

Dictamen N° 2/2010

Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC)

25 de Enero de 2010

DATOS DE PUBLICACIÓN

Carpeta N° 33, página 145

ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - SUBSIDIO MENSUAL CONCEDIDO A EX COMBATIENTES DE MALVINAS. LEY N° 13.659 DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. TRATAMIENTO IMPOSITIVO. DANIEL...



TEMA

IMPUESTO A LAS GANANCIAS-RELACION DE DEPENDENCIA

SUMARIO

El beneficio establecido por la Ley N° 13.659 de la Provincia de Buenos Aires que percibe el responsable como empleado del Poder Legislativo Provincial no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias, toda vez que su percepción importa un reconocimiento honorífico por los servicios prestados a la Patria sin estar relacionado de modo alguno al trabajo personal, no cumplimentando el mismo los requisitos que para su gravabilidad prevén los Artículos 2°, apartado 1, 79, inciso c) y 45, inciso b) de la ley del gravamen.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el titular del epígrafe en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual consulta si el subsidio mensual que percibe, establecido por el Artículo 1° de la Ley N° 13.659 para todo el personal de la Administración Pública Provincial que acredite su condición de ex combatiente que haya actuado en el Teatro de Operaciones Malvinas (TOAS), debe ser excluido del cálculo del impuesto a las ganancias.

Sobre el particular, el consultante entiende que el citado subsidio no debería ser incluido en el cálculo del Impuesto a las Ganancias, dado que no es una remuneración por el trabajo que desempeña, sino que representa un reconocimiento por haber defendido al país en un conflicto bélico.

II. Expuesta la temática traída a consideración, corresponde señalar que mediante la Ley N° 13.659 el Senado y la Cámara de Diputados de la Provincia de Buenos Aires dispusieron el agregado de un último párrafo al Artículo 1° de su par N° 11.221 por el cual se establece "... un subsidio mensual para el personal de la Administración Pública, Planta Permanente, temporaria o de cualquier naturaleza, dependiente del Poder Ejecutivo, sea que pertenezca a Organismos de la Administración Central o Descentralizada, Autónomos, Autárquicos, de la Constitución, del Banco de la Provincia de Buenos Aires, de Empresas Públicas, aun cuando sus estatutos, Cartas orgánicas o Leyes Especiales, requieran una inclusión especial para su aplicación y personal del Poder Legislativo, que acreditan la calidad de Ex soldados Conscriptos de las Fuerzas Armadas y de Seguridad, que hayan actuado en las acciones bélicas

desarrolladas entre el 2 de abril y el 14 de junio de 1982 en el denominado Teatro de Operaciones Malvinas (T.O.M.) o aquellos que hubieren entrado en efectivas acciones bélicas de combate dentro del Teatro de Operaciones del Atlántico Sur (T.O.A.S.) y civiles que cumplieran funciones en las mismas...".

Sobre el particular, y en lo que concierne al tratamiento tributario que en el impuesto a las ganancias le corresponde al subsidio mencionado, debe señalarse que este servicio asesor tuvo oportunidad de analizar y expedirse respecto de conceptos sino análogos, de similares características al aquí involucrado; así, mediante la Actuación N° .../08 (DI ...) -luego Dictamen N° 82/08 (DI ATEC)- se trató el caso de las pensiones honoríficas abonadas por el Estado Nacional -Ley N° 23.848- y del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -Ley N° 1.729- a veteranos de guerra.

En dicha oportunidad se interpretó que tales compensaciones importaban una reparación por actos lesivos al servicio del Estado y no de conceptos sustantivos comunes a jubilaciones o pensiones, por lo que no resultarían alcanzadas por el gravamen, apreciándose que dichos emolumentos no tenían origen en el trabajo personal ni en vínculo laboral alguno, sin perjuicio de lo cual y en orden a que la cuestión comprendía aspectos vinculados no solo a la interpretación de la norma legal, sino también a aspectos que de confirmarse el criterio podrían requerir una norma reglamentaria o aclaratoria, se estimo prudente que al respecto se expida la Dirección Nacional de Impuestos dependiente de la Subsecretaría de Ingresos Públicos.

En la primera intervención que le cupo a la dependencia ministerial precitada -cfr. Memorando N° .../08 (DNI)-, la misma compartió lo opinado por ésta asesoría, señalando además que el Artículo 2°, apartado 1) de la ley del gravamen requiere para que se configure el concepto de ganancia definido en la ley -para los sujetos no mencionados en el apartado 2- la existencia de los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación.

