**Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, sala II**

**Masague, Mayra Analía c. E.N - AFIP s/ repetición**

**13/12/2022**

**Tribunal:**Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, sala II

**Fecha:**13/12/2022

**Partes:**Masague, Mayra Analía c. E.N - AFIP s/ repetición

**Cita:** TRLALEY AR/JUR/187703/2022

**Sumarios**

* + Voces

1 - En el acuerdo conciliatorio suscripto entre la accionante y su empleador, solo se consignó el monto ofrecido por el principal —y aceptado por la dependiente— sin individualización alguna de los rubros o conceptos a los que correspondería imputar la suma ofrecida en pago, ni cuáles serían los conceptos por los que la patronal efectuaría la retención en concepto de impuesto a las ganancias. Por lo tanto, no puede cargársele a la parte actora haber convalidado, mediante la suscripción del convenio, aquello respecto de lo cual no tuvo conocimiento por no constar claramente en el acta acuerdo.

* + Voces

2 - El efecto o autoridad de cosa juzgada sólo puede alcanzar, si ha existido una justa composición de los derechos e intereses de las partes —art. 15, LCT—, a la suma dada en pago por aquellos rubros que han formado parte del acuerdo conciliatorio, pero de ningún modo se puede extender a los montos dinerarios que, unilateralmente y solo con ajuste a su arbitrio, ha retenido el empleador en concepto de impuesto a las ganancias, en el entendimiento de que, a su criterio, ciertos conceptos se encontraban gravados impositivamente. Debe tenerse presente que los rubros que dieron lugar al litigio y las consiguientes retenciones de carácter tributario solo fueron enunciados en el recibo agregado,  instrumento éste que fue confeccionado y emitido unilateralmente por el empleador, sin control ni participación alguna de parte de la trabajadora.

* + Voces

3 - Un convenio conciliatorio que sólo se refiere a componer un reclamo referente a rubros laborales adeudados a la trabajadora, carece del efecto de sanear el error consistente en haberse realizado una deducción impositiva que no correspondía efectuar, por lo que mal puede, la referida acta acuerdo, constituirse en un óbice para el andamiento del reclamo actoral —en el caso, repetición del impuesto a las ganancias liquidado sobre la indemnización sustitutiva del preaviso—.

* + Voces

4 - La retención indebida de un monto de dinero en concepto de impuesto a las ganancias, con su posterior integración al ente recaudador, no sólo implica una merma injustificada en el crédito laboral de la trabajadora —quien no ha consentido tal descuento—, violando su derecho de propiedad y conculcando, en consecuencia, la garantía prevista por el art. 17 de la CN, sino que, además y por contrapartida, constituye un incremento incausado a favor del fisco que, de manera alguna, puede convalidarse.

* + Voces

5 - Como principio de orden público, el art. 12 de la LCT establece que será nula y sin valor toda convención de partes que suprima o reduzca los derechos previstos en esa ley. Ergo, una deducción tributaria efectuada sobre un crédito de la trabajadora que no está gravado impositivamente no puede, por una parte, presumirse renunciado aunque fuere en la porción detraída y, por la otra, serle opuesta a la accionante toda vez que implicaría una reducción de su acreencia sin mediar conformidad explícita.

* + Voces

6 - A los efectos de su gravibilidad por el impuesto a las ganancias, el concepto de “sueldo anual complementario (SAC) proporcional” cumple, por una parte, con el requisito de periodicidad, pues le es pagado al trabajador con la frecuencia y continuidad que la ley prevé, y, por la otra, con la exigencia de la permanencia de la fuente, porque encuentra su razón de ser en la existencia de una relación laboral y no en su finalización.

* + Voces

7 - Toda vez que el pago de vacaciones no gozadas por el cese del contrato de trabajo se trata de una indemnización y, consecuentemente, carece de naturaleza salarial, no cumpliendo con los requisitos de periodicidad, habitualidad y permanencia en la fuente —art. 2, ley 20.628—, puesto que es un concepto que se devenga por única vez y como consecuencia directa del fenecimiento de la relación laboral, concluyo que no puede estar gravado por el impuesto a las ganancias, correspondiendo su integración a favor de la parte actora.

* + Voces

8 - Por vía de consecuencia, teniendo en consideración que el rubro principal “vacaciones no gozadas” tiene carácter indemnizatorio —no salarial— y que no cumple con los extremos que prevé el art. 2 de la ley 20.628, igual suerte de no tributación debe correr el SAC calculado sobre las vacaciones no gozadas de los años 2018 y 2019, es decir que no queda gravado por el impuesto a las ganancias.

* + Jur Vinculada
  + Voces

9 - El art.  20,  inc.  i,  de la ley de impuesto a las ganancias —actual art. 26, inc i), t.o. Dec. 824/2019— considera —de manera diáfana y sin ambages— que no están exentas del tributo las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido. Por lo cual, la cuestión no admite discusiones, debiéndose tener por correcta la retención del impuesto efectuada por el empleador.

