

PARTE/S:	ÁLVAREZ DE OLAVARRÍA, MARÍA BELÉN - TF 48925-I c/DGI s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
TRIBUNAL:	Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA:	V
FECHA:	31/05/2022
JURISDICCIÓN	Nacional

Buenos Aires, de mayo de 2022.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 150/153 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, rechazó el recurso de apelación por denegatoria de repetición interpuesto por la contribuyente, en los términos de los arts. 81, 178, 179 y 181 de la ley 11.683, por la suma de \$ 517.183,20 - con más los intereses- correspondientes al Impuesto a las Ganancias que le había retenido su empleador, Unilever de Argentina S.A, sobre algunos de los rubros percibidos con motivo de la extinción del vínculo laboral que los unía, con costas.

Para así resolver, y en cuanto aquí interesa, la mayoría consideró que, con relación a las sumas percibidas en concepto de "bonificación gross", "bonificación especial", "pago extraordinario por única vez" y "adicional grossing up", de la lectura del convenio firmado entre la contribuyente y su empleadora no resultaba "...el verdadero contenido de dichos conceptos...más allá de las denominaciones que se les da a cada una, su propia identificación no llega a comprender su verdadera exégesis ... y en el caso del "Pago Extraordinario por única vez" si bien da la idea de un concepto no recurrente de ninguna manera se pueden identificar los motivos del pago, que bien podrían estar ligados con la desvinculación, pero también cabría imaginar que pueden responder al pago de un bono anual o... 'un importe adicional por reestructuración del área de la empresa en la que la misma se desempeñaba como Jefe de Payroll'".

Consideró además que era necesario indagar la función que se le dio al convenio celebrado entre las partes y en tal sentido, estimó determinante lo establecido en la cláusula sexta, a la que citó expresamente. En tal sentido refirió, con relación a la "bonificación gross", "bonificación especial", "pago extraordinario por única vez" y "adicional grossing up" contenidas en esa cláusula que se había establecido que "...serán compensables o consideradas pagos a cuenta, perfilando de esta manera la naturaleza que se le concede a los importes pagados, pues se refiere tanto a posibles reclamos con motivo de la ejecución como vinculados con la extinción. En definitiva, el destino del pago a cuenta caracteriza el motivo del pago, concluyendo que el reclamo podría centrarse o referirse a cualquier momento de la relación laboral ahora extinguida y no únicamente al momento de su ruptura. Pero a ello le sigue una convención más contundente aún, los pagos resultan eventualmente compensables con reclamos por diferencias salariales, premios, beneficios de cualquier naturaleza, indemnizaciones por antigüedad, preaviso, integración del mes de despido, todos los resultados resultan materia gravada en el Impuesto bajo análisis..."

Con base en las consideraciones referidas consideró que no resultaba que las sumas cuya restitución reclamaba la contribuyente fueran consecuencia de la ruptura laboral, de manera tal que, al reunir las condiciones de periodicidad y permanencia en la fuente, se hallaban alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

Finalmente destacó que no era aplicable al caso la doctrina derivada de los precedentes dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los casos "De Lorenzo, Amelia Beatriz" del 17 de junio de 2009, "Cuevas, Luis Miguel" del 30 de noviembre de 2011y en la causa N.204.XLVIII "Negri, Fernando Horacio c/EN-AFIP-DGI", del 15 de julio de 2014.

Agregó que la cuestión resultaba sustancialmente análoga a la examinada por ese Tribunal en la causa "Gowland, Ricardo Gustavo", cuya sentencia dictada el 24 de septiembre de 2018 fue confirmada por la Sala II de esta Cámara (expediente nº 29.217/2019, caratulado "Gowland, Ricardo Gustavo c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo", del 8 de octubre de 2019).

II.- Que, contra esa decisión, la parte actora apeló y expresó agravios a fs. 109/120vta, los que fueron replicados por su contraria a fs. 124/131.

En primera medida, pone de manifiesto que en el caso se intenta la repetición de las sumas retenidas en concepto de Impuesto a las Ganancias respecto de los conceptos que le fueran pagados con motivo de un despido sin causa, en los términos del artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, que se instrumentó mediante un convenio ante escribano público el 4 de octubre de 2012.

La recurrente se agravia pues, según sostiene, la mayoría del Tribunal Fiscal se apartó de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en casos sustancialmente análogos al presente.

