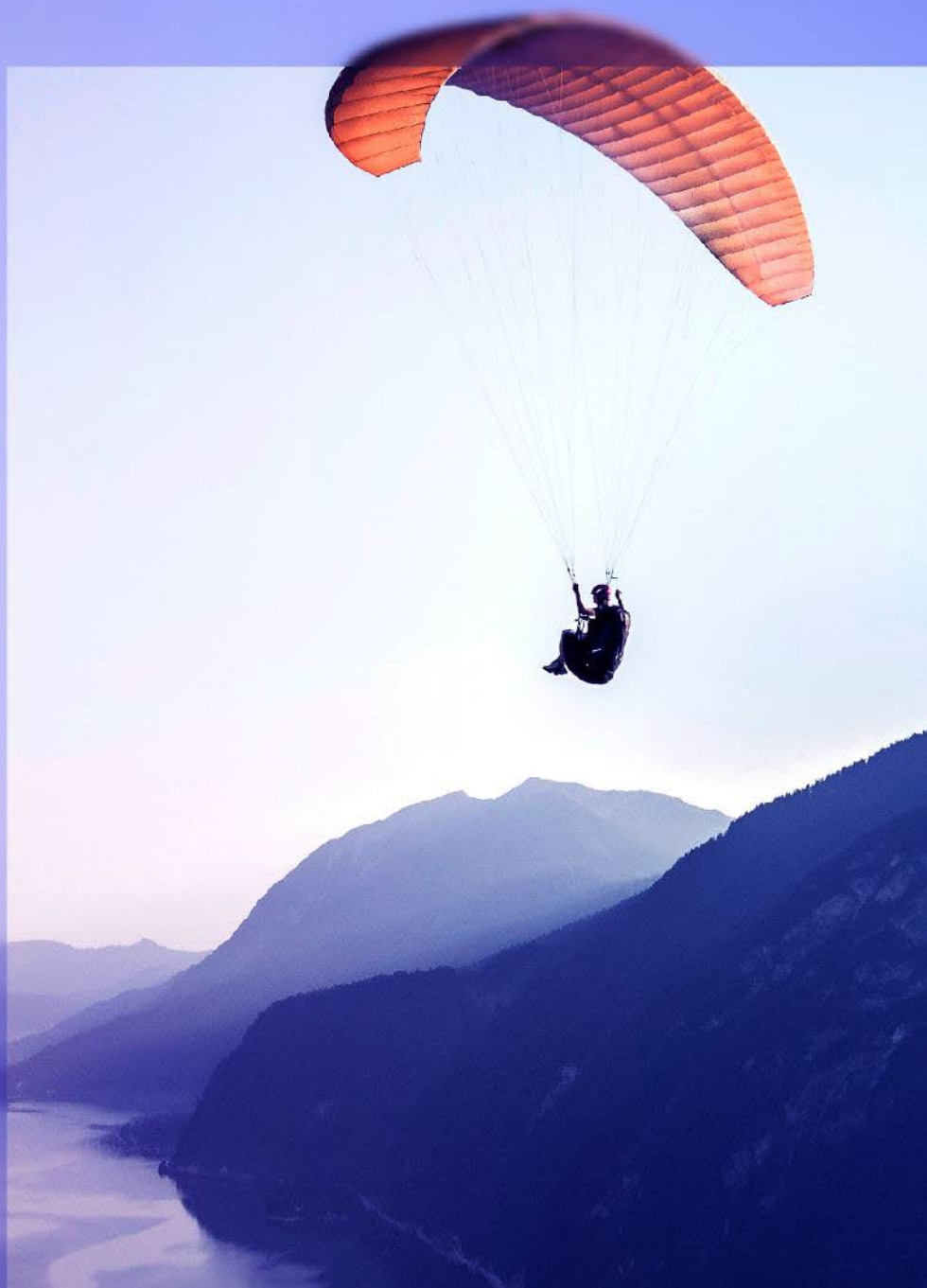




ADECRA + CEDIM

Impuesto a las Ganancias de los Trabajadores –
Régimen de retención RG (AFIP) 4003 – Nuevas normas
interpretativas

