



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

Dictamen firma conjunta

Número:

Referencia: Impuesto a la Ganancias. Consulta sobre el tratamiento de diversos rubros salariales de los docentes de la Provincia de Buenos Aires. EX-2023-54950756-APN-DGDA#MEC.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS:

I.- Mediante NO-2023-19561268-GDEBA-SSAYRHDGCYE (Orden N° 2) el Subsecretario de Administración y Recursos Humanos de la Dirección General de Cultura y Educación de la provincia de Buenos Aires se dirige a esa Superioridad “...en el marco de la consulta efectuada oportunamente por CTERA, y habiendo tomado conocimiento del Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos (IF-2023-APN-42680844-DNI#MEC), y la Nota de respuesta cursada por la Subsecretaría de Ingresos Públicos (NO-2023-APN-43012720-SSIP#MEC)...” a los fines de informar el tratamiento en el impuesto a las Ganancias para determinados conceptos del salario docente de la provincia de Buenos Aires.

Sobre el particular, recuerda que “Respecto a los conceptos comprendidos en i) **Gastos de movilidad, viáticos y otros conceptos análogos (tales como bonificación por ruralidad, ubicación de riesgo, zona desfavorable y demás complementos), y según obra en NO-2023-APN-43012720-SSIP#MEC:**

Corresponde beneficio de deducción.

Topes y límites: Por la actividad y conceptos consultados, la deducción no podrá exceder del monto anual equivalente al que resulte del cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 de la ley ($\$ 451.683,19 \times 40\% = 180.673,28$). Estos valores son los vigentes para el período fiscal 2023 y se actualizan anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE). Alcance: la deducción y límites debe computarse individualmente, recayendo sobre cada uno de los rubros salariales, esto es, bonificación por ruralidad, ubicación de riesgo, zona desfavorable y demás complementos que tengan la misma finalidad, sin perjuicio de su denominación específica, en tanto cumplan la misma finalidad” (el destacado obra en el original).

En tal sentido, manifiesta que: “Los conceptos equivalentes que se considerarán abarcados en dicho ítem bajo el régimen Docente de la Provincia de Buenos Aires consisten en:

1) Desplazamiento Laboral a los Maestros Integradores, Maestros Integradores Laborales y Maestros

Domiciliarios dependientes de la Dirección de Educación Especial (Dto. 744/11, modif por RESO-2021-103-GDEBA-MTG)

2) *Desfavorabilidad (Art. 36 del Estatuto Docente).*

3) *Zona fría (Ley 10.323)*

4) *Escuelas de Islas (Dto. N°1176/11).*

5) *Adicionales para docentes en contexto de encierro (Dto. N° 2998/91 y Dto. N° 5373/84)”.*

Por su parte, indica que **“En lo referido a aquellos conceptos incluidos en ii) Bonos por productividad cuya pauta de determinación no está atada a la sola puesta a disposición de la fuerza de trabajo (Estado docente, promoción a la calidad educativa, por antecedentes y experiencia, por título, por capacitación y formación docente, por responsabilidad de cargo o función, por producción pedagógica de conocimiento de enseñanza-aprendizaje) y según obra en NO-2023-APN-43012720-SSIP#MEC:**

Corresponde exención

Topes y límites: resulta aplicable hasta un monto anual equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 de la ley (40% x \$ 451.683,19 = \$ 180.673,28 -monto máximo exento-) por año fiscal y para los trabajadores cuya remuneración mensual bruta promedio no supere determinado importe (hasta \$ 808.124,73). Debe tenerse presente que estos topes y límites son los vigentes por el período fiscal 2023 y se actualizan anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE). Alcance: teniendo en cuenta que estos conceptos indicados por los consultantes se definen en función a pautas objetivas y no se vinculan a la sola puesta a disposición de la fuerza de trabajo, el beneficio debe interpretarse de manera independiente por cada concepto, aplicando los topes y límites de forma individual para cada uno de ellos, sin perjuicio de la denominación específica que adopten (Estado docente, promoción a la calidad educativa, por antecedentes y experiencia, por título, por capacitación y formación docente, por responsabilidad de cargo o función, por producción pedagógica de conocimiento de enseñanza-aprendizaje)” (el resaltado consta en el original).

