

TÍTULO:	GANANCIAS 2021. REGLAMENTACIÓN DE LAS NOVEDADES MEDIANTE EL DECRETO 336/2021 Y LA RG (AFIP) 5008
AUTOR/ES:	Pérez, Daniel G.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Laboral ERREPAR (DLE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXV
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

---

**DANIEL G. PÉREZ**

## **GANANCIAS 2021. REGLAMENTACIÓN DE LAS NOVEDADES MEDIANTE EL DECRETO 336/2021 Y LA RG (AFIP) 5008**

### **I - INTRODUCCIÓN**

---

Es muy claro que la *ley 27617 (BO: 21/4/2021)* generó una serie de cambios importantes que impactan -fundamentalmente- en las rentas del trabajo personal, y con una incidencia muy especial respecto de los trabajadores dependientes y los que perciben jubilaciones y pensiones. El grupo elegido, si bien acotado, tuvo a partir de la ley mejoras que impactarían en el salario de bolsillo a través de nuevas exenciones y nuevas deducciones especiales ampliadas que tienden a disminuir el monto de las ganancias imponibles de modo de arribar a un impuesto determinado de menor cuantía.

Todo ello se generó a partir de las modificaciones (no tan simples de entender e implementar) en los artículos 26, 30, 82, 92 y 111 de la ley del impuesto a las ganancias.

Con fecha 25/5/2021 (nuestra fecha patria) se publica el *decreto 336/2021* que pretende reglamentar la ley. Como veremos en esta colaboración, deja algunos espacios de interpretación que -seguramente- traerán ciertos conflictos. Por lo pronto, uno de los temas importantes es analizar esta reglamentación y también, el último avance en este sentido, constituido (y a nuestro modo de ver insuficiente) por la esperada reglamentación por parte de la AFIP. La mencionada reglamentación se produjo a través de la *RG (AFIP) 5008/2021 (BO: 15/6/2021)*. Este acto reglamentario viene a modificar a su similar *RG (AFIP) 4003 (BO: 3/3/2017)*.

### **II - LA LEY 27617. SUS ALCANCES**

---

Repasemos un tanto las principales modificaciones que introduce a la ley del impuesto la mentada ley 27617. Esto nos servirá de básica orientación al tratar los aspectos reglamentarios, puntualizando aquellas cuestiones que, según nuestro criterio, deben ser necesariamente abordadas y esclarecidas.

La ley plantea las siguientes modificaciones importantes:

1. Incorpora exenciones (art. 26 de la ley del gravamen), con ciertas limitaciones y parámetros respecto de determinados complementos o conceptos que hasta el momento se consideraban como renta de los trabajadores en relación de dependencia en el ámbito privado, y también ciertos suplementos en los casos del personal militar en actividad.
2. Incorpora la exención del sueldo anual complementario [art. 26, inc. z)], en forma exclusiva para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto no supere la suma equivalente a pesos ciento cincuenta mil (\$ 150.000) mensuales, determinada también de acuerdo con parámetros establecidos por la modificación.
3. Modifica la deducibilidad de los viáticos (incorporación del cuarto párrafo del artículo 82), regulando, asimismo, estos conceptos respecto de las empresas de transporte.
4. Se modifica el alcance de las cargas de familia, extendiéndolas respecto de convivientes, con determinadas características de relación afectiva.
5. Tal vez, el tema más importante sea la modificación en la deducción especial (art. 30 de la ley); especialmente en lo que hace a la que puede llamarse como "deducción especial incremental", la que de acuerdo con un método de aplicación provoca que las remuneraciones "brutas" no queden alcanzadas por el impuesto hasta los \$ 150.000 y que tengan -hipotéticamente- una menor incidencia del mismo en el escalón hasta \$ 173.000.
6. Agregando un segundo párrafo al artículo 111, efectúa ciertas aclaraciones y adecuaciones, respecto del alcance de la gravabilidad de lo que la ley identifica (entendemos como incorrectamente) como "beneficios sociales". En este aspecto también intenta producir una menor incidencia del impuesto respecto de las remuneraciones de los trabajadores en relación de dependencia.

Estas son -centralmente- las modificaciones relevantes que trae la ley.

Veremos a continuación lo que el decreto reglamentario viene a generar respecto de estos puntos.

### **III - EL DECRETO 336. LAS DEFINICIONES**

---

No alcanza con las pautas reglamentarias establecidas por esta norma. Faltan muchas cuestiones técnicas por solucionar; pero la misma ley hace una encendida remisión para que la AFIP asuma su rol reglamentador.