Junio 2023



Marco de situación

Marco de situación

- ✓ A continuación nos referiremos a los distintos dictámenes de la Dirección Nacional de Impuestos (DNI) y notas de la Subsecretaría de Ingresos Públicos (SIP) ante consultas realizadas por la Confederación General de Trabajo (CGT) y otras entidades sindicales, con relación al tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de algunos conceptos percibidos por los trabajadores bajo relación de dependencia.
- ✓ En particular, nos basaremos en el Dictamen IF-2023-39234369-APN-DNI#MEC (11/4/2023) en respuestas a consultas efectuadas por la CGT y el Dictamen IF-2023-49830864-APN- DNI#MEC (3/5/2023) en respuestas a consultas efectuadas por APSEE y otros.
- ✓ Los conceptos a analizar son:
 - ✓ Adicional Antigüedad
 - ✓ Adicional por Zona
 - ✓ Asignación Jerárquica
 - ✓ Bonificación Retiro
- ✓ Adicionalmente se nos ha consultado respecto del alcance que corresponde otorgarle a las exenciones establecidas por la Ley N° 27.718 respecto de guardias obligatorias, ya sean activas o pasivas, y horas extras, realizadas por los profesionales, técnicos, auxiliares y personal operativo de los sistemas de salud cuando la prestación del servicio se realice en centros de salud públicos o privados en todo el territorio nacional.

Facultades interpretativas de la DNI y la SIP

Facultades interpretativas de la DNI y la SIP

Las exenciones en materia impositiva tienen carácter excepcional y deben ser establecidas por una Ley emanada del Poder Legislativo, es por ello que la letra de las leyes que las establecen resulta de fundamental importancia y son la primera fuente de interpretación.

Dicho esto, cabe señalar que el Ministerio de Economía posee facultades para “*entender en la elaboración, aplicación y fiscalización del régimen impositivo y aduanero*” conforme la Ley de Ministerios N° 22.520.

Por su parte, mediante la Decisión Administrativa N° 1314/2020 la SIP y la DNI (ambas dependientes de tal Ministerio) poseen facultades inherentes a la materia tributaria, siendo que en el Anexo II de tal norma se instituye como responsabilidad primaria de la DNI las siguientes cuestiones:

- ✓ Elaborar y proponer la normativa en materia Impositiva, Aduanera y de Seguridad Social.
- ✓ Asesorar en la interpretación de los sistemas Impositivos, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social y en los aspectos referidos a estímulos, franquicias, desgravaciones, exenciones impositivas y aduaneras, ya sean específicos o contenidos en regímenes especiales; e intervenir en la resolución de los recursos y apelaciones interpuestas contra actuaciones del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN y de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP).
- ✓ Asesorar en los aspectos relativos al control tutelar que la Subsecretaría ejerce respecto del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN.
- ✓ Intervenir en las negociaciones de acuerdos impositivos y aduaneros internacionales y asesorar en su interpretación; y participar en las sesiones que lleven a cabo organismos nacionales o internacionales cuando se traten aspectos relacionados con las materias Impositivas, Aduaneras y de los Recursos de la Seguridad Social.

Vigencia de las normas interpretativas e implicancias en el ámbito del régimen de retención del impuesto sobre los salarios

Vigencia de las normas interpretativas e implicancias en el ámbito del régimen de retención del impuesto sobre los salarios

- ✓ Conforme el criterio general, las normas de carácter interpretativo tienen efectos desde la vigencia de la norma interpretada (cfr. Dictamen PTN N° 218:136), en tanto el acto interpretativo forma parte de aquel acto original y, por consecuencia, llevaría el efecto retroactivo.
- ✓ En tal orden de ideas, tiene dicho la Procuración del Tesoro de la Nación (PTN): *“La ley interpretativa no constituye una ley nueva, sino que se confunde en ese carácter con la norma que emana de la ley anterior y forma un todo con ella; puede decirse que es la ley antigua que se sigue aplicando, si bien con el sentido que le ha impuesto la ley aclaratoria. (conf. Dict. 178:4)”*.
- ✓ Ahora bien, en el marco del régimen de retención establecido por la Resolución General (AFIP) 4003/2017, los empleadores estarían en posición de aplicar los lineamientos interpretativos de la DNI y la SIP únicamente respecto del período fiscal en curso, en tanto que por los períodos fiscales anteriores ha quedado bloqueada tal posibilidad al haberse practicado la liquidación anual correspondiente.
- ✓ La AFIP ha ratificado la aplicación de las normas interpretativas al cálculo de la retención del impuesto sobre los sueldos que fueron percibidos desde el 1° de enero de 2023.

