



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Dictamen firma conjunta

Número:

Referencia: Impuesto a las Ganancias. Compensación por desarraigo. Decreto N° 2839/1978. EX-2023-41193261-APN-DGDA#MEC.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS:

I.- A través de la Nota obrante en el IF-2023-41200490-APN-DNI#MEC (Orden N° 2), la Jefa de Administración de Casinos Provinciales consulta a esta Dirección Nacional de Impuestos acerca del tratamiento que corresponde dispensar a los montos que se abonen en el marco de lo dispuesto en el artículo 2° del Decreto N° 2839/78, titulado “Régimen de Desarraigo del Personal de la Dirección General de Casinos”, en el entendimiento que su alcance resulta similar a aquél previsto en el artículo 2° del Decreto Provincial N° 388/07 denominado “Régimen de viáticos por comisiones y misiones de servicio y movilidad destinado al personal de la Administración Pública de la Provincia de Buenos Aires”.

II.- Sobre el particular, se recuerda, en primer término, que la ley de impuesto a las ganancias, hasta la reforma que introdujera, en lo que aquí concierne, el sexto punto del artículo 1° de la Ley N° 27.346[1], preveía -en el entonces último párrafo de su artículo 79- que *“También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.”*

Es decir, el legislador, en aquel momento, consideraba como renta gravada a cada uno de los conceptos (compensaciones, viáticos y/o la denominación que tuvieran) en la medida que excedieran el importe global que el organismo fiscal juzgara razonable en concepto de reembolso de gastos efectuados.

Con la reforma que efectuó la ya citada Ley N° 27.346 se sustituyó el párrafo en estudio estableciendo que *“También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo.”*

Adviértase, por un lado, que su suprimió el “etc.” con el que contaba el texto original, por lo que los conceptos se acotaron a compensaciones y viáticos para seguidamente, incorporarse un párrafo que señalaba que a aquellos les

“...será de aplicación la deducción prevista en el artículo 82 inciso e) de esta ley, en el importe que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos..., sobre la base de, entre otros parámetros, la actividad desarrollada, la zona geográfica y las modalidades de la prestación de los servicios, el que no podrá superar el equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley.”[2].

Con posterioridad, La Ley N° 27.617, ya sobre el texto ordenado en 2019 de la ley, vuelve a modificar el tratamiento de las compensaciones y viáticos, manteniendo la redacción del tercer párrafo del artículo 82, introducida por la Ley N° 27.346, en tanto considera como ganancia de cuarta categoría a *“...las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas”* que se perciban por el ejercicio de las actividades allí incluidas.

Sin embargo, sus párrafos siguientes sí sufrieron modificaciones toda vez que aclaran[3] que se podrán deducir - atento resultar procedente la deducción prevista en el inciso e) del artículo 86 de la ley del tributo- los conceptos de gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas agregando que el beneficio aplica con relación a los importes que fije el Convenio Colectivo de Trabajo correspondiente a la actividad de que se trate -o, de no estar estipulados por Convenio, los montos efectivamente liquidados de conformidad con el recibo o constancias que a tales fines provea el empleador al trabajador- hasta el tope expresamente previsto en la norma legal[4] que, en lo que hace a la presentación objeto de estudio, no podrá exceder del monto equivalente al que resulte del 40% de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 ($\$ 451.683,19 \times 40\% = 180.673,28$ [5]).

Llegado a este punto, huelga advertir que, cuando las normas reseñadas hacen referencia a que cabe dispensar a *“...otras compensaciones análogas...”*[6] a gastos de movilidad y viáticos el mismo tratamiento -analizado *supra* - que les corresponde a éstos, lo cierto es que el importe que, en definitiva, integre aquéllos conceptos, para resultar deducible, debe guardar la misma finalidad que estos últimos, más allá de la denominación que pudiera revestir.

Aclarado lo que antecede, se recuerda que punto 7 del artículo 1° de la Ley N° 24.475 incorporó un artículo a continuación del entonces artículo 99 de la ley de impuesto a las ganancias -actual artículo 110-, el cual establece la derogación *“... de todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales -generales, especiales o estatutarias, excepto las de la ley de impuesto a las ganancias-, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, mediante las cuales se establezca la exención total o parcial o la deducción, de la materia imponible del impuesto a las ganancias, del importe percibido por los contribuyentes comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 82, en concepto de... desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera fuere la denominación asignada.”*

Téngase presente que, la mencionada reforma, también incluyó dentro de la citada derogación a cualquier otra suma que abonara el empleador, pero, como hemos visto, en paralelo, la ley del impuesto, en ese entonces, y a la fecha, mantiene un tratamiento particular que cabe dispensar a los importes que se paguen en concepto de *“gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas”*.

Reseñada la normativa que antecede, corresponde detenerse en que, como lo detalla la presentación que da origen a esta actuación, el artículo 2° del Decreto N° 2839/78, bajo la denominación de *“desarraigo”*, autoriza a abonar una suma por dicho concepto que define como *“...la asignación fija diaria, excluidos los pasajes, compensatoria de los gastos de estadía, que se acuerda a los agentes de la DIRECCIÓN GENERAL DE CASINOS que son destinados a prestar servicios en casinos ubicados a más de CUARENTA (40) kilómetros del lugar donde se les*

haya fijado su condición de residentes (Artículo 7 del presente régimen)”, en tanto que el artículo 2° del Decreto Provincial N° 388/07 autoriza a pagar, bajo la denominación de “viáticos”, importes equivalentes a “...la asignación diaria que, excluidos los pasajes y órdenes de carga, se acuerda para atender todos los gastos personales de cualquier naturaleza que ocasione el desempeño de una comisión de servicio a cumplir a más de treinta (30) kilómetros del lugar de asiento habitual de la persona comisionada...”.

Como puede observarse, ambas disposiciones, identificadas de manera diferente, en realidad, persiguen la misma finalidad, esto es, retribuir aquellos gastos adicionales (exceptuando pasajes y similares) suscitados por la estadía en un lugar de trabajo cuya distancia, en un caso, con relación al de la residencia del trabajador y, en el otro, al de su asiento habitual de prestación de servicios de manera permanente, excediera una determinada distancia geográfica mínima.

Siendo así, a criterio de esta área asesora, en el caso objeto de consulta, se estaría en presencia de importes que representan viáticos o conceptos análogos a éstos, considerando que el rubro de que se trata retribuye los gastos propios de estadía temporal en un lugar diferente al de la residencia habitual del trabajador; 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...”.

III.- Por lo expuesto, se entiende que el concepto sometido a estudio, abonado por la prestación de servicios con carácter temporal, del trabajador, en un lugar diferente al de su residencia habitual, debe asimilarse, en lo que hace a su tratamiento frente al impuesto a las ganancias, a “gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas” previsto en el cuarto párrafo del artículo 82 de la mencionada norma legal.

En atención a ello, se elevan las presentes a consideración de esa Superioridad.

[1] BO: 27/12/2016.

[2] Las numeraciones de los artículos corresponden al texto ordenado de la ley del impuesto, en 1997.

[3] En similares términos a lo que manifiesta el inciso e) del artículo 86 de la ley.

[4] Cuarto, quinto y sexto párrafos del artículo 82 de la ley del tributo, texto según artículo 8° de la Ley 27.617 y artículo 100 de la Ley N° 27.701 (BO: 1/12/2022).

[5] Monto vigente para el período fiscal 2023.

[6] Cfr. cuarto párrafo del artículo 82 e inciso e) del artículo 86, ambos de la ley del impuesto.

