

Voces:

GANANCIAS DE CUARTA CATEGORIA ~ GERENTE ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ INDEMNIZACION ~ INDEMNIZACION POR DESPIDO ~ MEMORIAL ~ REPETICION ~ REPETICION DE TRIBUTOS ~ RESCISION DEL CONTRATO DE TRABAJO ~ RETENCION DE CUARTA CATEGORIA

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaIV)

Fecha: 27/02/2024

Partes: Garcia, Gustavo Hernan c. EN -AFIP- DGI s/ dirección general impositiva

Publicado en: La Ley Online;

Cita: TR LALEY AR/JUR/11061/2024

Sumarios:

1 . La apelación deducida contra la sentencia que admitió la devolución de las sumas detraídas en concepto de impuesto a las ganancias, con motivo del distracto laboral acordado por un trabajador una empresa, debe ser rechazado, pues el memorial del Fisco Nacional no se hace cargo de desvirtuar las conclusiones centrales vertidas por el a quo, relativas a que el cargo subgerencial revestido por el empleado, en función del nivel jerárquico y alcance de las responsabilidades inherentes a aquél, no se encontraría incluido dentro del presupuesto de hecho subjetivo al que alude el art. 8º, inc. a, del decreto 976/2018; y, por tanto, no estaría alcanzado por el tributo en crisis.

(*) Información a la época del fallo

Texto Completo:

Expte. n° CAF 007250/2020/CA001

Buenos Aires, 27 de febrero de 2024.

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara Jorge Eduardo Morán dijo:

1º) Que, por sentencia del 02.10.23, el señor juez de primera instancia hizo lugar a la demanda de repetición promovida contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (“AFIP”) y, en consecuencia, dejó sin efecto la resolución (DV RIII) 53/22 y ordenó el reintegro de la suma de \$3.869.835,20, detraída en concepto de Impuesto a las Ganancias (“IG”) con motivo en la desvinculación laboral del actor de la empresa Industrial and Commercial Bank of China (“ICBC”), acaecida el 15.03.19.

Indicó que ese importe devengaría intereses a tasa pasiva promedio mensual publicada por el Banco Central de la República Argentina (cfr. art. 10 del decreto 941/91 y Comunicado BCRA 14.290) desde el 28.06.19 —fecha del reclamo administrativo previo— hasta el 01°.08.19; y a partir de allí, a la prevista en las resoluciones (MH) 598/2019 y (ME) 559/22 —conforme su respectiva vigencia— hasta su efectivo pago.

Finalmente, impuso las costas del proceso en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

2º) Que, para decidir en el sentido indicado, en primer lugar, precisó que el pleito no podía ser dirimido a la luz de la doctrina emanada de los pronunciamientos “De Lorenzo” (Fallos: 209:347), “Cuevas” (Fallos: 333:2193) y N.204.XLVIII. “Negri, Fernando Horario c/ EN-AFIP-DGI” (sentencia del 15.07.14) ya que las circunstancias del caso, a raíz del dictado de la ley 27.430, diferían sustancialmente de los citados precedentes.

Aclarado ello, y luego de efectuar una reseña de la normativa aplicable y los debates parlamentarios que la precedieron, indicó que en la especie no se encontraba discutido que el accionante, al tiempo de su desvinculación, percibía una remuneración superior a quince veces el Salario Mínimo Vital y Móvil (“SMVM”) entonces vigente (cfr. resolución CNEPySMVM n° 01/19); de modo que se encontraba configurada la condición objetiva establecida por el ordenamiento legal (cfr. art. 8º, inc. b, del decreto 976/18; en concordancia con el art. 79, segundo párrafo, de la LIG). No obstante, distinto era el escenario, respecto JUEZ de DE laCAMARA condición subjetiva, toda vez que el cargo revestido por el Sr. García al tiempo de su desvinculación —Subgerente General Adscripto— no encuadraba dentro de la categoría de “directivo” o “ejecutivo” a la que alude el ordenamiento en crisis (cfr. art. 8º, inc. a, del decreto 976/18).

Explicó que del organigrama acompañado en autos —el que, indicó, no fue controvertido por el demandado—, se desprendía que el accionante era un dependiente del área de Recursos Humanos de la

empresa, la cual se encontraba dirigida por un gerente medio, quien, a su turno, respondía a un gerente general, y este último al director de la entidad.