**Aplicabilidad de las
interpretaciones de la DNI/SIP
y Ley N° 27.718 respecto de los
conceptos salariales
alcanzados por ciertos
beneficios fiscales**

A) Conceptos contemplados en normas de la DNI/SIP

A) Conceptos contemplados en normas de la DNI/SIP

Adicional por antigüedad o similares

Los dictámenes de la DNI asimilan los pagos en concepto de antigüedad o denominaciones análogas al **bono por productividad**, entendiéndolos como los rubros remuneratorios creados por convenciones colectivas o contrato individual, y condicionados al cumplimiento de pautas o metas objetivas de incremento de la producción que contengan una cláusula con una clara explicación de aquellas pautas, incluyendo metas y criterios de comparación con períodos anteriores para la determinación del incremento, que no podrá ser el resultante de la extensión de la jornada laboral.

El bono por productividad se encuentra **exento hasta el monto equivalente al 40% de la GNI** (hoy $40\% \times \$ 451.683,19 = 180.673,28$ monto máximo exento) por año fiscal y para los trabajadores cuya remuneración mensual bruta no supere determinado importe (hoy hasta \$ 808.124,73).

La SIP tiene dicho que corresponde asignarle el tratamiento impositivo aplicable al “*bono por productividad*” y similares, en los términos legales y reglamentarios, en la medida que su percepción se vincule con alguna pauta de productividad objetiva, como ser, por ejemplo, lograr mayor eficiencia y resultados en su labor con motivo de la experiencia, preparación y capacitación con la que cuenta, más allá de retribuir el tiempo que el trabajador viene prestando funciones. Es decir, no se debe vincular a la sola puesta a disposición de la fuerza de trabajo.

A) Conceptos contemplados en normas de la DNI/SIP (cont.)

Adicional por Zona o similares

Los dictámenes de la DNI y notas de la SIP asimilan los pagos en concepto de adicional por Zona o Similares a los **viáticos y gastos de movilidad**, partiendo del supuesto que se abona un importe que compensa económicamente la realización de tareas en lugares donde es baja o nula la accesibilidad a los servicios públicos, el acceso a la vivienda, el costo de vida, etc., y en el entendimiento de que el mismo deja de remunerarse al momento en que el trabajador/a deja de prestar servicios en ese lugar, reviste la naturaleza de viáticos o conceptos análogos a éstos que retribuyen gastos propios de estadía que no es definitiva, en un lugar diferente al de la prestación habitual de tareas; de hecho, es a ello a lo que se refiere la propia ley del impuesto cuando, en su tercer párrafo, al definir a los viáticos, señala que tienen su origen en “...comisiones de servicios realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas...”.

En virtud de ello consideran que aplica la deducción prevista en el inciso e) artículo 86 de la LIG, la misma alcanza el **equivalente a 40% de la GNI** (hoy 40% x \$ 451.683,19 = 180.673,28 monto máximo deducible por concepto) por año fiscal.

A) Conceptos contemplados en normas de la DNI/SIP (cont.)

Adicional por Asignación Jerárquica o similares



Los dictámenes de la DNI asimilan los pagos en concepto de adicional por Asignación Jerárquica o Similares a las **horas extraordinarias**, en la medida que por la responsabilidad de las tareas asignadas al sujeto que lo percibe, sea necesario contar con su disponibilidad, en todo momento, razón por la cual, ello justifica que aquellos involucren horas extras, sea que estén efectivamente prestadas o como guardia pasiva.



