

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. TRABAJADORES DEPENDIENTES. TRATAMIENTO DE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO. NUEVA REGLAMENTACIÓN PARA DIRECTIVOS Y EJECUTIVOS

Dentro de las exenciones previstas en la ley de Impuesto a las Ganancias, se encuentra la indemnización por despido en caso de la extinción de un vínculo laboral [Art. 20 inciso i)], es decir, que las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos, se encuentran exentas del tributo.

El criterio de dicha exención se extendió a los retiros voluntarios, y los acuerdos de parte celebrados entre los empleadores y sus trabajadores (Art. 241 LCT), en donde a este último le abonen una gratificación o premio ante el motivo de la desvinculación laboral.

En un principio, el fisco cuestionó el monto de la indemnización, considerando que lo que excedía el mínimo establecido en la ley de Contrato de Trabajo, sólo se encontraba exento, y su diferencia -si el monto fuere mayor-, la consideraban alcanzada con el gravamen.

En ejercicio de las facultades conferidas a la Administración Federal de Ingresos Públicos¹, por medio de la circular 4/2012, se aclaró el tratamiento fiscal aplicable a la indemnización por antigüedad en caso de despido sin justa causa —normada en el Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo—, frente a la exención prevista² en la Ley del Impuesto a las Ganancias, se debe ajustar a los siguientes criterios:

- Si el monto abonado al trabajador resulta igual o inferior al importe indemnizatorio calculado conforme al límite previsto en el segundo párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, la exención del gravamen se reconocerá sobre la totalidad de aquel monto.

Consecuentemente, los montos correspondientes a dichos conceptos se hallan excluidos del régimen de retención establecido al respecto³.

- Por el contrario, si el monto pagado resulta mayor al que se obtendría aplicando el límite máximo aludido, la exención se reconocerá hasta una suma equivalente al (67%)⁴ del importe efectivamente abonado —calculado conforme al primer párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo—, o hasta la obtenida aplicando el referido límite máximo, la que sea mayor.

En tal supuesto, la base para la determinación de las retenciones que pudieren corresponder, estará dada por el importe que exceda al (67%) del importe efectivamente abonado — calculado conforme al primer párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo— o al

¹ Establecida por el Decreto N° 618, del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios

² En el inciso i) del Artículo 20

³ Hoy RG (AFIP) 4003/2017

⁴ La Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre la constitucionalidad del mencionado límite, en la causa “Vizzoti, Carlos Alberto c/AMSA S.A.” del 14/09/2004, vedando la reducción de la base salarial prevista en el primer párrafo del artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo —mejor remuneración, normal y habitual percibida durante el último año o durante el tiempo de prestación de servicios si éste fuera menor— en más de un (33%).

obtenido aplicando el límite máximo previsto en el segundo párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, según corresponda.

Más tarde la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Negri, Fernando Horacio c/ AFIP, a raíz de la ruptura de un vínculo laboral por mutuo acuerdo, convinieron en que el empleador abonaría a su trabajador una suma en concepto de “gratificación”. En otras palabras, el pago en debate fue consecuencia directa de la desaparición de la fuente productora de renta gravada para el trabajador.⁵

En efecto, resultó inevitable concluir que la “gratificación” carecía de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujeta al gravamen, en los términos del art. 2º, inc. 1º, de la ley del impuesto a las ganancias, ya que es directa consecuencia del cese de la relación laboral.

Luego la AFIP, por medio de la circular 4/2016 en función al fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Negri, Fernando Horacio c/EN AFIP-DGI” (15/07/2014), sostuvo que el pago por dicho concepto no está alcanzado por el mencionado tributo por cuanto tal gratificación carece de la periodicidad y permanencia de la fuente productora de la renta, aclarando que el pago realizado en concepto de gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo —normado en el Artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo—, no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Consecuentemente, el monto correspondiente a dicho concepto se halla excluido del régimen de retención.

Más tarde por medio del artículo 29 de la RG (AFIP) 4003/2017, se dejó sin efecto a dicha circular (4/2016), estableciendo en el anexo II, inciso A, subinciso i), que no constituyen ganancias integrantes de la base de cálculo los pagos correspondientes a gratificaciones por cese laboral por mutuo acuerdo, normado en el Artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo.

Reforma ley 27430

Si bien la exposición de motivos decía: “Por su parte, se modifica el segundo párrafo del inciso i del artículo 20, eliminando la exención relativa a las indemnizaciones por antigüedad, por cuanto se recepta la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha establecido la no gravabilidad en el Impuesto a las Ganancias de las indemnizaciones por cese en las relaciones laborales, por considerarlas no alcanzadas conforme el “criterio de la fuente” aplicable a personas humanas y sucesiones indivisas”⁶, dicho artículo no fue modificado.