Formula una reseña de lo decidido en las causas "Cuevas", "De Lorenzo" y "Negri" y destaca que, en ninguno de ellos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación consideró que lo pagado por la extinción de un vínculo laboral, sea por despido o por mutuo acuerdo (en los casos citados, lo pagado por indemnización por despido por causa de maternidad, indemnización por pérdida de estabilidad gremial, o en concepto de gratificación especial, respectivamente) tuviera carácter remunerativo, susceptible de ser alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Pone de relieve que, en todos los casos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación determinó con claridad que lo pagado como consecuencia de la extinción laboral, no estaba alcanzado por el impuesto a las ganancias, no constituía una renta gravada, por cuanto esos pagos, cualquiera fuera el concepto asignado, carecían de la periodicidad y de la permanencia de las fuente necesarias para quedar sujeto al gravamen.

Considera que lo afirmado en la sentencia apelada, en orden a que no resultaría del convenio, "el verdadero contenido de los conceptos abonados", no constituye razón suficiente para negar lo solicitado por su parte. En tal sentido, invoca lo resuelto por la Sala II de esta Cámara en la causa caratulada "Quaranta Duffy Hector Julio (TF 30572-I) c/ DGI", expediente nº 11.516/2012, del 22 de mayo de 2012, sentencia que quedó firme al haber sido rechazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el recurso extraordinario interpuesto. Recordó que en el mencionado precedente se concluyó que "...corresponde aplicar al caso las consideraciones que anteceden, habida cuenta de que cualquiera sea la denominación de la suma abonada en exceso del tope legal de la indemnización por despido, y su origen (despido, distracto, abandono de la relación laboral) y aun una gratificación

cabe considerarla subsumida en la exención establecida en el inciso i) del art. 20 de la ley del impuesto, en la medida en que ha sido pagada como consecuencia de la resolución de la relación laboral y por ende participa de las características antes expuestas”.

Puntualmente, y con relación al concepto “Pago extraordinario por única vez” refiere que fue acreditado en la causa que ese concepto se liquidó como un adicional derivado de la circunstancia de haber sido reestructurado el sector en el que prestaba tareas la actora, hecho que motivó su prescindencia en el esquema laboral y; por ende, el despido. A su entender, es evidente que aquél se vincula necesariamente con el cese laboral y considera insuficiente lo afirmado en la sentencia de la anterior instancia en tanto expresó que aquél no podía ser reconocido de tal modo por cuanto “...también cabría imaginar...” que tiene otro origen.

Refiere asimismo que lo indicado como fundamento en la sentencia, que expresó que la empleadora retuvo sobre todos los conceptos en tanto ella era “...la que se encontraba más cerca de interpretar el vínculo entre el pago, su motivación y las tareas realizadas” prescinde de considerar que al momento en que se firmó el convenio de desvinculación (4 de octubre de 2012), aún no había sido dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el precedente “Negri, Fernando Horacio c/EN-AFIP-DGI”, del 15 de julio de 2014, de manera tal que no podía -al momento de la firma del convenio- haberse sustraído de las obligaciones que estimaba que le correspondían como agente de retención. A partir del dictado del referido precedente se concluyó que “...la gratificación en trato carece de la periodicidad y de la permanencia en la fuente necesarias para quedar sujeta al gravamen...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 del acuerdo al que arribaron las partes, nace el derecho al cobro de ese concepto”.

En diferente orden de ideas, señaló que tampoco le asiste la razón al juez de la instancia precedente al afirmar que el hecho de que las sumas abonadas sean compensables o consideradas como pagos a cuenta implique que aquellas absorben posibles reclamos “...con motivo de la ejecución como vinculados con la extinción”. Indica que se advierte de la lectura del convenio que tal cláusula era “...condición esencial para su reconocimiento y pago”, de manera tal que su parte mal pudo controvertir esa condición, precisamente al haber sido despedida y estar intentando percibir la reparación y bonificaciones a las que se hace referencia en la causa.

Finalmente, afirma que la cuestión debatida en autos no resulta sustancialmente análoga a la examinada por la Sala II de esta Cámara, en el expediente n° 29.217/2019, caratulado “Gowland, Ricardo Gustavo c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo”, del 8 de octubre de 2019. Refiere que en ese precedente se trató de una desvinculación laboral por mutuo acuerdo, al solo efecto conciliatorio y según los dichos del propio actor, con el sentido de evitar la prosecución de un posterior pleito laboral. Allí se puso de manifiesto que, considerando el carácter del recurso de revisión limitada ante esta Cámara, y en la medida en que la parte actora no había acompañado prueba suficiente que permitiera diferenciar los rubros incluidos en el convenio de manera tal de quedase claro que la causa jurídica de aquellos había sido el cese de la relación laboral y no la relación laboral en sí misma, fue confirmado lo resuelto por el tribunal administrativo.

