuando se trate de inicio de actividades (relación de dependencia) ... a partir del mes de setiembre de 2013, la condición del sujeto beneficiario de las rentas frente al régimen se determinará en función a la mayor remuneración y/o haber mensual, normal y habitual en los términos del art. 3 de la presente resolución general, percibidas a partir del 1 de enero de 2015 ...”.

Por su parte el art. 6, establece que “Los sujetos detallados en los arts. 4 y 5 de la presente resolución general, con relación a las retribuciones percibidas a partir del 1 de enero de 2015, gozarán de los beneficios a que hace referencia la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13.

Dichos beneficios son los que se indican a continuación:

a) Si el importe de la mayor remuneración y/o haber no supera los pesos quince mil (\$ 15.000): no será pasible de retención.

b) Si el monto de la mayor remuneración y/o haber es superior a pesos quince mil (\$ 15.000), y hasta pesos veinticinco mil (\$ 25.000): le resultará de aplicación el aumento –en un veinte por ciento (20%)– de las deducciones establecidas en los incs. a), b) y c) del art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones y el beneficio que corresponda conforme los arts. 4 y 5 de la presente resolución general”.

Cabe destacar que las referidas disposiciones, conforme al art. 8, entraron en vigencia a partir del 7/5/15, fecha de su publicación en el Boletín Oficial, surtiendo efectos desde el período fiscal 2015, inclusive.

De las normas referidas se advierte que el Dto. 1.242/13 prevé el tratamiento que desde setiembre de 2013 debe acordarse a los trabajadores que percibieron remuneraciones en el lapso comprendido entre enero y agosto de ese año, en tanto este organismo dispuso el aplicable a los trabajadores que iniciaran su desempeño bajo relación de dependencia a partir del 1 de setiembre de 2013, debiendo contemplar estos últimos a los fines de su encuadre, la remuneración bruta del mes de inicio de la relación laboral – art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13–.

A su vez, respecto de los mismos trabajadores bajo relación de dependencia iniciada a partir de setiembre de 2013, el art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.770/15 prevé que para su encuadre durante el año 2015 debe considerarse la mayor remuneración bruta obtenida a partir de enero de ese año.

Descripto el marco normativo que rige el caso, en principio podría inferirse que ambas resoluciones contendrían parámetros distintos para determinar la condición del sujeto frente al impuesto cuando el inicio de su actividad bajo relación de dependencia o su jubilación aconteciera a partir del mes de setiembre de 2013.

Sobre dicho particular, es dable recordar que oportunamente mediante la Actuación N° .../15 (DI. ...) esta instancia instó la intervención de la Dirección de ..., dependiente de la Subdirección General ..., para que en el marco de su competencia emita su opinión.

Tal cuestión fue abordada por el área jurídica en la Actuación N° .../15 (DI ...), conformada mediante Nota N° .../16 (SD.G. ...), precedente en el cual se remite a las conclusiones que plasmara en el informe elaborado en el marco de la Actuación N° .../15 (DI.), conformado mediante Nota N° .../15 (DI. ...).

Así, procede a reiterar que la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 "... contempla la situación de aquellos sujetos que hubieran iniciado sus actividades o cobro de haberes previsionales a partir del mes de setiembre de 2013 ... Es decir, aquellos trabajadores o jubilados que en el referido mes percibieran rentas brutas por un monto de hasta \$ 15.000 se encontrarían excluidos de retención ...".

Con relación a la Res. Gral. A.F.I.P. 3.770/15 sostiene que la misma "... reconoce, respecto de aquellos sujetos que hayan iniciado actividades a partir del 1/9/13 y cumplan los parámetros cuantitativos definidos en su art. 4, el goce de los beneficios normados en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13 –no retención o incremento del veinte por ciento (20%) de las deducciones personales–, como así también del beneficio establecido en particular por la propia Res. Gral. A.F.I.P. 3.770/15 –aumento progresivo de deducciones personales–".