Expuso, sobre esa base, que “los subgerentes no están involucrados en la toma de decisiones estratégicas como los gerentes, ya que su característica principal es implementar las políticas y directrices establecidas por los gerentes superiores (cfr. Robbins, Stephen P. y Coulter, Mary, ‘Administración’ México, Pearson Educación, México, 2005, págs. 231/241)”. Y, agregó, “la limitación del subgerente en relación con el gerente radica en su nivel jerárquico y el alcance de sus responsabilidades. En efecto, los gerentes ocupan un nivel más alto en la jerarquía de una organización e informan directamente a los ejecutivos de nivel superior, como el CEO o el director general y, por consiguiente, son responsables de la toma de decisiones estratégicas, la planificación y la supervisión de la totalidad de un departamento. Ello aunado, con un alto nivel de autoridad y responsabilidad en la gestión de los recursos y la dirección de su equipo y, en consecuencia, los gerentes supervisan a los subgerentes (cfr. Robbins, Stephen P. y Coulter, Mary, ‘Administración’, op cit., págs. 4/16 y 231/241 y DJRE <https://www.rae.es/dpd/gerente>)” (v. considerado VI.1).

En definitiva, concluyó en que las posiciones subgerenciales no se encontraban subsumidas bajo del presupuesto de hecho subjetivo del inc. a, del art. 8º, del decreto 976/18 (concordante con el art. 79, segundo párrafo, de la LIG); y, por tanto, no se encontraba configurado el hecho imponible.

Agregó que, en atención al modo de resolución de la contienda, resultaba inoficioso expedirse sobre el planteo de inconstitucionalidad de la ley 27.430 y el decreto 976/18.

3º) Que, contra ese pronunciamiento, tanto la AFIP como el Sr. García dedujeron sendos recursos de apelación el 09.10.23 y 10.10.23, respectivamente; concedidos libremente el 17.10.23.

Puestos los autos en la oficina, el actor expresó agravios el 31.10.23, que fueron contestados el 21.11.23.

A su turno, la demandada hizo lo propio el 01º.11.23 y obtuvo réplica el 16.11.23.

4º) Que, el actor se agravia del modo en que fueron impuestas las costas. Expone, en síntesis, que no se advierten razones para apartarse del principio objetivo de la derrota, y que tampoco se encuentra fundada la decisión de grado en ese aspecto, conforme la exigencia del art. 68 del Código de rito. Expte. CAF 7250/2020/CA1: “GARCIA, GUSTAVO HERNAN c/ EN -AFIP- DGI s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”

5º) Que, por su parte, el Fisco Nacional expone los siguientes argumentos:

(i) La improcedencia de la acción de repetición, sobre la base de dos premisas:

(i.a) Que no se encuentra acreditado que el accionante revestía un puesto subgerencial dentro de la empresa. Arguye que el organigrama acompañado en autos no tiene fuerza probatoria a tales fines; y que las afirmaciones del a quo, en cuanto a que su autenticidad no se encontraría controvertida, resultan erradas. Explica que al contestar demanda consignó el desconocimiento de toda documentación aportada por la contraria que no fuera expresamente reconocida. Así, concluye en que “la calidad ‘subgerencial’ del Sr. García al tiempo del distracto laboral únicamente surgiría de una interpretación subjetiva – no compartida por esta parte- de un organigrama cuya autenticidad no ha sido probada en autos”; y

(i.b) Que tanto el actor como su empleador consintieron la sujeción del primero al tributo bajo examen. En efecto, señala que del Acuerdo suscripto “se desprende que ambas partes reconocieron que, en virtud de la normativa vigente en la materia, correspondía que el empleador de la actora actúe como agente de retención y practique las deducciones pertinentes respecto de los conceptos abonados, que se encuentran alcanzados por el IG en la proporción de la ley” (sic).

(ii) La aplicabilidad de la tasa prevista en la resolución (MEyP) 314/04: Sostiene que el magistrado de grado se apartó de lo solicitado en el escrito inicial, ya que “la Resolución cuya aplicación solicitó la propia actora [esto es, la n° 598/19] no es otra cosa que aquella que modifica la Resolución N° 314/04 cuya inaplicabilidad arbitrariamente resolvió el Juez de Grado” (sic). Alega, subsidiariamente, que los accesorios dispuestos en las resoluciones ministeriales constituyen la reglamentación específica del ordenamiento fiscal; de modo que, para apartarse de su aplicación en el caso concreto, el a quo debió haber declarado su inconstitucionalidad y haber brindado fundamentos de igual tenor.