La exención resulta aplicable al diferencial entre el valor de las horas ordinarias y el importe de las horas extraordinarias, cualquiera sea la denominación de ese adicional bajo esas pautas, por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y fines de semana, incluyendo los días no laborables y de descanso semanal (cualquiera fuera el horario). Cuando esas horas coincidan con días de semana distintos a los antes mencionados, están gravadas pero sin salto de tramo en la escala progresiva.



La SIP menciona que la percepción de cada uno de estos rubros obedece a que, por la responsabilidad de las tareas asignadas al sujeto que lo percibe, es necesario contar con su disponibilidad, en todo momento, razón por la cual, ello justifica que aquellos involucren horas extras, sea que estén efectivamente prestadas o como guardia pasiva.

B) Exenciones establecidas por la Ley N° 27.718

B) Exenciones establecidas por la Ley N° 27.718

La Ley N° 27.718 (B.O. 08/05/23), modifica el artículo 27 de la LIG estableciendo que: Además de lo establecido en el artículo 26, están exentas del gravamen: *“Las remuneraciones percibidas en concepto de guardias obligatorias, ya sean activas o pasivas, y horas extras, realizadas por los profesionales, técnicos, auxiliares y personal operativo de los sistemas de salud, cuando la prestación del servicio se realice en centros de salud públicos o privados en todo el territorio nacional”.*

El beneficio de este apartado debe indicarse, en el recibo de haberes correspondiente al sujeto que tenga a su cargo el pago de la remuneración y/o liquidación del haber, identificándolo con la leyenda “Exención segundo párrafo del artículo 27 de la Ley de Impuesto a las Ganancias para las trabajadoras y trabajadores de la salud”.

Complementariamente la Resolución General N° 5358/2023 reglamenta lo establecido por la Ley N° 27.718 y modifica la RG (AFIP) N° 4003/2017 sustituyendo el inciso s) del segundo párrafo del Apartado A del Anexo II de la mencionada Resolución a los fines de receptar la modificación del artículo 27 de la LIG.

A partir de esta disposición, en los centros de salud corresponderá hacer una distinción entre los profesionales, técnicos, auxiliares y personal operativo de los sistemas de salud a los que corresponde aplicar la exención del artículo 27 de la LIG que comprende a los conceptos que se abonan por guardias ya sea pasivas o activas y horas extras y el resto de los trabajadores a los que corresponderá aplicar las exenciones generales establecidas en el artículo 26 de la LIG.

En tal orden de ideas, la DNI se ha expedido sobre el tema estableciendo que en la medida que se trate de remuneraciones percibidas en concepto de guardias obligatorias, entendiendo como tales a aquellas previstas de esa forma en el Convenio Colectivo de Trabajo de que se trate, efectivamente, les corresponde la exención establecida en el artículo 27 de la ley de impuesto a las ganancias.