* + Voces

10 - Siendo que el rubro “integración del mes de despido” carece de independencia al integrarse a la indemnización sustitutiva del preaviso, sigue necesariamente la suerte impositiva de ésta, quedando gravada por el tributo, en los términos del art. 20, inc. i, de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

* + Voces

11 - Queda gravado el SAC proporcional computado sobre la indemnización sustitutiva del preaviso —art. 232, LCT— y sobre los salarios del mes del despido que vienen a integrarla —art. 233, LCT—, toda vez que estos conceptos, están sujetos al pago del impuesto a las ganancias.

* + Voces

12 - La sentencia que declaró la nulidad de la resolución del fisco e hizo lugar parcialmente a la acción de repetición con respecto al impuesto a las ganancias liquidado por AFIP sobre la indemnización sustitutiva del preaviso debe ser revocada, por aplicación de la doctrina de los actos propios, pues, de los términos del acuerdo conciliatorio, surge que la trabajadora, voluntaria y deliberadamente aceptó la percepción de una suma neta —de $1.117.314,79— más otra suma neta adicional y definitiva —de $918.486,21—, de cuya sumatoria surge el haber neto percibido por la actora en su liquidación final  —$2.035.801—, con las retenciones correspondientes al impuesto a las ganancias, surgiendo de la cláusula cuarta del acuerdo el conocimiento de los montos que efectivamente le serian abonados. Una resolución en sentido contrario importaría volver sobre actos cumplidos, desconociendo la validez del acuerdo alcanzado, el que, conforme establece el art. 15 de la ley 20.744 y fuera citado en la cláusula séptima del convenio ratificado, una vez homologado administrativa o judicialmente, “tiene autoridad de cosa juzgada entre las partes” (del voto en disidencia del Dr. Larriera).

Expediente N° FBB 9717/2020/CA1

**2ª Instancia.-** Bahía Blanca, diciembre 13 de 2022.

El doctor *Larriera* dijo:

1ro.) **[-]**El Sr. Juez de grado —en lo que aquí interesa— rechazó el planteo de inconstitucionalidad del art. 20, inc. i, 2do párrafo de la Ley 20.628, hizo lugar parcialmente a la demanda interpuesta por la Sra. Mayra Analía Masague y, en consecuencia, declaró la nulidad de la Resolución N° 46/2020 (DV RRBB) del 20/08/2020 (en cuanto concluyó que la indemnización sustitutiva del preaviso se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias) haciendo lugar a la acción de repetición intentada (respecto al impuesto a las ganancias liquidado por la AFIP sobre la indemnización sustitutiva del preaviso), con más los intereses que habrán de calcularse conforme la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina.**[-]**

Por último, impuso las costas por su orden (art. 68 segundo párrafo del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación) y difirió la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes hasta que denuncien su situación previsional y acrediten la impositiva actual.

Para así decidir, señaló que parte de los rubros que son materia de litigio (SAC, vacaciones no gozadas e integración del mes de despido), tienen su origen en la relación de trabajo y poseen por ello los rasgos distintivos que autorizan su gravabilidad (periodicidad, habitualidad y permanencia de la fuente productora), aunque se abonen a causa del distracto laboral.

Por el contrario, respecto de la indemnización sustitutiva del preaviso, concluyó que no es un rubro que se encuentra alcanzado por el gravamen, en tanto la causa jurídica de estas indemnizaciones no es la relación laboral, sino su extinción y agregó, que el instituto se encuentra normativamente regulado en el Capítulo I del Título XII de la ley laboral, denominado “De la extinción del Contrato de Trabajo”, razón por la cual —al agotarse la fuente productora de renta del trabajador— este concepto no forma parte de la base sobre la cual pueda calcularse la retención en el impuesto (fs. 94).

2do.) Contra dicho decisorio apelaron ambas partes a fs. 95 y fs. 96.

Por un lado, la parte actora expresó —en síntesis— los siguientes agravios: a) que todos los rubros liquidados con motivo de la extinción del vínculo laboral se hallan exentos del impuesto a las ganancias, con sustento en la doctrina judicial emanada de la CSJN; b) con respecto a las “vacaciones no gozadas” y el “SAC” sobre vacaciones no gozadas citó el antecedente “Mouratian” del Tribunal Fiscal de la Nación y jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, consignando que por aplicación de la teoría de la habitualidad y periodicidad de la fuente, dichos rubros deben quedan exentos de la imposición de la gabela; c) en cuanto a los conceptos “integración del mes de despido” y su referido “SAC”, manifestó que —al igual que la indemnización sustitutiva de preaviso— dicho rubro es claramente una renta que se devenga por única vez como consecuencia de la extinción del vínculo laboral, y participa de varias de las características de la indemnización sustitutiva, incluso hallan regulación legal en los arts. 232 y 233 de la Ley de Contrato de Trabajo, es decir, uno seguido del otro; d) que el aguinaldo proporcional tampoco debe tributar ganancias, por los motivos anteriormente expuestos, es decir, por ser abonado por única vez y con motivo en la extinción del vínculo laboral; por último e) solicitó se declare la nulidad total de la resolución 46/2020 impugnada (fs. 99/102).

