



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

Dictamen firma conjunta

Número:

Referencia: : Impuesto a las Ganancias. Convenio Colectivo del Personal de Dragado y Balizamiento. EX-2023-42753117-APN-DGDA#MEC.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS:

I.- En las presentes actuaciones tramita una Nota presentada por el Secretario General del Sindicato del Personal de Dragado y Balizamiento, en la que solicita se analice el tratamiento que cabe dispensar, en el impuesto a las ganancias, a una serie de rubros que detalla.

En efecto, en la misiva en cuestión trae a colación que el Convenio Colectivo de Trabajo (CCT) N° 1366/2014 “...comprende una serie de adicionales que se abonan por permanencia en el servicio (artículo 19), plus por embarcado y plus especial (artículo 33), recargo de tareas (artículo 36) y adicional por funciones al comando de la draga y las lanchas de dragado (artículo 37) que, conforme lo indica el citado Convenio, se entiende que deben asimilarse, cuando correspondan a horas trabajadas fuera de la jornada laboral habitual, a horas extraordinarias.”.

Agrega, que “...en lo que hace a las sumas abonadas por pernocte (artículo 33), 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.

(i) Adicionales que se abonan por permanencia en el servicio (artículo 19), plus por embarcado y plus especial (artículo 33), recargo de tareas (artículo 36) y adicional por funciones al comando de la draga y las lanchas de dragado (artículo 37):

Sobre el particular, cabe traer a colación el alcance de cada uno de los ítems objeto de estudio.

En ese sentido, el artículo 19 del CCT, en su primer párrafo, detalla que “Atento las particulares condiciones y características del tráfico marítimo o fluvial, del servicio que se presta y de las operaciones comerciales de la Empresa, tanto respecto a las regulaciones y exigencias en materia de seguridad y permanente control del tráfico como la operatividad del servicio y seguridad de las naves en tránsito, queda establecido, para el personal

embarcado la prohibición de retirarse o abandonar el puesto de trabajo y funciones asignadas hasta tanto sea autorizado o se produzca su relevo no extendiéndose el mismo más allá de 7 (siete) días corridos posteriores a la finalización de su ciclo de trabajo. Durante este período adicional se abonará la diferencia con el recargo de Ley los 3 (tres primeros días y en caso de no producirse su relevo dentro de esos días, dichos recargos serán al 100% desde el primer día.”.

Su artículo 33, por su parte, hace alusión al pago, entre otros conceptos, de dos adicionales: “plus por embarcado” y el “plus especial”. El primero de ellos, obedece a que “...durante el tiempo que los trabajadores se encuentren embarcados efectivamente afectados a las tareas asignadas por el empleador, a la remuneración básica se le adicionará un plus por tal concepto. Dicho plus será variable en función del sistema de trabajo que se adopte y consistirá en el pago de una suma fija..., y que compensa al personal por el régimen de trabajo al que está afectado y las horas adicionales que esto involucra.”.

El “plus especial” consiste en que “Durante el tiempo que el personal embarcado permanezca en tierra por razones de carácter operativo y estuviese a disposición sin embarcar, debidamente notificado por el empleador, a la remuneración básica se le adicionará un importe diario...”.

Con relación al adicional por “recargo de tareas” que contempla el artículo 36, éste aclara que “El personal que deba desarrollar tareas en su período de franco, percibirá las horas trabajadas con el recargo que corresponda...” conforme el mecanismo de cálculo allí indicado.

Finalmente, su artículo 37, en tanto, regula un adicional que se paga tanto a quienes se encuentren “...en funciones efectivas al comando de la Draga Capitán Núñez y las Lanchas de Dragado, ya sea en cubierta o en máquinas...” como al personal de determinadas categorías afectado al sistema de balizamiento.

Sentado lo que antecede, corresponde advertir que 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-, y “...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 descripta 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, como ocurre en los artículos sometidos a consulta, sin que ello sea obstáculo para que tanto estos -en la proporción del diferencial atribuible a labores prestadas en los días señalados en primer término- 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 -también en la proporción que corresponda-, 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) Gastos de movilidad, viáticos y similares:

El artículo 33 del CCT incluye un adicional que se abona en concepto de “pernocte”, definiéndolo de la siguiente manera: *“En el caso que el personal de taller deba pernoctar a bordo de una embarcación o en el lugar de destino se adicionará por todo concepto un adicional por pernocte...”*, aclarando, asimismo, que *“La Empresa debe proveer la comida, o en su defecto abonar la misma...”*.

Siendo así, 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 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[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.

Por lo tanto, esta área asesora, en el caso del rubro objeto de consulta, considera que se estaría en presencia de importes que 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; 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...*”.

III.- Con lo expuesto se elevan los actuados a la consideración de 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: 21/421.

[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.

