



UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

TRABAJO FINAL DE LA ESPECIALIZACION EN TRIBUTACIÓN

**“IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS VIÁTICOS Y SUS EFECTOS
SOBRE LA GANANCIA DEL EMPLEADO – EL CASO DEL CCT 40/89”**

Cr. Gabriel Alejandro Quiñonez

DIRECTOR: Cr. Alberto Andrés Guerrero

Río Cuarto, Octubre 2018

INDICE GENERAL:

Resumen/Abstract.....	5
Introducción.....	6
Objetivos.....	7
Metodología.....	8
Marco Legal.....	9
Desarrollo.....	12
Implicancias.....	12
Definiciones y Opiniones de la Doctrina y Jurisprudencia.....	12
Forma de cálculo de la Retención.....	21
Caso Práctico.....	31
Aclaraciones y Supuestos.....	31
Simulación del Recibo de Sueldo.....	32
Cálculo Retención Situación 1.....	36
Cálculo Retención Situación 2.....	38
Resumen de Resultados.....	40
Análisis de Resultados.....	41
Conclusión.....	42
Bibliografía.....	43
Anexos.....	45

INDICE DE TABLAS Y FIGURAS:

Imagen N°1 (Recibo de Sueldo – CASO PRÁCTICO).....	35
Cuadro de Simulación de Retención (Situación 1).....	36
Cuadro de Simulación de Retención (Situación 2).....	38
Cuadro Resumen De Resultados y Análisis Incremental.....	40
Imagen N°2 (Acuerdo Salarial CCT 40/89 - Planilla N°189 – Hoja 1).....	45
Imagen N°3 (Acuerdo Salarial CCT 40/89 - Planilla N°189 – Hoja 2).....	46

Resumen:

La ley de Impuesto a las Ganancias, conforme lo dispone en su Artículo 79 (Ganancias de Cuarta Categoría – Rentas del Trabajo Personal)- segundo párrafo - alcanza a los viáticos, generando con ello un grave perjuicio a los empleados en relación de dependencia que perciben determinadas sumas de dinero en tal concepto, esto es, para realizar gastos que se generan en el proceder diario de su actividad. Un caso especial es el de los trabajadores que encuadran en el Convenio Colectivo de Trabajo 40/89 (Trabajadores Camioneros y Obreros del Transporte Automotor de Cargas), quienes consecuentemente ven reducida su ganancia al ser alcanzados estos conceptos por el mencionado gravamen. Si bien la última modificación a la ley del Impuesto a las Ganancias contempla la deducibilidad de éstos conceptos, bajo ciertas condiciones y con determinados topes, no alcanzan a eliminar el efecto del acrecentamiento de la base imponible que provocan esas sumas.

El objetivo de la investigación es analizar el marco legal en el cual se produce la aplicación de la Ley de Impuesto a las Ganancias sobre los viáticos de los trabajadores en relación de dependencia encuadrados en el CCT 40/89 a efectos de poner en relieve la necesidad de una adecuación de la norma a la realidad económica de este grupo de trabajadores haciéndola más justa y razonable. Y si bien el análisis se basará sobre el impacto del Impuesto en un grupo determinado de trabajadores, el mismo puede hacerse extensivo a otras ramas donde se perciban ingresos por los mismos conceptos.

Abstract:

The Income Tax Law, as provided in Article 79 (Earnings of Fourth Category - Income from Personal Work) - second paragraph - covers travel expenses, thereby causing serious damage to employees in a dependent relationship that they perceive certain sums of money in such a concept, that is, to incur expenses that are generated in the daily procedure of their activity. A special case is that of the workers that fit in the Collective Agreement of Work 40/89 (Workers Truckers and Workers of the Car Transport of Loads), who consequently see reduced their gain when being reached these concepts by the mentioned encumbrance. Although the latest amendment to the Income Tax Law contemplates the deductibility of these concepts, under certain conditions and with certain ceilings, they do not eliminate the effect of increasing the taxable base caused by these sums.

The objective of the research is to analyze the legal framework in which the application of the Income Tax Law on the travel expenses of workers in a dependent relationship framed in the CCT 40/89 is produced in order to highlight the need of an adaptation of the norm to the economic reality of this group of workers, making it more just and reasonable. And although the analysis will be based on the impact of the tax on a specific group of workers, it can be extended to other branches where revenues are received for the same concepts.

Introducción

Desde su creación el Impuesto a las Ganancias es una de las principales fuentes de ingreso que posee el Estado Nacional¹ para hacer frente a las distintas erogaciones que debe realizar con el fin de cumplir con sus funciones básicas y que conforman el denominado Gasto Público, que fue definido por **Héctor B. Villegas**² como **“las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de la ley para cumplir con los fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas”**. Quizás es en pos de ese fin recaudatorio en donde el Legislador pierde de vista los lineamientos básicos que debe seguir para la definición de los conceptos sujetos a imposición, o bien es producto de la generalización que se plantea al momento de la redacción de la norma y que la aleja muchas veces del caso concreto, cualquiera sea el motivo se desvirtúa así el fin originario que tienen los impuestos y que es el de convertirse en el medio a través del cual todos los habitantes del País contribuyen con el Estado Nacional de acuerdo a sus posibilidades, justificado ello en los beneficios que cada uno percibe, en mayor o en menor medida, de las funciones que éste tiene a su cargo, como lo son la de Seguridad, Educación, Salud, Etc.

El presente trabajo tratará sobre el impacto que genera el impuesto a las ganancias sobre el patrimonio del trabajador incluido en el Convenio Colectivo de Trabajo 40/89 (Trabajadores Camioneros y Obreros del Transporte Automotor de Cargas) cuando se incluyen en la base imponible lo percibido en concepto de Viáticos y Comida. Si bien con las últimas modificaciones que sufrió la ley del impuesto³ una parte de ellos es deducible (sólo si se cumplen ciertas condiciones), el trabajador debe soportar con sus bienes el incremento del impuesto que surge de la inclusión de tales conceptos en la base de cálculo. Todo esto genera un grave perjuicio a miles de empleados que están bajo la Convención Colectiva mencionada y que fija un adicional por los conceptos mencionados ya que simplemente por prestar sus servicios en un rubro en el que su tarea los obliga permanecer bastante tiempo fuera de sus hogares y por ende a realizar erogaciones relacionadas con las necesidades básicas de alojamiento y comida (entre

¹ Según el informe emitido por la AFIP sobre la RECAUDACION POR IMPUESTO, RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y ADUANAS correspondientes al año 2016, el Impuesto a las Ganancias generó el 30,86% de la totalidad de la Recaudación por Impuestos de dicho período.

² CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO TOMO ÚNICO 7- edición, ampliada y actualizada. 1999.

³ El 27/12/2016 se publicó en el Boletín Oficial la ley 27346 que modifica el impuesto a las ganancias y crea o modifica otros tributos.

otras), por ese simple hecho son puestos en una posición diferente a la del resto de los trabajadores que no perciben esas sumas, prescindiendo de su real capacidad contributiva.

Por todo lo dicho es que trataré de poner en relieve la necesidad de una adecuación de la norma a la realidad económica de este grupo de trabajadores haciéndola más justa y razonable. Y si bien el análisis se basa sobre el impacto del Impuesto en un grupo determinado de trabajadores, el mismo puede hacerse extensivo a otras ramas donde se perciban ingresos por los mismos conceptos.

Objetivos

El objetivo de la investigación es analizar el marco legal por la que se encuentran sujetos al impuesto a las Ganancias los viáticos que perciben los empleados del CCT 40/89, a efectos de plantear la necesidad de una adaptación normativa que permita evitar los perjuicios provocados por la aplicación de la norma en cuestión sobre la remuneración del trabajador y llevar la misma a un plano de igualdad en términos de capacidad contributiva como lo dispone nuestra Constitución Nacional.

Metodología

La metodología a utilizar en el presente trabajo será el análisis de las fuentes bibliográficas compuestas por la legislación vigente y sus antecedentes, doctrina y jurisprudencia sobre el caso de estudio.

Marco Legal

El Convenio Colectivo de Trabajo 40/89 define como ámbito de aplicación el siguiente:

“Ámbito personal y territorial de aplicación.

La presente Convención Colectiva de Trabajo, será de aplicación para la totalidad de los trabajadores ocupados en el transporte de cargas por automotor en todo el ámbito del territorio nacional y/o fuera del mismo cuando se encuentra afectado al tráfico internacional, prorrogándose los derechos y obligaciones de las partes cuando el contrato individual se hubiere celebrado en el país pero se deba ejecutar total o parcialmente en el extranjero, como así también cuando el contrato se celebrare en el extranjero, pero su ejecución dentro del territorio nacional responda a directivas que emanen de una sede o administración ubicada en la República Argentina, con independencia del lugar de radicación del dependiente, así se trate de transporte de ganado, vinos, cereales, minerales, materiales de y/o para la industria de la construcción, servicios de encomiendas y expresos, diarios y revistas, remolques de vehículos automotores en la vía pública, repartos a domicilio, servicios de cargas combinadas con otros medios de transporte, sean éstos ferroviarios, marítimos y/o aéreos, mudanzas, combustibles u otros elementos líquidos, semilíquidos y/o sólidos, servicios de transporte de clearing y carga postal, valores y/o caudales públicos o privados, servicio de recolección de residuos domiciliarios, barrido y/o limpieza de calles, vías y/o espacios públicos y tareas complementarias y/o afines, el transporte de caña de azúcar y/o sus derivados en cualquiera de sus formas, y, en general, otros tipos de transporte automotor de cosas o mercaderías, aún cuando las cosas transportadas hayan sido elaboradas para una finalidad determinada, equipos y/o máquinas y/o elementos que ulteriormente se destinen a montajes de industrias y/o construcciones civiles, como así también aquellos que provengan de desmontajes similares, guardas de carga en tránsito, etc.; siendo esta enumeración meramente enunciativa y no taxativa ni limitativa, y por ello no implica de manera alguna la exclusión de otras formas de transporte. Tampoco será condición indispensable para que se considere transporte, que el precio de la prestación sea precisamente denominado flete, pudiendo estar éste precio involucrado en la cosa transportada o en el servicio prestado sin que ello desvirtúe la existencia de un transporte.”

Por las condiciones propias que reúne la actividad el Convenio, dentro de las CONDICIONES ESPECIALES DE TRABAJO, establece:

“Todos los trabajadores comprendidos en el presente Convenio Colectivo de Trabajo, a excepción de los comprendidos en el capítulo 4.2⁴, percibirán por cada día efectivamente trabajado, en concepto de viático la suma de \$106,85.- (Valores según escala Julio 2017) Este viático compensará el gasto de movilidad en que el trabajador incurre, correspondiendo su percepción, en forma acumulativa, al ítem 4.1.12.⁵.”