Por otro lado, el apoderado de la AFIP-DGI expresó agravios a fs. 101/106. En concreto, sostuvo: a) que como cuestión previa, le agravia la resolución del juez de grado por la cual se declaró la cuestión de puro derecho, ya que de dictarse una sentencia adversa a los intereses del Fisco, quedaría aún determinar la cuantía del impuesto retenido con relación a aquellos rubros que la actora pretende no sean alcanzados por el gravamen y que los medios de prueba ofrecidos —informativa y pericial contable— resultaban idóneos y conducentes a tal fin; b) que la indemnización sustitutiva del preaviso (art. 232 LCT), encuentra su fuente generadora en la propia relación de trabajo y no en el distracto laboral y debe abonarse cuando la parte omita el preaviso o lo otorgue de modo insuficiente, siendo esta, equivalente a la remuneración que correspondería al trabajador durante los plazos señalados en el art. 231 de la LCT; c) el sistema de tributación en el orden nacional tiene como pilar la autoliquidación de los gravámenes por parte de los contribuyentes y responsables (arts. 11 y 13 de la Ley N° 11.683) y que en el presente caso, fueron las partes de la relación laboral quienes determinaron los rubros indemnizatorios que integraron la liquidación final, la cual no fue objeto de reparo oportuno por la demandante, tanto en lo que al derecho laboral resulta aplicable, como así también, a las previsiones de la ley del impuesto a las ganancias; d) lo resuelto por el sentenciante violenta el principio de legalidad en materia tributaria, dado que se pretende instaurar una excepción donde la ley no la prevé; e) en cuanto a los precedentes de la CSJN “De Lorenzo”, “Cuevas” y “Negri”, no resultan de aplicación al caso, en tanto trataron rubros indemnizatorios distintos a aquellos que ocupan la causa. En efecto, se ocuparon de las indemnizaciones gravadas por despido de los artículos 178 LCT (embarazo) y 52 de la Ley N° 23.551 (estabilidad sindical) y de la gratificación por cese, respectivamente. Todas asimilables o vinculadas a la indemnización por despido prevista en el art. 245 de la LCT, mas no a la indemnización por falta de preaviso; f) el acuerdo celebrado por la actora ante el SECLO en sede administrativa donde aceptó las sumas netas propuestas por el empleador resulta contradictorio con su proceder en sede judicial; g) de ordenarse la devolución del impuesto, teniendo en cuenta que se está frente a un reclamo de repetición de tributos legislado por el artículo 81 de la Ley N° 11.683, el interés aplicable en tal caso comienza a correr desde el momento del reclamo y la tasa aplicable se encuentra legalmente determinada por la Resolución 598/2019-APN-MHA, conforme lo resuelto por la CSJN en “Arcana Orazio”; por último, h) cuestionó la imposición de costas por su orden, dado que el actor resultó sustancialmente vencido en su petición.

3ro.) Corrido el traslado por el término de ley de las respectivas expresiones de agravios (fs. 108), las partes contestaron a fs. 111 y fs. 112/117.

4to.) Para una mayor claridad expositiva corresponde hacer un breve resumen de los antecedentes de la presente causa.

El 08/09/2020 se presentó la Sra. Mayra Analía Masague con el patrocinio letrado del Dr. Juan Pablo Capaccioni e interpuso formal demanda de repetición (art. 81, ley 11.683) contra el Estado Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) con el objeto de que se la condene a reintegrar la suma de pesos doscientos ocho mil novecientos ocho con 09/100 ctvos. ($208.908,09) que fueran retenidos en concepto de impuesto a las ganancias (ejercicio fiscal 2019) al momento de pagársele la liquidación final de despido sin causa por quien fuera su empleador e ingresados —en consecuencia— a las arcas de la demandada.

Relató que en fecha 06/01/2020 suscribió en CABA —en el marco del SECLO (Servicio de Conciliación Laboral Obligatoria)— un acuerdo conciliatorio con quien fuera su empleador —Boskalis International BV Sucursal Argentina— en el cual se convino el pago de las indemnizaciones laborales correspondientes como consecuencia del despido laboral sin causa que se le cursó, reteniéndole la suma anteriormente referida en concepto de impuesto a las ganancias sobre parte ($667.188,66) del monto final a recibir, siendo dicha suma comprensiva de todos los rubros detallados en el recibo de haberes (SAC, vacaciones no gozadas, integración del mes de despido e indemnización sustitutiva de preaviso) con la excepción del concepto “indemnización por despido”.

Manifestó que el 28/02/2020 presentó reclamo administrativo ante la AFIP solicitando el reintegro del importe retenido en concepto de impuesto a las ganancias, el que fue desestimado por la demandada mediante Resolución N° 46/2020 (DV RRBB), suscripta 20/08/2020 por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la AFIP.

En concreto, señaló que la liquidación aportada por la contribuyente (Formulario 649) y elaborada por su empleador resulta correcta, toda vez que, “...los rubros contemplados en la misma son aquellos sobre los cuales corresponde retener el impuesto de marras (SAC proporcional, vacaciones no gozadas, integración mes de despido, etc.)”, dejando solo fuera del alcance del impuesto a la “indemnización por despido” y citó jurisprudencia en apoyo de su postura.