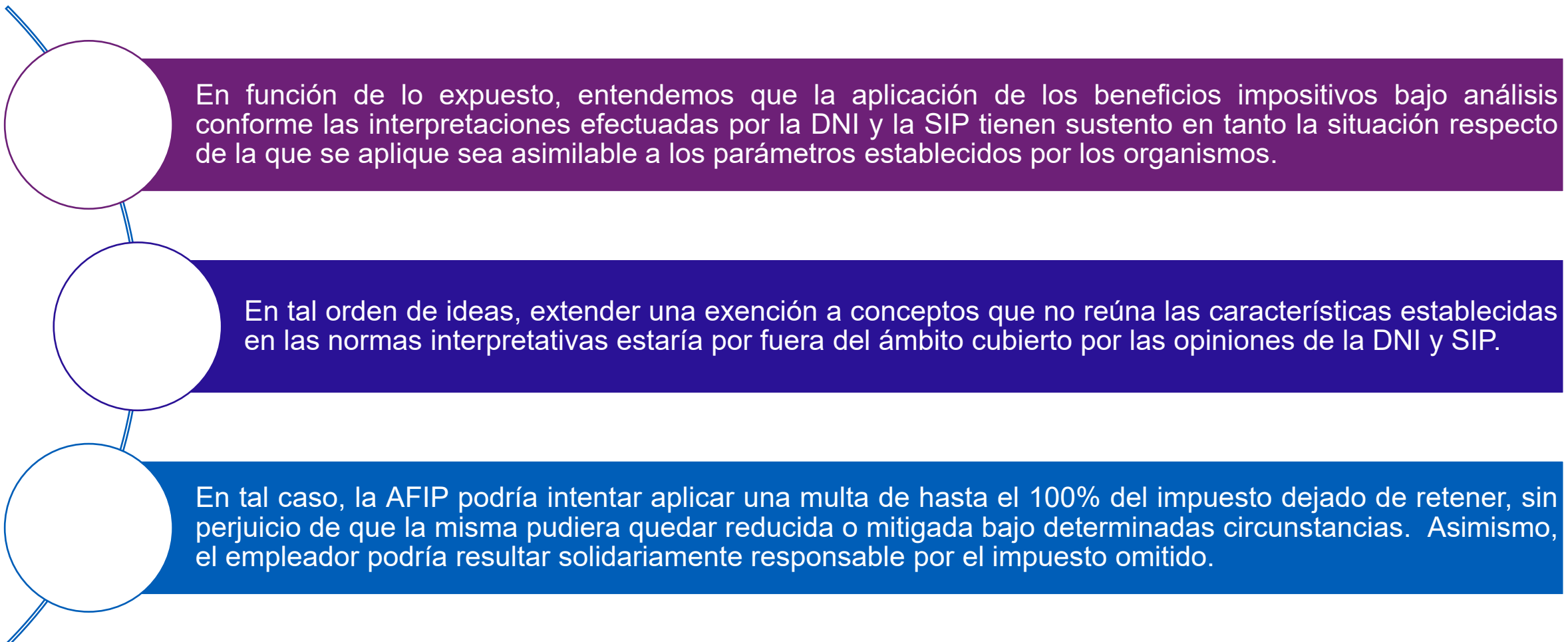
C) Bonificación por retiro

C) Bonificación por retiro

- Las indemnizaciones o gratificaciones abonadas con motivo de la desvinculación laboral, a empleados que no se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, se encuentran al margen del objeto del gravamen y excluidas del régimen de retención establecido por la RG (AFIP) 4003/17 y sus modificaciones
- Este criterio ha sido receptado desde el año 2017 por la LIG.

Cuestiones adicionales a considerar

Cuestiones adicionales a considerar



En función de lo expuesto, entendemos que la aplicación de los beneficios impositivos bajo análisis conforme las interpretaciones efectuadas por la DNI y la SIP tienen sustento en tanto la situación respecto de la que se aplique sea asimilable a los parámetros establecidos por los organismos.

En tal orden de ideas, extender una exención a conceptos que no reúna las características establecidas en las normas interpretativas estaría por fuera del ámbito cubierto por las opiniones de la DNI y SIP.

En tal caso, la AFIP podría intentar aplicar una multa de hasta el 100% del impuesto dejado de retener, sin perjuicio de que la misma pudiera quedar reducida o mitigada bajo determinadas circunstancias. Asimismo, el empleador podría resultar solidariamente responsable por el impuesto omitido.

Hemos efectuado un análisis de la situación planteada en base a lo solicitado, al respecto cabe reiterar que según nuestra experiencia profesional no se registran antecedentes respecto de casos asimilables en su totalidad a la presente situación, por lo que dado lo expuesto así como la reciente publicación de las interpretaciones realizadas por la DNI respecto de normas que datan del año 2017, estas consideraciones no pretenden agotar el análisis del tema, sino que son una primera aproximación al mismo.

Debemos aclarar que la presente opinión resulta ser una razonable interpretación en base a la normativa publicada a la fecha.

Nuestros comentarios son preliminares y se encuentran sujetos a una eventual manifestación del Fisco en sentido contrario a los mismos.

Desde ya, recomendamos consultar el tema públicamente, aguardando la evolución de la temática y/o existencia de aclaraciones sobre el particular que pueden aclarar o incluso variar la interpretación.

Nuestra Firma no se responsabiliza por la utilización y/o aplicación errónea de la información u opinión vertida en la presente.



© 2023 KPMG, una sociedad argentina y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Limited, una entidad privada inglesa limitada por garantía que no presta servicios a clientes. Derechos reservados.