En efecto el artículo de la ley 27617 faculta al PEN y a la AFIP a dictar las normas complementarias e interpretativas vinculadas tanto al alcance de la disposición referida al salario exento que perciban los trabajadores en relación de dependencia en concepto de bono por productividad, fallo de caja, o conceptos de similar naturaleza, del segundo párrafo del inciso x) del artículo 26 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones -incorporada por el art. 1 de la presente-, como a las deducciones especiales incrementales del apartado 2 del inciso c) del artículo 30 de dicha ley -incorporadas por el art. 6 de la presente-, en orden a promover que la carga tributaria del impuesto a las ganancias no neutralice los beneficios derivados de la política económica y salarial asumida tendiente a dar sostenibilidad al poder adquisitivo de los trabajadores y trabajadoras, jubilados y jubiladas y fortalecer la consolidación de la demanda y del mercado interno nacional.

El decreto 336/2021 viene a modificar los artículos 92, 93, 101, 176 y 280, incorporando interpretaciones y aclaraciones respecto de lo estatuido por la ley.

### **IV - BONOS DE PRODUCTIVIDAD, FALLAS DE CAJA Y COMPLEMENTOS "SIMILARES"**

---

Incorporando dos párrafos a continuación del primer párrafo del artículo 92 del decreto reglamentario, se interpreta que:

*"...Las exenciones a las que se refiere el segundo párrafo del citado inciso x) del artículo 26 de la ley comprenden a aquellos montos del salario percibidos por las trabajadoras o los trabajadores en relación de dependencia que cumplan las siguientes condiciones:*

*a) Los rubros remuneratorios creados por convenciones colectivas o contrato individual, y condicionados al cumplimiento de pautas o metas objetivas de incremento de la producción. La cláusula respectiva deberá contener una clara explicación de dichas 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.*

***No se considerarán comprendidos en este inciso las sumas habitualmente percibidas y calculadas con base en una pauta distinta de la sola puesta a disposición de la fuerza de trabajo, como las vinculadas al destajo, a la cantidad de obras terminadas, viajes realizados o kilómetros recorridos que no reúnan las condiciones precedentemente previstas.***

*b) aquellas sumas fijadas en compensación del riesgo de reposición por faltantes de dinero o demás valores, abonado a cajeros, repartidores de efectivo o a cualquier otra persona que tenga como función la de cobrar y/o pagar dinero o demás valores..."* (destacado propio).

El derecho tributario se arroga autonomía dogmática y estructural. Si bien desde el punto académico se justifica su apartamiento de otras ramas del derecho, esto no quiere decir que desconozca la naturaleza de institutos que en otro ámbito tienen fuerza y eficacia jurídica.

El párrafo destacado que representa una excepción al tratamiento exentivo de los "premios por producción" adolece de un análisis depurado desde la naturaleza de estos institutos en el derecho laboral.

El artículo 104 de la ley 20744 (LCT) viene a establecer las formas que puede adquirir la determinación de la remuneración. En realidad parte de conceptos generales, para luego identificar distintas modalidades o especies que responden a esos criterios generales.

En principio, identifica a la determinación con dos formas definidas:

1. Por tiempo.
2. Por rendimiento del trabajo.

Estas son las dos formas básicas de determinar la remuneración: una de ellas, en función del tiempo, que puede ser mensual, semanal quincenal o por hora o jornal. Esta enunciación debe combinarse con lo establecido en los incisos a) y b) del artículo 126 en tanto dice que el pago de remuneraciones deberá realizarse de acuerdo con la forma de vinculación: al personal mensualizado al vencimiento de cada mes calendario y para el caso del personal remunerado por jornal u hora en forma quincenal o semanal.

A su vez, la forma identificada con el rendimiento del trabajo, puede adquirir distintas modalidades o especies que el mismo artículo 104 enuncia en su texto, a saber:

- a) Por unidad de obra
- b) Comisión individual o colectiva
- c) Habilitación
- d) Gratificación
- e) Participación en las utilidades
- f) Premios

Si una vez más relacionamos a la forma por rendimiento del trabajo con los parámetros establecidos en el artículo 126, vemos que en el inciso c), para los casos de personal remunerado por pieza o medida, se abonará la remuneración cada semana o quincena respecto de los trabajos concluidos en los referidos períodos, y una suma proporcional al valor del resto del trabajo realizado, pudiéndose retener como garantía una cantidad no mayor a la tercera parte de dicha suma.