Y para el personal de Larga Distancia aclara en el punto 4.2.4 que:

“Atento a las peculiaridades del transporte Larga Distancia los Conductores percibirán la suma de pesos 1,11326.- (Valores según escala Julio 2017) por kilómetro recorrido en concepto de viáticos. Este importe nunca podrá ser inferior al resultante de la aplicación de trescientos cincuenta (350) kilómetros por día y por persona en viaje. El Empleador deberá anticipar al personal de Larga Distancia a la iniciación de cada viaje, una suma a cuenta de viáticos aproximada a la estimación de la duración del viaje o permanencia fuera de su residencia habitual. Cuando el tráfico se realice en zona cordillerana continental, al oeste de la ruta 40 partiendo de sur a norte desde la localidad de El Calafate (Sta. Cruz) hasta la ciudad de San Juan continuando en línea recta imaginaria hasta la ciudad de Salta y San Salvador de Jujuy y al norte en línea recta imaginaria hasta la localidad de Santa Victoria (Pcia. de Salta), la garantía prevista precedentemente será igual a la resultante de la aplicación de setecientos (700) kilómetros por día y por persona en viaje.”

Por otro lado la Ley N° 20.628 del Impuesto a las Ganancias define en su Artículo 79 a las Ganancias de Cuarta Categoría – Rentas del Trabajo Personal-, dentro de ellas encontramos en su inciso b) a las Ganancias del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia. A su vez la ley agrega en su segundo párrafo que:

⁴ Personal de Larga Distancia.

⁵ COMIDA: Todos los trabajadores comprendidos en el presente Convenio Colectivo de Trabajo, a excepción de los comprendidos en el capítulo 4.2, percibirán en concepto de comida, por cada día efectivamente trabajado, la suma de (\$212,94). Valores según acuerdo Julio 2017.

El trabajador que preste servicios en jornada diurna y que por razones de servicio debiera realizar horas extraordinarias, superadas las veintiuna (21) horas, tendrá derecho a percibir otro importe igual al referido en el párrafo anterior, en concepto de cena.

“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.”

Como vemos ambas normas toman el mismo concepto y otorgan enfoques distintos, la ley de Ganancias grava a los Viáticos que el Convenio Colectivo creó con el fin de compensar las erogaciones que debe realizar el trabajador en ocasión de cumplir con su labor.

Recientemente a través de la Ley N° 27.346 se modificó la ley del impuesto a las ganancias, agregando a continuación del segundo párrafo del Art. 79 lo siguiente:

***“No obstante, será de aplicación la deducción prevista en el artículo 82 inciso e⁶) de esta ley, en el importe que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, 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.*⁷**

***Respecto de las actividades de transporte de larga distancia la deducción indicada en el párrafo anterior no podrá superar el importe de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley.*⁸**

Vemos que las nuevas modificaciones han logrado acercar un poco más la aplicación del Impuesto a la realidad de éstos trabajadores pero claramente no han zanjado la cuestión.

⁶ Art. 82 - De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

Inc. e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

⁷ Párrafo incorporado en virtud de la sustitución dispuesta por art. 1° pto. 6 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive.

⁸ Párrafo incorporado en virtud de la sustitución dispuesta por art. 1° pto. 6 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir del año fiscal 2017, inclusive.

Desarrollo

Implicancias

La ley del impuesto al considerar como ganancia a lo percibido en concepto de viáticos provoca un incremento en la base imponible generando una mayor “ganancia” sujeta a impuesto, lo que se traduce en una mayor erogación que debe realizar el empleado para poder cumplir con la obligación impositiva. Como veremos a continuación, las sumas percibidas tienen como destino solventar gastos que al trabajador le son generados por la tarea que el empleador le ha encomendado, y por tal motivo es dinero con el que no cuenta al concluir la misma, por ello se llega a la conclusión de que debe cancelar con fondos propios un impuesto determinado sobre una base incrementada por ingresos “ficticios”.

Definiciones y opiniones de la Doctrina y Jurisprudencia

Comenzaré por hacer un acercamiento a una definición de Viático para entender un poco más la razón de su existencia.

De acuerdo a la RAE, la palabra viático tiene las siguientes acepciones:

Del lat. viaticum, de via 'camino'.

- 1. m. Previsión, en especie o en dinero, de lo necesario para el sustento de quien hace un viaje.***
- 2. m. Subvención en dinero que se abona a los diplomáticos para trasladarse al punto de su destino.***
- 3. m. Rel. Sacramento de la eucaristía, que se administra a los enfermos que están en peligro de muerte.***
- 4. m. Nic. Subvención en dinero por un trabajo específico.***

Vemos que la palabra deriva del latín, de “viaticum”, que a su vez procede de “via”.

El “viaticum” se utilizaba para referirse a la provisión de alimentos y de dinero que necesitaba una persona para poder emprender un viaje. No obstante, durante la Edad Media, se empleó para hacer mención a un impuesto que se cobraba a toda la

persona que quería recorrer un camino que pertenecía a las tierras de algún señor feudal.”⁹

El concepto, por tanto, se emplea para nombrar al dinero o las especies que se entregan a una persona para su sustento durante un viaje. Los viáticos pueden entregarse al viajero antes de su partida, con el objetivo de que cuente con los medios para subsistir durante el viaje. En otros casos, los viáticos se pagan tras el gasto.

Los Gastos de Movilidad y Viáticos son conceptos que se abonan en forma habitual a los trabajadores que prestan servicios **fuera de la empresa**. Tal como lo menciona el *Dictamen N° 33/98 (D.L.T.R.S.S.). Fecha: 30/12/97 (Ver página 11 del presente trabajo)* lamentablemente no encontramos ni en la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 ni la Ley Nacional de Jubilaciones y Pensiones N° 24.241 definiciones sobre éste rubro, pero por el momento podemos dejarlo definido como la suma de dinero que percibe el dependiente para soportar los gastos que le impone el desarrollo de su tarea fuera del lugar donde se halla ubicado el establecimiento par el que trabaja, generalmente referidos a alojamiento, comida y transporte. Más adelante nos adentraremos en su definición basándonos en la doctrina.

Aclarado un poco el concepto del viático avanzaremos en el análisis para conocer su naturaleza, remuneratoria o no remuneratoria, y lo que mencionan al respecto las distintas normas mencionadas en el párrafo anterior.

La Ley 14.546 (Estatuto del Viajante) en su Art. 7 establece que los viáticos, gastos de movilidad, hospedaje, comida y compensaciones por gastos de vehículos, integran la remuneración del trabajador.

No obstante ello con posterioridad la LCT en su art. 105 inciso c) estableció que no se considerarán remuneración los viáticos de viajantes de comercio acreditados con comprobantes, y los reintegros de gastos sin comprobantes correspondientes al uso del automóvil de propiedad de la empresa o del empleado, calculado en base al kilómetro recorrido, conforme los parámetros fijados por la D.G.I.; asimismo el art 106 de la LCT reitera que los gastos de movilidad son remunerativos excepto en la parte efectivamente

⁹ Autores: Julián Pérez Porto y María Merino. Publicado: 2015. Actualizado: 2016 (<http://definicion.de/viaticos/>)

gastada y acreditada por comprobantes, **salvo lo que dispongan los estatutos y convenciones colectivas de trabajo.**

Por otro lado el Convenio N° 95 de la OIT del año 1949 (Ratificado por Argentina el 24/09/1956), en su artículo 1º, conceptualiza “remuneración” en los siguientes términos:

“A los efectos del presente Convenio, el término salario significa la remuneración o ganancia¹⁰, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que este último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar.”

Como vimos, la misma ley de Contrato de trabajo deja abierta la puerta a cualquier disposición en contrario que sobre el particular hagan los Convenios Colectivos, situación que queda dirimida en el **Fallo Plenario N° 247 de la CNATRAB:**

"Aiello, Aurelio c/Transporte Automotor Chevallier" – 28/8/1985 "El art. 106 de la LCT (to) autoriza que un convenio colectivo de trabajo o laudo arbitral atribuya carácter no remuneratorio a gastos de comida, traslado o alojamiento, sin exigencia de rendición de cuentas". "Las sumas a las que se refiere el art. 36 del CCT 266/66, el art. 1 del Laudo Arbitral del 7/7/71, el art. 2º del Laudo Arbitral del 9.3.73, el art. 18 del CCT 460/73 y el art. 8 del Acta del 25.6.75, expte. 580525/75 del Ministerio de Trabajo no tienen carácter remuneratorio".

Publicado: LL 1985-D-425 - DT 1985-1435

Basado en otros fallos AFIP junto a la Secretaría de Trabajo y la Secretaría de Seguridad Social emitieron una Resolución Conjunta N° 706/1999 (AFIP) N° 108/199 (S.T.) y N° 75/1999 (S.S.S.) por la cual establecieron que *los conceptos expresamente calificados como “no remuneratorios” en Convenciones Colectivas de Trabajo o en acuerdos de naturaleza convencional que hubieran sido debidamente homologados antes del dictado de la Resolución S.T. 17/99 de la Secretaría de Trabajo, mantendrían*

¹⁰ En la definición la OIT equipara la remuneración con ganancia, dejando en claro que nada tiene ver una compensación de gastos con el salario.

(en el período de vigencia que corresponda) la naturaleza conferida convencionalmente, a todos los efectos laborales y de la seguridad social.

La fundamentación de esta postura por parte de los organismos antes mencionados fueron las siguientes:

- **Las Convenciones Colectivas de Trabajo** constituyen un acuerdo de partes en el que el Estado toma una participación activa, integradora. Las mismas **tienen “cuerpo de contrato y alma de ley”**.
- El fallo de la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social, del 30 de Diciembre de 1996 “Vidriera Argentina S.A. c/D.G.I.” cuya conclusión fue la siguiente: **si el Convenio Colectivo de Trabajo fue homologado por el Ministerio de Trabajo, sus cláusulas son operativas y oponibles a la propia Administración Pública en los términos de los artículos 4, 5, 6, 7 y 8 de la Ley N°14.250, por cuanto ésta ha intervenido en su formación, y pudo negar su concurso homologatorio si entendía que las disposiciones violaban directivas de orden público.**
- **El Ministerio de Trabajo y Seguridad Social en la homologación de los Convenios Colectivos de Trabajo, ejerce el control de legitimidad y conveniencia que las leyes y su reglamentación imponen y la A.F.I.P. tiene incumbencia en la determinación de la base imponible de los aportes y contribuciones que integran los recursos de la Seguridad Social.**
Por lo que la base imponible a tener en cuenta es la “remuneración” o “salario”; la calificación o naturaleza jurídica con que se denomine a los conceptos a percibir por parte de los dependientes en las convenciones colectivas, tiene efectos tributarios directos para con el régimen de la Seguridad Social.
- **La Secretaría de Trabajo, por Resolución S.T. N° 68/99 modificatoria de la Resolución S.T. N° 17/99 dispuso que, previo a la homologación de convenios colectivos de trabajo o acuerdos de naturaleza convencional que contengan cláusulas sobre prestaciones no remunerativas, se requerirán dictámenes de la A.F.I.P. y de la Secretaría de Seguridad Social, consignando que, transcurrido el plazo para dictaminar sin que los organismos se hubieren expedido, se entenderá que tales cláusulas no merecen objeción.**

- AFIP también ha sentado su postura en diversos dictámenes en los cuales se hace mención a una Instrucción General N° 31/94, por la cual se instruye al área de fiscalización para que no consideren como concepto remunerativo a los viáticos abonados a los choferes de larga distancia de transporte automotor de personas o de cargas, por día efectivamente trabajado, de acuerdo con los valores fijados en los Convenios Colectivos de Trabajo. La Instrucción General 31/94 se encuentra explicada en un Dictamen de la de la Dirección Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad Social (D.L.T.R.S.S.) del cual transcribo a continuación sus puntos centrales:

Dictamen N° 33/98 (D.L.T.R.S.S.). Fecha: 30/12/97

La Instrucción General N° .../94, instruyó a las áreas de fiscalización que no se considerarán remuneratorios, nos dando lugar a determinaciones de diferencias por aportes y contribuciones con destino al S.U.S.S., entre otros “...Los viáticos abonados a los choferes de larga distancia de transporte automotor de personas o de carga, por día efectivamente trabajado, de acuerdo con los valores fijados en los Convenios Colectivos de Trabajo N° 266/66, y sus laudos arbitrales, N° 460/73 y acta complementaria y N° 40/89, respectivamente...”

