

DICTAMEN D.A.T. 14/17

Buenos Aires, 19 de mayo de 2017

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Rentas de cuarta categoría. Trabajo en relación de dependencia. Régimen de retención. [Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08](#). Trabajadores petroleros. Tratamiento tributario para los trabajadores de la actividad del transporte de cargas por automotor.

Sumario:

El beneficio de la Ley 26.176 alcanza únicamente a los trabajadores petroleros amparados por el Conv. Colect. de Trab. .../04, así como también en toda otra norma convencional que resulte aplicable a los trabajadores taxativamente allí mencionados, es decir aquéllos que desarrollen las actividades que contempla dicho convenio colectivo.

Consecuentemente, los trabajadores incluidos en el Conv. Colect. de Trab. .../89 que regula la actividad del transporte de cargas por automotor, no se encuentran beneficiados por la referida dispensa, motivo por el cual las sumas percibidas por los conceptos objeto de consulta integran la base imponible del impuesto a las ganancias y deben considerarse a los fines del régimen de retención en debate.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05 mediante la cual consulta, en su carácter de empleado en relación de dependencia y sujeto pasible de la retención del impuesto a las ganancias previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08, sus modificatorias y complementarias – hoy sustituida por su par Res. Gral. A.F.I.P. 4.003/17–, el tratamiento tributario que, a la luz de lo dispuesto por el art. 1 de la Ley 26.176, debe acordarse a las sumas que percibe por los ítems – comida, viático especial y hora de traslado al yacimiento, respectivamente– del Conv. Colect. de Trab. .../89 que regula la actividad del transporte.

A su criterio, y en tanto los conceptos referidos en el párrafo que antecede resultan análogos a los comprendidos en los arts. ..., ..., ..., ... y ... del Conv. Colect. de Trab. .../04 de la Federación ..., merecerían igual tratamiento, ésto es, no integrar la base imponible a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias conforme lo estableciera la Ley 26.176 para trabajadores amparados en este último convenio.

Fundamenta su planteo en la incertidumbre existente al respecto y el perjuicio que le genera la no aplicación del mencionado beneficio.

Expuesta la temática traída a consideración, en primer término corresponde señalar que la Subdirección General ... mediante la Nota N° .../15 (SDG ...), le comunicó al consultante la admisión formal de su presentación con carácter vinculante.

Asimismo, cabe aclarar que este servicio asesor analizará el tema puntualmente consultado desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por el presentante, sin llevar a cabo verificación alguna, la que eventualmente quedará a cargo del área operativa pertinente, por lo que no se opinará acerca de la viabilidad e idoneidad de los medios de prueba que pudieron haberse presentado.

Sentado ello, y comenzando el análisis del tema es dable recordar que la Ley 26.176 (B.O.: 13/12/06) en el primer párrafo del art. 1 dispone que “Los conceptos comprendidos en los arts. 34, 39, 60, 80 y 81 del Conv. Colect. de Trab. 396/04, homologada por Res. Ss.R.L. 90, del 15 de diciembre de 2004, de la Subsecretaría de Relaciones Laborales del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y en el Acta acuerdo de fecha 10 de marzo de 2005, homologada por Res. S.T. 78, del 1 de abril de 2005, de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y en el Acta acuerdo de fecha 15 de junio de 2006, homologada por Res. S.T. 474, del 4 de agosto de 2006, de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, así como también en toda otra norma convencional, vinculada con la explotación petrolera, que contenga los conceptos comprendidos en los artículos mencionados precedentemente, no integrarán la base imponible a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias de los trabajadores amparados por dichos acuerdos convencionales” —el destacado nos corresponde—.

Por su parte, el segundo párrafo del precitado artículo prevé que “La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción, dictará las normas necesarias a los efectos de la instrumentación de lo establecido precedentemente”.

Al respecto, es dable mencionar que la referida norma legal originó distintos planteos relativos al alcance del beneficio que instituyera, tanto de parte de los administrados como de dependencias del organismo, por lo que previo a opinar sobre el particular, cabe aludir a los precedentes administrativos donde se trató el tema en debate.

Así, en la Actuación N° .../06 (DI ...) el servicio asesor ..., al analizar el proyecto de ley sancionado bajo el N° 26.176, señaló que el mismo “... encuentra su fundamento en cuestiones de política económica adoptadas por el Estado nacional, cuya evaluación escapa a la competencia de este organismo fiscal”, advirtiendo además que “... el proyecto de ley propiciado alcanza únicamente al sector de trabajadores amparados por el Conv. Colect. de Trab. 396/04”.