El esquema legal es el siguiente: de las modalidades que el artículo 104 establece como aquellas que representan a la forma por rendimiento del trabajo, algunas de ellas, son tratadas específicamente en otros artículos de la ley: la modalidad por unidad de obra se encuentra tratada en el artículo 112; las comisiones individuales y colectivas, en los artículos 108 y 109 respectivamente;

la habilitación y la participación en las utilidades en el artículo 110; quedando las gratificaciones y los premios, nombrados exclusivamente en el mismo artículo 104.

Es decir, los "premios por producción", o como le denomina la ley "bonos de producción", son forma de remuneración en función del rendimiento. En virtud de ello, tienen dos aspectos claramente diferenciados: (i) el rendimiento de la producción "normal" o concertada y (ii) los excedentes de esa producción normal o producción adicional que son remunerados como premio. Este es el caso de los salarios a destajo.

## **V - SALARIOS A DESTAJO**

---

El artículo 112 de la LCT se refiere a los salarios por unidad de obra, modalidad denominada también "salario a destajo". Establece la ley ciertas garantías, dada la peculiaridad de esta forma de remuneración, tratando de asegurar que la tarifa de destajo fijada, deberá asegurar que el trabajador no perciba en una jornada de trabajo un importe inferior al salario básico fijado en la convención colectiva o el salario mínimo para igual jornada; asimismo el empleador estará obligado a garantizar la dación de trabajo en cantidad adecuada, de modo que la percepción de salarios no sea inferior a los límites ya apuntados, respondiendo -en todo caso- por la supresión o reducción injustificada del trabajo.

Pero, como antes expresamos, esta modalidad, también reconoce "premios por productividad", cuando se produce más allá del rendimiento pautado.

Esto quiere decir que el decreto reglamentario, sin conocimiento alguno de la normativa laboral, crea una irritante desigualdad. Considera que la exención involucra a los "bonos por producción" en la órbita de la prestación por tiempo, desconociendo las modalidades por rendimiento del trabajo que reconocen también incentivos y premios a la producción por sobre las unidades medidas y pactadas. Un olvido o una injustificable diferencia.

## **VI - FALLAS DE CAJA**

---

En el ámbito de la legislación laboral y de la seguridad social, la naturaleza de las fallas de caja ha sido clarificada por las autoridades de aplicación, en lo que respecta a su naturaleza remunerativa.

Recuerda el *Dictamen (DLTRSS) 38/1997 de la AFIP*, ante la consulta de si la falla de caja abonada todos los meses al trabajador constituye un concepto no remunerativo frente a la potencialidad de que producida la falla de caja se le descuente al trabajador de su remuneración, el organismo sostuvo que el carácter remunerativo adicional por falla de caja surge evidente cuando es abonado regularmente al empleado y por los montos que no se aplican a cubrir las diferencias, ya que se trata de un suplemento adicional que tiene carácter de habitual y regular, incluido en el primer párrafo del artículo 6 de la ley 24241.

Es importante destacar que, por contrapartida, existen formas de este concepto de pago como un complemento, pero que implican la cobertura de la responsabilidad, en el momento en que se produce la falla de caja; es decir, el trabajador percibe el complemento, pero está destinado a cubrir la responsabilidad por el hecho de la falla en sí.

En estos casos, su naturaleza es no remunerativa; o sea: las que describe el inciso b) del artículo 2 del reglamento ya están -naturalmente- fuera de lo órbita laboral, con lo cual alcanzaba con mencionar el tratamiento específico, sin agregar ninguna exención. El tratamiento laboral refleja la realidad.

El decreto -una vez más-, obviando la normativa legal y convencional en el marco del derecho laboral, produce diferencias. Estas diferencias, todo lo que generarán son conflictos y complejidades a los empleadores en el rol de agentes de retención.

## **VII - SUPLEMENTOS DEL PERSONAL MILITAR EN ACTIVIDAD**

---

De acuerdo con la explícita mención del artículo incorporado sin número a continuación del artículo 93 de la reglamentación del impuesto, se refiere a los complementos que la ley 27617, incorpora como exentos en el inciso y) del artículo 26 y que, el artículo 57 de la ley 19101 y sus modificaciones detalla en sus tres primeros incisos:

1. El suplemento por actividad arriesgada: que lo percibirá quien desarrolle actividades que impliquen normalmente un riesgo y que será de la naturaleza, monto y condiciones que determina la reglamentación de la ley 19101.
2. El suplemento por Título terciario: que lo percibirá quien para el desempeño de sus funciones haya debido obtener un Título de nivel terciario, universitario o no afín con las actividades a desarrollar, costado por sí mismo y sin interrumpir la prestación de sus servicios, o con anterioridad a su ingreso a las fuerzas armadas. Este suplemento será del monto y condiciones que determine la reglamentación de esta ley (inciso sustituido por art. 1, punto 7, L. 22989, BO: 30/11/1983).
3. El suplemento por alta especialización o el suplemento por zona o ambiente insalubre o penoso: que lo percibirá quien tenga a su cargo tareas que signifiquen alta especialización y sean cumplidas sin perjuicio de las que por su agrupamiento le correspondan, o cuando desempeñe sus tareas en ambientes o zonas insalubres o penosas. Estos suplementos serán del monto y condiciones que determine la reglamentación de esta ley.

## **VIII - EXTENSIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR CARGAS DE FAMILIA**

---

El artículo 4 de la ley 27617 incorpora como segundo párrafo del apartado 1 del inciso b) del artículo 30 de la ley de impuesto a las ganancias la extensión de la deducción prevista en dicho apartado a los integrantes de la unión basada en relaciones afectivas de carácter singular, pública, notoria, estable y permanente de dos (2) personas que conviven y comparten un proyecto de vida común, sean del mismo o de diferente sexo, difiriendo a la reglamentación su definición.

De esta forma, el artículo 4 del decreto incorpora como primer párrafo del artículo 101 de la reglamentación un texto que establece que esas uniones que describe el artículo 4 de la ley son aquellas establecidas en los términos de los artículos 509 y siguientes del Capítulo I del Título III del CCyCo. de la Nación; es decir, las denominadas Uniones Convivenciales; y claro, no otras que puedan tener similares características de trato personal, pero que carecen -en todo caso- de constancia o acta de inscripción en el registro pertinente. Agrega el párrafo que el cómputo de dicha deducción se hará efectivo desde el mes en que se emita la

respectiva constancia o acta, en los términos previstos por el artículo 31 de la ley y agrega -además- que la AFIP podrá establecer otras modalidades de acreditación.

Ahora bien, el mismo Capítulo del CCyCo. que contiene a las uniones convivenciales termina en el artículo 512 que establece desde el punto de vista civil la prueba de esa unión y afirma que puede acreditarse por cualquier medio de prueba. Agrega también que la inscripción en el Registro de Uniones Convivenciales resulta prueba suficiente de su existencia.

Pues, entonces, la ley del impuesto (su reglamentación) de ninguna forma puede limitar esa facultad probatoria y entonces cualquier medio de prueba fehaciente (incluso testimonial) podrá dar lugar al cómputo de las deducciones pertinentes.

## **IX - LA DEFINICIÓN DE REMUNERACIÓN BRUTA**

Este, seguramente, es uno de los temas centrales en esta reglamentación. Viene el reglamento a interpretar lo que la ley 27617 determinó en el último párrafo del artículo 6:

*"...Entiéndase como remuneración y/o haber bruto mensual, al solo efecto de lo previsto en el párrafo anterior, a la suma de todos los importes que se perciban, cualquiera sea su denominación, no debiéndose considerar, únicamente, el Sueldo Anual Complementario que se adicione de conformidad a lo dispuesto en el párrafo siguiente..."*

El párrafo anterior a que alude es aquel que constituye el punto central de la modificación y que se refiere a la decisión de resguardar a las remuneraciones de hasta \$ 150.000 de la incidencia del impuesto y, asimismo, aquellas que en el escalón de hasta \$ 173.000 tienen una menor carga tributaria progresiva.

Esa definición de remuneración bruta no solo incumbe a los topes anteriormente citados, sino también a los efectos de computar las exenciones que ya se describieran al principio de este trabajo incorporadas como incisos x) e y) del artículo 26 de la LIG. En este caso, la ley 27617 ha definido que las exenciones establecidas tienen un tope hasta un monto equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 de esta ley por año fiscal y con efecto exclusivo para los sujetos *cuya remuneración bruta no supere la suma equivalente a pesos trescientos mil (\$ 300.000) mensuales, inclusive.*

O sea que la conformación de la remuneración bruta abarca a los conceptos de los dos últimos párrafos anteriores.

