



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

Dictamen firma conjunta

Número:

Referencia: Toyota Argentina. Sindicato de mecánicos y afines del transporte automotor (S.M.A.T.A.). Impuesto a las ganancias. Bono por productividad. Horas extras. NO-2023-34067718-APN-SSIP#MEC.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS:

I.- Mediante NO-2023-34067718-APN-SSIP#MEC, esa Superioridad remite para la consideración de esta dependencia la consulta “...presentada por Toyota Smata, sobre el tratamiento en la Ley de Impuesto a las Ganancias de la bonificación del trabajo en fin de semana, y el pago variable por productividad, conforme archivo que se adjunta embebido”.

En la documentación acompañada consta un correo electrónico cursado a esa Subsecretaría de Ingresos Públicos, por conducto del cual el Sr. Francisco Rosello, en su carácter de Gerente de Relaciones Laborales de TOYOTA ARGENTINA, y el Sr. Adrián Valle, en carácter de Subsecretario Gremial del Sindicato de Mecánicos y afines del transporte automotor (S.M.A.T.A.), solicitan su opinión respecto de dos consultas.

La primera de ellas se relaciona con el acuerdo que las partes han arribado con fecha 21 de marzo del corriente “...en el que se establece un adicional especial para horas extras al 100%, denominado `BONIFICACIÓN POR TRABAJO EN FIN DE SEMANA`” advirtiéndole que el mismo “...es considerado para todos los fines como Horas Extras”. En virtud de lo expuesto, requiere que se confirme “...si dicho adicional complementario a la hora extra esta exceptuado del Impuesto a las Ganancias al igual que la diferencia entre la hora normal y la hora extraordinaria conforme lo normado por la normativa vigente”.

La segunda refiere “...al concepto de pago variable por Productividad estipulado en el convenio colectivo (Toyota-SMATA N° 1482/15 “E” Anexo A artículo 35.2b)...”, peticionando que se confirme si dicho pago “...se encuentra excluido del Impuesto a las Ganancias, y en caso afirmativo, solicitamos nos informen si existen consideraciones especiales a tener en cuenta como por ejemplo: Topes anuales / salarios mínimos o máximos en casos que existiesen”.

II.- En lo que hace al planteo formulado en primer término, cabe señalar que de la cláusula primera del Acta Acuerdo[1] de que se trata se desprende que: “Las partes acuerdan que las horas extraordinarias realizadas en días feriados, no laborables, inhábiles y fines de semana o de descanso semanal que se abonan según las

disposiciones de la ley de contrato de trabajo al 100%, se encuentran incrementadas mediante el pago de una bonificación adicional que consiste en un 100% más sobre la suma de la hora y su recargo legal, en concepto de complemento de las horas extraordinarias.”.

En tanto que la cláusula segunda estipula que: *“Las partes acuerdan que a los efectos del cálculo en la liquidación de haberes el concepto establecido en la cláusula anterior se denominará ‘BONIFICACIÓN ADICIONAL POR TRABAJO EN FIN DE SEMANA’ y el mismo será considerado para todos los fines legales e impositivos como horas extras, a partir de la fecha de suscripción del presente acuerdo.”.*

En tal sentido, se recuerda que la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 2019 y sus modificaciones, 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 aclara que la mencionada dispensa comprende *“...a la diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias percibidas por los servicios prestados en 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, de acuerdo con lo que establezca la ley 20.744, de contrato de trabajo, texto ordenado en 1976 y sus modificaciones.”.*

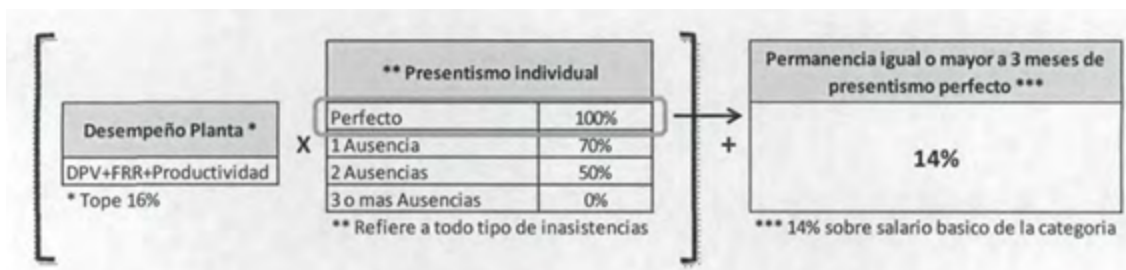
La previsión reglamentaria anteriormente transcrita, a los fines de establecer la magnitud de la franquicia en los supuestos y términos allí detallados remite al cálculo que deba realizarse de conformidad con la convención colectiva de trabajo, o en su caso, el previsto en la ley laboral de fondo, ello por cuanto, si bien esta última contiene una previsión expresa en cuanto al recargo a abonar en el caso de que el trabajador preste servicios en horas suplementarias los días sábados después de las 13:00 hs., domingos y feriados[2], dicho recargo actúa como una pauta mínima fijada en la ley y puede ser modificado en favor del trabajador en la convención colectiva.

De la lectura de las cláusulas contenidas en el acta sometida a estudio, esta área asesora entiende que, justamente, la *“bonificación adicional por trabajo en fin de semana”* allí prevista, importa un incremento en favor del empleado del recargo por horas suplementarias, cuya cuantía ha sido fijada en un 100% más sobre *“...la hora y su recargo legal...”*, de lo que se colige que la bonificación en estudio participa de la misma naturaleza que el recargo por horas suplementarias.

Por lo tanto, la diferencia entre la hora ordinaria y la hora extra con más su bonificación adicional, se encuentra alcanzada por la dispensa establecida en el primer párrafo del inciso x) del artículo 26 de la ley del tributo, en tanto se perciba en días feriados, inhábiles y fines de semana, incluyendo los días no laborables y de descanso semanal.

III.- Respecto de la segunda cuestión sometida a estudio, cabe señalar que en el Anexo[3] al artículo 35, punto 2.b. del Convenio Colectivo de Trabajo Totoya Argentina - S.M.A.T.A., se establece un *“Incentivo de Calidad, Producción y Presentismo, cuyo valor porcentual máximo a alcanzar podrá ser de hasta el 30% calculado sobre el salario básico de la categoría de Team Member y Team Leader.*

El cálculo de dicho incentivo se hará en forma mensual y por mes vencido siguiendo la fórmula que a continuación se detalla:



”.

En lo que hace a la primera parte del cálculo (Desempeño Planta), en el Anexo en reseña se explica que:

- Se entiende por DPV “...el índice que se obtiene de sumar todos los defectos dividido la cantidad de unidades producidas (cantidad de defectos por unidad producida)”.
- El “First Run Ratio (F.R.R.)” constituye “...aquel porcentaje de la producción que NO va a una reparación fuera de línea (a los talleres de reparación). Las unidades ‘First Run’ o bien salen sin defectos o son reparadas en línea”.
- Se define a la productividad como “...la Eficiencia de línea por el cociente entre la dotación teórica y la dotación actual. A los efectos del cálculo inicial de la ‘Dotación Teórica’ se considerará la ‘Dotación Real’ descontando el personal bajo contrato de reemplazo de persona determinada. Eficiencia de línea es la relación entre el tiempo real operado sobre el tiempo total programado. Este indicador sirve para chequear el impacto de las paradas de línea”.

Como se observa de la fórmula aportada, el “Desempeño Planta” se multiplica, para definir su magnitud, por el “Presentismo Individual”, el cual es conceptualizado en el Anexo como la “...asistencia de cada Team member o Team Leader en el ‘Período’ comprendido entre el 1 y 30 de cada mes”.

Por último, al producto del desempeño en planta y el presentismo individual, se le adiciona la “Permanencia igual o mayor a tres meses de Presentismo Perfecto”, el cual consiste en “...una suma equivalente al 14% del salario básico de convenio, siempre y cuando haya mantenido el presentismo perfecto durante un período mínimo de tres meses anteriores e inmediatos al del mes de la liquidación del incremento”.

Descripta la forma de cálculo del “Incentivo de Calidad, Producción y Presentismo”, se recuerda que el artículo 1° de la Ley 27.617 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 mencionada dispensa resulta aplicable 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% x \$ 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)^[4].

En ese orden de ideas, el artículo 92 del Anexo del Decreto 862/19 -reglamentario del gravamen que nos ocupa-, en su segundo párrafo, define al bono de productividad como aquel que comprende 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 que contengan una cláusula con una clara explicación de esas 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.

La previsión mencionada aclara, asimismo, que 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.

Con ello aclarado, esta dependencia estima que del Incentivo bajo análisis:

- No puede ser considerado bono por productividad alcanzado por la exención prevista en la ley del tributo la parte de aquél que viene a retribuir la *“Permanencia igual o mayor a tres meses de Presentismo Perfecto”*, toda vez que de la lectura de la convención colectiva se desprende que dicho concepto reconoce como fundamento la asistencia del trabajador.
- Distinta es la situación del otro elemento de la fórmula, que resulta de multiplicar el *“Desempeño planta”* y el *“Presentismo individual”*, ya que, pese a que para obtener la suma de que se trata uno de sus elementos sea el mencionado presentismo, este último actúa como un multiplicador a los efectos de determinar la magnitud del primero; dicho en otras palabras, a mayor cantidad de ausencias menor será la retribución por desempeño. Por lo tanto, el monto que se obtenga de esta operación matemática, en el entendimiento de que verifica las condiciones establecidas en la ley del gravamen como así también aquellas contempladas en el precepto reglamentario, sí quedaría encuadrada en los términos de la exención prevista en el segundo párrafo del inciso x) del artículo 26 de la ley del gravamen

IV.- Se elevan las actuaciones a la consideración de esa Superioridad.

[1] La que se ha sido proporcionada por la Superioridad, y se acompaña al presente como archivo de trabajo.

[2] En efecto, el artículo 201 de la Ley de Contrato de Trabajo establece que: *“El empleador deberá abonar al trabajador que prestare servicios en horas suplementarias, medie o no autorización del organismo administrativo competente, un recargo del cincuenta por ciento (50%) calculado sobre el salario habitual, si se tratare de días comunes, y del ciento por ciento (100%) en días sábado después de las trece (13) horas, domingo y feriados”*.

[3] Ídem Nota 1.

[4] 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 primer párrafo, in fine, del inciso x) del artículo 26 y el último párrafo del artículo 30, ambos de la ley del impuesto).