La Ley N° 24.700, que incorporó el artículo 103 bis de la Ley de Contrato de Trabajo, estableció claramente cuáles son los beneficios sociales no remunerativos otorgados por el empleador, nominado entre otros; los servicios de comedor de la empresa; los vales de almuerzos hasta un tope máximo por día de trabajo que fije la autoridad de aplicación y los vales alimentarios y las canastas de alimentos otorgados a través de empresas habilitadas por la autoridad de aplicación, hasta un tope máximo de un veinte por ciento (20%).

Vienen las presentes actuaciones a instancia de la Subdirección general de ..., en virtud de la intervención requerida por la División Fiscalización...

La citada División solicita se indique el procedimiento a seguir con respecto al rubro de comidas-viáticos, atento las opiniones que fueran oportunamente formuladas por la ex-Dirección de... –en relación a una consulta efectuada por parte de F.A.D.E.E.A.C. sobre el alcance del Fallo Plenario “Aiello Aurelio c/Transportes Chevalliers S.A. s/cobro de pesos y convención colectiva de trabajo”- en donde se

concluyó que para que el viático pueda ser considerado no remuneratorio debe abonarse al trabajador por día efectivamente trabajado y guardas una razonable relación con el monto presunto del gasto que se pretende reintegrar....”

“...en primer término deviene indispensable analizar la naturaleza del concepto viático.

Al respecto cabe destacar que ni el Régimen de Contrato de Trabajo (texto ordenado en 1976) ni la Ley N° 24.241 contienen definición alguna del citado rubro, no obstante lo cual se lo puede conceptualizar como la suma de dinero que se entrega al dependiente para soportar ciertos gastos que le impone el desarrollo de su tarea fuera del lugar donde se halla ubicada la empresa o establecimiento para el que presta servicios, generalmente relativos a alojamiento, comidas y transporte.

Por lo tanto, y con relación al trabajador, el viático constituye el importe que se le otorga –sea antes o después de efectuado el gasto- para compensar las expensas que debe hacer frente con motivo de la prestación de su labor fuera de la sede del empleador.

Estas claras referencias conceptuales se desdibujan en la práctica, produciendo no pocas situaciones equívocas lo que obliga a indagar en cada caso concreto si la suma pagada por viáticos y/o reintegro de gastos, más allá de la denominación que las partes les hayan dado, constituye o no un rédito o ganancia para el trabajador.

Esta situación conduce a una jurisprudencia casuística no siempre uniforme, a la cual la legislación procura orientar disponiendo pautas de discernimiento más precisas sobre la naturaleza jurídica de los importes abonados por viáticos, buscando de esa forma evitar el fraude a la ley, cometido en forma voluntaria o involuntaria por las partes vinculadas por un contrato de trabajo.

Es con este objetivo que el artículo 106 del Régimen de Contrato de Trabajo (texto ordenado en 1976) establece el principio genérico según el cual los viáticos constituyen remuneración:

“excepto en la parte efectivamente gastada y acreditada por medio de comprobantes, salvo lo que en particular dispongan los estatutos profesionales y convenciones colectivas de trabajo”.

Con idéntica finalidad el artículo 6° de la Ley N° 24.241, considera remuneración a los fines del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones a los:

“viáticos y gastos de representación, excepto en la parte efectivamente gastada y acreditada por medio de comprobantes. La autoridad de aplicación determinará las condiciones en que los viáticos y gastos de representación no se considerarán sujetos a aportes ni contribuciones, no obstante la inexistencia total o parcial de comprobantes...”

En virtud de lo dispuesto en la normativa transcripta este organismo dictó la Instrucción General N° 31/94, por medio de la cual instruyó a las áreas de fiscalización que no se considerarán remuneratorios, no dando lugar a determinaciones de diferencias por aportes y contribuciones con destino al S.U.S.S., entre otros:

Los viáticos abonados a los choferes de larga distancia de transporte automotor de personas o de cargas, por día efectivamente trabajado, de acuerdo con los valores fijados en los Convenios Colectivos de Trabajo N° 266/66, y sus laudos arbitrales, N° 460/73 y acta complementaria y N° 40/89, respectivamente...”

A mayor abundamiento cabe destacar que la distinción entre salario y viático está dada por el hecho de que el primero constituye un riesgo que percibe el trabajador de libre disponibilidad, en cuanto pueda invertirlo en lo que él decide. En cambio el viático no tiene ese carácter y normalmente no le da a aquél una mayor capacidad de pago para adquirir lo que desea ya que es el reintegro o adelanto de gastos que son propios del empleador y que deben realizarse para cumplir la tarea que éste le ha encomendado el trabajador...”

Vimos en el último párrafo que expuse del Dictamen que el mismo Estado (en sentido lato) que trata de gravar con el impuesto a las Ganancias a los Viáticos, hace un énfasis sobre el tema y explica claramente por qué deja fuera del cálculo de los montos de Aportes y Contribuciones a los mismos ya que estos no le brindan al trabajador una mayor capacidad de pago y por ende no pueden sufrir descuentos porque se estaría atentando contra el patrimonio del empleado.

Estado que, a través de sus legisladores, establece cuales van a ser los impuestos que van a recaer sobre la población para hacer frente al Gasto Público. Actividad que se debe llevar a cabo dentro de los límites constitucionales de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad. Si bien el objetivo del presente trabajo no es analizar la Confiscatoriedad de la norma, si es necesario hacer foco en los desvíos que genera la misma. A continuación desarrollare éstos conceptos antes de ingresar de lleno al efecto que ha tenido la aplicación del Impuesto sobre éstas sumas.

La capacidad contributiva no se encuentra consagrada expresamente en la Constitución Nacional, sino que surge implícitamente de los Art. 4, 16, 17, 28, 33 y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad, razonabilidad e igualdad. Consiste en la aptitud económica-social para contribuir al sostenimiento del Estado. En palabras de **Héctor B. Villegas**.¹¹

“La igualdad, como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado por el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada y se refuerza axiológicamente con el de equidad, principio, éste, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable”

En ningún caso el tributo (o conjunto de tributos) que recaen sobre un contribuyente puede exceder la **razonable** capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, violando así otros de los principios que es el de no confiscatoriedad.

En el mismo orden de ideas vemos que el CCT de la actividad expresamente prevé que el pago de los ítems convencionales “comida y viático especial” (4.1.12 y 4.1.13 CCT 40/89) corresponde **exclusivamente por cada día efectivamente trabajado** con lo cual no corresponde su pago en caso de ausencia, cualquiera sea la causa que lo motive y aun cuando la misma resulte justificada, en definitiva tales viáticos no constituyen una retribución por el hecho de que el trabajador pone su capacidad de trabajo a disposición

¹¹ CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO TOMO ÚNICO 7- edición, ampliada y actualizada. 1999.

del empleador, sino que su objeto es reintegrar un gasto que debe afrontar el trabajador en virtud de la modalidad de la prestación laboral.^{12 13}

El impuesto a las Ganancias trata de darle el mismo tratamiento a la suma percibida en concepto de viáticos que el que le da a los gastos que toma a su cargo el empleador tal como es el caso de la casa-habitación, pago de matrícula escolar para los hijos, entre otros, cuando éstos son claramente ingresos desde el punto de vista del ahorro que le generan al bolsillo del trabajador por no tener él que incurrir efectivamente en los mismos. En el caso de los viáticos, como vimos, son compensaciones por gastos generados en ocasión de las tareas encomendadas por el empleador y es éste quien obtiene las ganancias por tales tareas, el trabajador queda por ello obligado a trasladarse y permanecer el tiempo necesario fuera de su hogar y obligado a realizar gastos tendientes a satisfacer sus necesidades básicas de alimentación y, en algunos casos, pernote. Estos gastos provocan un incremento en las erogaciones de la economía doméstica y ésa suma que prevé el CCT viene a neutralizar dicho efecto negativo para que el empleado no vea alterada su situación económica. Por lo tanto, la aplicación de cualquier tipo de tributo sobre las sumas mencionadas no van a provocar otra cosa que no sea la de obligar al trabajador a disminuir su patrimonio para poder hacer frente a las obligaciones que de dicha aplicación surja, atentando claramente con el principio de Capacidad Contributiva y el de No Confiscatoriedad.

¹² CNAT Sala VII Expte N° 4718/04 Sent. Def. N° 38.457 del 27/4/2005 « Martínez, Dante c/ Ema Servicios SA s/ despido » (Rodríguez Brunengo - Ferreirós).

¹³ CNAT Sala IV Expte N°1812/2012 Sent. Def. N° 97.517 del 29/11/2013 “Rodríguez, Marcos Ezequiel c/Asistencia y Remolques Sigma SA y otro s/accidente – acción civil” (Guisado – Pinto Varela – Marino).

En nuestro país el Impuesto a las Ganancias de Cuarta Categoría (Ganancias del Trabajador) tiene su propia modalidad de liquidación, éste se determina y se retiene en la fuente (Empleador) para facilitar la percepción y evitar una carga formal al empleado. A continuación se expone un resumen de la forma de determinación de la retención a cargo del empleador y seguido un caso práctico donde expondré en números lo expresado hasta aquí y así poner en relieve el efecto de la aplicación del procedimiento (y la ley del impuesto en definitiva) en los ingresos percibidos por dos trabajadores bajo el CCT 40/89 pero sólo uno de ellos, el de nuestro análisis, percibe conceptos como viáticos y otras compensaciones.