Entonces, el decreto reglamentario se permite esa definición:

*"...a la suma de todos los importes que se perciban mensualmente, en dinero o en especie, cualquiera sea su denominación, tengan o no carácter remuneratorio, a los fines de la determinación de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos y estén gravados, no gravados o exentos por el impuesto. El único concepto que no deberá considerarse, conforme lo dispuesto en el último párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley, al efecto de lo normado en dichos artículos e incisos, es el Sueldo Anual Complementario..."*

Si la remisión concreta es a la ley 24241, hay que hacer algunas aclaraciones respecto del alcance de los artículos 6 y 7 de dicho ordenamiento.

## **X - EL CONCEPTO DE "SALARIO PREVISIONAL"**

La primera premisa a considerar analizando este tema consiste en que, salvo algunas excepciones, el hecho imponible de la seguridad social en el régimen del trabajador dependiente coincide con el objeto del contrato de trabajo: la prestación subordinada de tareas [arts. 2, inc. a), L. 24241, y 21, L. 20744], mientras que la base imponible de la seguridad social, también en el régimen del trabajador dependiente, coincide con la contraprestación del contrato de trabajo [arts. 6, L. 24241, y 103, L. 20744]. A partir de allí debemos indicar que, en lo que se refiere a la remuneración sujeta a aportes y contribuciones (base remunerativa a los efectos del SIPA) y la remuneración como contraprestación del servicio puesto a disposición de un tercero (empleador) en el marco del derecho laboral, se presentan algunas diferencias entre los conceptos de "salario laboral" y "salario previsional".

El artículo 6 de la ley 24241 considera remuneración, a los fines del SIJP (léase ahora SIAP), todo ingreso que percibiere el afiliado en dinero o en especie susceptible de apreciación pecuniaria, en retribución o compensación o con motivo de su actividad personal, en concepto de sueldo, sueldo anual complementario, salario, honorarios, comisiones, participación en las ganancias, habilitación, propinas, gratificaciones y suplementos adicionales que tengan el carácter de habituales y regulares, viáticos y gastos de representación, excepto en la parte efectivamente gastada y acreditada mediante comprobantes, y toda otra retribución, cualquiera fuere la denominación que se le asigne, percibida por servicios ordinarios o extraordinarios prestados en relación de dependencia.

La Autoridad de Aplicación determinará las condiciones en que los viáticos y gastos de representación no se considerarán sujetos a aportes ni contribuciones, no obstante la inexistencia total o parcial de comprobantes que acrediten el gasto.

Las propinas y retribuciones en especie de valor incierto serán estimadas por el empleador. Si el afiliado estuviere disconforme, podrá reclamar ante la Autoridad de Aplicación, la que resolverá teniendo en cuenta la naturaleza y modalidades de la actividad y la retribución. Aun mediando conformidad del afiliado, la Autoridad de Aplicación podrá rever la estimación que no considerara ajustada a estas pautas.

Se considera asimismo remuneración las sumas a distribuir a los agentes de la administración pública o que estos perciban en carácter de:

- Premio estímulo, gratificaciones u otros conceptos de análogas características. En este caso también las contribuciones estarán a cargo de los agentes, a cuyo efecto antes de proceder a la distribución de dichas sumas se deberá retener el importe correspondiente a la contribución.

- Cajas de empleados o similares, cuando ello estuviere autorizado. En este caso el organismo o entidad que tenga a su cargo la recaudación y distribución de estas sumas deberá practicar los descuentos correspondientes a los aportes personales y depositarios dentro del plazo pertinente.

Como bien puede observarse, la amplitud definitoria del concepto de remuneración a los efectos de determinar la base de cotización a los distintos subsistemas de la seguridad social, parte de la misma concepción y viene a agrupar en un solo artículo lo que la ley trata en todos aquellos que hemos identificado como el bloque de las definiciones en materia laboral. Obviamente que

en estos conceptos elaborados por el derecho de la seguridad social va a faltar todo el bloque de artículos que se refieren a la tutela de la remuneración (arts. 124 a 149), porque, como ya lo advertimos, los bienes jurídicos tutelados son distintos. El derecho de la seguridad social en sus aspectos tributarios custodia el bien público de la hacienda en su sentido dinámico.

Por su parte, el artículo 7 contiene los conceptos específicamente excluidos: "No se considera remuneración las asignaciones familiares, las indemnizaciones derivadas de la extinción del contrato de trabajo, por vacaciones no gozadas y por incapacidad permanente provocada por accidente de trabajo o enfermedad profesional, las prestaciones económicas por desempleo, ni las asignaciones pagadas en concepto de becas. Tampoco se consideran remuneración las sumas que se abonen en concepto de gratificaciones vinculadas con el cese de la relación laboral, en el importe que exceda del promedio anual de las percibidas anteriormente en forma habitual y regular".