Asimismo, destacó que en el caso de rentas personales, la fuente está constituida por la propia persona humana con lo que el requisito de existencia y el de permanencia están cumplidos, estimando que para discernir cuando una renta está alcanzada por el tributo, se debe analizar si la fuente tiene habilitación, que consiste en la realización de actos tendientes a producir réditos, condición esta última que en el caso no se cumple, toda vez que el beneficiario percibe un subsidio mensual no a cambio de una actividad efectuada con el ánimo de recibir un rédito, sino que se trata de un reconocimiento del Estado por exponer la vida al servicio de la Patria. En dicho contexto entiende que no se cumpliría con los requisitos exigidos en el apartado 1) del Artículo 2° de la ley del gravamen.

Por otra parte, en el Memorando aludido se examinó la pensión vitalicia a la luz del Artículo 79, inciso c) de la ley del tributo que alcanza a las rentas personales provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal, puntualizando que en el caso no existirían haberes previos que tengan vinculación con las pensiones otorgadas, toda vez que se perciben como un reconocimiento de los servicios prestados a la Patria sin estar relacionados de modo alguno con el trabajo personal.

Adicionalmente, se evaluó la posibilidad de que los mencionados ingresos encuadraran en el Artículo 45 inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias, como subsidios periódicos, expresando que, 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" solicitando, en razón de la naturaleza

jurídica de los términos analizados, la intervención de la Dirección General de Asuntos Jurídicos.

Llamada a intervenir el área jurídica mencionada, la misma se expide mediante el Dictamen DGAJ N° ... de la Dirección de Asuntos Legislativos y Tributarios sosteniendo que "... en la mencionada ley, si bien se emplea el término "subsidio", el beneficio que se otorga resulta "mensual y vitalicio" con lo cual no se cumpliría con la condición de "duración determinada" que surge de la precitada definición ni con la condición de "prestación pública asistencial" que contiene la misma, opinando que independientemente del término utilizado, el beneficio otorgado no goza de las características que deben reunir los subsidios previstos en el Artículo 45, inciso b) de la ley del tributo.

Asimismo, y con relación al beneficio otorgado por la ciudad de Buenos Aires a través de la Ley N° 1.075, el área jurídica consideró que "... resultaría de naturaleza similar a la pensión honorífica establecida por el Estado Nacional en la Ley N° 23.848 y por lo tanto no comprendida en el Artículo 45, inciso b)...", procediendo a devolver los actuados a la Dirección Nacional de Impuestos.

Así pues, tomando nueva intervención la referida Dirección, la misma se expide definitivamente mediante el Memorando (DNI) N° .../08, en el cual, y de acuerdo a lo sostenido por el área jurídica y lo expresado en su anterior intervención -Memorando (DNI) N° .../08- concluye que "... los conceptos recibidos por el presentante bajo las Leyes N° 23.848 y N° 1.075 no se encontrarían dentro del objeto del impuesto a las ganancias".

Expuesto lo que antecede, y volviendo al caso particular que nos ocupa, resulta pertinente recordar que los fundamentos de la Ley N° 13.659 de la Provincia de Buenos Aires que dispuso el beneficio en debate, evidencian como propósito "... subsidiar a la totalidad de trabajadores estatales de los tres poderes del Estado provincial que son ex combatientes de Malvinas...", agregando que por mandato constitucional la Provincia debe promover la eliminación "... de los obstáculos... para acceder a derechos y garantías como los que existen en las leyes us ultra que manifiesta un subsidio mensual otorgado por razones de reconocimiento y justicia".

Como puede advertirse, tanto los aludidos fundamentos como las características del subsidio que motiva la consulta en trato participan en esencia de aquellos que dieran origen a los beneficios cuyo tratamiento tributario fuera ventilado en los antecedentes administrativos a los que se hizo referencia más arriba, en razón de lo cual, a criterio de esta instancia cabe acordarle a dicho subsidio idéntico tratamiento tributario que el otorgado a éstos últimos.

Consecuentemente, cabría poner en conocimiento del consultante que el beneficio establecido por la Ley N° 13.659 de la Provincia de Buenos Aires que percibe como empleado del Poder Legislativo Provincial no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias, toda vez que su percepción importa un reconocimiento honorífico por los servicios prestados a la Patria sin estar relacionado de modo alguno al trabajo personal, no cumplimentando el mismo los requisitos que para su gravabilidad prevé el Artículo 2°, apartado 1, de la ley del citado gravamen, ni resulta encuadrable en los Artículos 79, inciso c) y 45, inciso b) de la misma.