



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

Dictamen firma conjunta

Número:

Referencia: Impuesto a las Ganancias. Presentación de la Confederación General del Trabajo (CGT). NO-2023-38793926-APN-SSIP#MEC.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS:

I.- A través de la Comunicación Oficial identificada como NO-2023-38793926-APN-SSIP#MEC, la Sra. Subsecretaria de Ingresos Públicos le solicita a esta Dirección Nacional se expida con relación al tratamiento que cabe dispensar a una serie de conceptos, en el impuesto a las ganancias, con motivo de una presentación efectuada a esa Superioridad por la Confederación General del Trabajo (CGT).

En efecto, en la misiva enviada por la CGT se consulta “...sobre el tratamiento en el impuesto a las ganancias, de los conceptos que se detallan a continuación, con relación a su alcance, requisitos, límites y/o topes aplicables y forma de cómputo de estos, así como de las condiciones para su procedencia:

- a) Bono por productividad, fallo de caja, o conceptos de similar naturaleza.
- b) Movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas.
- c) Horas extras, adicionales por turno rotatorio y similares.”

En atención a ello, se procederá al pertinente análisis.

II.- BONO POR PRODUCTIVIDAD, FALLO DE CAJA, O CONCEPTOS DE SIMILAR NATURALEZA.

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 a los conceptos 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.

- Fallo de caja: comprende a aquellas sumas fijadas en compensación del riesgo de reposición por faltantes de dinero o demás valores, abonado a cajeros, repartidores de efectivo o a cualquier otra persona que tenga como función la de cobrar y/o pagar dinero o demás valores.

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 y, los importes por fallo de caja se calculen considerando los parámetros mencionados por la referida legislación, 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 el alcance que cabe darle a estos conceptos, 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 ($40\% \times \$ 451.683,19 = \$ 180.673,28$ -monto máximo exento-) por año fiscal y para para los trabajadores cuya remuneración mensual bruta no supere determinado importe (hasta \$ 808.124,73)[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.**

III.- MOVILIDAD, VIÁTICOS Y OTRAS COMPENSACIONES ANÁLOGAS.

Hasta la reforma que introdujera, en lo que aquí concierne, el sexto punto del artículo 1° de la Ley N° 27.346[7], en la ley de impuesto a las ganancias, esta última 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 -véase el “etc.” que incluía la norma-) 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.”[8].

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 en tanto aclaran[9] que se podrán deducir los conceptos de gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas -véase la enumeración enunciativa-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[10]; a saber:

- Tratándose de actividades de transporte terrestre de larga distancia -llevadas a cabo en el marco del Convenio Colectivo de Trabajo N° 40 del 1° de enero de 1989 y sus modificaciones, o aquel que lo sustituya en el futuro[11]-, esto es, cuyo recorrido exceda los cien (100) kilómetros del lugar habitual de trabajo, la deducción no podrá exceder el importe que resulte de cuatro (4) veces el monto de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 ($\$ 451.683,19 \times 4 = 1.806.732,80$ [12]).
- Tratándose del resto de actividades de transporte de larga distancia -nuevamente, entendidas como aquellas cuyo recorrido exceda los cien (100) kilómetros del lugar habitual de trabajo-, la deducción no podrá exceder del monto de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 ($\$ 451.683,19$ [13]).
- Para el resto de las actividades no comprendidas en los dos puntos anteriores, la deducción no podrá exceder del monto equivalente al que resulte del 40% de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 ($\$ 451.683,19 \times 40\% = 180.673,28$ [14]).

Llegado a este punto, huelga advertir que, cuando las normas reseñadas hacen referencia a que cabe dispensar a “...otras compensaciones análogas...”[15] 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[16].

Dicho en otras palabras, **la deducción debe tomarse individualmente, recayendo sobre cada uno de los rubros salariales que encuadren dentro de los conceptos analizados y 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*).**

Sin perjuicio de ello, cabe recordar que las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico no resultan gravadas hasta un importe del 40% de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 ($\$ 451.683,19 \times 40\% = 180.673,28$ [17]).

Por último, es dable traer a colación que el artículo 30 de la norma legal del tributo que nos ocupa, en el penúltimo párrafo de su inciso c), prevé que, cuando la remuneración y/o el haber bruto no supere los \$ 404.062 mensuales[18], inclusive, deberá deducirse un importe -adicional a la deducción especial[19]- que garantice que la base imponible sea igual a cero lo que, dicho en otras palabras, lleva a que el sujeto no pague impuesto a las ganancias.

Cuando la remuneración y/o el haber bruto supere los \$ 404.062 mensuales pero sea inferior a los \$ 466.017 mensuales[20], inclusive, se adicionará a la ya mencionada deducción especial un monto que lleve a que el contribuyente pague un impuesto a las ganancias menor.