Como vemos, este último concepto presenta notorias diferencias con la materia laboral. Esta condición de que las sumas abonadas como gratificación vinculada con el cese, tomando como no remunerativo a los efectos de la tributación solamente es exceso al promedio indicado, es verdaderamente una diferencia apreciable.

En cuanto a los beneficios sociales determinados en el artículo 103 bis, encontramos total coincidencia; y esto por la misma definición de los beneficios sociales. El artículo 103 bis, incorporado por la ley 24700, con las modificaciones operadas por la ley 26341, define a los beneficios sociales como las "...prestaciones de naturaleza jurídica de la seguridad social, no remunerativas, no dinerarias ... que brinda el empleador...".

Los beneficios sociales, las prestaciones complementarias que no integran la remuneración y la prestación no remunerativa definidos por los artículos 103 bis, 105 y 223 bis de la ley 20744 (t.o. 1976) y sus modificatorias, serán considerados de carácter no remunerativo y en consecuencia no sujetos a aportes y contribuciones.

Lo reseñado nos indica que el decreto reglamentario 336/2021 no puede apartarse de las mismas normas a las que remite.

La mención de que integran la "remuneración bruta" las sumas "tengan o no carácter remuneratorio" es totalmente incorrecta.

*Remuneración "bruta" en todo caso tiene que ser aquella definida por el artículo 6 de la ley 24241 y los complementos remuneratorios definidos -incluso- por el artículo 105 de la LCT; pero nunca dicha base pueda estar compuesta por los conceptos del artículo 7 que no son remuneración, algo totalmente distinto a tener "carácter no remuneratorio". Tampoco pueden integrar esa base los "beneficios sociales" definidos por el artículo 103 bis que tienen naturaleza de seguridad social y así establecidos por ese artículo de la LCT.*

Esta distinta apreciación entre lo que dicen los artículos 6 y 7 de la ley 24241 y lo que pretende establecer el decreto 336/2021, solo ocasionarán problemas y confusiones.

## **XI - EL INCREMENTO DE LA DEDUCCIÓN ESPECIAL**

Aquí sí estamos ante el tema más complejo y a la vez el inspirador de la modificación protagonizada por la ley 27617 que se refiere a la instrumentación de la "deducción complementaria" para arribar a la base de \$ 150.000 o \$ 173.000, según corresponda.

Aquí el reglamento permite establecer algunas pautas, para el cómputo de dicha deducción.

En principio determina que el incremento de la deducción deberá computarse en cada período mensual en el que la remuneración y/o haber bruto no exceda el importe allí establecido, definido conforme analizamos en el punto anterior y que se refiere a la definición de "remuneración bruta".

*Esto quiere decir -en principio- que para computar el mínimo especial debo partir de una base "ficticia" a los efectos del impuesto, por cuanto deberá considerar en la base "remunerativa bruta" conceptos que luego no estarán alcanzados o exentos del impuesto. Este es uno de los principales problemas.*

En segundo término, se dispone que la deducción indicada se establecerá de manera progresiva en una magnitud que, entre otras cuestiones, determine que la inclusión del Sueldo Anual Complementario que perciban los sujetos comprendidos en el tramo de remuneración y/o haber bruto allí mencionado logre una adecuada aplicación de las disposiciones reseñadas, evitando neutralizar lo que la misma ley pretende; o sea, no alcanzar las remuneraciones hasta el tope de \$ 150.000.

Aquí tal vez el tema más importante para poder -de alguna forma- resolver el problema que plantea considerar dos aspectos temporales diferentes: (i) por una lado la naturaleza de impuesto de ejercicio anual de este impuesto; (ii) y por el otro el cómputo mensual de la remuneración bruta a los efectos de aplicar la deducción y lograr el efecto pensado por la ley 27617.

En tal sentido establece que deberá computarse en cada período mensual en que el importe de la remuneración y/o haber bruto mensual esté comprendido en el citado tramo y que la deducción también deberá considerarse en el supuesto en que, *en el período fiscal, el promedio de la remuneración y/o haber bruto mensual, arrojará un monto inferior o igual al tramo que corresponde.*

*Esto quiere decir que, para que se arribe al tope deseado (de 150.000 o 173.000, según el caso), la base a computar es el promedio de esa remuneración; esto, para compatibilizar el esquema mensual de cálculo a los efectos de poder arribar a los topes pensados.*

*En este aspecto, si bien se pensaba que la reglamentación de la AFIP iba a traer clarificaciones y soluciones para la liquidación del impuesto, en principio no ha sido así.*

Si bien, la reglamentación operó igual respecto al tramo de remuneraciones brutas hasta los \$ 150.000, computando el incremento de la deducción adicional hasta arribar a una ganancia neta sujeta a impuesto que de 0 (cero), respecto de los tramos que van desde los \$ 150.000 a 173.000, operó en forma distinta.