De igual modo, en el Dict. D.A.L. 13/07 al considerar si el beneficio en debate alcanzaba al personal jerárquico y/o profesional de una empresa petrolera se concluyó que el mismo “... no tuvo por objeto beneficiar a todo el personal que presta servicios en las distintas actividades que se realizan en el ámbito de una ‘empresa petrolera’ sino que comprende únicamente a ciertos y determinados trabajadores cuyas actividades se encuentren amparadas por el Conv. Colect. de Trab. 396/04, y en las demás normas convencionales que contengan los mentados conceptos”.

Sostiene el área ... que “... comprender en los alcances de la Ley 26.176 al precitado personal, importaría, en principio, realizar una interpretación extensiva de la mentada disposición, la cual no

se compadecería con su texto ni con la finalidad que inspiró su dictado, y conllevaría violentar el principio de legalidad en la materia”.

Por otro lado, en la Actuación N° .../07 (DI ...) se trató la inquietud formulada por entidades sindicales petroleras con relación a si un cambio en la modalidad en que se proveía la “vianda” sustituyéndola por un valor determinado en dinero, abonado por recibo de sueldo y bancarizado, conlleva que se pierda la identificación con los conceptos previstos en los arts. 34, 60 y 80 del Conv. Colect. de Trab. 396/04 a los que expresamente remite la Ley 26.176 y, consecuentemente, el beneficio de quedar al margen de impuesto.

Sobre ese planteo expresó que la percepción de una manera distinta a la dispuesta en los referidos artículo del CCT y a los que remite la Ley 26.176, ésto es, que el “... concepto ‘vianda’ se transforme en un pago en efectivo a través del recibo de sueldo en depósito bancario ... implicaría realizar una interpretación extensiva ... no sólo desde un punto de vista laboral sino también impositivo, la cual no se compadecería con su texto y espíritu”, concluyendo que el beneficio de exclusión de la base imponible dispuesto por la norma legal se “... contempla para los arts. 34, 60 y 80 del Conv. Colect. de Trab. 396/04 en concordancia con la definición que estos otorgan”.

A ello agregó que “... este organismo fiscal no tiene facultades para efectuar una interpretación amplia de una norma que establece un beneficio fiscal previsto para supuestos con características puntuales expresamente detalladas en la misma”.

En una posterior intervención, plasmada en la Actuación N° ... /08 (DI ...), se examinó la problemática relacionada con un componente salarial de los representados por la Federación ... que, a diferencia del tratamiento que reciben otros trabajadores de la actividad, carecen de los beneficios impositivos instaurados por la Ley 26.176, expresándose que “... conforme surge de los fundamentos del proyecto de ley y de su debate parlamentario, la finalidad que inspiró el dictado de la ley de marras, y que fue tenida en cuenta por el legislador, fue resolver exclusivamente el conflicto en el que se encontraban sumidos determinados trabajadores que se dedican a la explotación petrolera y que se encuentran amparados por el Conv. Colect. de Trab. 396/04 ...”.

De esa manera, interpretó que de conformidad con la voluntad legislativa expresada en los términos de la Ley 26.176, el beneficio comprende únicamente a los conceptos explícitamente enumerados en el mismo, percibidos por los trabajadores petroleros amparados por la precitada convención, por lo que la extensión de sus alcances a otros supuestos no contemplados en sus términos sólo podrá ser dispuesta, en su caso, por una medida de idéntico rango normativo.

En tal contexto, y no obstante la atribución asignada al Fisco en el segundo párrafo del art. 1 de la ley en debate, en orden a instrumentar las disposiciones legales, aduce la existencia de una limitación funcional de este organismo fiscal en tanto “... carece de facultades a fin de merituar el planteo formulado por la Federación de marras, ello toda vez que su competencia se limita a la ejecución de la política tributaria ..., debiendo sujetarse, a dichos efectos, a los términos de las leyes dictadas por el Poder Legislativo”.

Adicionalmente, y en lo concerniente a la afectación del principio de igualdad ante la ley, en el ya citado Dict. D.A.L. 13/07, a partir de la jurisprudencia y doctrina que cita, el área asesora legal expresó que “... el legislador puede prever diferentes tratamientos para situaciones que considere distintas –en tanto no resulte irrazonable– sin que por ello se vea afectado el principio de igualdad

consagrado en la Constitución Nacional, motivo por el cual el beneficio normado en la Ley 26.176 respecto de ciertos trabajadores que reúnen determinadas condiciones –distintas a los que trabajan en la misma empresa pero realizan otras actividades– no afectaría el mentado principio”.

