

21 de octubre de 2021

## ***Impuesto a las Ganancias – Pagos vinculados con la extinción del vínculo laboral.***

**La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) emitió la Circular n° 4/2021 con la finalidad de aclarar el tratamiento en materia de impuesto a las ganancias (IGA) de las indemnizaciones o gratificaciones motivadas por la extinción del contrato de trabajo.**

La AFIP publicó en el Boletín Oficial del 18 de octubre de 2021 la Circular n° 4/2021, relacionada con el tratamiento en materia de IGA de pagos asociados con la extinción del vínculo de trabajo.

En la misma, el organismo efectúa un conjunto de aclaraciones con relación a la condición subjetiva (trabajadores) y objetiva (conceptos gravados) de los supuestos contemplados.

Así, se distingue entre el colectivo de personal en relación de dependencia según se trate o no de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas.

### **1. Directores y ejecutivos.**

Respecto del primer conjunto, definido por la reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG)<sup>1</sup>, se plantearon en su momento dos interrogantes: (i) cuáles son los montos indemnizatorios mínimos en exceso de los cuales se debía tributar el IGA; y (ii) si debía aplicarse el criterio emergente del precedente “Vizzoti”<sup>2</sup> de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) a los fines de establecer los valores gravados.

Como se recordará, en este pronunciamiento la CSJN declaró inconstitucional la aplicación del tope salarial contemplado en el convenio colectivo aplicable en la empresa cuando como consecuencia de su

<sup>1</sup> Art. 180. Quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del artículo 82 de la ley, 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:

a) hubieren ocupado o desempeñado efectivamente, en forma continua o discontinua, dentro de los DOCE (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

b) cuya remuneración bruta mensual tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral aplicable supere en al menos QUINCE (15) veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil vigente a la fecha de la desvinculación.

Art. 181. Las empresas públicas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 82 de la ley son las comprendidas en el inciso b) del artículo 8° de la Ley No 24.156 y sus modificaciones o en normas similares dictadas por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades.

<sup>2</sup> CSJN, “Vizzoti, Carlos Alberto c/ AMSA S.A.”, del 14/09/2004.

Para mayor información,  
por favor comunicarse con:

**Julio Caballero**  
julio.caballero@mcolex.com

**Felicitas de Achával**  
felicitas.de.achaval@mcolex.com

**Lorenzo Gnecco**  
lorenzo.gnecco@mcolex.com

**Rita Payarola**  
rita.payarola@mcolex.com

**Jorge Pico**  
jorge.pico@mcolex.com

**Esteban Valansi**  
esteban.valansi@mcolex.com

**Corina Laudato**  
corina.laudato@mcolex.com

aplicación se reduce la base remuneratoria en más de un 33%, por juzgarlo confiscatorio. En tales casos, estableció el Tribunal que se debe aplicar una base remuneratoria equivalente al 67% de la remuneración mensual, normal y habitual del trabajador devengada durante el último año o durante el lapso de prestación de servicios si fuere menor.

A propósito de los interrogantes planteados, la circular comentada establece en el punto 2 que “se encuentran gravadas por el tributo [los importes que se abonen] en el monto que exceda de los importes indemnizatorios previstos en el art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo” (LCT) y quedan sujetas a la retención prevista por la Resolución General (RG) AFIP n° 4003/2017.

La referencia al método legal de cálculo de la indemnización exige señalar que la metodología de cuantificación contemplada por el ordenamiento legal (art. 245, LCT) modula sobre dos elementos: la remuneración devengada por el trabajador, que reúna la condición de mensual, normal y habitual, y su antigüedad en el servicio. A su vez, dicha base remuneratoria está sujeta a un tope: el importe equivalente a tres (3) veces el salario promedio establecido en el Convenio Colectivo de Trabajo (CCT) aplicable al trabajador, que es fijado periódicamente por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (MTEySS), y para el personal excluido de la aplicación de CCT, ese tope será el del CCT aplicable al establecimiento donde preste servicios o el correspondiente al CCT más favorable, si hubiera más de uno.

De este modo, la AFIP se ha pronunciado en el sentido de que las sumas gravadas son las que excedan del cálculo efectuado conforme a los parámetros del art. 245, LCT sin contemplar la aplicación del precedente “Vizzoti”.

## 2. Empleados no incluidos en el conjunto anterior.

Con respecto a este conjunto, el organismo indicó que las indemnizaciones o gratificaciones abonadas con motivo de la extinción del contrato de trabajo se encuentran al margen del objeto del gravamen y excluidas del régimen de retención.

**2.1.** El art. 26 inc. i) de la LIG (to 2019) dispone que están exentas del impuesto a las ganancias “las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos”; y la AFIP en la RG n° 4003/2017 (Anexo II, apartado A, punto d) estableció que no constituyen ganancias integrantes de la base de cálculo del IGA las “indemnizaciones por antigüedad que hubieren correspondido legalmente en caso de despido”.