5to.) Que ello sentado, vale reiterar que la cuestión se circunscribe a decidir si las sumas abonadas por Boskalis International a la Sra. Masague, al producirse el distracto laboral, se encuentran o no alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias; y por lo tanto, si fueron bien o mal computadas en la base de la retención del tributo ingresado al Fisco.

Ahora bien, tal como reseñé *ut supra* y tal como surge de la documental aportada por la parte actora, el 06/01/2020 la Sra. Masague suscribió un acuerdo conciliatorio junto con el apoderado de Boskalis International BV Sucursal Argentina, en donde ambas partes, manifestaron y convinieron lo siguiente:

“Primero: ...Que con fecha 03/12/2019 el empleador le depositó en su cuenta sueldo una liquidación final e indemnización por la suma neta de $1.117.314,79, y que consecuentemente le asiste derecho a percibir diferencias salariales e indemnizatorias, multas leyes 24.013, 25.323, y 25.345, daños y perjuicios y la entrega de los certificados artículo 80 ley 20.744”.

Segundo: El empleador, sin reconocer hechos ni derechos y al solo efecto conciliatorio, se aviene a abonar a al/a la trabajador/a una suma adicional, neta y definitiva de $918.486,21 (Pesos novecientos dieciocho mil cuatrocientos ochenta y seis con 21/100). El pago se efectivizará mediante la acreditación bancaria en la cuenta sueldo del/ de la trabajador/a, dentro de las 48 horas de producida la ratificación personal del presente acuerdo ante la autoridad administrativa del trabajo (SECLO).

Tercero: El/la trabajador/a manifiesta que reajusta su reclamo, aceptando el ofrecimiento del empleador, tanto respecto de su monto como de su forma de pago, y declara que una vez percibida la suma comprometida en el punto segundo precedente, nada más tendrá que reclamar al empleador, ni a sus socios, accionistas, representante legal, directores, gerentes y empleados ni a las sociedades vinculadas al empleador, por ningún concepto emergente del vínculo laboral que uniera a las partes de este acuerdo, ni proveniente de su extinción; tanto respecto a obligaciones de dar, cuanto a obligaciones de hacer e incluyendo aquellos rubros no insertos en el presente documento y eventuales reparaciones por daños y perjuicios con fundamento en el articulado del Código Civil y Comercial de la Nación y/o en la ley 23.592”.

Cuarto: Ambas partes pactan que el importe acordado por el presente a favor del/de la trabajador/a se imputa a indemnización...

Séptimo: Las partes solicitan la homologación del presente en los términos del artículo 15 de la ley 20.744.

Leída y ratificada, las partes firman de conformidad (cfr. acta acuerdo de fs. 9/15).

Dicho acuerdo fue ratificado ante funcionario autorizado mediante Acta de Ratificación y Notificación de acuerdo espontáneo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, Trámite N° 3149130. En dicho acto, la Sra. Masague en su carácter de trabajadora, asistida por Luis Oscar Pérez —Representante Gremial— y Boskalis International BV Sucursal Argentina, en su carácter de empleador, ratificaron la firma y contenido del acuerdo suscripto, dejando constancia, el funcionario actuante, del cumplimiento de los recaudos exigidos por la norma reglamentaria citada, en cuanto a la libre emisión del consentimiento del trabajador, su discernimiento sobre los alcances del acto que otorga y su aceptación.

Sentado lo anterior, es preciso recordar que la teoría de los actos propios se encuentra íntimamente relacionada con el principio cardinal de la buena fe, el que se exterioriza en la circunstancia mediante la cual nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (cfr. CSJN *in re*“Argencard SA c. Chubut, Provincia del y otro s/ acción declarativa, del 29/11/2011).

En este sentido, vale recordar que la buena fe quedaría gravemente resentida si pudiera lograr tutela judicial la conducta de quien se pusiera en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con la asumida anteriormente.

De lo expuesto *ut supra*, donde se analizaron los términos en que fuera suscripto el acuerdo conciliatorio, surge que la Sra. Masague, voluntaria y deliberadamente aceptó la percepción de una suma neta de $1.117.314,79 más otra suma neta adicional y definitiva de $918.486,21, de cuya sumatoria surge el haber neto percibido por la actora en su liquidación final $2.035.801, con las retenciones correspondientes al impuesto a las ganancias, surgiendo de la cláusula cuarta del acuerdo el conocimiento de los montos que efectivamente le serian abonados.

Tal como aduce la recurrente en su contestación de demanda, al referirse el acuerdo a la percepción de una suma neta, las partes fueron contestes en que la sumatoria indicada importaría un haber bruto mayor al mismo, que sería objeto de las retenciones de ley. Destacando, incluso, la cláusula cuarta del referido convenio que “Ambas partes pactan que el importe acordado por el presente a favor del/de la trabajador/a (recordemos, el neto efectivamente abonado) se imputa a indemnización”. **[-]**

Es decir, la recurrente prestó su conformidad con los montos y conceptos calculados y liquidados por su ex empleador, por el cual habría de percibir la suma anteriormente reseñada, la que se plasmó en la liquidación final motivo de apelación.

Dichos montos retenidos en concepto de impuesto a las ganancias fueron ingresados por Boskalis International SA al fisco, mediante declaración jurada de SICORE del Impuesto a las Ganancias del período fiscal diciembre de 2019.

Sobre la base de lo expuesto, es dable concluir que una resolución en sentido contrario importaría volver sobre actos cumplidos, desconociendo la validez del acuerdo alcanzado, el que, conforme establece el artículo 15 de la ley 20.744 y fuera citado en la cláusula séptima del convenio ratificado, una vez homologado administrativa o judicialmente, “tiene autoridad de cosa juzgada entre las partes”.

De tal modo, por aplicación de la doctrina de los propios actos y en atención a lo manifestado precedentemente, entiendo que corresponde desestimar el recurso de apelación interpuesto por la actora y hacer lugar al interpuesto por la AFIP.

Por todo lo expuesto, propicio y voto: 1ro.) Se haga lugar al recurso de apelación interpuesto por AFIP a fs. 95 y, en consecuencia se revoque la sentencia de fs. 94 que declaró la nulidad de la Resolución N° 46/2020 (DV RRBB) del 20/08/2020 e hizo lugar parcialmente a la acción de repetición con respecto al impuesto a las ganancias liquidado por AFIP sobre la indemnización sustitutiva del preaviso; 2do.) Se rechace el recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 96; 3ro.) Costas por su orden en atención a la naturaleza de la cuestión debatida (art. 68, segunda parte del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación).

El doctor *Picado* dijo:

1ro.) Disiento respetuosamente con el voto de mi colega preopinante.

2do.) Primeramente, no coincido en que la teoría de los actos propios pueda, en el particular caso que nos convoca, erguirse como un óbice para el acogimiento favorable de las pretensiones de la parte actora, por las razones siguientes:

a.- En el acuerdo conciliatorio suscripto entre la accionante Masague y su empleador Boskalis International BV Sucursal Argentina, solo se consignó el monto ofrecido por el principal —y aceptado por la dependiente— sin individualización alguna de los rubros o conceptos a los que correspondería imputar la suma ofrecida en pago, ni cuáles serían los conceptos por los que la patronal efectuaría la retención en concepto de impuesto a las ganancias (ver cláusula segunda del acta acuerdo).**[-]**

Nótese, además, que los rubros enunciados por la parte actora, sobre los que se realizó la detracción impositiva y que motivaron su reclamo, no fueron consignados expresamente en el convenio conciliatorio, sino que fueron mentados algunos otros “a título solo enunciativo” (cláusula cuarta del acta acuerdo).

Por lo tanto, en mi criterio, no puede cargársele a la parte actora haber convalidado, mediante la suscripción del convenio, aquello respecto de lo cual no tuvo conocimiento por no constar claramente en el acta acuerdo.

b.- El efecto o autoridad de cosa juzgada sólo puede alcanzar, si ha existido una justa composición de los derechos e intereses de las partes (art. 15, LCT), a la suma dada en pago por aquellos rubros que han formado parte del acuerdo conciliatorio, pero de ningún modo se puede extender a los montos dinerarios que, unilateralmente y solo con ajuste a su arbitrio, ha retenido el empleador en concepto de impuesto a las ganancias, en el entendimiento de que, a su criterio, ciertos conceptos se encontraban gravados impositivamente.

Debe tenerse presente que los rubros que dieron lugar al litigio y las consiguientes retenciones de carácter tributario solo fueron enunciados en el recibo que obra agregado a fs. 15, instrumento éste que fue confeccionado y emitido unilateralmente por el empleador, sin control ni participación alguna de parte de la trabajadora. **[-]**

c.- Un convenio conciliatorio que sólo se refiere a componer un reclamo referente a rubros laborales adeudados a la trabajadora, carece del efecto de sanear el error consistente en haberse realizado una deducción impositiva que no correspondía efectuar, por lo que mal puede, la referida acta acuerdo, constituirse en un óbice para el andamiento del reclamo actoral**[-]**.

d.- La referida retención indebida de un monto de dinero en concepto de impuesto a las ganancias, con su posterior integración al ente recaudador, no sólo implica una merma injustificada en el crédito laboral de la trabajadora —quien no ha consentido tal descuento—, violando su derecho de propiedad y conculcando, en consecuencia, la garantía prevista por el art. 17 de la CN, sino que, además y por contrapartida, constituye un incremento incausado a favor del fisco que, de manera alguna, puede convalidarse.**[-]**

e.- Más allá de que no se ha cuestionado la validez del acuerdo conciliatorio y de que, por lo tanto, no corresponde resolver al respecto, no huelga recordar que, como principio de orden público, el artículo 12 de la LCT establece que será nula y sin valor toda convención de partes que suprima o reduzca los derechos previstos en esa ley. Ergo, una deducción tributaria efectuada sobre un crédito de la trabajadora que no está gravado impositivamente no puede, por una parte, presumirse renunciado aunque fuere en la porción detraída y, por la otra, serle opuesta a la accionante toda vez que implicaría una reducción de su acreencia sin mediar conformidad explícita.**[-]**

3.- Agravios de la parte actora.

3.1.- La parte actora se quejó de que la sentencia apelada hizo lugar, parcialmente, a las pretensiones objeto de su demanda, en tanto concluyó, por una parte, que solo el rubro indemnización sustitutiva del preaviso quedó excluido de la retención en concepto de impuesto a las ganancias y, por la otra parte, que deben tributar la gabela cuestionada el resto de los conceptos objeto de juicios, a saber: SAC y vacaciones proporcionales, integración del mes de despido y el aguinaldo proporcional a los mentados rubros.

Para un mejor orden expositivo advierto que con respecto a la indemnización sustitutiva del preaviso y al SAC proporcional calculado sobre este ítem, me ocuparé al tiempo de tratar los agravios expuestos por la parte demanda.

3.2.- Respecto de los restantes rubros en cuestión y en lo que aquí interesa, la ley 20.268 establece que son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas, los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación (art. 2, inc. 1).

De lo expuesto se sigue que los conceptos abonados por la patronal, que constan en el recibo de fs. 15, quedarán gravados por el impuesto a las ganancias si cumplen con el requisito de ser percibidos por el trabajador con cierta frecuencia y continuidad (periodicidad) y, además, que dimanen o tengan su origen en una causa duradera (permanencia de la fuente), es decir que se devenguen periódicamente a favor del empleado (arts. 103, 106, 113, 121, 150, 155, 165, ccdtes. y ss. de la ley de contrato de trabajo —LCT— 20.744) como resultado de su prestación de tareas con fundamento en la relación de trabajo (fuente permanente: arts. 4, 5, 21, 22 y cctes. de la LCT), aunque se oblen al finalizar la vinculación laboral.

Por el contrario, no quedarán sujetas al gravamen, en los términos del art. 2°, inc. 1°, de la ley del impuesto a las ganancias, las sumas de dinero que se liquiden como directa consecuencia del cese de la relación laboral, por carecer de la periodicidad y de la permanencia de la fuente (CSJN *in re*“Negri, Fernando H. c. EN - AFIP - DGI”, Fallos: 333:2193).

3.3.- Análisis de rubros.

a.- Sueldo anual complementario (SAC) proporcional. Debe entenderse por sueldo anual complementario a la doceava parte del total de las remuneraciones o salarios que el dependiente ha percibido en el año calendario (art. 121 y 103 de la LCT).

En caso de extinción del contrato de trabajo, el derecho al cobro del referido SAC se mantiene, pero en este caso consistirá, claro está, en la doceava parte de las remuneraciones devengadas en la fracción del semestre trabajado, hasta el momento de dejar el servicio (art. 123, LCT).

Ahora bien, siendo que la naturaleza jurídica del SAC, también denominado aguinaldo, no es otra que la de ser un salario que se devenga día a día, pero que tiene previsto una modalidad de integración diferida —toda vez que se abona por mitades o en dos cuotas, en los meses de junio y de diciembre (arts. 121 y 122 de la LCT)—, queda claro que no escapa al impacto del impuesto a las ganancias pues su obligatoriedad de pago no se fundamenta directamente en la extinción del contrato de trabajo.

Es que, como adelantara, este concepto cumple, por una parte, con el requisito de periodicidad, pues le es pagado al trabajador con la frecuencia y continuidad que la ley prevé, y, por la otra, con la exigencia de la permanencia de la fuente, porque encuentra su razón de ser en la existencia de una relación laboral y no en su finalización. **[-]**

b.- Vacaciones no gozadas y su SAC proporcional. La vacación o licencia anual consiste, en términos simples, en el derecho del trabajador a gozar de un período de descanso anual y remunerado, fijado en proporción a su antigüedad en el empleo, que, más allá de su reconocimiento en la normativa laboral nacional (arts. 150 y ss. de la LCT), cuenta con la protección de preceptos que integran el Bloque de Constitucionalidad Federal, a la sazón los arts. 14 bis de la CN y 24 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 75, inc. 22, CN).

Teniendo por finalidad que el dependiente descanse, que logre una recuperación de la fatiga o agotamiento físico y mental producto de sus labores, y que pueda disfrutar en plenitud de su tiempo en momentos de ocio, de recreación y de su vida en familia, las vacaciones deben ser gozadas efectivamente, estando prohibida su compensación en dinero (art. 162, LCT). Por lo tanto, si el trabajador no hace uso oportuno de ellas, no sólo queda imposibilitado de su goce futuro, sino que, además, esta pérdida no le genera derecho a ser resarcido económicamente.

Es por todo lo dicho que el artículo 156 de la LCT dispone —de manera excepcional— que, cuando por cualquier causa se produjera la extinción del contrato de trabajo, el trabajador tendrá derecho a percibir una indemnización equivalente al salario correspondiente al período de descanso proporcional a la fracción del año trabajada.

De los propios términos de la norma y de los fundamentos expuestos, surge que el monto dinerario a percibir por el dependiente —debido a la finalización de la relación laboral e imposible ulterior goce de las vacaciones— carece de naturaleza salarial o remunerativa, sino que tiene una clara finalidad resarcitoria (1).

Por lo tanto, toda vez que el pago de vacaciones no gozadas por el cese del contrato de trabajo se trata de una indemnización y, consecuentemente, carece de naturaleza salarial, no cumpliendo con los requisitos de periodicidad, habitualidad y permanencia en la fuente (art. 2, ley 20.628), puesto que es un concepto que se devenga por única vez y como consecuencia directa del fenecimiento de la relación laboral, concluyo que no puede estar gravado por el impuesto a las ganancias, correspondiendo su integración a favor de la parte actora. **[-]**

Sin perjuicio de que, en razón del carácter indemnizatorio de la indemnización por vacaciones no gozadas, correspondía computar sobre éste la incidencia del SAC, el cual sólo opera sobre rubros salariales, toda vez que las partes convinieron su integración al convenio y su pago, debe determinarse si corresponde que tribute ganancias.

Por vía de consecuencia, teniendo en consideración que el rubro principal “vacaciones no gozadas” tiene carácter indemnizatorio —no salarial— y que no cumple con los extremos que prevé el art. 2 de la ley 20.628, igual suerte de no tributación debe correr el SAC calculado sobre las vacaciones no gozadas de los años 2018 y 2019, es decir que no queda gravado por el impuesto a las ganancias. **[-]**

4.- Agravios de la parte demandada.

4.1.- Prueba denegada. La AFIP se agravió “por cuanto el *a quo*, por resolución de fecha 10/03/2021, declaró la cuestión como de puro derecho de conformidad con lo normado en el art. 359 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación, y planteada la reposición con apelación en subsidio, ambas fueron rechazadas por resolución del 14/05/2021; la primera, por considerar el magistrado de grado ajustada a derecho la resolución cuestionada y la segunda por entender que la declaración de puro derecho, en definitiva se trata de una resolución denegatoria de pruebas que resulta inapelable, en virtud de los dispuesto en el art. 379 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación (fs. 89).

Al respecto cabe señalar que la demandada al apelar la sentencia de fondo, reeditó los planteos que fueron resueltos en la instancia de grado, y la apelación interpuesta en subsidio no fue concedida, por lo que, ante tal denegatoria debió haber interpuesto un recurso de queja por apelación denegada (art. 282, Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación). En consecuencia habiendo quedado firmes tales planteos, no pueden ser tratados por esta vía procesal.

4.2.- Nulidad parcial de la Resolución 46/2020. La parte demandada manifestó que, en relación con el fondo de la sentencia apelada, el agravio se traduce en que resuelve hacer lugar parcialmente a la acción de nulidad de la Resolución 46/2020 (DV RRBB) del 20/08/2020, por cuanto el juez de grado consideró que dicha resolución adolece de un defecto sustancial en el derecho aplicable, en tanto concluye que la indemnización sustitutiva del preaviso se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias, cuando ello, a criterio del sentenciante, no corresponde.

Asimismo, se agravió el recurrente en cuanto a que la sentencia apelada encontró comprobada la arbitrariedad parcial de la mentada resolución administrativa, habilitando ello la repetición del impuesto a las ganancias sobre la indemnización sustitutiva del preaviso y el SAC proporcional sobre dicho rubro.

a.- Indemnización sustitutiva del preaviso. Respecto de esta cuestión, entiendo que asiste la razón a la parte recurrente, según paso a exponer.

El art. 232 de la LCT prevé, para el caso de disolución del contrato de trabajo sin aviso previo y por la voluntad del empleador, que éste deberá abonar una indemnización sustitutiva a favor del trabajador, equivalente a la remuneración que le hubiese correspondido percibir durante los plazos señalados en el art. 231.

Por su parte, el art. 20, inc. i, de la ley de impuesto a las ganancias (LIG) 20.628, actual art. 26, inc. i), T.o. Dec. 824/2019, considera —de manera diáfana y sin ambages— que no están exentas del tributo las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido. **[-]**

Entonces, es de fuerza concluir que, en el punto y en mi criterio, la cuestión no admite discusiones, debiéndose tener por correcta la retención del impuesto efectuada por el empleador, en relación con el rubro en análisis, y su consiguiente integración al fisco.

Debe recordarse que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 340:905).

No corresponde, por otra parte, como pretende la parte actora, tachar de inconstitucionalidad al precepto toda vez que no se advierte de qué manera la excepción dispuesta por el art. 20, inc. i, de la ley 20.628, entra en colisión con derechos y garantías reconocidos por la Constitución Nacional.

b.- Integración del mes de despido.

Este ítem no tiene autonomía, toda vez que el artículo 233 de la LCT disciplina que la indemnización sustitutiva del preaviso —debida al trabajador— se integrará con una suma igual a los salarios por los días faltantes hasta el último día del mes en el que se produjera el despido, cuando éste se produjera por voluntad del empleador, sin preaviso y en fecha que no coincida con el último día del mes.