¿CUÁL ES LA FORMA DE CÁLCULO DE LA RETENCIÓN?

a) Base de cálculo mensual acumulada

GANANCIA BRUTA (habitual, no habitual¹⁴, porción del SAC, beneficios sociales y conceptos no remunerativos)¹⁵

¹⁴ El importe bruto (y sus correspondientes deducciones) de los conceptos abonados que no conforman la remuneración habitual mensual de los empleados (por ejemplo: plus vacacional, ajustes de haberes de años anteriores respecto de los cuales el trabajador opte por hacer la imputación al período de la percepción, gratificaciones extraordinarias, etc.) deberá ser imputado por los empleadores en forma proporcional al mes de pago y en los meses que resten, hasta concluir el año fiscal en curso. Esta modalidad podrá ser aplicada opcionalmente por el empleador cuando el importe de los conceptos no habituales sea inferior al 20% de la remuneración bruta habitual del trabajador correspondiente al mes de pago.

Lo dispuesto precedentemente, no será de aplicación:

- a) Cuando el pago de las remuneraciones no habituales se efectuara en un mes en el que correspondiera realizar la liquidación final, en cuyo caso en tal mes se deberán imputar las sumas que hubieran sido diferidas en meses anteriores.
- b) Respecto de los conceptos que, aun siendo variables y pagados en lapsos irregulares, constituyen la contraprestación por su trabajo (por ejemplo: comisiones por ventas, honorarios, etc.).
- c) Cuando en el período mensual en el que se abona la remuneración no habitual se prevea que, en los meses que resten hasta concluir el año fiscal en curso, habrá imposibilidad de practicar el total de las retenciones que correspondan.

Sueldo anual complementario

A partir del período fiscal 2017 el tratamiento será el siguiente:

Los agentes de retención deberán adicionar a la ganancia bruta de cada mes calendario determinada conforme el apartado A y, en su caso, a las retribuciones no habituales previstas en el apartado B, una doceava parte de la suma de tales ganancias en concepto de sueldo anual complementario para la determinación del importe a retener en dicho mes.

Asimismo, detraerán una doceava parte de las deducciones a computar en dicho mes, en concepto de deducciones del sueldo anual complementario.

En los meses en que se abonen las cuotas del sueldo anual complementario, el empleador podrá optar por:

- a) Considerar los importes realmente abonados por dichas cuotas y las deducciones que corresponda practicar sobre las mismas, en sustitución de las doceavas partes computadas en los meses del período fiscal de que se trate, transcurridos hasta el pago de tales conceptos.
- b) Utilizar la metodología mencionada en los párrafos anteriores y, luego, en la liquidación anual o final, según corresponda, efectuada conforme el artículo 21, considerar el sueldo anual complementario

- Deducciones admitidas

GANANCIA NETA

- * Ganancia neta de pagos anteriores imputables al mismo año calendario
- Ganancia no imponible proporcional al mes en el que se realiza el pago
- Deducción especial proporcional al mes en el que se realiza el pago
- Cargas de familia proporcionales al mes en el que se realiza el pago

GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO (Base de cálculo de la retención)

[Aplicación de la escala del art. 90 de la ley correspondiente al mes en el que se realiza el pago]¹⁶

RETENCIÓN TOTAL ACUMULADA PARA EL MES EN QUE SE EFECTÚE EL PAGO

- Retenciones practicadas en meses anteriores correspondientes al mismo año calendario
- Pagos a cuenta (computables en la liquidación anual)

* Reintegros anteriores por devoluciones de retenciones practicadas en exceso correspondientes al mismo año calendario

RETENCIÓN DEL MES O SUMA A REINTEGRAR AL EMPLEADO EN EL MES (que se expone en el recibo de sueldo)

El importe a retener no podrá ser superior al que resulte de aplicar la alícuota del 35% sobre la remuneración bruta correspondiente al pago de que se trate.

Los agentes de retención deberán conservar y, en su caso, exhibir cuando así lo requiera la AFIP, la documentación respaldatoria de la determinación de las retenciones practicadas o aquella que avale las causales por las cuales no se practicaron las mismas.

b) Liquidación anual

La liquidación anual se exterioriza en el formulario “Liquidación de impuesto a las ganancias - 4º categoría relación de dependencia” (ex F. 649) y comprende la totalidad de la información correspondiente al año calendario anterior. Esta liquidación debe ser confeccionada por el empleador hasta el último día hábil del mes de febrero del año siguiente al que se declara. En caso de que la liquidación anual arroje un importe a retener o a devolver al empleado, dicho importe será retenido o reintegrado hasta el último día hábil del mes de marzo de cada año.

Por ende, en el recibo correspondiente al sueldo que se cobre en el mes de febrero o en el mes de marzo de cada año, podremos encontrar dos ítems en concepto de retención del impuesto a las ganancias. El primero, en relación con la devolución o la retención

percibido en el período fiscal y las deducciones correspondientes a los conceptos informados por el beneficiario de las rentas, en reemplazo de las doceavas partes computadas en cada mes.

¹⁵ - Las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicios realizados fuera de la sede donde prestan las tareas.

- Las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico que excedan al 40% de la ganancia no imponible.

- En los pagos en especie, los bienes deberán valuarse al valor corriente de plaza a la fecha de pago o, en su defecto, al valor de adquisición para el empleador.

¹⁶ Desde el período fiscal 2017, cuando la determinación del ingreso neto corresponda a horas extras, las sumas resultantes de tal concepto, sin incluir las exentas, no se computarán a los fines de modificar la escala del impuesto, vale decir que este concepto no podrá provocar un “salto” en la escala del impuesto.

del saldo de la liquidación anual del año anterior y el segundo, referido a la retención practicada sobre el sueldo abonado del mes del año en curso.

El límite del 35% para el cálculo de la retención no se aplica en la liquidación anual, excepto que el empleado lo solicite por nota, en cuyo caso este deberá inscribirse en el impuesto a las ganancias, presentar la DDJJ e ingresar el impuesto correspondiente.

Dicho formulario no deberá presentarse en la AFIP sino que se conservará en archivo a disposición del Fisco. A su vez, se entregará una copia a los empleados cuando:

- * El trabajador esté obligado a la presentación de las DDJJ de bienes personales y ganancias por el período fiscal anterior.
- * Se trate de beneficiarios a los que no se les hubiera practicado la retención total del gravamen sobre las remuneraciones abonadas.
- * Cuando ellos lo soliciten.

La entrega se realiza dentro de los 5 días hábiles de efectuado el pedido.

La realiza el empleador cuando se produce la baja o retiro del empleado en el formulario “Liquidación de impuesto a las ganancias - 4º categoría relación de dependencia” (ex F. 649).

Al extinguirse la relación laboral el importe determinado en la liquidación final será retenido o, en su caso, reintegrado, cuando se produzca el pago que diera origen a la liquidación.

En la liquidación final deberán computarse, en la medida en que no existiera otro u otros sujetos susceptibles de actuar como agentes de retención, los importes en concepto de ganancias no imponibles, cargas de familia y deducción especial, así como aplicarse la escala del artículo 90 de la ley del gravamen, correspondientes al mes de diciembre.

El límite del 35% para el cálculo de la retención no se aplica en la liquidación final, excepto que el empleado lo solicite por nota, en cuyo caso este deberá inscribirse en el impuesto a las ganancias, presentar la DDJJ e ingresar el impuesto correspondiente.

Pago en cuotas

* Pago de la totalidad de las cuotas dentro del mismo período fiscal en que ocurrió la desvinculación: la retención se determinará sobre el importe total de los conceptos gravados y se practicará en oportunidad del pago de cada cuota en proporción al monto de cada una de ellas.

* Pago de las cuotas en más de un período fiscal: no deberá efectuarse la liquidación final sino hasta que se produzca el pago de la última cuota.

El formulario “Liquidación de impuesto a las ganancias - 4º categoría relación de dependencia” (ex F. 649) no deberá presentarse en la AFIP sino que se conservará en archivo a disposición del Fisco. A su vez, se entregará una copia a los empleados en el supuesto de baja o retiro dentro de los 5 días hábiles de realizada.

¿QUÉ CONCEPTOS SE PUEDEN DEDUCIR PARA EL CÁLCULO DE LA RETENCIÓN?

En la liquidación mensual, los conceptos que se pueden deducir para el cálculo de la retención son:

- Aportes personales jubilatorios y otros: siempre que se destinen a la administración Nacional de la Seguridad Social o a cajas provinciales o municipales (incluidas las Cajas de Previsión para Profesionales), o estuvieran comprendidos en el SIPA.
- Aportes a la obra social del beneficiario y de las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia.
- Aportes sindicales.
- Descuentos obligatorios por ley, no incluidos los mencionados anteriormente.
- Primas de seguros de vida.
- Intereses de créditos hipotecarios otorgados por la compra o la construcción de inmuebles destinados a la casa habitación.
- Gastos de sepelio del contribuyente y/o sus cargas de familia.

- Personal de casas particulares (contraprestación por el servicio, contribuciones patronales y cobertura de riesgos del trabajo).
- Cuota médica asistencial del beneficiario y de las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia.
- Donaciones a los Fiscos Nacional, provinciales y municipales y a instituciones exentas.
- Aportes al capital social o al fondo de riesgo efectuados por los socios protectores de sociedades de garantía recíproca.
- Corredores y viajantes de comercio: Gastos estimativos de movilidad, viáticos y representación.
- Aportes efectuados a cajas complementarias de previsión, fondos compensadores de previsión o similares que tengan carácter de obligatorios para el beneficiario de la renta.
- Alquiler de inmueble destinado a casa habitación: a partir del período fiscal 2017.
- Deducciones personales:
 - Mínimo no imponible.
 - Cargas de familia.
 - Deducción especial.
- Las deducciones correspondientes a aportes obligatorios para el empleado (aportes jubilatorios, obra social, descuentos legales y cajas complementarias de previsión) deberán proporcionarse de acuerdo al monto de las remuneraciones gravadas y al monto correspondiente a las horas extras exentas y asignarse a cada una de estas respectivamente.

En la liquidación anual son computables, además, los siguientes conceptos:

- Honorarios de servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, en la medida que no estén sujetos a reintegro (deducción general que debe ser tenida en cuenta en el cálculo, previamente al cómputo de las deducciones personales que correspondan).
- Impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias (pago a cuenta).

- Percepción del 5% para operaciones de turismo en efectivo (pago a cuenta).

Importante: En caso de que los empleados quieran computar alguna deducción admitida por la ley del impuesto, pero no contemplada en el régimen de retención, deberán inscribirse en el impuesto a las ganancias y cumplir con la presentación de la declaración jurada correspondiente.

REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE LAS DISTINTAS DEDUCCIONES Y SUS TOPES

A. Deducciones generales:

- Aportes para fondos de jubilaciones, pensiones o subsidios/descuentos destinados a obra social/cuotas sindicales/descuentos obligatorios por ley: SIN LIMITACIONES.
- Seguro de vida: hasta \$ 996,23 por año
- Intereses hipotecarios: hasta \$ 20.000 por año.
- Gastos de sepelio: hasta \$ 996,23 por año.
- Personal de casas particulares: la relación laboral debe ser registrada en el sistema “Simplificación Registral - Registros Especiales de Seguridad Social - Personal de casas particulares” al que se accede con clave fiscal en la página web de AFIP.