Al respecto, señala que **“Los conceptos equivalentes que se encuadran en dicho ítem bajo el régimen Docente de la Provincia de Buenos Aires consisten en:**

1) *Antigüedad (Art. 31 inciso B y Art.33 del Estatuto Docente)*

2) *Bonificación por Función Diferenciada. (Valores vigentes según Decreto N° 1712/16 art.6°)*

3) *Supervisión pedagógica (Dto. N° 1176/11 art.8°)”.*

En otro orden de ideas, expone que **“En lo que refiere a los conceptos comprendidos en iii) Material didáctico (en reconocimiento por útiles y demás materiales y herramientas), y según obra en NO-2023-APN-43012720-SSIP#MEC:**

Corresponde considerarlo ganancia no gravada.

Topes y alcance: Cada uno de los rubros abonados en reconocimiento por útiles y demás materiales y herramientas, en tanto corresponda clasificarlos como material didáctico, quedan no gravados por el impuesto

hasta el 40% de la ganancia no imponible anual, aplicando dicho límite de manera individual.

Se considerará dentro de esta clasificación el siguiente concepto:

1) *Material Didáctico (de conformidad a lo acordado en la Paritaria Nacional Docente)*” (el destacado le pertenece).

Por último, expresa que: “*En lo que comprende a los conceptos abarcados en iv) Conectividad (que incluye el FONID), y según obra en NO- 2023-APN-43012720-SSIP#MEC:*

Corresponde exención total sin topes.

Alcance: *Los diferentes rubros que, conforme el Convenio Colectivo de Trabajo o Actas complementarias, sean abonados bajo pautas tendientes a compensar los mayores gastos de conectividad y/o cualquier otro consumo de servicios que deba afrontar el trabajador en el marco de la modalidad reseñada, se encuentran amparados por la exención prevista en el artículo 10 de la Ley N° 27.555.*

Se considerará dentro de esta clasificación el siguiente concepto:

1) *Bonificación Conectividad (de acuerdo a lo acordado en la Paritaria Nacional Docente)*” (el destacado consta en el original).

II.- En relación con los encuadres realizados por el presentante, esta dependencia estima oportuno formular las siguientes consideraciones.

a) En lo que hace a los rubros salariales “*Desplazamiento Laboral a los Maestros Integradores, Maestros Integradores Laborales y Maestros Domiciliarios dependientes de la Dirección de Educación Especial, “Desfavorabilidad”, “Zona fría (Ley 10.323)”, “Escuelas de Islas” y “Adicionales para docentes en contexto de encierro”*”, corresponde traer a colación lo expresado por esta Dirección Nacional en su IF-2023-42680844-APN-DNI#MEC -recaído en la presentación realizada por la Confederación de Trabajadores de la Educación de la República Argentina (CTERA)-.

En dicho pronunciamiento se recuerda 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[3], 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 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.

Siendo así, a criterio de esta área asesora, en el caso de los rubros objeto de análisis, en tanto los importes mencionados por el presentante representan viáticos o conceptos análogos a éstos que retribuyen gastos propios de estadía temporal en un lugar diferente al de la prestación habitual de tareas, encuadran en aquello 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 cuanto a su magnitud, la deducción debe tomarse individualmente, recayendo sobre cada uno de los rubros salariales que encuadren dentro de los conceptos que el empleador pague (viáticos, gastos de movilidad y cada compensación análoga que pudiera comprender la misma finalidad, siempre que cumplimentaran las condiciones esbozadas *supra*).

b) En relación con los rubros “Antigüedad”, “Bonificación por Función Diferenciada” y “Supervisión pedagógica” nuevamente resulta menester traer a estudio lo señalado por esta Dirección Nacional en el mencionado IF-2023-42680844-APN-DNI#MEC.

En dicho acto de asesoramiento se señala que el artículo 1° de la Ley 27.617[7] introdujo en la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, como segundo párrafo del inciso x) de su artículo

26, una exención destinada al “...salario que perciban los trabajadores en relación de dependencia en concepto de bono por productividad, fallo de caja, o conceptos de similar naturaleza...”.

La misma Ley N° 27.617, por conducto de su artículo 12, facultó “...al Poder Ejecutivo nacional y a la Administración Federal de Ingresos Públicos, (...) a dictar las normas complementarias e interpretativas

vinculadas (...) 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 (...) -incorporada por el artículo 1° de la presente-; (...)”.

En ejercicio de la prerrogativa mencionada precedentemente, como así también de las facultades reglamentarias conferidas por el inciso 2° del artículo 99 de la Constitución Nacional, se reglamentaron estas modificaciones a través del Decreto N° 336/2021[8].

En ese orden de ideas, el artículo 92 del Anexo del Decreto 862/19 -reglamentario del gravamen que nos ocupa-, en su segundo párrafo[9], define al “bono por productividad” como aquellos 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.

No comprenden a las sumas habitualmente percibidas y calculadas en base a 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 del párrafo precedente.

En atención a lo expuesto, y en tanto las sumas que se abonen en concepto de bono de productividad o la denominación que este tuviera, se determinen en función a pautas objetivas que, como se desprende de la lectura de la reglamentación de la norma, no se vinculen a la sola puesta a disposición de la fuerza de trabajo, sólo bajo estos términos, se interpreta que les resulta aplicable la exención del segundo párrafo del inciso x) del artículo 26 de la ley; adviértase, que el presentante señala que los rubros en estudio, estarían cumpliendo con esa previsión.

Aclarado el alcance que cabe darle al concepto en cuestión, corresponde detenerse en los montos susceptibles de exención y los requisitos para su procedencia.

En ese sentido, las dispensas a las que alude el segundo párrafo del inciso x) resultan aplicables 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 ($40\% \times \$ 451.683,19 = \$ 180.673,28$ -monto máximo exento-) por año fiscal y para para los trabajadores cuya remuneración mensual bruta no supere determinado importe (hasta \$ 808.124,73)[10].

En su Memorando identificado como IF-2023-39234369-APN-DNI#MEC, esta dependencia ministerial sostuvo que “...tanto desde la voluntad del legislador como del precepto reglamentario precedentemente aludido, el beneficio que recae sobre el/los bono/s de productividad es/son tratado/s de manera independiente en cuanto al límite concerniente al/ a los “fallo/s de caja” o de aquellos “de similar naturaleza” a éstos; a mayor abundancia la dispensa sobre el bono de productividad recae sobre cada uno de los bonos que el empleador pague en tanto y en cuanto las pautas que determinan su cuantía sean diferentes y siempre que cumplan las condiciones esbozadas supra, pudiendo sostenerse lo propio de los restantes conceptos involucrados en la exención”.

Por lo tanto, esta área asesora interpreta que “...el 40% debe tomarse de manera individual para cada rubro salarial que encuadre dentro de los citados conceptos previstos en la franquicia, considerando los lineamientos esbozados precedentemente”.

c) En cuanto al rubro salarial “**Material Didáctico**” en el pronunciamiento mencionado en los puntos precedentes, esta área asesora indicó que: “La ya mencionada Ley N° 27.346 introdujo en el entonces artículo 79 de la ley del tributo (actual 82, según el texto ordenado en 2019) la siguiente previsión: `También se considerarán ganancias de esta categoría las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico que excedan al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley`.

En otros términos, las sumas de que se trata, serán consideradas ganancias no gravadas hasta el importe equivalente hasta un importe del 40% de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 (\$ 451.683,19 x 40% = 180.673,28[11]).”.

De esta forma, el rubro bajo estudio quedaría alcanzado por el beneficio descrito en el párrafo anterior.

d) Por último, en lo que respecta al rubro “**Bonificación Conectividad**”, en el IF-2023-42680844-APN-DNI#MEC, esta dependencia ministerial expresó que por conducto del artículo 10 de la Ley N° 27.555[12] se estableció que: “La persona que trabaja bajo la modalidad del teletrabajo tendrá derecho a la compensación por los mayores gastos en conectividad y/o consumo de servicios que deba afrontar. Dicha compensación operará conforme las pautas que se establezcan en la negociación colectiva, y quedará exenta del pago del impuesto a las ganancias establecido en la ley 20.628 (t.o. 2019) y sus modificatorias”.

Por lo tanto, cada uno de los rubros que, conforme el Convenio Colectivo de Trabajo, sean abonados bajo pautas tendientes a compensar los mayores gastos de conectividad y/o cualquier otro consumo de servicios que deba afrontar el trabajador en el marco de la modalidad reseñada, se encuentran amparados por la franquicia señalada.

III.- Con lo expuesto, y en atención a que cada uno de los rubros mencionados por el presentante, con el alcance por éste informado, se ajusta al tratamiento tributario reseñado en su misiva, se elevan estas actuaciones a 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] BO: 21/4/21.

[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.

[7] BO: 21/4/2021.

[8] BO: 25/5/2021.

[9] Texto incorporado por el artículo 2° del Decreto N° 336/2021.

[10] Estos importes -vigentes en el período fiscal 2023- se actualizan anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior (cfr. la lectura armónica del segundo párrafo, *in fine*, del inciso x) del artículo 26 y el último párrafo del artículo 30, ambos de la ley del impuesto).

[11] Monto vigente para el período fiscal 2023.

[12] BO: 14/8/2020. El Régimen Legal del Contrato de Teletrabajo entró en vigor el 1/4/21, conforme lo dispuesto por el art. 1° de la Resolución (MTEySS) N° 54/2021.