

PARTE/S: Mouratian, Lucía Mónica s/recurso de apelación por denegatoria de repetición
TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.
SALA: A
FECHA: 05/07/2019
JURISDICCIÓN: Nacional

Paula A. Babij

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. DESPIDO SIN CAUSA. RUBROS INDEMNIZATORIOS. CONCEPTOS NO GRAVADOS

Toda vez que los conceptos "indemnización preaviso", "SAC indemnización preaviso", "vacaciones no gozadas" y "SAC sobre vacaciones no gozadas" se originaron en el cese del vínculo laboral, debe hacerse lugar a la devolución del impuesto ingresado en función de tales conceptos.

["MOURATIAN, LUCÍA MÓNICA S/RECURSO DE APELACIÓN POR DENEGATORIA DE REPETICION"](#) - TFN - SALA A - 05/07/2019 - CITA DIGITAL EOLJU189008A

GANANCIAS DE CUARTA CATEGORÍA. RUBROS DERIVADOS DEL DESPIDO INCAUSADO. ¿PUEDE UNA SENTENCIA EXPONER UN CRITERIO CONTRARIO AL QUE SURGE DE LA LEY VIGENTE?

Nota al fallo

Paula A. Babij

En este caso, el empleador, al momento de efectuar el cálculo del impuesto a las ganancias de cuarta categoría en relación con la liquidación final originada en la extinción del vínculo laboral en el marco de un despido sin justa causa ([art. 245, LCT](#)), consideró como gravados los rubros "Bonificación especial", "Bonificación Gross" y "Adicional Grossing up", además de los conceptos de preaviso, SAC sobre preaviso, vacaciones no gozadas y SAC sobre vacaciones no gozadas, lo que originó la pretensión de la actora. No así el concepto "indemnización por antigüedad", no sujeto a discusión ni análisis en el presente trabajo.⁽¹⁾

La actora intentó la repetición de la suma de dinero retenida por su empleador en relación con los rubros anteriormente mencionados por ante el organismo fiscal.

La AFIP emitió resolución, haciendo lugar parcialmente al reclamo, entendiendo que correspondía considerar como renta no gravada el concepto "Bonificación especial" al encontrarse comprendido en las características del fallo "Negri".⁽²⁾

Recordamos que la Corte, con base en los casos "Cuevas, Luis Miguel"⁽³⁾ y "De Lorenzo, Amelia Beatriz"⁽⁴⁾, resolvió en el fallo "Negri" que la gratificación por cese abonada en el marco de una desvinculación por mutuo acuerdo ([art. 241, LCT](#)) no estaba alcanzada por el impuesto a las ganancias "por carecer de los requisitos de habitualidad y permanencia de la fuente productora" (conocida en doctrina como "teoría de la fuente"), previsto en el artículo 2, inciso 1), de la ley 20268.

Por otro lado, y en particular respecto de los rubros preaviso, SAC sobre preaviso, vacaciones no gozadas y SAC sobre vacaciones no gozadas, la AFIP señaló que dichos conceptos no se encuentran incluidos en la ley del impuesto a las ganancias como rubros no sujetos al pago del impuesto en cuestión.

Contra dicha resolución, la actora interpuso recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, con el objeto de obtener la restitución de la suma de dinero retenida sobre los conceptos que la AFIP consideró como comprendidos en el concepto de renta imponible.

En el decisorio puede observarse que, en primer lugar, el Tribunal entendió que las sumas abonadas en concepto de "Bonificación Gross" y "Adicional Grossing up"⁽⁵⁾ al momento de confeccionar la liquidación final -reconocidas con motivo de la extinción de la relación- carecen de los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente productora, por lo cual se encuentran fuera del objeto del impuesto. Todo ello en el marco de lo expresado por la CSJN en el fallo "Negri" y "De Lorenzo" ya mencionados.

Por otra parte, el Tribunal llegó a la misma conclusión en relación con los rubros preaviso, SAC sobre preaviso, vacaciones no gozadas y SAC sobre vacaciones no gozadas, reiterando la postura sentada en autos "Cano, Juan Carlos" de fecha 18/2/2019, sentencia emitida por la misma Sala del TFN.

En este sentido, en la sentencia se indica que "...claramente los conceptos en cuestión tienen por objeto resarcir al trabajador por la resolución del contrato de trabajo, es decir, tienen el carácter de compensatorias o restitutorias por la pérdida de la fuente que genera los ingresos", citando luego que existen fallos de la CSJN que así lo sostienen.

Debe señalarse, como marco normativo, que el [artículo 2 de la ley 20628](#) establece la definición de "ganancias", comprendiendo a los rendimientos, rentas o enriquecimientos derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad habitual o no (entre otros).

Particularmente, la misma norma preceptúa en su [artículo 79](#) qué se entiende como rentas de la cuarta categoría, especificando en el inciso b) que se entiende como tal la que proviene del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

En cuanto a exenciones, dicho texto legal dispone que se encuentran exentas las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro [[art. 20, inc. i\), L. 20628](#)].

Ahora bien, expresamente indica que no están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido.

Desde el punto de vista jurisprudencial, y respecto de los conceptos de preaviso, SAC sobre preaviso, vacaciones no gozadas y SAC sobre vacaciones no gozadas, existen antecedentes encontrados en cuanto a la gravabilidad o no de dichos rubros.