El importe máximo será el monto equivalente al de la ganancia no imponible anual (en 2017: \$ 51.967)

- Cuota médico asistencial: hasta el 5% de la ganancia neta acumulada al mes del pago, antes de computar esta deducción, las donaciones y los honorarios médicos.
- Donaciones: hasta el 5% de la ganancia neta acumulada al mes del pago, antes de computar esta deducción, las cuotas médico-asistenciales y los honorarios médicos. Las instituciones que reciben la donación deben contar con certificado vigente como entidad exenta en el impuesto a las ganancias.
- Honorarios médicos: deben encontrarse facturados (no sujetos a reintegro). Límite: 40% del total facturado o, en su caso, del monto no reintegrado por la prepaga.

Además, el importe a deducir no debe superar el 5% de la ganancia neta del año antes de computar esta deducción, las donaciones y las cuotas médico asistenciales. En caso de reintegros, los beneficiarios deben conservar la documentación emitida por la entidad que los realice.

- Socios protectores de sociedades de garantía recíproca: aportes al capital social o al fondo de riesgo.

En caso de que el socio protector retire los fondos invertidos con anterioridad al plazo mínimo de permanencia de 2 años, deberá informar dicha situación a su empleador, a efectos de que este compute como renta gravada el monto de los aportes que hubieran sido deducidos oportunamente.

Si al momento del retiro de los fondos el socio protector no se encontrare en relación de dependencia, quedará obligado a inscribirse en el impuesto, incorporando el monto de los aportes deducidos como ganancia gravada del ejercicio.

Asimismo, en ambas situaciones, corresponde que se ingresen los intereses resarcitorios correspondientes.

Sin tope anual / mensual.

- Alquiler de inmueble destinado a casa habitación: será deducible el 40% de las sumas pagadas y hasta el límite del equivalente al MNI (\$ 51.967 anuales), siempre y cuando el contribuyente o el causante no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción. Debe estar respaldado por factura o documento equivalente emitido por el locador.

B. Deducciones personales:

- Mínimo no imponible: siempre que hubieran permanecido más de 6 meses en el país en el año calendario, sin requisitos adicionales. Siendo su tope anual de \$ 51.967.

- Cargas de familia:

* Deben ser residentes en nuestro país (esto se cumple cuando permanecen más de 6 meses en el país en el transcurso del año calendario).

* Deben tener ingresos que no superen la Ganancia no Imponible en el año calendario.

- * Deben estar efectivamente a cargo del empleado que computa la deducción.
 - * La deducción la computa el pariente más cercano que tenga ganancias imponibles.
 - * Deben cumplir con los grados de parentesco detallados por la ley: Cónyuge (tope anual de \$ 48.447); hija/o - hijastro menores de 18 años (límite de edad establecido a partir de 2017) o incapacitados para el trabajo - tope anual de \$ 24.432 -.
 - * Los hijos/as serán deducibles para ambos progenitores.
 - * Los hijastros/as serán deducibles por el progenitor, excepto que este no posea renta imponible, en este caso podrá deducirlo el progenitor afín (cónyuge o conviviente que vive con quien tiene a su cargo el cuidado personal del niño o adolescente).
 - * A partir del período fiscal 2017 se eliminaron las “Otras cargas”: descendientes en línea recta (nieta/o, bisnieto/a); ascendientes (padre, madre, abuelo/a, bisabuelo/a, madrastra, padrastro); hermanos/as; suegro/a; yerno o nuera.
- Deducción especial sin requisitos adicionales. Siendo su tope anual de \$ 249.441,60.

C. Pagos a cuenta:

- Impuesto sobre los débitos y créditos: el importe del crédito de impuesto a computar será informado al agente de retención a través del F. 572 web (SiRADIG). Podrá computarse el 34% del impuesto sobre los débitos y créditos que le haya sido percibido a la alícuota del 6% por acreditaciones en cuentas y el 17% del impuesto percibido a la alícuota del 12%.
- Percepción del 5% para operaciones de turismo en efectivo (adquisición de servicios en el exterior y adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática de pasajeros con destino fuera del país).

¿CÓMO SE INFORMAN ESTAS DEDUCCIONES AL EMPLEADOR?

A partir del período fiscal 2017 es obligatoria la presentación del Formulario 572 web SiRADIG (Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias), al que se ingresa con clave fiscal a través de la página web de la AFIP, para todos los trabajadores en relación de dependencia, sin importar el monto de ganancias brutas anuales percibidas.

Su presentación vence el 31 de enero del año calendario inmediato siguiente al cual se informa.

La primera vez que el empleado confeccione el F. 572 deberá completarlo en forma íntegra, luego informará solamente las novedades.

En el caso de las deducciones generales, los datos pueden ser cargados en forma mensual ya que el sistema habilita los meses a medida que van transcurriendo.

Los empleados deben conservar la documentación que respalda las deducciones informadas en el F. 572 Web y los F. 649 entregados por el empleador, a disposición de la AFIP.

Por otra parte, el empleador deberá, en forma previa a la determinación mensual del importe a retener, realizar la consulta a través del mencionado servicio a fin de conocer las últimas novedades ingresadas por los empleados.

Los empleadores deberán comunicar a sus empleados, dentro de los 30 días corridos contados a partir del inicio de la relación laboral, la obligación de cumplir con la confección del formulario 572 y de las presentaciones formales de las DDJJ de ganancias y bienes personales. Asimismo, deberán conservar a disposición de la AFIP la constancia de la comunicación efectuada suscripta por los respectivos empleados.

¿QUÉ EMPLEADOS SE ENCUENTRAN OBLIGADOS A PRESENTAR LA DDJJ DE GANANCIAS? ¿DEBEN INSCRIBIRSE EN EL IMPUESTO?

Los empleados en relación de dependencia deben presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias si se da alguna de las siguientes situaciones:

- a) Cuando se encuentren inscriptos en el impuesto.
- b) Cuando el empleador no les haya retenido la totalidad del impuesto (por ejemplo, por aplicación del límite del 35% para el cálculo de la retención).
- c) Cuando quieran computar deducciones no contempladas en el régimen de retención o necesiten exteriorizar un saldo a favor.¹⁷**

¹⁷ Es importante destacar que en caso de que el empleado quiera poner en discusión la exclusión, de la órbita del impuesto, de conceptos como viáticos y demás compensaciones por gastos realizados en la ejecución de sus tareas encomendadas por su empleador, debe encargarse de elaborar y presentar la

d) Si sus ganancias brutas percibidas en el año anterior igualan o superan la suma de \$ 500.000. Esta declaración jurada será informativa, excepto que de la misma surja un saldo a favor o un importe a pagar a la AFIP. En este caso, no se inscribirán en el impuesto a las ganancias.

Deberán confeccionar la declaración jurada informativa del impuesto a las ganancias utilizando el aplicativo unificado “Ganancias Personas Físicas - Bienes Personales” o el servicio online llamado “Régimen Simplificado Ganancias Personas Físicas” (a través de la página web de la AFIP). Este servicio solo podrá ser utilizado por quienes obtienen exclusivamente ganancias en relación de dependencia y por jubilaciones y pensiones. También pueden utilizar este servicio si, además de esas rentas, obtienen otras comprendidas en el monotributo o que revisten el carácter de exentas, no alcanzadas o no computables en el impuesto a las ganancias. Esta opción no podrá

CARÁCTER DE LAS RETENCIONES EFECTUADAS A LOS EMPLEADOS

CÓMPUTO EN LA DECLARACIÓN JURADA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. SALDOS A FAVOR, POSIBILIDADES DE UTILIZACIÓN

Los empleados que deban presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias podrán computar en ella las retenciones que les hubieran efectuado sus empleadores. En caso de que la declaración jurada arrojara un saldo a favor, el mismo podrá ser utilizado para compensar con el saldo a pagar por otros impuestos o anticipos, o podrá solicitarse la devolución a la AFIP.¹⁸

En caso de que, con motivo en el desarrollo de otras actividades (además de la relación de dependencia) que originan ganancias gravadas, existan circunstancias que pongan de manifiesto que la retención efectuada puede originar saldo a favor del contribuyente, el empleado podrá solicitar a la AFIP una autorización de no retención según lo establecido en la resolución general (AFIP) 830.

Declaración Jurada del impuesto de acuerdo a su criterio. De ésta manera queda sujeto a verificación pero luego de haber cancelado el impuesto vía retención.

¹⁸ Ver nota 12.

CASO PRÁCTICO

El presente ejemplo ha sido elaborado en base a supuestos que delimitan el análisis ya que la determinación de la ganancia sujeta a impuesto, tal como se explicó en el punto anterior, depende de varios factores que van desde la composición familiar hasta la contratación de un seguro en caso de muerte. El recibo de sueldo que se toma como base para el análisis surge de la liquidación de acuerdo al Convenio Colectivo de Trabajo 40/89. El trabajador del ejemplo realiza transporte de larga distancia y producto de ello debe pernoctar fuera de su residencia familiar, percibiendo por tal motivo compensaciones por los gastos de alimentación y alojamiento.

A continuación se transcribe¹⁹ parte del CCT pertinente a los fines de poder identificar en el recibo cada uno de los conceptos incluidos y su forma de cálculo.

“ 4.2²⁰ Condiciones de trabajo del personal de Larga Distancia.

4.2.1. Transporte a larga distancia:

Será considerado Transporte a Larga Distancia el que supere los cien (100) kilómetros del lugar habitual de trabajo.

4.2.2. Choferes de transporte de larga distancia:

Los choferes que trabajan en el transporte de Larga Distancia, percibirán en todos los casos las mensualizaciones establecidas en la Primera Categoría de la presente Convención Colectiva de Trabajo.

4.2.3. Horas extraordinarias por kilometraje recorrido:

Atento a las peculiaridades del transporte de Larga Distancia, los Choferes de dicha categoría percibirán además de las retribuciones señaladas en el artículo precedente, la suma de australes 0,2479 por kilómetro recorrido, compensándose con este importe, horas extraordinarias.

¹⁹ Texto original. Los valores son los determinados en el año 1989, ver los valores actualizados en la Imagen N°2 y la Imagen N° 3 (ANEXOS)

²⁰ Numeración perteneciente al CCT 40/89.

Esta retribución deberá ser abonada juntamente con las mensualizaciones referidas en el artículo que antecede. Queda convenido expresamente que la retribución por kilometraje se deberá pagar en todos los casos en función a los kilómetros recorridos por el Conductor, aunque no hubiere trabajado horas extraordinarias en el período de que se trate. Esta retribución forma parte integrante del salario. Los kilómetros recorridos, los sábados después de las trece (13) horas, los domingos y/o feriados nacionales, serán abonados con el cien (100%) por ciento de recargo.