6º) Que, a fin de analizar los agravios traídos a conocimiento de este Tribunal, corresponde efectuar, preliminarmente, una reseña de las actuaciones administrativas, incorporadas mediante DEO 6841897, del 23.08.22. De allí surge que:

(i) El 28.06.19, el Sr. García presentó, en los términos del art. 81 de la ley 11.683, reclamo administrativo de repetición ante la Agencia n° 1 (DV R1II) de la AFIP con el objeto de obtener la restitución de la suma de \$3.869.835,20 detraídas en concepto de IG —cuarta categoría de ganancias—, con motivo en el distracto laboral acordado con la empresa ICBC, mediante “Acta Especial que instrumenta el Acuerdo Conciliatorio” (en adelante, “el Acuerdo”), suscripta el 28.03.19, en los términos del art. 15 de la Ley de Contratos de Trabajo (“LCT”) (fs. 1/8vta. de las actuaciones administrativas n° 18329-213- 2019).

Del referido convenio transaccional, se desprende, en lo pertinente: (i) que a la fecha de su desvinculación, el actor se desempeñaba como “Subgerente General Adscripto”; (ii) que su remuneración bruta mensual alcanzaba la suma de \$370.577,92; (iii) que el empleador abonaría —sin reconocer hechos ni derecho alguno y al sólo efecto conciliatorio— la suma de \$20.775.286 con motivo del distracto, denominada “Monto Transaccional Total Bruto”; (iv) que sobre el excedente de la indemnización por antigüedad calculada conforme el precedente “Vizzotti” (Fallos: 327:3677) se le practicaría retención en concepto de IG, por aplicación de lo dispuesto por la ley 27.430, el decreto 976/18 y la RG (AFIP) 4003-E; y (v) que el Sr. García se reservaría el derecho de repetir el impuesto retenido exclusivamente contra el Fisco, de considerarlo pertinente (fs. 11/13vta. de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019).

En esos términos, y conforme surge del Anexo II del Acuerdo, la firma empleadora abonó la suma de \$9.718.614 correspondientes al concepto “Acuerdo SECLO Indemnización” (exento de IG) y \$11.056.672 por “Acuerdo SECLO Gratificación” (v. fs. 15); importe último sobre el que se practicó la retención del impuesto correspondiente a la cuarta categoría de ganancias, por el total de \$3.869.835 (v. recibo de fs. 16 de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019).

(ii) El 16.10.19, la División Jurídica de la Agencia n° 1 (DV R1II) emitió, en los términos del art. 10 del decreto 618/87, el dictamen pertinente (cfr. Nota 434/19; fs. 24/28 de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019); y el 10.03.20, el actor comunicó en sede administrativa la interposición de la demanda judicial del 04.03.20, atento al silencio del organismo recaudador frente al reclamo efectuado el 28.06.19 (v. presentación “COMUNICA INTERPOSICIÓN DE DEMANDA DE REPETICIÓN”, incorporada —sin foliatura— en actuaciones administrativas n° 19689-1608-2020).

(iii) Finalmente, el 08.04.22, el organismo demandado, mediante resolución (DV R1II) 53/22, resolvió desestimar el recurso impetrado, bajo el entendimiento de que se encontraban reunidos los presupuestos establecidos en el art. 47 de la ley 27.430 y art. 8° del decreto 976/18. Concretamente, sostuvo “de los elementos documentales obrantes en autos surge que el repitente se desempeñaba en un cargo jerárquico (Sub Gerente General Adscripto)” y que la “remuneración mensual del encartado [al momento de la desvinculación] era de \$370.077,92. Que así las cosas puede colegirse que en el presente caso se encuentran dadas tanto la condición subjetiva, como la objetiva —que establece el umbral remuneratorio—. Agregó que las críticas del accionante respecto a su desempeño en un cargo de “segunda línea” eran improcedentes, en tanto “la detracción controvertida no fue efectuada por el Fisco Nacional, sino por la propia firma empleadora, la cual debía conocer en detalle las funciones y responsabilidades asignadas a sus dependientes”; y, indicó, esta circunstancia también fue reconocida por el propio actor al consentir —en la firma del Acuerdo— la procedencia del tributo en pugna (cfr. resolución administrativa incorporada —sin foliatura— en Fecha de firma: actuaciones 27/02/2024 administrativas n° 19689-1608-2020). Expte. CAF 7250/2020/CA1: “GARCIA, GUSTAVO HERNAN c/ EN -AFIP- DGI s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”

7°) Que, establecida la plataforma fáctica, corresponde reparar en el plexo normativo involucrado en autos.