En el fuero laboral, podemos citar en el mismo sentido que "Mouratian" el caso de "De Carli, Alberto c/Telecom Argentina"⁽⁵⁾, donde la sentencia se basa en el criterio sentado por la CSJN en los fallos "De Lorenzo" y "Cuevas"; y manifiesta que los conceptos bajo análisis se encuentran no gravados.

En el ámbito del derecho administrativo, contrariamente a los fallos comentados, la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal ha sostenido que los rubros preaviso, SAC sobre preaviso, vacaciones no gozadas y SAC sobre vacaciones no gozadas se encuentran expresamente comprendidos en el concepto de renta gravada, no habiendo exención aplicable alguna para estos ítems.

Por ejemplo, en "Freitas"⁽²⁾, se ha expresado que los mencionados conceptos "constituyen un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral. Máxime si se tiene en consideración que tales sumas se originan como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, constituyendo un concepto que deviene de la mencionada relación laboral".

A la misma conclusión han arribado diversas Salas de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal en los casos de "Abrain, Luis Alberto"⁽⁸⁾ y "Turconi"⁽⁹⁾.

Del análisis realizado, surge que no existe una posición unívoca respecto de la gravabilidad de los conceptos objeto de repetición en el fallo bajo comentario, por lo cual deberá aguardarse a la sentencia de la Cámara para ver si modifica o confirma la postura ya expresada en antecedentes existentes en la materia.

Esta situación genera de alguna manera una suerte de incertidumbre para el contribuyente, sin perjuicio de la diferencia de criterio existente entre el fuero laboral y el administrativo.

La implicancia de esto último es que, de recurrir el trabajador al fuero laboral, y obtener el contribuyente una sentencia favorable, será el empleador quien deberá entregarle al trabajador la suma retenida, y luego, de alguna manera, requerírsela al Fisco. En cambio, en el fuero administrativo el reclamo es directamente entre el contribuyente y la AFIP.

Para evitar esta especie de incertidumbre, sería óptimo que la situación se resolviera legislativamente, analizando si es necesario modificar el texto vigente a la luz de los antecedentes jurisprudenciales existentes en la materia.

Notas:

(1) La RG (AFIP) 4003-E, en su anexo II, dispone que, entre otros conceptos, no constituyen ganancia bruta las indemnizaciones por antigüedad que hubieren correspondido legalmente en caso de despido

(2) "Negri, Fernando Horacio c/EN - AFIP - DGI" - CSJN - 15/7/2014 - Cita digital EOLJU172036A

(3) "Cuevas, Luis Miguel c/AFIP - DGI s/contencioso administrativo - CSJN - 30/11/2010 - Cita digital: EOLJU110429A - Sumario: "...A mi modo de ver, la situación de la presente causa es análoga a la tratada y resuelta por VE el 17/6/2009, in re D.1.148, L.XLII, 'De Lorenzo, Amalia Beatriz (TF 21504-1) c/DGI'. En efecto, aquí también resulta fácil colegir que el resarcimiento en trato carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeto al gravamen, en los términos del artículo 2 de la ley del impuesto a las ganancias, ya que es directa consecuencia del cese de la relación laboral. Dicho en otros términos, desde un orden lógico de los sucesos, se impone reconocer que primero ocurre el cese de la relación de trabajo y, luego, como consecuencia suya, nace el derecho a la indemnización...". Se trataba de la indemnización agravada prevista en el art. 52, L. 23551 (estabilidad del delegado gremial)

(4) "De Lorenzo, Amelia Beatriz c/DGI" - CSJN - 17/6/2009 - Cita digital EOLJU115488A. Sumarios: 1. La indemnización por despido de la mujer trabajadora que obedece a razones de maternidad o embarazo, como lo establece el art. 178, LCT, carece de la periodicidad y la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al impuesto a las ganancias, siendo ello así pues su percepción involucra un único concepto, que es directa consecuencia del cese de la relación laboral (del Dict. de la Procuradora Fiscal que la Corte hace suyo). 2. A los efectos del art. 2, L. 20628 de impuesto a las ganancias -similar al art. 1, L. 11682-, corresponde interpretar que, si bien los réditos o rentas no presentan en sí mismos rasgos distintivos, existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación que permiten reconocerlos con relativa seguridad, estando la idea de periodicidad claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir (del Dict. de la Procuradora Fiscal que la Corte hace suyo)

(5) El primero de los conceptos se trató de un pago por única vez, adicional a las indemnizaciones vigentes, siendo el segundo concepto también de pago único, en función del impacto del impuesto a las ganancias que la empresa supuestamente estaba obligada a retener sobre el concepto "Bonificación Gross"

(6) "De Carli, Alberto Marcelo c/Telecom Argentina SA s/ejecución de créditos laborales" - CNTrab. - Sala VIII - 4/9/2012 - Cita digital EOLJU164284A

(7) "De Freitas, Antonio Joaquín c/EN - AFIP - Período Fiscal 2011 y otro s/DGI" - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala IV - 8/3/2016 - Cita digital: EOLJU178852A

(8) "Abrain, Luis Alberto (TF 33175-I) c/DGI" - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala II - 7/11/2013 - Cita digital: EOLJU170002A

(9) "Turconi, Horacio Antonio c/EN - AFIP - DGI s/DGI" - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala V - 28/6/2017 - Cita digital: EOLJU182373A