4.2.4. Viáticos:

Atento a las peculiaridades del transporte Larga Distancia los Conductores percibirán la suma de australes 0,2479 por kilómetro recorrido en concepto de viáticos. Este importe nunca podrá ser inferior al resultante de la aplicación de trescientos cincuenta (350) kilómetros por día y por persona en viaje. El Empleador deberá anticipar al personal de Larga Distancia a la iniciación de cada viaje, una suma a cuenta de viáticos aproximada a la estimación de la duración del viaje o permanencia fuera de su residencia habitual.

Cuando el tráfico se realice en zona cordillerana continental, al oeste de la ruta 40 partiendo de sur a norte desde la localidad de El Calafate (Sta. Cruz) hasta la ciudad de San Juan continuando en línea recta imaginaria hasta la ciudad de Salta y San Salvador de Jujuy y al norte en línea recta imaginaria hasta la localidad de Santa Victoria (Pcia. de Salta), la garantía prevista precedentemente será igual a la resultante de la aplicación de setecientos (700) kilómetros por día y por persona en viaje.

4.2.5. Permanencia fuera de la residencia habitual:

En los casos que el personal de Larga Distancia debiera permanecer en las cabeceras y/o fuera de su residencia habitual por razones de servicio, una vez transcurridas las primeras doce (12) horas de inactividad forzosa como consecuencia del descanso parcial previsto en el Item 4.2.12, el Empleador deberá abonarle por cada veinticuatro (24) horas continuadas o fracción mayor de doce (12) horas - contándose las éstas a partir del momento de finalización del período de inactividad forzosa- los siguientes conceptos:

a) Régimen de Viáticos: El empleador abonará en concepto de viáticos y gastos la cantidad de Australes doscientos veintitrés (223) por día y por persona, quedando eximido el mismo, de los que se origine en las primeras doce (12) horas de inactividad forzosa.

b) Régimen especial de remuneraciones: Atento a la imposibilidad que tiene el Empleador de controlar la extensión de la jornada de trabajo sea en los momentos en que el dependiente realiza prestaciones de trabajo efectivo o en momentos en que se encuentra en situación de simple presencia, sin realización de conducción efectiva pero afectado al vehículo y/o a las meras órdenes del Empleador, y sin perjuicio del efectivo cumplimiento que el Trabajador debe observar de los descansos entre jornada y jornada de trabajo, (previstas en el artículo 197 in fine de la Ley de Contrato de Trabajo), el Empleador abonará a título remuneratorio la suma de Australes ciento diecisiete (117) por día y por persona, con independencia del día en que ello ocurra, en virtud del régimen de descansos que establece el Item 4.2.13. del Presente Convenio Colectivo de Trabajo.

c) Cuando los supuestos en el presente Item se produzcan al Sur del Río Colorado y su continuidad el Río Barrancas, los viáticos previstos en el inciso a) será de Australes 267,60 y los previstos en el inciso b) de Australes 140,40.

d) La aplicación del presente Item comenzará a regir a partir del momento de finalización del viaje, y/o en sus interrupciones y en el supuesto que en éstas se den las condiciones establecidas precedentemente.

La aplicación del presente Item finaliza a partir del momento de iniciación y/o de reiniciación del viaje, o sea cuando comienzan a regir nuevamente los Items 4.2.3. y 4.2.4.

e) Este Item no será de aplicación en sus tres incisos, cuando se aplique el régimen de garantía previsto en el Item 4.2.4.

4.2.6. Control de descarga:

Cuando el Conductor de Larga Distancia, dentro de la normas legales y convencionales vigentes, aceptare realizar operaciones de control de descarga, o en su defecto permaneciere afectado al vehículo mientras se realiza la misma, en el

destino final del viaje, u operaciones de reparto en lugares intermedios entre el inicio y la finalización del viaje, en períodos mayores de dos (2) horas, percibirá por tal tarea el importe equivalente al previsto en el Convenio para un jornal de su categoría. Dicha remuneración se computará una vez por día.

El plazo de dos (2) horas previsto precedentemente, comenzará a correr a partir del momento en que el Conductor le comunica al destinatario de la carga que se encuentra a su disposición para proceder a la descarga, siempre y cuando se encuentre dentro del horario normal y habitual de las operaciones de carga y descarga del destinatario de las cosas transportadas.”

El análisis comparativo del caso práctico va a ser del tipo “con y sin”, quitando en una de las liquidaciones los conceptos “Viáticos” y “Permanencia fuera de la residencia habitual” y no así la Hora Extra por Kilometraje recorrido ya que al respecto considero que dicho concepto se encuentra correctamente alcanzado por el Impuesto a las Ganancias.

El siguiente es un Recibo de Sueldo de un Conductor de Primera que recorre 9.600 km mensuales y permanece fuera de su residencia familiar 8 noches en el mismo período.

APELLIDO Y NOMBRE			
LEGAJO N°			
FECHA DE INGRESO	01/01/2017	MES	julio 2017
CUIL N°			
LIQUIDACION HABERES			
HABERES		Valor	IMPORTE
Sueldo Básico	Conductor Primera	\$ 13.915,59	\$ 13.915,59
Adicional x Categoría	0%		\$ -
Antigüedad		0	\$ -
Horas Extras al 50%	0	\$ 97,94	\$ -
Vacaciones	0		\$ -
Control Descarga	8	\$ 522,36	\$ 4.178,88
S.A.C.			
Horas Extras por KM recorrido	9600	\$ 1,11326	\$ 10.687,30
TO TALES			\$ 28.781,77
DEDUCCIONES	%	IMPORTE	
Aporte Jubilatorio	11%	\$ 3.165,99	
Ley 19.032	3%	\$ 863,45	
Obra Social	3%	\$ 863,45	
Cuota Solidaria	1%	\$ 287,82	
Seguro de Sepelio	1,5%	\$ 431,73	
Cuota de Afiliación	1%	\$ 139,16	
DEDUCCIONES			\$ 5.751,60
<u>ITEMS NO REMUNERATIVOS</u>			
Viáticos 4.2.4	9600	\$ 1,11326	\$ 10.687,30
Permanencia Fuera de Residencia	8	\$ 751,46	\$ 6.011,68
Adicional fijo por Vacaciones			
Adicional x Categoría			
TOTAL N O REMUNERATIVO			\$ 16.698,98
IMPORTE NETO A COBRAR			\$ 39.729,14

Imagen N°1

Situación 1: LIQUIDACIÓN COMPUTANDO LOS CONCEPTOS VIÁTICOS Y COMIDAS COMO NO GRAVADOS

Datos Mensuales	Ingresos												Anual
	enero	febrero	marzo	abril	mayo	junio	julio	agosto	septiembre	octubre	noviembre	diciembre	
Sueldo bruto	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	166.987,08
Horas extras (días hábiles)	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	128.247,55
SAC	-	-	-	-	-	14.435,89	-	-	-	-	-	14.435,89	28.871,77
Plus Vacacional	7.792,73	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.792,73
Gratíf. (rem.)	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	50.146,56
Pluriempleo													
Sub Total Ganancia Bruta	36.574,50	28.781,77	28.781,77	28.781,77	28.781,77	43.217,65	28.781,77	28.781,77	28.781,77	28.781,77	28.781,77	43.217,65	382.045,69
Retenciones computables													
Jubilación	4.023,19	3.165,99	3.165,99	3.165,99	3.165,99	4.753,94	3.165,99	3.165,99	3.165,99	3.165,99	3.165,99	4.753,94	42.025,03
Ley 19032	1.097,23	863,45	863,45	863,45	863,45	1.296,53	863,45	863,45	863,45	863,45	863,45	1.296,53	11.461,37
Obra social	1.097,23	863,45	863,45	863,45	863,45	1.296,53	863,45	863,45	863,45	863,45	863,45	1.296,53	11.461,37
Ingresos Gravados Acumulados													
Ingresos gravados (menos SAC)	28.781,77	57.563,53	86.345,30	115.127,06	143.908,83	172.690,60	201.472,36	230.254,13	259.035,89	287.817,66	316.599,43	345.381,19	345.381,19
Ingresos prorrateados (menos SAC)	649,39	1.298,79	1.948,18	2.597,58	3.246,97	3.896,37	4.545,76	5.195,15	5.844,55	6.493,94	7.143,34	7.792,73	7.792,73
Ajuste SAC Neto	2.529,74	4.520,47	6.511,21	8.501,95	10.492,69	12.483,43	14.474,17	16.464,91	18.455,65	20.446,39	22.437,12	24.427,86	-
SAC (bruto)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	28.871,77
Sub Total Ganancia Bruta	31.960,90	63.382,80	94.804,69	126.226,59	157.648,49	189.070,39	220.492,29	251.914,19	283.336,09	314.757,99	346.179,89	377.601,79	382.045,69
			1990,738815										
Deducciones Generales Acumuladas													
Retenciones sobre ing. no prorrateados	4.892,90	9.785,80	14.678,70	19.571,60	24.464,50	29.357,40	34.250,30	39.143,20	44.036,10	48.929,00	53.821,90	58.714,80	58.714,80
Retenciones sobre ing. prorrateados	110,40	220,79	331,19	441,59	551,99	662,38	772,78	883,18	993,57	1.103,97	1.214,37	1.324,76	6.232,97
Auxiliar Deducciones	5.003,30	10.006,59	15.009,89	20.013,19	25.016,49	30.019,78	35.023,08	40.026,38	45.029,68	50.032,97	55.036,27	60.039,57	64.947,77
Auxiliar Ganancia Neta	26.957,60	53.376,20	79.794,80	106.213,40	132.632,01	159.050,61	185.469,21	211.887,81	238.306,41	264.725,01	291.143,62	317.562,22	317.097,92
Cuota Médico Asistencial	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Donaciones	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Honorarios Médicos Profesionales	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sub Total Deducciones Generales	5.003,30	10.006,59	15.009,89	20.013,19	25.016,49	30.019,78	35.023,08	40.026,38	45.029,68	50.032,97	55.036,27	60.039,57	64.947,77
Ganancia Neta	26.957,60	53.376,20	79.794,80	106.213,40	132.632,01	159.050,61	185.469,21	211.887,81	238.306,41	264.725,01	291.143,62	317.562,22	317.097,92
Deducciones Art. 23													
Ganancia no Imponible	4.330,58	8.661,17	12.991,75	17.322,33	21.652,92	25.983,50	30.314,08	34.644,67	38.975,25	43.305,83	47.636,42	51.967,00	51.967,00
Deducción especial	20.786,80	41.573,60	62.360,40	83.147,20	103.934,00	124.720,80	145.507,60	166.294,40	187.081,20	207.868,00	228.654,80	249.441,60	249.441,60
Cónyuge	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Hijos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sub Total Deducciones Art. 23	25.117,38	50.234,77	75.352,15	100.469,53	125.586,92	150.704,30	175.821,68	200.939,07	226.056,45	251.173,83	276.291,22	301.408,60	301.408,60
Ganancia Neta Sujeta a Impuesto	1.840,22	3.141,43	4.442,65	5.743,87	7.045,09	8.346,31	9.647,53	10.948,74	12.249,96	13.551,18	14.852,40	16.153,62	15.689,32

Liquidación	Determinación del Impuesto	enero	febrero	marzo	abril	mayo	junio	julio	agosto	septiembre	octubre	noviembre	diciembre	Anual
	Porcentaje	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
	Valor Fijo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Excedente	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Impuesto determinado (acumulado)	92,01	157,07	222,13	287,19	352,25	417,32	482,38	547,44	612,50	677,56	742,62	807,68	807,68
	Pagos a cuenta													0,00
	Cálculo de la retención del impuesto	enero	febrero	marzo	abril	mayo	junio	julio	agosto	septiembre	octubre	noviembre	diciembre	Anual
	Importe a Retener (mensual)	92,01	65,06	65,06	65,06	65,06	65,06	65,06	65,06	65,06	65,06	65,06	65,06	-
	Importe a Devolver	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Importe efectivamente retenido	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		92,01	157,07	222,13	287,19	352,25	417,32	482,38	547,44	612,50	677,56	742,62	807,68	807,68
	Saldo a favor de AFIP/Contribuyente	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP

Situación 2: LIQUIDACIÓN COMPUTANDO LOS CONCEPTOS VIÁTICOS Y COMIDAS COMO GRAVADOS

Datos Mensuales	Ingresos												Anual
	enero	febrero	marzo	abril	mayo	junio	julio	agosto	septiembre	octubre	noviembre	diciembre	
Sueldo bruto	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	13.915,59	166.987,08
Horas extras (días hábiles)	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	10.687,30	128.247,55
SAC	-	-	-	-	-	14.435,89	-	-	-	-	-	-	28.871,77
Plus Vacacional	7.792,73	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.792,73
Gratíf. (rem.)	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	4.178,88	50.146,56
Gratíf. (no rem.)	12.691,24	12.691,24	12.691,24	12.691,24	12.691,24	12.691,24	12.691,24	12.691,24	12.691,24	12.691,24	12.691,24	12.691,24	152.294,88
Pluriempleo													
Sub Total Ganancia Bruta	49.265,74	41.473,01	41.473,01	41.473,01	41.473,01	55.908,89	41.473,01	41.473,01	41.473,01	41.473,01	41.473,01	55.908,89	534.340,57
Retenciones computables													Anual
Jubilación	4.023,19	3.165,99	3.165,99	3.165,99	3.165,99	4.753,94	3.165,99	3.165,99	3.165,99	3.165,99	3.165,99	4.753,94	42.025,03
Ley 19032	1.097,23	863,45	863,45	863,45	863,45	1.296,53	863,45	863,45	863,45	863,45	863,45	863,45	11.461,37
Obra social	1.097,23	863,45	863,45	863,45	863,45	1.296,53	863,45	863,45	863,45	863,45	863,45	863,45	11.461,37
Ingresos Gravados Acumulados													Anual
Ingresos gravados (menos SAC)	41.473,01	82.946,01	124.419,02	165.892,02	207.365,03	248.838,04	290.311,04	331.784,05	373.257,05	414.730,06	456.203,07	497.676,07	497.676,07
Ingresos prorrateados (menos SAC)	649,39	1.298,79	1.948,18	2.597,58	3.246,97	3.896,37	4.545,76	5.195,15	5.844,55	6.493,94	7.143,34	7.792,73	7.792,73
Ajuste SAC Neto	2.529,74	4.520,47	6.511,21	8.501,95	10.492,69	12.483,43	14.474,17	16.464,91	18.455,65	20.446,39	22.437,12	24.427,86	-
SAC (bruto)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	28.871,77
Sub Total Ganancia Bruta	44.652,14	88.765,28	132.878,41	176.991,55	221.104,69	265.217,83	309.330,97	353.444,11	397.557,25	441.670,39	485.783,53	529.896,67	534.340,57
1990,738815													
Deducciones Generales Acumuladas													Anual
Retenciones sobre ing. no prorrateados	4.892,90	9.785,80	14.678,70	19.571,60	24.464,50	29.357,40	34.250,30	39.143,20	44.036,10	48.929,00	53.821,90	58.714,80	58.714,80
Retenciones sobre ing. prorrateados	110,40	220,79	331,19	441,59	551,99	662,38	772,78	883,18	993,57	1.103,97	1.214,37	1.324,76	6.232,97
Viáticos	16.698,98	20.786,80	20.786,80	20.786,80	20.786,80	20.786,80	20.786,80	20.786,80	20.786,80	20.786,80	20.786,80	20.786,80	20.786,80
Auxiliar Deducciones	5.003,30	10.006,59	15.009,89	20.013,19	25.016,49	30.019,78	35.023,08	40.026,38	45.029,68	50.032,97	55.036,27	60.039,57	85.734,57
Auxiliar Ganancia Neta	39.648,84	78.758,68	117.868,52	156.978,36	196.088,21	235.198,05	274.307,89	313.417,73	352.527,57	391.637,41	430.747,26	469.857,10	448.606,00
Honorarios Médicos Profesionales	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sub Total Deducciones Generales	21.702,27	30.793,39	35.796,69	40.799,99	45.803,29	50.806,58	55.809,88	60.813,18	65.816,48	70.819,77	75.823,07	80.826,37	64.947,77
Ganancia Neta	22.949,86	57.971,88	97.081,72	136.191,56	175.301,41	214.411,25	253.521,09	292.630,93	331.740,77	370.850,61	409.960,46	449.070,30	469.392,80
Deducciones Art. 23													Anual
Ganancia no Imponible	4.330,58	8.661,17	12.991,75	17.322,33	21.652,92	25.983,50	30.314,08	34.644,67	38.975,25	43.305,83	47.636,42	51.967,00	51.967,00
Deducción especial	20.786,80	41.573,60	62.360,40	83.147,20	103.934,00	124.720,80	145.507,60	166.294,40	187.081,20	207.868,00	228.654,80	249.441,60	249.441,60
Cónyuge	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Hijos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sub Total Deducciones Art. 23	25.117,38	50.234,77	75.352,15	100.469,53	125.586,92	150.704,30	175.821,68	200.939,07	226.056,45	251.173,83	276.291,22	301.408,60	301.408,60
Ganancia Neta Sujeta a Impuesto	0,00	7.737,11	21.729,57	35.722,03	49.714,49	63.706,95	77.699,41	91.691,86	105.684,32	119.676,78	133.669,24	147.661,70	167.984,20

Liquidación	Determinación del Impuesto													Anual
	Porcentaje	0,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	9,0%	9,0%	9,0%	9,0%	9,0%	9,0%	12,0%
	Valor Fijo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	583,33	666,67	750,00	833,33	916,67	1.000,00	2.800,00
	Excedente	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11.666,67	13.333,33	15.000,00	16.666,67	18.333,33	20.000,00	40.000,00
	Impuesto determinado (acumulado)	0,00	386,86	1.086,48	1.786,10	2.485,72	3.185,35	6.526,28	7.718,93	8.911,59	10.104,24	11.296,90	12.489,55	12.489,55
	Pagos a cuenta													0,00
	Cálculo de la retención del impuesto													Anual
	Importe a Retener (mensual)	-	386,86	699,62	699,62	699,62	699,62	3.340,93	1.192,65	1.192,65	1.192,65	1.192,65	1.192,65	-
	Importe a Devolver	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Importe efectivamente retenido	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		-	386,86	1.086,48	1.786,10	2.485,72	3.185,35	6.526,28	7.718,93	8.911,59	10.104,24	11.296,90	12.489,55	12.489,55
	Saldo a favor de AFIP/Contribuyente		A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP	A favor de AFIP

CUADRO RESUMEN DE RESULTADOS Y ANÁLISIS INCREMENTAL

SITUACIÓN	IMPUESTO DETERMINADO	ANÁLISIS INCREMENTAL
1	\$ 807,68.-	
2	\$ 12.489,55.-	1546,34% más, respecto de la Sit.1
DIFERENCIA	\$ 11.681,87.-	93,53% del Impuesto determinado en la Sit. N° 2 corresponde al impacto de los viáticos en los cálculos

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS Y COMENTARIO SOBRE LAS SITUACIONES PLANTEADAS

Dadas las dos situaciones vemos claramente que el trabajador debe abonar la suma de \$11.681,87.- (pesos once mil seiscientos ochenta y uno con 87/100.-) sólo por el hecho de percibir reintegros de gasto. Suma que debe abonar con recursos propios en su totalidad, o bien, en el mejor de los casos, restringirse en los gastos de alimentación y pernocte y así poder alivianar un poco la carga que sobre él ahora recae.

Los números son contundentes y dejan expuesta la problemática en cuestión.

Conclusión:

Lamentablemente encontramos varios puntos en la ley que se alejan de la realidad económica y terminan afectando negativamente en los contribuyentes y éste es uno de ellos. En éste caso existe una clara afectación de los recursos propios del trabajador para hacer frente al incremento del impuesto determinado provocado por el acrecentamiento de la base imponible que genera la inclusión de los viáticos y otras compensaciones percibidas por el trabajador con motivo de su trabajo fuera de su hogar. Es necesario que el Estado deje de poner “parches” cómo la última modificación en las deducciones y defina claramente el concepto de viáticos y otras compensaciones de gastos que permitan a los empleadores discernir sobre la inclusión o no de los mismos cómo conceptos alcanzados por el impuesto, concepto que sí se encuentra definido para las cargas sociales y podrían adoptar, y no la simple rendición por comprobantes que hace que se pase la carga probatoria al empleado. Todo ello a los fines de llevar a un plano de igualdad a éstos trabajadores y que sólo contribuyan en base a su capacidad contributiva real y no a una construcción teórica que surja de especular con que el empleado no come ni duerme en pos de guardarse las sumas recibidas, situación que no puedo afirmar que en ocasiones no ocurra pero que claro está que la generalidad no se encuentra en el “blanco” o el “negro” sino en los diferentes tonos de “grises”, y en cualquiera de éstos últimos existe un perjuicio que se debe evitar.