De forma previa a ingresar en su análisis, cabe aclarar que, tal como acertadamente indicó el a quo, el presente caso no puede ser analizado a la luz de la doctrina emanada de los precedentes “De Lorenzo”, “Cuevas” y “Negri”, op. ref. —y receptada por esta Sala en numerosas oportunidades—, en la medida en que la presente contienda se dio inicio con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 27.430 (B.O. 29.12.17); ordenamiento por el que se modificó, a partir de los periodos fiscales iniciados el 01°.01.18, la normativa aplicable en esta materia.

Así, a través del art. 47 del ordenamiento citado, se incorporó un segundo párrafo en el art. 79 de la LIG (t.o. en 1997 y sus modificaciones) —actual art. 82 (t.o. 2019)—, por el que se estableció: “[s]in 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 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”.

A su vez, a través del art. 8° del decreto 976/18 (B.O. 01°.11.18; incorporado actualmente en el art. 180 del DRLIG), se reglamentó el referido precepto y se dispuso: “[q]uedan 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”.

Por último, el 03.01.19, se publicó la Resolución General (AFIP) N° 4396/19 que modificó la Resolución General (AFIP) N° 4003/17, a los fines de reglamentar el procedimiento JUEZ DE CAMARA de retención del impuesto en el supuesto bajo análisis.

8°) Que, en la especie, no se encuentra controvertidos que las sumas retenidas han surgido con motivo en la extinción del vínculo laboral (i.e., “Acta Especial que instrumenta el Acuerdo Conciliatorio”); que han derivado del desempeño del Sr. García en una de las entidades a las que alude el ordenamiento (i.e., empresa privada); y que la remuneración bruta tomada como base de cálculo supera los umbrales normativos entonces vigentes (el SMVM vigente a la fecha de desvinculación era de \$12.500; cfr. resolución CNEPySMVM n° 01/19).

Así, el meollo del asunto se ciñe, en definitiva, a dilucidar si el accionante cumplía, al momento de su desvinculación, con el cargo de “directivo” o “ejecutivo” al que remite el ordenamiento jurídico; ello, por cuanto la norma es clara en cuanto a la concurrencia de presupuestos del inc. a y b del art. 8°, op. cit., para el nacimiento del hecho imponible.

9°) Que, sobre este último punto, el magistrado de grado sostuvo que del organigrama acompañado se desprendería que el actor revestía un puesto subgerencial, y que, como tal, respondía a una cadena de autoridad y de mando en la que la ejecución de las decisiones estratégicas y de gobierno quedaba en cabeza de los gerentes y directores de la empresa.

En efecto, puntualizó que las posiciones subgerenciales responden a los gerentes, quienes son, en rigor, los responsables de la toma de decisiones estratégicas, de planificación y supervisión dentro de un departamento; y quienes poseen un alto nivel de autoridad y responsabilidad. Y concluyó en que los subgerentes, por su nivel jerárquico y el alcance de sus responsabilidades, no se encontrarían comprendidos dentro del carácter de “ejecutivo” o “directivo” al que alude el ordenamiento.

Ahora bien, el memorial —lejos de desvirtuar tales afirmaciones— se limitó a exponer (i) que no se encontraba acreditado el puesto subgerencial invocado, ya que el organigrama acompañado no resultaba pertinente a tales efectos; y (ii) que el reconocimiento de la procedencia de la retención surgía del Acta Acuerdo celebrada con el ICBC, de modo que se tornaba improcedente su ulterior impugnación por vía de repetición; argumentos que, anticipo, carecen de entidad suficiente para desvirtuar, de conformidad con lo dispuesto en el art. 265 del CPCCN, los términos del pronunciamiento apelado.

Ello es así, pues, en lo atinente al primer punto, más allá de la veracidad —o no— del referido organigrama, lo cierto es que el cargo de “subgerente” se desprendería de los restantes elementos de prueba incorporados; a saber, de la propia “Acta Especial que instrumenta el Acuerdo Conciliatorio” (v. pto. II, ap. ii y pto. VII, ap. iii, fs. 11/12 de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019); de los recibos de haberes incorporados donde se refleja que el actor se encontraba en la categoría “029 – Subgerente General Adscripto” (fs. 14/vta. de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019; y presentación titulada “DOCUMENTACION RECIBOS”, incorporada digitalmente el 24.04.23); e, incluso, Expte. CAF 7250/2020/CA1: “GARCIA, GUSTAVO HERNAN c/ EN -AFIP- DGI s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA” es reconocido por el Fisco en el acto administrativo de denegatoria del recurso de repetición [cfr. párr. 12 y 22 del considerando de la resolución (DV R1II) 53/22].