Concluyendo que "... resulta razonable interpretar que esta última norma regula un beneficio adicional al contemplado en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, consistente en un aumento progresivo de las deducciones personales previstas en el citado art. 23 de la ley del impuesto, el cual, si se cumplen las condiciones previstas, se acumula, en su caso, al pautado por el cuerpo resolutivo aludido en segundo término, y se materializa bajo los guarismos establecidos en su anexo, aparts. A o B, según el caso".

"Asimismo, es dable reparar en que la Res. Gral. A.F.I.P. 3.770/15 no deja sin efecto ni sustituye, en este aspecto, a su antecesora –actualmente vigente– ni se evidencia una contradicción entre ambos esquemas normativos que conduzca a deducir que se ha producido la derogación tácita de la norma anterior".

En virtud de ello, expresó que ambos plexos normativos establecen beneficios cuya procedencia deberá evaluarse atendiendo a las condiciones fijadas por cada uno de ellos.

De esa manera, consideró que "... aun cuando aquellos sujetos que hayan iniciado actividades a partir del 1/9/13 no cumplan las pautas remuneratorias contempladas en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.770/15 – percibir remuneraciones de hasta pesos veinticinco mil (\$ 25.000) a partir del 1/1/15– y, por ende, resulten excluidos de sus términos, podrán, empero, gozar del beneficio previsto en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, en caso de que verifiquen los extremos requeridos por esta última" –el subrayado es propio de DI ...–.

Atendiendo a las consideraciones expuestas, y con relación a aquellos trabajadores que, habiendo comenzado sus actividades a partir de setiembre de 2013, hubieran percibido una remuneración de hasta pesos quince mil (\$ 15.000) en el primer mes de labor–, concluyó que "... resultará aplicable el beneficio previsto por el art. 1 del Dto. 1.242/13, consistente en el incremento del monto de la deducción especial contemplada por el inc. c) del art. 23 de la ley de impuesto a las ganancias, hasta una suma equivalente a la diferencia entre la ganancia neta sujeta a impuesto y las deducciones personales previstas por los incs. a) y b) del referido precepto legal" –el subrayado es propio de DI ... –.

En resumen, el área legal interpretó que los trabajadores que hayan iniciado actividades a partir de la fecha indicada en el párrafo que antecede y percibieran remuneraciones de hasta pesos quince mil (\$ 15.000) en su primer mes de labor, gozarán del beneficio exentivo en debate aun cuando con posterioridad al 1/1/15 registraran un incremento salarial que llevara a superar dicho monto.

Sentado ello, incumbe al caso precisar que con posterioridad a los precedentes aludidos en el presente informe se dictó el Dto. 394/16 (B.O.: 23/2/16), mediante el cual se sustituyó el art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias incrementando las deducciones previstas en sus incs. a), b) y c) y se derogó el Dto. 1.242/13, con efectos a partir del 1 de enero de 2016, inclusive, fecha a partir de la cual los agentes de retención del gravamen deberán seguir el procedimiento previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.831/16 (B.O.: 25/2/16).

Como corolario de lo expuesto, si el consultante inició su relación laboral en el mes de enero de 2014 su situación frente al impuesto a las ganancias resulta determinada por lo dispuesto en el art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.525/13, por lo que si sus remuneraciones y/o haberes del citado mes de inicio y/o cobro no superaron los pesos quince mil (\$ 15.000) y no ha registrado otro empleo y/o cobro durante el año 2013, proceden a su respecto los beneficios del Dto. 1.242/13.

Consecuentemente, las remuneraciones percibidas desde el inicio de la relación laboral y hasta diciembre de 2015, inclusive, no resultan pasibles de la retención prevista por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias; mientras que para las percibidas a partir del período fiscal 2016 deberán contemplarse las disposiciones establecidas en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.831/16.

Referencia normativa:

– [Res. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 17/16](#).