Bibliografía

- ***DIEZ GUSTAVO E., Impuesto a las Ganancias, Séptima Edición 2011.-***
- ***FERNANDEZ LUIS OMAR, Impuesto a las Ganancias – Teoría- Técnica – Práctica -, Segunda Edición 2009.-***
- ***Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 y sus modificatorias.-***
- ***Ley de Procedimiento Tributario N°11.683 y sus modificatorias.-***
- ***Convenio Colectivo de Trabajo 40/89.-***
- ***R.G. 3525/13 AFIP.-***
- ***Concepto N°23959 del Ministerio de Trabajo.-***
- ***Jurisprudencia y Doctrina Relacionada:***
 - ***CNAT Sala I Expte n°24908/97 sent. 77757 28/5/01 “Calibrese, Carla C/LAPA S.A. s/despido”.-***
 - ***Fallo Plenario “Aiello, Aurelio c/ Transportes Automotores Chevallier SA” (28/8/85) .-***
 - ***CNAT Sala III Expte n° 32486/02 sent. 86056 11/8/04 "Sanchez, Juan c/ Cliba Ingeniería Urbana SA s/ despido".-***
 - ***CNAT Sala VIII Expte n° 5375/00 sent. 29772 22/5/01 "Martinez, Alberto y otros c/ Manliba SA s/ despido".-***
 - ***Dictamen N° 33/98 (D.L.T.R.S.S.). Fecha: 30/12/97.-***
 - ***Boletín Temático de Jurisprudencia CNAT – Remuneración, Viáticos – Sumario de Sentencias de la CSJN y de la CNAT – ISSN 1850 – 4159 – Actualización 2014.-***
 - ***Boletín Temático de Jurisprudencia CNAT – Beneficios Sociales – Sumario de Sentencias – Actualización 2007.-***

- *PALOMA, NOELIA C.; BELLORINI, JOSÉ I., “El Contrato De Trabajo A La Luz De La Reciente Reforma Del Impuesto A Las Ganancias”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Boletín XXXVIII, Pag. 349, Mayo 2017.-*
- *Chamatrópulo, Miguel A., “Impuesto A Las Ganancias – Consultorio Tributario”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Boletín XXI, Julio 2000.-*

ANEXOS



SINDICATO DE CHOFERES DE CAMIONES
Obreros y Empleados del Transporte de Cargas por Automotor, Servicios, Logística
y Distribución de la Ciudad Autónoma y Provincia de Buenos Aires

Personería Gremial Nº 6

FILIAL DE LA F.N.T.C. y O.T.A.C.L. y S. ADHERIDA A LA C.G.T

SAN JOSÉ 1781, CIUDAD DE BS. AS. (CP 1136) – TEL. 4378-1000 / 5552-5700

www.camioneros.org.ar info@camioneros-ba.org.ar

CONVENIO COLECTIVO DE TRABAJO 40/89 PLANILLA Nº 189 \$

Escala salarial vigente a partir del 1° de Julio de 2017 emergente
del C.C.T. aludido, Items 6.1.1. y 6.2.13.

ITEM 6.1.1. - SALARIOS BÁSICOS	POR MES	POR DÍA	Horas extra	
			50%	100%
PERSONAL OPERATIVO Ver Ref. 15, 24, 105, 106, 202				
Conductores - Ver ref. 1, 2, 8, 9, 12, 13, 14, 16, 17, 20, 25, 26, 103, 201, 203, 204, 304, 501				
a) De Primera Categoría	13,915.59	579.82	108.72	144.96
b) De Segunda Categoría	13,667.60	569.48	106.78	142.37
c) De Tercera Categoría	13,419.37	559.14	104.84	139.79
d) De grúas móviles, Autogrúas o grúas montadas sobre chasis de camión y tractocargadores y/o palas cargadoras y similares				
- Grúa h/ 10 T y autoelevadores	14,163.67	590.15	110.65	147.54
- Grúa más de 10 y h/ 20 T	15,580.04	649.17	121.72	162.29
- Grúa más de 20 y h/ 35 T	16,203.24	675.14	126.59	168.79
- Grúa más de 35 y h/ 45 T	16,851.37	702.14	131.65	175.54
- Grúa más de 45 y h/ 55 T	17,525.42	730.23	136.92	182.56
- Grúa más de 55 y h/ 70 T	18,401.69	766.74	143.76	191.69
- Grúa más de 70 y h/ 90 T	19,321.77	805.07	150.95	201.27
- Grúa más de 90 y h/ 110 T	20,287.86	845.33	158.50	211.33
- Grúa más de 110 y h/ 140 T	21,302.25	887.59	166.42	221.90
- Grúa más de 140 y h/ 170 T	22,367.36	931.97	174.74	232.99
- Grúa más de 170 y h/ 300 T	23,485.73	978.57	183.48	244.64
- Grúa más de 300 T	25,364.59	1,056.86	198.16	264.22
e) Encargado - Ver Ref. 25, 26	13,078.69	544.95	102.18	136.24
f) Recibidor y/o Clasificador de guías - Ver Ref. 25, 26	12,953.93	539.75	101.20	134.94
g) Embaladores. Peones especializados de mudanza y/o reparto - Ver Ref. 19, 21, 25, 26, 27, 101, 102, 501	12,831.74	534.66	100.25	133.67
h) Recolectores de residuos y limpieza - Ver. Ref. 10	12,831.74	534.66	100.25	133.67
i) Peones - Ver Ref. 25, 26	12,709.27	529.55	99.29	132.39
j) Peones generales de Barrido y Limpieza - Ver Ref. 11	12,709.27	529.55	99.29	132.39
k) Ayudantes mayores de 18 años	12,465.70	519.40	97.39	129.85
PERSONAL OPERATIVO DEL TRANSPORTE DE CLEARING, CARGA POSTAL Y CORREO PRIVADO				
l) Operador de Servicios - Ver Ref. 23	14,806.73	616.95	115.68	154.24
ll) Distribuidor domiciliario - Ver Ref. 23	13,476.99	561.54	105.29	140.39
m) Auxiliar Operativo de 1ª - Ver Ref. 23	13,873.29	578.05	108.38	144.51
n) Auxiliar Operativo de 2ª - Ver Ref. 23	13,203.83	550.16	103.16	137.54
PERSONAL OPERATIVO DEL TRANSPORTE DE CAUDALES - Ver Ref. 5				
ñ) Chofer de camión blindado	14,961.02	623.38	116.88	155.85
o) Chofer con firma	16,067.79	669.49	125.53	167.37
o bis) Custodio de unidad blindada	12,971.08	540.46	101.34	135.12
p) Auxiliar Operativo de 1ª	19,122.40	796.77	149.39	199.19
q) Auxiliar Operativo de 2ª	13,320.48	555.02	104.07	138.76
PERSONAL DE TALLER Y/O MANTENIMIENTO - Ver Ref. 3, 4, 6, 7, 18, 22, 501				
r) Oficial de Primera	15,498.20	645.76	121.08	161.44
s) Oficial completo de taller	14,695.23	612.30	114.81	153.08
t) Oficial	13,971.37	582.14	109.15	145.54
u) Medio Oficial	13,198.20	549.93	103.11	137.48
v) Oficial Gomero	13,971.37	582.14	109.15	145.54
w) Medio Oficial gomero	13,198.20	549.93	103.11	137.48
x) Lavadores, Engrasadores y Ayudantes de Taller	13,198.20	549.93	103.11	137.48
PERSONAL ADMINISTRATIVO - Ver Ref. 22, 23, 25, 26, 501				
y) Administrativo de Primera Categoría	13,847.86	576.99	108.19	144.25
z) Administrativo de Segunda Categoría	13,320.48	555.02	104.07	138.76
z1) Administrativo de Tercera Categoría	12,831.74	534.66	100.25	133.67
z2) Administrativo de Cuarta Categoría	12,587.60	524.48	98.34	131.12
z3) Maestranza y/o serenos - Ver Ref. 21	12,587.60	524.48	98.34	131.12

Antigüedad - Ver Item 6.1.5.: **UNO (1%)** por cada año de antigüedad, calculado sobre la totalidad de los rubros remunerativos de este C.C.T.

Día del Trabajador Camionero: 15 de Diciembre de cada año. Ver Item 3.3.3. Dicha jornada de trabajo debe abonarse con **100%** de recargo (si coincide con sábado o domingo y es trabajado con **200%** de recargo)

Vacaciones ordinarias - Ver Item 3.3.2.: Todos los trabajadores comprendidos en el presente Convenio Colectivo de Trabajo percibirán un adicional fijo **por cada día** de vacaciones gozadas de \$ **325,06**

OTRAS REMUNERACIONES Y VIÁTICOS

ITEM	DENOMINACIÓN	MONTO SEGÚN ZONA		
		GENERAL	COEF. 1,2	COEF. 1,4
Remuneraciones complementarias				
5.5.2.	Calentamiento asfalto o similar	579.82	695.78	811.74
		Por cada viaje en que realice la operación		
6.2.1.	Limpieza de pozos, depósitos o tanques	2 jornales de su categoría por pozo, depósito o tanque		
Remuneraciones complementarias para personal Larga Distancia				
4.2.3.	Horas extra por kilometraje recorrido Ver Ref. 301, 302	1.11326	1.33591	1.55856
		Por kilómetro		
4.2.5. inc. b)	Permanencia fuera residencia habitual Ver. Ref. 303	393.89	473.18	473.18
		Por día y persona		
4.2.6.	Control descarga / Reparto	579.82	695.78	811.74
		Por día		
4.2.9.	Transporte de automóviles	579.82	695.78	811.74
		Por cada viaje con carga realizado		

Viáticos - No sufrirán descuento ni carga social alguna según lo establecido en el Item 4.2.11.

Personal Corta Distancia y Locales → Ver Ref. **408, 409**

4.1.12.	Comida (<i>ver nota al pie</i>) Ver Ref. 15, 401, 408, 409, 410, 411, 412, 413, 414	212.94	255.53	298.12
		Por cada comida en cada día efectivamente trabajado		
4.1.13.	Especial (<i>ver nota al pie</i>) Ver Ref. 15, 408, 409, 410, 411, 412, 413, 414	106.85	128.22	149.59
		Por cada día efectivamente trabajado		
4.1.14.	Pernoctada Ver. Ref. 15	248.01	297.61	347.21
		Por día y persona		

Especial por Transporte de Caudales

5.1.15.	Servicio eventual larga distancia	362.18	434.62	507.05
		Por día de labor		

Personal Larga Distancia

4.2.4.	Viático por kilometraje recorrido Ver Ref. 402, 403, 404, 405	1.11326	1.33591	1.55856
		Por kilómetro		
4.2.5. inc. a)	Permanencia fuera residencia habitual Ver. Ref. 406	751.46	903.25	903.25
		Por día y persona		
4.2.17.	Cruce de frontera Ver Ref. 407	517.50	590.09	590.09
		Por cada cruce		

Subsidio por fallecimiento familiares (Item 6.2.5.) - **Cónyuge o hijos:** Monto equivalente a 8 jornales de la categoría ocupada por el beneficiario **Padres o hermanos:** Monto equivalente a 4 jornales de la categoría ocupada por el beneficiario

Suplemento no remunerativo: A partir del 01 de marzo de 2008 los trabajadores beneficiarios de la asignación por **hijo discapacitado** percibirán además un suplemento **no remunerativo** equivalente a **3 (tres) jornales básicos de su categoría** (Item 6.2.16.)

POR REFERENCIAS Y OTROS DETALLES CONSULTAR "CARTILLA AMPLIATORIA"

NOTA: A partir del **01 de marzo de 2008** todo el personal comprendido en el C.C.T. **40/89** (*a excepción del abarcado por el capítulo 4.2.*) percibirá los items **4.1.12. y 4.1.13.** en forma **acumulativa y conjunta**, cualquiera sea la ubicación geográfica del lugar donde desempeñe su labor