A cambio se modificó el artículo 79 (Parte pertinente), “Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, según lo establezca la reglamentación quedan incluidas en este **artículo las sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral, cualquiera fuere su denominación, que excedan los montos indemnizatorios mínimos**

⁵En tales condiciones, resulta aplicable en los presentes autos el criterio establecido por el Tribunal al decidir las causas D.1148.XLII “De Lorenzo, Amalia Beatriz (TF 21.504-I) c. DGI”, sentencia del 17 de junio de 2009 y “Cuevas” (Fallos: 333:2193), a cuyos fundamentos y conclusiones cabe remitirse, en lo pertinente, en razón de brevedad. En efecto, sobre la base de la doctrina establecida en tales precedentes, corresponde concluir que la aludida “gratificación por cese laboral” carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al impuesto a las ganancias en los términos del art. 2º, inc. 1º, de la ley del mencionado tributo.

⁶Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), “Negri, Fernando Horacio c/ EN-AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva”, del 15-jul-2014, Fallo 204. XLVIII.

previstos en la normativa laboral aplicable. Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa.”⁷

Reglamentación a la reforma (parte pertinente)

Con vigencia a partir del 2/11/2018, se establece por medio del decreto 976/2018 (BO: 01/11/2018), que quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, las sumas que se generen con motivo de la desvinculación laboral de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas que reúnan en forma concurrente las siguientes condiciones:

- hubieren ocupado o desempeñado efectivamente, en forma continua o discontinua, dentro de los (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la desvinculación, cargos en directorios, consejos, juntas, comisiones ejecutivas o de dirección, órganos societarios asimilables, o posiciones gerenciales que involucren la toma de decisiones o la ejecución de políticas y directivas adoptadas por los accionistas, socios u órganos antes mencionados; y
- cuya remuneración bruta mensual tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral aplicable supere en al menos (15) veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil vigente a la fecha de la desvinculación.
 - Desde noviembre 2017: \$ 160.500 (\$ 10.700 x 15)
 - Desde diciembre 2017: \$ 169.500 (\$ 11.300 x 15)
 - Desde marzo 2019: \$ 178.500 (\$ 11.900 x 15)
 - Desde junio 2019: \$ 187.500 (\$ 12.500 x 15)

Debemos observar que este es un requisito para establecer si se grava o no el excedente de importe determinado en función al criterio mencionado ut supra, es decir, que se deben dar las dos condiciones, es decir ser director, gerente o funcionario y poseer un sueldo que supere dicho piso. De producirse ambos requisitos en forma simultánea, solo estará gravado en el impuesto o será base del mismo, el importe que supere el valor mínimo de la indemnización por antigüedad o despido.

Asimismo se aclara que las empresas públicas⁸ son las Empresas y Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias⁹, o en normas similares dictadas por las provincias, las municipalidades y la ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Aclaremos que las sumas que se generen con motivo de la desvinculación laboral de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, se encuentran exentas, salvo en el importe que supere el monto que por indemnización deban percibir, aplicando la doctrina del caso Vizzoti.

⁷Segundo párrafo incorporado por art. 47 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017.

⁸A que se refiere el segundo párrafo del artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

⁹Las comprendidas en el inciso b) del artículo 8° de la Ley N° 24.156 y sus modificaciones.

Ejemplo práctico

Trabajador en relación de dependiente

Cargo:	Director Titular
Antigüedad:	5 años y 6 meses
Mejor remuneración, normal, mensual y habitual (de los últimos 12 meses):	\$ 185.000,00
base caso Vizzoti (185.000 x 0,67) :	\$ 123.950,00
Tope indemnizatorio de la actividad de la empresa:	\$ 92.750,35
Importe abonado por año de servicios o fracción mayor a tres meses:	\$ 200.000,00
Periodos a computar:	6

Al cumplir ambos requisitos (cargo e ingreso), nos quedaría:

200.000 x 6	\$ 1.200.000,00
123.950 x 6	\$ 743.700,00 (X)
	\$ 456.300,00 (G)

Donde:

(X): Monto Exento equivalente a la indemnización por antigüedad según caso Vizzoti

(G): Monto Gravado que excede la indemnización por antigüedad del director.

Por último, y como ya adelantáramos, por medio el decreto 976, el Poder Ejecutivo Nacional establece la reglamentación del artículo 79 segundo párrafo de la ley del Impuesto a las Ganancias -por la reforma introducida por la ley 27430-, para el caso de tratarse de trabajadores que posean cargos de directivos y/o ejecutivos.

En tal sentido se establece que el excedente del monto indemnizatorio que supere el mínimo establecido por ley, como consecuencia de la desvinculación laboral de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, se encontrará alcanzado por el impuesto a las ganancias siempre que reúnan concurrentemente las condiciones mencionadas, relacionadas con la permanencia en el cargo (tiempo: 12 meses), y su retribución mensual (ingreso: 15 SMVM).

Esta última, la remuneración mensual, no se trata de un mínimo no imponible, sino de un requisito, a los fines de establecer que directores o ejecutivos pagarán el impuesto sobre el monto que exceda el mínimo de la indemnización, si esta fuere mayor.