Tampoco pueden tener favorable acogida sus restantes críticas sobre el reconocimiento de la procedencia del pago del tributo, ya que, sin perjuicio de que en el Acuerdo se dejó sentado que al Sr. García se le practicaría retención en concepto de IG por las sumas que excediesen la indemnización por antigüedad calculada conforme

las pautas delineadas en el precedente “Vizzoti” op. cit. y las establecidas en el decreto 976/18, no es menos cierto que se dispuso que “[e]l requirente se reserva el derecho de repetir el impuesto retenido exclusivamente contra el Fisco, de considerarlo pertinente” (cfr. pto. VII, ap. iii, del “Acta Especial que instrumenta el Acuerdo Conciliatorio”, fs. 12/vta. de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019).

En definitiva, el memorial del Fisco Nacional no se hace cargo de desvirtuar las conclusiones centrales vertidas por el a quo, relativas a que el cargo subgerencial revestido por el actor, en función del nivel jerárquico y alcance de las responsabilidades inherentes a aquél, no se encontraría incluido dentro del presupuesto de hecho subjetivo al que alude el art. 8°, inc. a, del decreto 976/18; y, por tanto, no estaría alcanzado por el tributo en crisis.

A tenor de lo expuesto, y atendiendo a las limitaciones de esta Alzada por los términos en que quedó trabada la relación procesal y por el alcance de los recursos concedidos que determinan el ámbito de su facultad decisoria (cfr. arg. CSJN, Fallos: 230:478; 231:222; 248:577; 268:323; 301:925; 338:552), corresponde —frente a la absoluta insuficiencia de los agravios expuestos por el organismo demandado en este punto— confirmar lo decidido por el a quo en este punto.

10) Que, igual temperamento corresponde adoptar en torno a la tasa de interés establecida.

En primer lugar, es dable advertir el yerro del Fisco en sostener que el magistrado de grado incurrió en un apartamiento respecto de lo solicitado por el accionante; ya que, tanto en el recurso deducido en sede administrativa como en la demanda judicial, surge que el accionante —expresamente— solicitó la inconstitucionalidad de la tasa prevista en la resolución (MH) 314/04 y la aplicación de la tasa pasiva del Banco Central (cfr. pto. IV, ap. 4, del escrito “INTERPONE DEMANDA” del 06.03.20; y pto. III.3, de presentación de fs. 1/8vta. de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019, incorporadas mediante DEO 6841897, del 23.08.22).

Por lo demás, tampoco puede perderse de vista que la decisión de grado se ajusta al criterio adoptado por este tribunal en la causa n° 68.476/2018/CA1 “Maselis, Analía Edith {c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sentencia JUEZ DEDEL CAMARA 12.03.19; a cuyos términos y conclusiones me remito en mérito a la brevedad.

Por tales motivos, corresponde también confirmar la decisión de grado en este punto.

11) Que, por último, atendiendo al modo en que se resolvió la cuestión, a la existencia de razones fundadas para litigar y, primordialmente, al carácter novedoso de la cuestión debatida, existen motivos atendibles para apartarse del principio objetivo de la derrota consagrado en el art. 68, primera parte, del CPCCN. Por lo tanto, cabe confirmar lo decidido por el a quo, y establecer las costas del pleito en ambas instancias en el orden causado (conf. arts. 68, segunda parte, del CPCCN).

En función de lo expuesto, VOTO por: Rechazar los recursos interpuestos y confirmar el pronunciamiento apelado, con costas por su orden (cfr. art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

Los señores jueces de Cámara Marcelo Daniel Duffy y Rogelio W. Vincenti adhirieron al voto precedente.

En virtud del resultado que instruye el acuerdo que antecede, el Tribunal Resuelve: Rechazar los recursos interpuestos y confirmar el pronunciamiento apelado, con costas por su orden (cfr. art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvanse. — Marcelo D. Duffy. — Rogelio W. Vincenti. — Jorge E. Morán.

Información Relacionada