Creó el Anexo IV, referido al artículo 21 de la RG 4003, de forma tal que la deducción especial incrementada, prevista por la segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen, se compute por montos fijos, de acuerdo con tramos del sueldo brutos que van desde los \$ 150.100 (ciento cincuenta mil cien) con intervalos de \$ 100 (pesos cien) por tramo hasta llegar a los \$ 173.000. De esta forma, la deducción especial incrementada para el escalón de los \$ 150.100 es \$ 42.979 que, entonces, es la deducción máxima en el tramo entre \$ 150.000 y 173.000, siendo de \$ 157 en el escalón de \$ 172.900, siendo este monto el más bajo de todo el tramo.

Este mecanismo, según se ha podido comprobar por casos que se han desarrollado como práctica, no arroja mucha diferencia entre lo pretendido por la modificación versus la liquidación antes de la reforma. Las diferencias a favor del segundo cálculo (el

previsto por la reforma) no arrojan más que un 2% (dos por ciento). En todo caso, las diferencias pueden estar dadas entre el "salario o remuneración bruta" y el que deba utilizarse para la liquidación, deduciendo las exenciones y los montos no alcanzados.

La solución del decreto reglamentario torna muy complejo el cálculo, cosa que no soluciona la RG (AFIP) 5008. El acto reglamentario de la AFIP no innova, y para el cálculo de las rentas alcanzadas y los gastos deducibles mantiene el método de acumulación de rentas netas y gastos nominales mes a mes. Lo que se pensaba que iba a solucionar la AFIP, no fue así, dicha reglamentación -por ahora- no juega un papel preponderante.

#### **Observaciones**

- Los 150.000 y 173.000 se mantendrán por el año, en la medida en que la AFIP no los actualice. Esta actualización parece diferenciarse de aquella prevista por el artículo 30 de la ley, en cuanto a la utilización del RIPE para actualizar los valores mínimos y fijos de la ley.

- Los 150.000 o 173.000 se verán incididos por los ajustes salariales de convenio que entren en el año. Tengamos en cuenta que estamos en plena época de negociaciones paritarias para actualizar los valores convencionales que, según las últimas informaciones, estarían rondado (como pretensión) el 40%, lo que devendrá -seguramente- en una desactualización de los valores "brutos" fijados para establecer los distintos grupos.

## **XII - EL ALCANCE RESPECTO DE LOS BENEFICIOS SOCIALES**

El artículo 111 de la LIG contiene dos párrafos perfectamente diferenciados y diferenciables.

El primero, expresa:

*"...los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios sociales y/o vales de combustibles, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de gastos de educación del grupo familiar u otros conceptos similares, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, aun cuando los mismos no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos..."*

Esto se refiere a los controvertidos y ya derogados por la ley 26341 (BO: 24/12/2007) "vales de almuerzo", "vales alimentarios o canastas de alimentos" y "vales de transporte" [se derogan los incs. b) y c), arts. 103 bis, L. 20744, y 4, L. 24700].

La ley en su texto ha quedado desactualizada en el primer párrafo del artículo 111, por cuanto dichos conceptos han desaparecido de la LCT y de la práctica habitual de las empresas.

Lo que obviamente queda en pie es el segundo párrafo del artículo 111, modificado por la ley 27617, y que se refiere a la no gravabilidad de otros conceptos de beneficios sociales. A pesar de que no son todos aquellos establecidos por el artículo 103 bis de la LCT, por lo menos, en un avance ha incluido otros:

*"...la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo, al otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización en la medida que los mismos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa y al reintegro documentado con comprobantes de gastos de guardería y/o jardín materno-infantil, que utilicen los contribuyentes con hijos de hasta tres (3) años de edad cuando la empresa no contare con esas instalaciones, como así también la provisión de herramientas educativas para los hijos e hijas del trabajador y trabajadora y el otorgamiento o pago debidamente documentado de cursos o seminarios de capacitación o especialización y, para este último caso, hasta el límite equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la suma prevista en el inciso a) del artículo 30 de esta ley..."*

El decreto reglamentario viene, en una forma entendemos que correcta, a determinar los requisitos para que proceda la exclusión de estos conceptos.