Por lo tanto, siendo que el rubro en estudio carece de independencia al integrarse a la indemnización sustitutiva del preaviso, sigue necesariamente la suerte impositiva de ésta, quedando gravada por el tributo, en los términos del art. 20, inc. i, de la LIG. **[-]**

c.- SAC proporcional calculado sobre los rubros antes analizados.

Con fundamento en lo expuesto en los apartados que anteceden y en lo argumentado en el punto 3.3.a, queda gravado el SAC proporcional computado sobre la indemnización sustitutiva del preaviso (art. 232, LCT) y sobre los salarios del mes del despido que vienen a integrarla (art. 233, LCT), toda vez que estos conceptos, están, como se dijo, sujetos al pago del impuesto a las ganancias. **[-]**

4.3.- Intereses. En su escrito de apelación el Fisco Nacional señala que debe aplicarse el art. 179 de la ley 11.863, que establece que los intereses comienzan a correr desde el momento del reclamo y la tasa aplicable se encuentra legalmente determinada por la Resolución 598/2019-APN-MHA (del 16/07/2019), conforme lo ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Arcana Orazio” del 18/03/1986.

En tal sentido, cabe destacar que el art. 179 de la ley 11.683 dispone que: “[e]n los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Nación, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo”.

A su turno, el art. 4° de la Resolución N° 598/2019 del Ministerio de Hacienda, prescribe: “(e)stablecer que la tasa de interés aplicable a los supuestos previstos en el artículo 179 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, a los restantes supuestos de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por la citada ley y a los supuestos previstos en los artículos 811 y 838 del Código Aduanero, vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre”.

A continuación, el art. 5° agrega que dicho interés “se devengará desde la fecha de interposición de la solicitud siempre que el contribuyente hubiere cumplido los requisitos establecidos al efecto por la normativa vigente; en caso contrario, el interés se devengará desde la fecha en que se verifique su cumplimiento”.

Del estudio de las normas transcriptas —cuya constitucionalidad no ha sido cuestionada por la parte actora— surge que la tasa de interés aplicable para los casos de repetición, devolución o reintegro de tributos —como en el *sub examine*, que versa sobre la repetición del impuesto a las ganancias—, ha sido fijada por el Ministerio de Economía, particularmente mediante la resolución N° 598/2019.

Por ser ello así, cabe concluir que, por existir una norma específica que rige la materia atinente a la tasa de interés en los casos de repetición de impuestos, corresponde hacer lugar al recurso de la parte demandada sobre el punto y aplicar al caso la tasa pasiva promedio del Banco Central de la República Argentina mencionada desde la fecha del reclamo de repetición efectuado en sede administrativa (art. 179 de la ley 11.683).

5.- En cuanto a las costas, atento a como se resuelve y por existir vencimientos parciales y mutuos, corresponde imponer las costas de esta instancia por su orden (art. 68, segundo párrafo, Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación).

Por las razones expuestas, propicio y voto: 1ro.) Hacer parcialmente lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 95, en punto a los rubros vacaciones no gozadas, SAC calculado sobre las vacaciones no gozadas de los años 2018 y 2019, los que no tributan impuesto a las ganancias y rechazar en lo restante. 2do.) Hacer parcialmente lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada a fs. 96, con respecto a la indemnización sustitutiva del preaviso, la integración del mes de despido y el SAC calculado sobre dichos rubros y en lo atinente a la tasa de interés aplicable, y rechazar en lo restante. 3ro.) Imponer las costas de esta instancia por su orden (art. 68, segundo párrafo, Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación).

La doctora *Fariña* dijo:

En lo que es materia de disidencia, adhiero al voto del doctor *Picado* por compartir sus fundamentos.

Por ello, y por mayoría de los votos que instruyen el presente, se resuelve: 1ro.) Hacer parcialmente lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 95, en punto a los rubros vacaciones no gozadas, SAC calculado sobre las vacaciones no gozadas de los años 2018 y 2019, los que no tributan impuesto a las ganancias y rechazar en lo restante. 2do.) Hacer parcialmente lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada a fs. 96, con respecto a la indemnización sustitutiva del preaviso, la integración del mes de despido y el SAC calculado sobre dichos rubros y en lo atinente a la tasa de interés aplicable, y rechazar en lo restante. 3ro.) Imponer las costas de esta instancia por su orden (art. 68, segundo párrafo, Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación). Regístrese, notifíquese, publíquese (Acs. CSJN Nros. 15/2013 y 24/2013) y devuélvase. *— Pablo E. Larriera. — Leandro S. Picado. — Silvia M. Fariña.*

(1) Así lo ha entendido y plasmado el legislador nacional en el art. 7 de la ley 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones) que dispone que “No se consideran remuneración (...) las indemnizaciones derivadas de la extinción del contrato de trabajo, por vacaciones no gozadas...”, por lo que no son pasibles de detracciones por aportes y contribuciones. De igual manera, en cuanto a la naturaleza resarcitoria, se ha manifestado, en varias oportunidades, la CSJN, v.gr: Fallos: 209:114 y 210:310.