III.- Que, en primer lugar, corresponde precisar el supuesto fáctico del asunto, para determinar si el pago efectuado por parte del ex empleador del reclamante resulta o no generador del hecho imponible establecido en la ley del impuesto a las ganancias. A tales efectos, cabe señalar que a fs. 26 de las actuaciones administrativas está agregada la nota enviada por Unilever de Argentina S.A. a la parte actora, el 28 de septiembre de 2012, comunicándole el despido sin causa en los términos del artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo y haciéndole saber que se hallaba a su disposición la liquidación final e indemnizaciones. Asimismo, a fs. 28/34 de las referidas actuaciones obra el Acuerdo de Desvinculación Laboral, celebrado el 4 de octubre de 2012 (escritura pública n° 184) del que resulta que a la contribuyente se le pagó, en cuanto aquí interesa, la suma de 861.019,81 pesos en concepto de “bonificación gross”, 57.929,76 pesos en concepto de “bonificación especial”, 90.060,60 pesos en concepto de “pago extraordinario por única vez”, 447.885,81 pesos en concepto de “adicional grossing up”, más la indemnización por antigüedad prevista en el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo (819.612 pesos).

IV.- Que, aclarado lo precedentemente expuesto, conviene recordar que los jueces no se hallan obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones expuestas, sino tan sólo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso.

De conformidad con lo establecido en el artículo 2° de la ley 20.628: “[a] los efectos de esta ley son ganancias...1) [l]os rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación...”.

Es regla de interpretación de las leyes, dar pleno efecto a la intención del legislador analizando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, por lo que se impone preferir la inteligencia de las normas que de mejor modo las armonicen y acuerden, antes que otras que las haga irreconciliables entre sí (conf. Fallos: 281:146).

En particular, en el artículo 1° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) se establece que en la interpretación de las leyes impositivas se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. En ese sentido, conforme a reconocida jurisprudencia de la Corte, las normas tributarias -incluso las que establecen beneficios de carácter fiscal- no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 303:763; 307:871).

Por su parte, en el artículo 20, inciso i), de la ley referida, se dispone que estarán exentos del gravamen “las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido y las que se reciban en forma de capital o renta por causa 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. No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido”.

Al respecto, la Sala IV de esta Cámara, en el caso “Ediciones B Argentina S.A.” Expte. N° 23.870/08, el 23 de marzo de 2010, expresó que “según nuestra doctrina el despido sin invocación de causa es el acto jurídico de origen unilateral por el cual el empleador comunica al trabajador su voluntad de extinguir el contrato de trabajo, que se manifiesta mediante una declaración de la parte que lo emite y produce plenos efectos extintivos en las condiciones y plazos a que se lo ha sometido, a partir de su notificación a la contraparte.

Desde el momento en que el trabajador toma conocimiento de la voluntad resolutoria del empleador, se generan a su favor una serie de derechos, a los que corresponden sendas obligaciones de aquél vinculadas con el hecho de la extinción (conf.: “Tratado de Derecho del Trabajo”, dir Vázquez Vialard, pag. 269).

A su vez, y conforme la ley de contrato de trabajo que rige en nuestro país, la indemnización por despido se halla tarifada en función de dos elementos: a) el salario del trabajador en el período inmediato anterior al despido y b) la antigüedad que registra en la empresa al día del distracto”.

V.- Que, en suma, la indemnización por despido liquidada por el empleador en exceso de los topes legales, en la medida que representa genuinamente una compensación económica derivada de aquél, integra los montos indemnizatorios excluidos en

concepto de ganancias conforme a la ley especial que regula el impuesto, sin perjuicio de lo cual también la misma norma lo considera exento (en este sentido, De Diego Julián A., "La indemnización por despido y el impuesto a las ganancias", LL ON LINE).