IV.- HORAS EXTRAS, ADICIONALES POR TURNO ROTATORIO Y SIMILARES.

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, y “...*determinadas y calculadas conforme el convenio colectivo de trabajo que resulte aplicable o, en su defecto...*”, la Ley de Contrato de Trabajo.

Sobre el particular, **esta Dirección Nacional ha sido conteste en advertir que de la letra del texto citado se desprende que 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 estas últimas 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 éste como las horas extraordinarias queden amparados en la franquicia, en el entendimiento que se trata de un adicional que reviste similar naturaleza al de las mencionadas horas extraordinarias.**

Así, por ejemplo, **se ha concluido en esos términos con relación a las sumas abonadas de acuerdo a los kilómetros efectivamente recorridos**, regulados en el Convenio Colectivo de Trabajo N° 40/89 aplicable al Transporte Automotor de Cargas (IF-2022-112775143-APN-DID#MEC) **y a las horas por turnos rotativos** incluidas en el Convenio Colectivo de Trabajo N° 391/04 de Obreros de Empleados Aceiteros del Departamento de San Lorenzo y en el Convenio Colectivo de Trabajo N° 420/05 de Obreros y Empleados de la Industria Aceitera (NO-2022-139020523-APN-DNI#MEC y NO-2023-27527792-APN-DNI#MEC).

Aclarado lo que antecede, y considerando que el ya aludido primer párrafo del artículo 92 del decreto reglamentario hace alusión a que la franquicia opera en tanto la hora de que se trata se abone “...*por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y fines de semana, incluyendo los días no laborables y de descanso semanal*”, es oportuno destacar que **ese adicional queda comprendido en la exención en tanto se abone en esas jornadas cualquiera fuere el horario (por ejemplo, si el Convenio Colectivo dispone que el trabajo por**

turno rotativo paga un plus un día sábado, incluso antes de las 13.00 horas, queda incluido en el beneficio).

Finalmente, cabe analizar cómo deben tributar las sumas que se paguen por este mismo concepto, en atención a que 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.”*.

Al respecto, **los importes adicionales tanto en concepto de horas extraordinarias como de cualquier otro que, en los términos reseñados *supra*, queda 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.**

V.- CONCLUSIÓN.

1. 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 reglamentación de la norma, no se vinculen a la sola puesta a disposición de la fuerza de trabajo y, los importes por fallo de caja se calculen considerando los parámetros mencionados por la referida legislación, sólo bajo estos términos, se interpreta que le resulta aplicable la exención del segundo párrafo del inciso x) del artículo 26 de la ley.

El beneficio que recae sobre el/los bono/s de productividad es tratado de manera independiente respecto 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 en el punto anterior, pudiendo sostenerse lo propio de los restantes conceptos involucrados en la exención. Así, el límite previsto por la norma legal deberá considerarse en forma individual para cada rubro salarial que encuadre dentro de los citados conceptos.

2. En lo que hace a la deducción en concepto de gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas, cuando la ley del impuesto hace referencia a que cabe dispensar a *“...otras compensaciones análogas...”* a gastos de movilidad y viáticos el mismo tratamiento que les corresponde a estos últimos, lo cierto es que el importe que, en definitiva, integre aquéllos conceptos, para resultar deducible, debe guardar la misma finalidad que aquellos, más allá de la denominación que pudiera revestir.

La deducción debe tomarse individualmente, recayendo sobre cada uno de los rubros salariales que encuadre dentro de los conceptos analizados que el empleador pague (viáticos, gastos de movilidad y cada compensación análoga).

3. 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 (por ejemplo: por kilómetros efectivamente recorridos y horas por turnos rotativos) sin que ello sea obstáculo **para que tanto éste 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*, queda 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.

[1] BO: 21/4/2021.

[2] BO: 25/5/2021.

[3] Texto incorporado por el artículo 2º 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] En similares términos a lo que manifiesta el inciso e) del artículo 86 de la ley.

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

[11] Cfr. segundo párrafo del artículo 182 del Anexo del Decreto 862/19, reglamentario de la ley del impuesto.

[12] Monto vigente para el período fiscal 2023.

[13] Monto vigente para el período fiscal 2023.

[14] Monto vigente para el período fiscal 2023.

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

[16] No obstante, adviértase, por ejemplo, que, si en cambio, lo que se abona, son importes por gastos de representación, responsabilidad jerárquica o desarraigo la dispensa está expresamente vedada por el artículo 100 de la ley.

[17] Monto vigente para el período fiscal 2023.

[18] Monto vigente para el período fiscal 2023.

[19] Prevista en el apartado 2 del primer párrafo del inciso c) del artículo 30.

[20] Montos vigentes para el período fiscal 2023.