Ahora bien, a raíz del dictado del citado fallo (Vizzoti), la AFIP emitió la Circular n° 4/2012 (que hasta el presente no ha sido reemplazada ni modificada) en la que estableció el tratamiento que correspondía otorgar a los pagos correspondientes a la indemnización por antigüedad en casos de despido sin justa causa cuando los mismos excedan el monto que resulte de tomar como base de cálculo el límite máximo establecido en el segundo párrafo del art. 245 LCT. Con relación a tales supuestos la resolución en cuestión dejó asentados los siguientes criterios:

- a) Si el monto abonado al trabajador resulta igual o inferior al importe indemnizatorio calculado conforme al límite previsto en el segundo párrafo del art. 245 de la LCT, la exención del gravamen se reconocerá sobre la totalidad de aquel monto.
- b) 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 sesenta y siete por ciento (67%) del importe efectivamente abonado —calculado conforme al primer párrafo del art. 245 de la LCT-, o hasta la obtenida aplicando el referido límite máximo, la que sea mayor.

De este modo, a criterio de la AFIP no se encuentran gravadas las sumas que se abonen en concepto de indemnización por antigüedad en casos de despido sin causa de este conjunto de personal, siempre que el cálculo responda a las pautas precedentemente expuestas. En cambio, quedan sujetas a retención por IGA las sumas que se abonen en exceso del importe resultante de aplicar dichas pautas.

- 2.2.** Idéntico tratamiento confiere la AFIP a las *"indemnizaciones que correspondan en virtud de acogimientos a regímenes de retiro voluntario"*, pues considera que las mismas no constituyen ganancias integrantes de la base de cálculo del IGA *"en la medida en que no superen los montos que, en concepto de indemnización por antigüedad, en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas"* (conf. RG n° 4003/2017, Anexo II, punto A, apartado e).

Lo propio ha resuelto respecto de las indemnizaciones por estabilidad gremial -art. 52 de la Ley n° 23.551- y por despido por causa de embarazo -art. 178 LCT- (íd., Anexo II, punto A, apartado h).

En cambio, se otorga un tratamiento diverso a las sumas percibidas por los trabajadores en el marco de extinciones contractuales por mutuo acuerdo, conforme a lo previsto en el art. 241 LCT, usualmente calificadas como gratificaciones por cese.

Cabe recordar al respecto que el tratamiento impositivo de estos conceptos fue motivo de debate, hasta que la cuestión fue zanjada por la Corte Suprema en el precedente *"Negri"*<sup>3</sup>. El máximo Tribunal señaló allí que el pago de tales sumas estaba motivado por el cese de la relación laboral y que la extinción de ese vínculo implicaba para el trabajador la desaparición de la fuente productora de las rentas gravadas. Como consecuencia de ello, concluyó el Tribunal, dichas sumas no se encuentran comprendidas en el objeto del IGA.

Recogiendo este criterio, la AFIP dispuso mediante la citada RG n° 4003/2017, que no constituyen ganancias integrantes de la base de cálculo del IGA los pagos recibidos por concepto de *"gratificaciones por cese laboral por mutuo acuerdo, normado en el art. 241 de la LCT"* (Anexo II, punto A, apartado i), sin restricciones respecto a su cuantía, el cual resulta recogido por el organismo en los considerandos de la circular comentada.

- 2.3.** Se advierte que se mantendría el tratamiento diferencial al supuesto en que la extinción contractual se produce por mutuo acuerdo (art. 241 LCT), pues en tal caso la totalidad del monto abonado, sin restricciones vinculadas a su cuantía, se considera íntegramente exento de IGA, mientras que en los casos en que el vínculo se extingue por despido sin justa causa, sólo se consideran no sujeto a gravamen los montos que se correspondan con el cálculo resultante de los parámetros legales, incluyendo el criterio resultante del precedente *"Vizzoti"*.

### 3. Otros conceptos gravados.

La circular indica -con algún grado de redundancia- que un conjunto de conceptos (gravados de acuerdo a la LIG, como son la indemnización por vacaciones no gozadas, sueldo anual complementario, bonificaciones convencionales, indemnización por preaviso y sueldos atrasados, entre otros) se encuentran alcanzados por el gravamen, a pesar de liquidarse como consecuencia de la extinción del vínculo, sea que se identifique o no el monto correspondiente a tales rubros o se lo subsuma bajo otra denominación, en línea con la jurisprudencia predominante, emanada de las salas del Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara Contencioso Administrativo Federal y la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo.

<sup>3</sup> CSJN, *"Negri, Fernando Horacio c/ AFIP-DG"*, del 15/07/2014.