Cabe agregar que, la finalidad de la indemnización por despido es siempre la misma, pues con ella se intenta, entre otras cosas, proveer al sustento del trabajador hasta tanto pueda obtener nuevos ingresos, de manera que los topes respectivos constituyen sólo la mínima compensación legal preestablecida a favor del trabajador y no alteran la naturaleza jurídica de los importes pagados en exceso de aquella ni justifica la división del tratamiento fiscal de dicha indemnización, solución que por lo demás, tampoco resulta de la ley del tributo.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Sala II de esta Cámara en la causa caratulada "Quaranta Duffy Hector Julio (TF 30572-I) c/ DGI", expediente n° 11.516/2012, del 22 de mayo de 2012.

Finalmente, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa N.204.XLVIII "Negri, Fernando Horacio c/EN-AFIP-DGI", del 15 de julio de 2014, análoga a la presente, puso de manifiesto, por remisión a lo dictaminado por la Procuración General de la Nación, que: "...como acertadamente lo señala la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen, cabe poner de relieve, en primer término, que está fuera de discusión que la suma cuya sujeción al impuesto a las ganancias se encuentra en tela de juicio -es decir, la identificada como "gratificación cese laboral" (conf. recibo obrante a fs. 10)- fue convenida y abonada como consecuencia del distracto laboral de la actora, acaecido el 10 de mayo de 2004. Es decir, la actora y su entonces empleador -en el marco de lo previsto por el art. 241 de la ley 20.744 (y sus modif.)- a raíz de la ruptura del vínculo laboral por mutuo acuerdo convinieron en que el segundo abonaría a la primera una suma en concepto de "gratificación". Al ser ello así, resulta claro que el pago de dicha suma está motivado por la extinción de la relación laboral y, además, que el distracto de ese vínculo implica, para el trabajador, la desaparición de la fuente productora de rentas gravadas. 6º) Que, en 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, por 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".

Por ello, más allá de que en el Acuerdo de Desvinculación Laboral, se estableció como condición expresa que las sumas entregadas en concepto de "bonificación gross", "bonificación especial", "pago extraordinario por única vez" y "adicional grossing up" son compensable frente a todo reclamo que la contribuyente pudiera hacer con motivo de la ejecución y/o extinción de la relación habida entre las partes, enunciado una serie de conceptos, lo cierto es dicha condición no enerva el carácter que tienen, que es justamente el de sumas abonadas en virtud del distracto laboral, que, como tal, y en los términos de la doctrina de los precedentes referidos, carece de la periodicidad y permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al impuesto a las ganancias; cese que importa, para el trabajador, la desaparición de la fuente productora de rentas gravadas.

Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios y hacer lugar al reclamo de repetición de las sumas retenidas indebidamente en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre las sumas percibidas por el contribuyente en concepto de "bonificación gross", "bonificación especial", "pago extraordinario por única vez" y "adicional grossing up", con motivo de la desvinculación laboral.

VI.- Que, finalmente, y de conformidad con lo resuelto por esta Sala en las causas "Osram Argentina SACI c/EN-AFIPDGI Resol. 30/11 s/Dirección General de Aduanas", expte. n° 15.885/2011, del 15 de agosto de 2017; "Driollet Laspiur, Rogelio c/ENAFIP s/Dirección General Impositiva", expediente n°. 29472/2014, del 12 de diciembre de 2017; "Irastorza Miguel Angel c/ DGI", expediente nro. 31014/2019, del 19 de septiembre de 2019, y "Carreras, Julia Inés c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", expediente nro. 34.785/2017, del 8 de febrero de 2018, a las sumas reconocidas en restitución corresponderá adicionar intereses, a partir del momento establecido en el artículo 179 de la ley 11.683, a la tasa de interés pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina.

Asimismo, es del caso advertir que, por medio de la Resolución nro. 598/19, publicada en el Boletín Oficial el 18 de julio de 2019, el Ministerio de Hacienda dispuso 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" (cfr. artículo 4º).

VII.- Que, en virtud de la manera en que se decide, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 99 y diferir la regulación de honorarios de los letrados de la parte actora, por las actuaciones cumplidas en esta instancia, hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios y hacer lugar al reclamo de repetición de las sumas que fueron retenidas indebidamente en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre los rubros indicados en el considerando V, con más los intereses fijados en el considerando VI. 2) Imponer las costas de la instancia precedente en proporción a los respectivos vencimientos y; las de esta instancia, a cargo del Fisco que resultó vencido (artículos 71 y 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 3) Dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 99. 4) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Se deja constancia de que el Dr. Guillermo F. Treacy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (artículo 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani