



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

Dictamen firma conjunta

Número:

Referencia: Impuesto a las Ganancias. Rubros Salariales. Federación de Asociaciones de Trabajadores de la Sanidad (FATSA). EX-2023-100991654-APN-DGDA#MEC.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS:

I.- Mediante la Nota obrante en el IF-2023-100992755-APN-DNI#MEC (Orden N° 2), representantes de la Federación de Asociaciones de Trabajadores de la Sanidad Argentina (FATSA) y de diversas representaciones empresarias, se dirigen a esa Subsecretaría a los fines de manifestar que, en el marco de los catorce (14) Convenios Colectivos de Trabajo de la actividad, han determinado “...los conceptos que integran el salario (...) - en sus distintas expresiones- que deberían ser eximidos del Impuesto a las Ganancias en base a las interpretaciones obrante en los dictámenes mencionados (...) y que en la actualidad no presentan dicho tratamiento”, peticionando que respecto de los rubros salariales en cuestión “...y aquellos asimilables a los mismos para el personal no convencionado (...) en el marco de su competencia (...) indique específicamente si lo expresado encuadra en los dictámenes ya emitidos y en su caso si resulta ajustado a derecho practicar las liquidaciones en los términos sugeridos”.

En tal sentido, los rubros salariales sometidos a consideración son:

a) Adicionales por turno rotativo: a criterio de los presentantes “...resultan encuadrados en el tratamiento diferencial dado por el Impuesto a las Ganancias a las horas extras durante días hábiles e inhábiles dispuesto en los artículos 26 y 94 de la ley del impuesto a las ganancias”.

Sobre el particular, expresan que “...las horas trabajadas en los turnos rotativos que superen la jornada de ocho horas durante los días hábiles y se desarrollen los días sábado, domingo, feriados y francos, son consideradas horas extras (adicionadas a las horas extras declaradas de manera individual)...” y que “...la exención resulta aplicable al diferencial entre el valor de las horas ordinarias y el importe de las extraordinarias, cualquiera sea la denominación de las mismas, 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). Cuando estas horas coincidan con días de semana distintos a los antes mencionados, están gravadas, pero sin salto de tramo en la escala progresiva”.

En este sentido, consideran que “...el método de implementación podría consistir en aplicar al monto percibido en concepto del adicional una distribución porcentual fija entre horas normales, horas extras días hábiles y horas extras días inhábiles para todos los trabajadores y las trabajadoras encuadrados/as en el CCT (la distribución de las horas extras podría aplicarse de acuerdo con la metodología desarrollada en la planilla electrónica que se adjunta)” debiendo destacarse que de la citada planilla se desprende que el “Porcentaje del salario gravado sin salto de tramo en la escala: Horas extraordinarias en días hábiles y Horas extraordinarias en días inhábiles (sábados, domingos y feriados) y de descanso semanal valorizadas como horas normales” asciende al 17%, en tanto que el “Porcentaje del salario no gravado: Horas extraordinarias en días inhábiles (sábados, domingos y feriados) y de descanso semanal” se ubica en el 25%.

Finalmente, aclaran que “Este análisis es aplicable a los convenios colectivos que no regulan el área asistencial toda vez que para ellos resulta de aplicación lo establecido en el artículo 27 de la ley 27.718 que dispone la exención del monto total de las horas extras para los trabajadores y las trabajadoras del sector salud (sin diferenciar entre días hábiles y días inhábiles), al igual que la remuneración por guardias activas y pasivas de todo el personal afectado”.

b) Adicionales por antigüedad (bonificación por antigüedad): en este caso, entienden que cabe otorgarles “...el mismo tratamiento que el correspondiente al ‘bono por productividad’ por lo tanto está exento del pago de ganancias 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 por año fiscal y para los trabajadores cuya remuneración mensual bruta no supere determinado importe fijado en la reglamentación”.

De esta manera, precisan que “...las partes signatarias de cada convenio colectivo modificarán el texto vigente, por ejemplo meramente enunciativo el del art. 16 del CCT 42/89 (será aplicado de la misma manera a todos los convenios colectivos suscriptos por FATSA), consignando como título de la cláusula: ‘Adicional por reconocimiento de experiencia adquirida en el desempeño de funciones’, se mantendrá el texto base de cada convenio vigente y se agrega un párrafo a continuación que indique lo siguiente:

‘En el marco de la comisión mixta paritaria de interpretación, las partes signatarias cumplirán con el siguiente objeto:

Evaluarán la adquisición de conocimientos con la práctica dentro de cada establecimiento por la permanencia temporal en el mismo, con el objeto de impulsar su desarrollo, analizando el desempeño y las nuevas competencias adquiridas por cada trabajador o trabajadora como consecuencia de la adaptación a los cambios permanentes”.

Por último, señalan que el ítem en cuestión “...compensa económicamente la experiencia acumulada por el trabajador/ra en el tiempo, por haber adquirido capacitación y práctica directa que permite mejorar los resultados de su labor, adaptabilidad a los cambios producidos en los modos de realización de su actividad”.

c) Adicionales convencionales contenidos en los distintos convenios colectivos de la actividad: en estos supuestos, manifiesta de que de acuerdo “...al marco de interpretación planteado por la Subsecretaría de Ingresos Públicos, los adicionales por capacitación y desempeño pueden ser asimilados a ‘bonos por productividad’ y también al tratamiento por ‘horas extras’ o ‘adicionales por especialidad’ o ‘viáticos’ los cuales en la normativa se encuentran exentos hasta determinado límite”.

A mayor abundamiento, advierten que “Los adicionales o suplementos incluidos en los distintos CCT analizados y correspondientes a la actividad de la sanidad, que se encuadrarían bajo este concepto serían los siguientes:

- **Adicional por la realización de operaciones de cirugía mayor:** consiste en la percepción de una suma determinada por cada operación realizada.
- **Adicional por Comedor o refrigerio:** se trata de un concepto que compensa económicamente el costo de una comida diaria que revestirían la naturaleza de viático o conceptos análogos a éstos, conforme a lo establecido en el art. 82 inc. e) de la ley.
- **Adicional para el lavado de uniformes:** es un monto que se abona para solventar el mantenimiento de la higiene de la ropa de trabajo, en atención a la actividad de salud, que revestirían la naturaleza de viático o conceptos análogos a éstos, conforme a lo establecido en el art. 82 inc. e) de la ley.
- **Adicional por salas maternales:** son sumas no remunerativas que pagan los empleadores en virtud de la obligación del art. 179 de la LCT y su reglamentación.
- **Seguro por fidelidad:** es un adicional que contiene las mismas características que lo dispuesto en el art. 26 inc. x) de la ley de impuesto a las ganancias y su Decreto 862/2019 por cuanto son sumas que compensan el riesgo de reposición por faltantes de dinero o demás valores abonados a quienes trabajan cobrando y/o pagando dinero u otros valores.

En el caso que el trabajador o la trabajadora cuente con más de uno de los adicionales planteados aquí, el monto máximo anual exento se aplica a cada uno de dichos adicionales”.

Finalizan la presentación indicando que: “...conforme el análisis de los distintos convenios colectivos vigentes, y habiendo descripto la definición de los adicionales a ser asimilados como conceptos encuadrados en el impuesto a las ganancias, definimos los porcentajes de los salarios que se encuentran sujetos a los artículos 26 y 94 de la ley de impuesto a las ganancias, incorporando el **Anexo** que describe la metodología aplicada para la elaboración de dichos porcentajes, planilla que se adjunta a la presente como formando parte de la misma”.

II.- Sobre el particular, cabe remitirse al 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.

A la luz de las conclusiones a las que se arribara en los citados pronunciamientos^[1], en lo que refiere al alcance de los rubros allí evaluados en el marco de las franquicias comprendidas en el inciso x) del artículo 26 de la Ley del Impuesto las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones y del tratamiento que corresponde dispensar a los viáticos en los términos del artículo 82 de la citada norma legal, y centrándonos en los ítems 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
Adicionales por turno rotativo	En la Planilla Anexa de la presentación sometida a consideración se propone el porcentaje que cabe considerar como horas extras exentas como así también del de horas extras gravadas sin salto de tramo en la escala, razón por la cual, y en lo que hace al impuesto a las ganancias, corresponde brindarle a cada uno de aquellos porcentajes, allí acordados, el tratamiento que en

	dicha Planilla se concluye.
Adicionales por antigüedad	Si en las modificaciones que se realizarán a las convenciones colectivas, de acuerdo con lo expresado por los representantes, se adopta el texto propuesto, se verificaría que el rubro cumplimenta con los lineamientos expuestos en los pronunciamientos mencionados que emanan de la ley del impuesto y su reglamentación; de allí que su alcance se asemejaría al previsto en la ley del gravamen para el bono por productividad.
Seguro por fidelidad	Accede a la exención prevista en el segundo párrafo del inciso x) del artículo 26 de la ley, puesto que de su descripción se observa que cumplimenta las condiciones normadas en el artículo 92 de la ley del impuesto para el rubro “fallo de caja”.
Adicional por comedor o refrigerio	Debe considerarse asimilable a “viáticos”, accediendo al tratamiento previsto para éstos en la ley del impuesto.

En lo que refiere al “*Adicional por la realización de operaciones de cirugía mayor*” de la descripción aportada surge que su percepción obedece a la mera puesta a disposición de la fuerza de trabajo por parte del empleado, de allí que deba ser considerado como remuneración gravada por el impuesto a las ganancias.

En otro orden de ideas, el “*Adicional para el lavado de uniformes*” no constituiría ganancia gravada para el empleado en la medida que se trate de un gasto sujeto a reintegro mediante la rendición de los respectivos comprobantes.

En cuanto al “*Adicional por salas maternales*”, es dable tener presente que el segundo párrafo del artículo 111 de la ley del tributo establece que no está alcanzado por la gabela el “...*reintegro documentado con comprobantes de gastos de guardería y/o jardín materno-infantil, que utilicen los contribuyentes con hijos de hasta tres (3) años de edad cuando la empresa no contare con esas instalaciones...*”.

Finalmente, en lo que hace a la consulta relativa a si al personal fuera de convenio corresponde brindarle similares interpretaciones que las del personal convencionado, la respuesta es afirmativa siempre y cuando el rubro de que se trate, bajo la misma o diferente denominación, guarde idéntico alcance a los aquí analizados, y en la medida que su percepción se encuentre prevista en el contrato individual de trabajo.

III.- Con lo expuesto, se elevan las actuaciones a esa Superioridad.

[1] Cuyos términos se dan por reproducidos en mérito a la brevedad.