Los referidos precedentes administrativos fueron aludidos en la Actuación Nº ... /14 (DI ...) que encuadrara una consulta de un área ... en la Instrucción ... (A.F.I.P.), remitiéndola para su tratamiento al área asesora ..., en la que se requería dilucidar “la condición de no gravabilidad de determinados conceptos abonados” y “la determinación del sujeto respecto del cual cabría la determinación de diferencias en los importes retenidos”, ello en el marco de acuerdos paritarios logrados por diferentes empresas del sector petrolero.

Tales cuestiones fueron tratadas en la Actuación Nº .../14 (DI ...), aludiéndose a lo expresado por la División ... de la Dirección ... en cuanto a que en el sector petrolero se pueden diferenciar claramente tres grupos de trabajadores: 1. trabajadores alcanzados por el Conv. Colect. de Trab. 396/04 (operarios en pozos). 2. trabajadores que trabajan en pozos pero que no están alcanzados por el Conv. Colect. de Trab. 396/04 (jerárquicos y profesionales en pozo). 3. trabajadores que trabajan para empresas petroleras pero que no se desempeñan en pozos petroleros.

Con relación a ello, luego de examinar los fundamentos y antecedentes parlamentarios de Ley 26.176 destaca que, visto desde su faz subjetiva, el beneficio estatuido en la misma “... no resulta comprensivo de la totalidad de los trabajadores petroleros de nuestro país, sino sólo de aquéllos que por sus condiciones de trabajo vinculadas con las actividades que describe el convenio, el legislador ha entendido necesario atemperar su gravabilidad” y que la extensión que efectúa la norma en su aplicación a “... toda otra norma convencional vinculada con la explotación petrolera ...” debe interpretarse en ese sentido –el subrayado corresponde al original–.

A ello agregó que “... existen normas convencionales que aluden al mismo personal petrolero que desarrolla las actividades a que se refiere el Conv. Colect. de Trab. 396/04, pero que se encuentran amparados por otros sindicatos u otras Cámaras, los cuales también gozarán del beneficio fiscal en la medida que lo pauté la norma convencional respectiva”.

De esa forma, con referencia puntual a la procedencia del beneficio de la Ley 26.176 para “... el personal jerárquico y profesional vinculado con la actividad petrolera que se encontraren amparados por Actas acuerdo que han sido homologadas por el Ministerio de Trabajo con posterioridad al dictado de esta ley”, concluye que:

“1. El beneficio establecido por la Ley 26.176 alcanza al personal petrolero comprendido en los términos del Conv. Colect. de Trab. 396/04, así como también en toda otra norma convencional que resulte aplicable a los referidos trabajadores.

2. La Ley 26.176 sólo comprende a los conceptos expresamente definidos en la misma, con los alcances dados por el Conv. Colect. de Trab. 396/04 a los mismos. En efecto, con independencia de la denominación que la norma convencional pudiera dar a los mismos, en rigor la conceptualización dada debe ser análoga a la estipulada expresamente por el Conv. Colect. de Trab. 396/04 ...”.

Resumiendo, ya desde los debates parlamentarios de dicha ley se dejó en claro que se trata de una modificación en el impuesto a las ganancias desde el punto de vista de los conceptos que determinan la gravabilidad en el impuesto aplicado a ciertos trabajadores petroleros y dicha

medida encuentra su fundamento en decisiones de política económica adoptadas por el Estado nacional.

A su vez, del texto legal surge indubitadamente que el beneficio dispuesto por la Ley 26.176 comprende exclusivamente a los conceptos que enumera y que perciben los trabajadores amparados por el Conv. Colect. de Trab. 396/04 –que rigió hasta el 31/12/07 y fue renovada por su par Conv. Colect. de Trab. 643/12 hasta el 31/12/14– y demás normas convencionales que sean aplicables a los mismos, es decir, que desarrollen las actividades que contempla ese convenio colectivo y que contengan dichos conceptos. La extensión de sus alcances a otros supuestos no contemplados en sus términos únicamente podrá ser dispuesta, en su caso, por una medida de idéntico rango normativo.

De conformidad con el criterio sentado por el servicio asesor ... del organismo, y que esta instancia comparte, el beneficio de la Ley 26.176 alcanza únicamente a los trabajadores petroleros amparados por el Conv. Colect. de Trab. 396/04, así como también en toda otra norma convencional que resulte aplicable a los trabajadores taxativamente allí mencionados, es decir aquéllos que desarrollen las actividades que contempla dicho convenio colectivo.

Consecuentemente, los trabajadores incluidos en el Conv. Colect. de Trab. .../89 que regula la actividad del transporte de cargas por automotor, no se encuentran beneficiados por la referida dispensa, motivo por el cual las sumas percibidas por los conceptos objeto de consulta integran la base imponible del impuesto a las ganancias y deben considerarse a los fines del régimen de retención en debate.