## **XIII - LA REGLAMENTACIÓN DE LA RG (AFIP) 5008**

La resolución de este Título, modificatoria de la RG (AFIP) 4003, viene a disponer una nueva redacción de dicha resolución adaptando la forma liquidatoria a las modificaciones operadas. Más allá de las situaciones operadas en la modificación legal que, por supuesto, tienen su correlato en la nueva redacción de la RG (AFIP) 4003, interesa destacar las disposiciones transitorias que vienen contempladas en la RG (AFIP) 5008.

El artículo 3 expresa que a los fines de la determinación del importe a retener en concepto de impuesto a las ganancias respecto de las remuneraciones y/o haberes correspondientes al mes devengado junio de 2021 y siguientes, se deberán utilizar el procedimiento y los importes de las deducciones personales consignadas en las tablas mensuales acumuladas que se encuentran disponibles en el micrositio "Ganancias y Bienes Personales" del sitio "web" institucional ([www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)). Estas tablas deberán ser utilizadas también por la Asociación Argentina de Actores, a efectos de determinar el importe de la retención del impuesto a las ganancias, conforme lo dispuesto por la resolución general 2442, sus modificatorias y complementarias.

**Lo importante:** *Los agentes de retención deberán generar una liquidación adicional a efectos de determinar las diferencias que, por aplicación de las deducciones y exenciones establecidas por la ley 27617, pudieran generarse a favor de los sujetos pasibles de retención, las que se reintegrarán en CINCO (5) cuotas iguales, mensuales y consecutivas en los meses de julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 2021.*

Como ya adelantamos en puntos anteriores, resulta posible que, en los casos de los tramos de "remuneración bruta" entre los \$ 150.000 y los \$ 173.000, las diferencias sean muy poco significativas, con lo cual se está exigiendo de los empleadores una labor muy fatigosa para determinar diferencias que pueden ser muy poco importantes. Debería pensarse -racionalmente- en métodos más eficientes y que generaran menor carga administrativa.

Para los casos en que se hubiese producido la desvinculación laboral del sujeto beneficiario de las exenciones o de la deducción especial incrementada establecidas por la ley 27617, antes de la entrada en vigencia de la presente, sin que existiera otro empleador que actúe como agente de retención, y se hubiese practicado la liquidación final, corresponderá la aplicación del inciso c) del artículo 13 de la resolución general 4003, sus modificatorias y complementarias, a cuyo efecto dicho beneficiario deberá inscribirse en los términos de la resolución general 975, sus modificatorias y complementarias.

Cuando el agente de retención obtenga un importe a su favor con motivo de los montos que se reintegran en virtud de lo indicado en el artículo 5, los saldos a su favor que se generen en los períodos fiscales julio a noviembre de 2021 podrán ser utilizados en los términos del artículo 24 de la resolución general 4003, sus modificatorias y complementarias, o para cancelar las obligaciones fiscales habilitadas de las que resulte responsable mediante la transacción "Compensaciones" del "Sistema de Cuentas Tributarias", o también -en forma excepcional- podrá aplicarse a retenciones y/o percepciones del impuesto al valor agregado.

#### **XIV - RESPECTO DE LAS DECLARACIONES JURADAS INFORMATIVAS**

Como bien sabemos por la normativa de fondo, los beneficiarios de las rentas comprendidas en el artículo 1 de la resolución general 4003, sean estas gravadas, exentas y/o no alcanzadas, deberán informar a la Administración Fiscal, tanto el detalle de sus bienes al 31 de diciembre de cada año, valuados conforme a las normas del impuesto sobre los bienes personales que resulten aplicables a esa fecha, como el total de ingresos, gastos, deducciones admitidas y retenciones sufridas, de acuerdo con lo previsto en la ley de impuesto a las ganancias, siempre que, el importe bruto de las rentas en cuestión resulte igual o superior a \$ 2.500.000 (pesos dos millones quinientos); en tales casos se exige la presentación de una declaración jurada informativa.

La presentación de las declaraciones juradas informativas aludidas en el punto anterior, correspondientes al período fiscal 2020, podrá efectuarse -con carácter de excepción- hasta el día 31/8/2021, inclusive. Esta fecha ha sido fijada por la RG (AFIP) 5019/2021, publicada en el Boletín Oficial el día 29/6/2021.