



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

Dictamen firma conjunta

Número:

Referencia: Impuesto a las Ganancias. Rubros Salariales. Asociación de Supervisores de la Industria Metalúrgica de la República Argentina (ASIMRA). EX-2023-66002073-APN-DGDA#MEC.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS:

I.- Mediante la Nota obrante en el IF-2023-66003004-APN-DNI#MEC (Orden N° 2), el Secretario General Nacional de la Asociación de Supervisores de la Industria Metalúrgica de la República Argentina (ASIMRA), Sr. Luis García Ortiz, efectúa una consulta relacionada con las rentas de cuarta categoría del impuesto a las ganancias, obtenidas por los “...*Supervisores encuadrados en el Convenio Colectivo de Empresa 831-06/E...*” a los fines de determinar si determinados rubros salariales pueden ser considerados exentos en dicho gravamen.

En tal sentido, manifiesta que “*Los conceptos solicitados, a ser tenidos en cuenta, son horas extras, feriados, feriados emotivos, disponibilidad horaria, guardia expectante, turnicidad y premio por performance/productividad, ppr, Anticipo Transitorio Alto Horno a Cuenta (código 5014/5015)*”.

A continuación, detalla que de la Convención Colectiva de Trabajo mencionada en el primer párrafo se desprende:

“*Horas extras: se contemplan bajo el Concepto ‘Disponibilidad Horaria Anticipo a Cuenta’ y ‘Guardia Expectante’ y comprende el pago de una suma dineraria, a cambio del recargo de horas por encima de las jornadas normales y habituales de trabajo, como así también por la concurrencia en horas en días francos.*”

Los feriados nacionales y Feriado Emotivo (7 de septiembre - Día del Trabajador Metalúrgico), se abonan con el Concepto de Feriado Nacional Trabajado con su equivalente en horas trabajadas (Horas Extras).

Turnicidad: por el cumplimiento de diagramas rotativos, de acuerdo a las necesidades de la Empresa (...).

Premio por Performance/Productividad: es un premio remunerativo, que se abona en el mes de octubre, todos los años, en el cual se tienen en cuenta la Performance y Productividad de cada Supervisor.

A cada Supervisor, le corresponde una evaluación, la cual, por intermedio de una tabla, establece el valor del Premio correspondiente.

PPR (cierre del ejercicio contable): Es un premio que se da 1 vez en el año con los sueldos de febrero, abril y junio, toma en cuenta los resultados de los últimos 12 meses del ejercicio contable de la empresa y de acuerdo a este resultado la compañía da una gratificación extraordinaria (...).

Acta Alto Horno/Coquería: Consiste en el pago por dedicación y trabajo en áreas especial y riesgoso, se abona bajo el concepto ANT (...)”.

Por último, transcribe lo que considera como bibliografía de respaldo extraída del Convenio Colectivo de que se trata.

II.- Sobre el particular, en primer término, cabe detenerse en el análisis que esta área asesora ha efectuado acerca del alcance de diferentes ítems percibidos por los trabajadores que prestan sus servicios en relación de dependencia, el cual fuera volcado, entre otros antecedentes, en los Memorandos de esta Dirección Nacional identificados como IF-2023-39234369-APN-DNI#MEC e IF-2023-49830864-APN-DNI#MEC y cuyo criterio ha sido compartido por esa Superioridad en sus Comunicaciones Oficiales NO-2023-41760054-APN-SSIP#MEC y NO-2023-53090755-APN-SSIP#MEC, respectivamente.

II.1.- HORAS EXTRAS, ADICIONALES POR TURNO ROTATIVO Y SIMILARES.

La ley de impuesto a las ganancias, en el primer párrafo del inciso x) de su artículo 26, exige 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.

II.2.- BONO DE PRODUCTIVIDAD.

Sobre el particular, el artículo 1° de la Ley 27.617[1] 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[2].

En ese orden de ideas, el artículo 92 del Anexo del Decreto 862/19 -reglamentario del gravamen que nos ocupa-, en su segundo párrafo[3], define, en lo que aquí concierne, al concepto objeto de estudio, de la siguiente manera:

“Bono de productividad: se trata de 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 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 le resulta aplicable la exención del segundo párrafo del inciso x) del artículo 26 de la ley.**

Aclarado lo que antecede, corresponde detenerse en los montos susceptibles de exención y los requisitos para su procedencia.

En ese sentido, las mencionadas dispensas 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% 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].

Llegado a este punto cabe entonces aclarar si el monto máximo exento opera globalmente por todos los conceptos mencionados en la norma legal que rige al tributo o si debe considerarse para cada bono por productividad, para cada fallo de caja y para cada concepto de similar naturaleza.

Al respecto, de la lectura del Debate Parlamentario de la Sesión de la Honorable Cámara de Senadores de la Nación[5], el Senador Carlos Caserio, en oportunidad de su alocución como miembro informante en el marco del tratamiento en recinto, entre otros, respecto del Proyecto de Ley -luego aprobado bajo el número 27.617- cuyo artículo 1° incorporó las exenciones objeto de consulta, destacó que en el texto de que se trata se observa que “...*tiene exenciones especiales el bono por productividad, que pueden recibir los trabajadores en diversas empresas, y que va a permitir que se pueda deducir hasta el 40 por ciento.*”.

En idéntico sentido, en la Sección de Inserciones, bajo el número 3, solicitada por la Senadora Silvia Sapag[6], ésta menciona que la iniciativa bajo estudio, en lo que aquí concierne, “...*exime del pago del tributo a los bonos productivos...*”.

En igual orden de ideas, la reglamentación del impuesto, en el segundo párrafo de su artículo 92, en oportunidad de definir el alcance de las franquicias objeto de estudio, hace referencia (véase el plural que se destaca en negrita) a “***Las exenciones a las que se refiere el segundo párrafo del citado inciso x) del artículo 26 de la ley...***”.

Siendo así, se aprecia 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 cumplimenten las condiciones esbozadas *supra*, pudiendo sostenerse lo propio de los restantes conceptos involucrados en la exención.**

Por lo tanto, **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.**

II.3.- ADICIONAL POR ZONA Y MOVILIDAD, VIÁTICOS Y OTRAS COMPENSACIONES ANÁLOGAS.

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[7], 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.”[8].

Con posterioridad, La Ley N° 27.617[9], 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[10] 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[11] 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 ($\$ 451.683,19 \times 40\% = 180.673,28$ [12]).

Llegado a este punto, huelga advertir que, cuando las normas reseñadas hacen referencia a que cabe dispensar a “...otras compensaciones análogas...”[13] 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 la medida que se esté en presencia de importes que compensen económicamente la realización de tareas en lugares donde es baja o nula la accesibilidad a los servicios públicos, el acceso a la vivienda, el costo de vida, etc., y en el entendimiento de que los mismos dejan de remunerarse al momento en que el trabajador cesa su prestación de servicios en ese lugar, revisten la naturaleza de viáticos o conceptos análogos a éstos que retribuyen 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.- Atento lo analizado en el apartado precedente, y centrándonos en los rubros objeto de consulta en los presentes actuados, correspondería concluir en los siguientes términos:

Sumas abonadas en concepto de...	Tratamiento en el impuesto a las ganancias
<p>1.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Disponibilidad horaria anticipo a cuenta. • Guardia expectante. • Feriados nacionales y feriado emotivo (7/9). • Turnicidad. 	<p>La proporción de los rubros atribuible a las horas que excedan la jornada habitual correspondiente a los días de semana, está gravada sin salto de tramo en la escala, en tanto que la proporción que represente los fines de semana, feriados, días no laborables y de descanso semanal (en todos los casos, en cualquier horario), está exenta.</p>
<p>2.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Premios por performance/productividad. • PPR. 	<p>En todos los casos, se estaría verificando que cada uno de estos conceptos no se vincula a la sola puesta a disposición de la fuerza de trabajo, obedeciendo su percepción a alguna pauta de productividad objetiva. Por ese motivo, estas sumas están exentas, individualmente, hasta el equivalente al 40% de la ganancia no imponible (\$ 180.673,28), siempre que la remuneración bruta mensual promedio no sea superior a los \$ 808.124,23.</p>
<p>3.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anticipo transitorio Alto Horno a cuenta. 	<p>En tanto se esté en presencia de un importe que compensa económicamente la realización de tareas en lugares donde es baja o nula la accesibilidad a los servicios públicos, el acceso a la vivienda, el costo de vida, etc., y en el entendimiento de que deja de remunerarse al momento en que el trabajador cesa su prestación de servicios en ese lugar, revestiría la naturaleza de viáticos o conceptos análogos a éstos que retribuyen gastos propios de estadía temporal en un lugar diferente al de la prestación habitual de tareas.</p> <p>Por lo tanto, y en esos términos, resultaría deducible hasta el equivalente al 40% de la ganancia no imponible (\$ 180.673,28).</p>

IV.- En atención a lo expuesto, se remiten las presentes a esa Superioridad.

[1] BO: 21/4/2021.

[2] BO: 25/5/2021.

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

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

[5] Versión taquigráfica del 8 de abril de 2021 (cuarta Reunión, tercera Sesión Especial) página 50.

[6] Ídem nota anterior, página 133.

[7] BO: 27/12/2016.

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

[9] BO: 21/4/21.

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

[11] 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).

[12] Monto vigente para el período fiscal 2023.

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