



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

Dictamen firma conjunta

Número:

Referencia: Impuesto a las Ganancias. Rubros salariales. Sindicato Flota Petrolera e Hidrocarburífera (SUPEH). EX-2023-62267264-APN-DGDA#MEC.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS:

I.- Mediante nota de fecha 29 de mayo del corriente año (IF-2023-62267764-APN-SSIP#MEC, obrante el Orden N° 2) tramita una presentación del Secretario General del Sindicato Flota Petrolera e Hidrocarburífera (SUPEH), Sr. Jorge Fedenczuk, dirigida a esa Superioridad a los fines de solicitarle “...tenga a bien o expedirse con relación al tratamiento que cabe dispensar, en el impuesto a las ganancias, a determinadas sumas incluidas en el Convenio Colectivo (...) perteneciente al transporte en buques de hidrocarburos, incluidos en el ámbito del SINDICATO (...), respecto de las empresas NATIONAL SHIPPING S.A. Y NAVIERA SUR PETROLERA S.A.”.

En dicho contexto, manifiesta que “Cada embarcación tiene un régimen que en esencia se guía por el CCT. 1578/18 E aplicable al Buque Petrolero Alberto V, que es similar en materia salarial a todos los buques de las empresas citadas supra” y que “Nuestra entidad se encuentra entre las Organizaciones sindicales del sector de la navegación marítima y fluvial, siendo de aplicación el Dictamen emitido respecto al Personal correspondiente al SINDICATO DEL PERSONAL DE DRAGADO Y BALIZAMIENTO, según nuestra interpretación”.

Sobre el particular, añade que “...la disposición mencionada en el párrafo precedente comprende una serie de adicionales que se abonan como Plus Operativo art. 22 inc. B), que retribuye todas las tareas que se realicen fuera de las horas correspondientes a la jornada legal, adicional por inflamable art. 24, conceptos asimilables a horas extraordinarias” y cita, a modo de ejemplo que “...el CCT 620/11, suscripto entre SOMU-CAENA, en su artículo 19 inc. C) que resulta más explícito y hace referencia a la cantidad de horas extras que integran las diferentes denominaciones que adquiere el rubro, que para nosotros es el PLUS OPERATIVO”.

Por su parte, destaca que “NATIONAL SHIPPING S.A. también tiene CCT con el Centro de Capitanes de Ultramar (CCT 1161/2010). En el art. 58 está previsto el rubro ‘Responsabilidad Jerárquica’ que en esencia tiene la misma definición que el Plus Operativo”.

Además, reitera que “...nuestro PLUS OPERATIVO resulta de idéntica naturaleza por lo que encuadra en la dispensa de la Ley 27.617, al igual que los distintos ítems Fluviales y del claro Dictamen emitido por esa

Subsecretaria en el caso del SINDICATO DEL PERSONAL DE DRAGADO Y BALIZAMIENTO (EX-2023-42753117-APN-DGDA#MEC)”.

Por último, expone que: “...en lo que hace a las sumas abonadas por Divisas o viáticos arts. 34, 35 y 36 del CCT 1578/18, éstas involucran conceptos análogos a viáticos”.

II.- A continuación, se efectuará el análisis técnico-tributario que hace a la competencia de esta área asesora, sobre cada uno de los puntos consultados.

a) Plus operativo y adicional por inflamable:

La ley de impuesto a las ganancias, en el primer párrafo del inciso x) de su artículo 26 exime a “...la diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias, que perciban los trabajadores en relación de dependencia por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana, calculadas conforme la legislación laboral correspondiente.”.

Con relación a ello, el primer párrafo del artículo 92 del decreto reglamentario de la ley del impuesto - incorporado por el artículo 34 del Decreto N° 1.170/2018 al entonces Anexo del Decreto N° 1.344/98 (como sexto artículo sin número a continuación del artículo 42), reglamentario del texto ordenado en 1997 y sus modificaciones de la ley del gravamen, cuya técnica empleada, a la fecha, no ha sufrido modificaciones-, aclara que la dispensa objeto de análisis involucra a la diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias trabajadas en determinados días –feriados, inhábiles y fines de semana, incluyendo los días no laborables y de descanso semanal-, “...determinadas y calculadas conforme el convenio colectivo de trabajo que resulte aplicable o, en su defecto...”, la Ley de Contrato de Trabajo.

En lo que hace a las horas extras que no encuadren en la dispensa descrita precedentemente, el penúltimo párrafo del artículo 94 del texto legal del gravamen que nos ocupa señala que “Cuando la determinación del ingreso neto corresponda a horas extras obtenidas por trabajadores en relación de dependencia, las sumas resultantes de tal concepto, sin incluir las indicadas en el inciso x) del artículo 26, no se computarán a los fines de modificar la escala establecida en el primer párrafo, por lo que tales emolumentos tributarán aplicando la alícuota marginal correspondiente, previo a incorporar las horas extras.”.

En conclusión, respecto de la exención concerniente a las horas extras 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), el beneficio alcanzado por la dispensa involucra al diferencial entre el valor de las horas ordinarias y el importe de las horas extraordinarias o la denominación que éstas tuvieran atento la particularidad de cada Convenio Colectivo de Trabajo, toda vez que por la especificidad que atañe a las diferentes labores, el adicional a percibir por fuera de la jornada habitual puede adquirir una denominación diferente, sin que ello sea obstáculo para que tanto estos como las horas extraordinarias, queden amparados en la franquicia.

Ahora bien, los importes adicionales tanto en concepto de horas extraordinarias como de cualquier otro que, en los términos reseñados *supra*, quede asimilado a aquellas, percibidos fuera de la jornada laboral habitual, que no estuvieren exentos, si bien se incluyen dentro de la base imponible no ocasionan movimiento alguno dentro del tramo de la escala progresiva del primer párrafo del artículo 94 de la ley del impuesto.

En el contexto descripto, se entiende que el rubro “plus operativo”, accedería al tratamiento descripto en los párrafos precedentes, en el entendimiento de que retribuye, como indica el presentante, “...todas las tareas que se realicen fuera de las horas correspondientes a la jornada legal...”, debiendo considerarse el

porcentaje pertinente de manera tal de diferenciar a aquél correspondiente a los días de semana (gravadas sin salto de tramo en la escala) del exento (fines de semana, feriados, días no laborables y de descanso semanal, en todos los casos, en cualquier horario).

Ahora bien, con relación a la “responsabilidad jerárquica” que menciona el artículo 58 del CCT N° 1161/10, traída como ejemplo por el presentante a los fines de entenderla como asimilable al “plus operativo”, el porcentaje a diferenciar consiste en determinar la parte atribuible a las horas trabajadas en la jornada habitual (gravadas con salto de tramo en la escala), de aquellas por fuera de la mencionada jornada, de lunes a viernes (gravadas sin salto de tramo en la escala), y de las correspondientes a los fines de semana, feriados, días no laborables y de descanso semanal, en todos los casos, en cualquier horario (exentas).

Lo mismo puede sostenerse en lo que hace al “adicional por inflamable”, respecto del monto que exceda de la jornada legal de trabajo y considerando la proporción a la que se refiere el párrafo anterior.

b) Divisas o viáticos:

En primer término, 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 modificación 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 se 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[4] 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[5] 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 ($\$ 451.683,19 \times 40\% = 180.673,28$ [6]).

Llegado a este punto, huelga advertir que, cuando las normas reseñadas hacen referencia a que cabe dispensar a “...*otras compensaciones análogas...*”[7] 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 del rubro objeto de consulta, considerando que el presentante señala que se está en presencia de un importe que involucra “...*conceptos análogos a viáticos*”, y en el entendimiento de que deja de remunerarse al momento en que el trabajador cesa su prestación de servicios en ese lugar, revestiría tal naturaleza, toda vez que retribuye gastos propios de estadía temporal 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 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*).

III.- Con lo expuesto se elevan los actuados 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] En similares términos a lo que manifiesta el inciso e) del artículo 86 de la ley.

[5] 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).

[6] Monto vigente para el período fiscal 2023.

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

