

DECONOMI

“La implicancia tributaria en las indemnizaciones laborales a través de la jurisprudencia.”

por Daniel Barbato

El presente tiene por objeto emitir algunas consideraciones acerca del impacto del Impuesto a las Ganancias¹ en el pago de ciertas indemnizaciones que perciben los trabajadores como consecuencia de las desvinculaciones laborales en el marco de la Ley de Contrato de Trabajo².

Lógicamente, en esta temática, coexisten dos ramas normativas muy importantes dentro del ordenamiento jurídico puesto que el derecho del trabajo y el tributario están estrechamente vinculados.

Es susceptible de mención que esta arista, por un lado, ya fue abordada en distintas disputas por los foros judiciales competentes³ y, por el otro, dicha circunstancia, en su hora, motivó cambios destacados en la legislación laboral así como en la normativa interna de la autoridad recaudadora⁴, tal como se verá seguidamente.

1. Conceptos tributarios relevantes

Ante todo, resulta necesario repasar someramente ciertos institutos relevantes del derecho tributario quedando fuera de toda discusión que el mismo, al ser una rama jurídica con matices propios, forma parte integrante del sistema jurídico de nuestro país⁵.

¹ De ahora en más lisa y llanamente el IG.

² De acá en adelante sumariamente la LCT, Ley N° 20.744 (B.O. 27.9.74) y sus modificaciones. Dicha norma está publicada en www.infoleg.gob.ar

³ Tales como el Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de aquí en más prietamente el TFN, la CNACAF y la CSJN respectivamente.

⁴ En el caso, la AFIP-DGI y/o la DGI.

⁵ Conf. Jarach, “Curso de Derecho Tributario”, Edit. Cima, Bs As, 1980, pág. 22; Corti, A, ““De la Autonomía del Derecho Tributario”, en "Homenaje al 50 aniversario de "El Hecho Imponible" de Dino Jarach", Edit. Interoceánicas, Bs As, 1994, pág. 33; entre otros.

DECONOMI

En este ámbito, se memora que el hecho imponible, piedra basal del derecho tributario, es “...el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria...”⁶ o bien es el que “...determina y da origen a la obligación tributaria...”⁷.

En el supuesto del IG, para el caso de las personas físicas que es la hipótesis que interesa comentar⁸, el hecho imponible está dado por “los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.

A tal fin, se debe entender por “periódico” a lo “...que se repite con frecuencia a intervalos determinados; Dícese de los fenómenos cuyas fases todas se repiten permanentemente y con regularidad...”⁹.

A su vez, este concepto, a la luz del IG, significa que “...su contenido esencial consiste en aplicar el impuesto a la riqueza cuyo incremento es un fenómeno regular que indica una capacidad contributiva normal...”¹⁰.

En línea con ello, también se expresó que “...constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia efectiva de ese ingreso...”¹¹.

⁶ Conf. artículo 28 de la Ley General Tributaria del Reino de España, comúnmente conocida como LGT, citado por Pérez Royo, “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Edit. Civitas, Madrid, 1993, pág. 122.

⁷ **Conf. CSJN, in re “Indunor S.A. C/Provincia de Chaco” de fecha 13.9.73, publicado en Derecho Fiscal Tomo XXIII, pág. 619. Este fallo es importante puesto que el Tribunal cimero definió expresamente el concepto de hecho imponible de los tributos en general.**

⁸ Es susceptible de mención que la Ley de Impuesto a las Ganancias –de acá en más simplemente LIG- es muy amplia al establecer distintos tipos de tributo según el sujeto pasivo de que se trate, es decir, las personas físicas, las personas jurídicas, los beneficiarios del exterior, las sucesiones indivisas, las salidas no documentadas, entre otros. Empero, aquí nos interesa abordar el artículo 2º, punto 1º, de la ley de trata que establece “...A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;...”.

⁹ Conf. Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 21º Edición, Madrid, 1992, pág. 1577 y/o www.rae.es

¹⁰ Conf. Jarach, “Impuesto a las Ganancias”, Edit. Cangallo, Bs. As., 1980, pág. 58.

¹¹ Conf. García Belsunce, “El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario”, Edit. Depalma, Bs. As., 1967, pág. 122.

DECONOMI

Como puede observarse, entonces, el hecho imponible, que origina el nacimiento de la obligación tributaria en el IG para el caso de las personas físicas, se configura con la generación de un ingreso reproducible en forma periódica lo que, en definitiva, conforma una hipótesis de sujeción.

Sin perjuicio de ello, y en el ámbito del derecho tributario sustantivo, también conviven otros institutos que tienen vinculación con el hecho imponible encontrándose entre ellos el de no sujeción y el de exención.

Con relación al primero de ellos, se dijo que *“...se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión. Dicho más claramente todavía: así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de lo sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto...”*¹² así como *“...en la no sujeción, el hecho o acto no se encuentra alcanzado o aprehendido por el hecho, o circunstancia, definido por la ley para hacer nacer la obligación tributaria...”*¹³, es decir, que *“...las normas de no sujeción, lo que hacen es precisar los confines del hecho imponible, explicar que éste, pese a algunas apariencias, no ha tenido lugar...”*¹⁴.

Asimismo, en cuanto a la restante figura legal, se manifestó que *“...al hecho o acto se encuentra sujeto a imposición, de acuerdo con la estructura del hecho imponible establecido por el legislador, y existe dispensa de abonarlo...”*¹⁵ o bien que *“...es cierto que la obligación tributaria no surge a pesar de haberse producido un hecho que, dados sus elementos constitutivos, quedaría normalmente comprendido dentro de la definición legal de hecho imponible. Ahora bien, para que la exclusión se produzca es necesario que la norma proceda a formular una nueva definición: la del supuesto exento. Esta definición es tan importante y eficaz como la de los hechos sujetos, dado que sin ella no*

¹² Conf. Pérez de Ayala y González, “Curso de Derecho Tributario”, Edit. Edersa, 1989, pág. 218.

¹³ Conf. Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, Edit. Depalma, Bs. As., 2º Edición, Bs. As., 2000, pág. 149.

¹⁴ Conf. Pérez Royo, ob. cit., pág. 129

¹⁵ Conf. Spisso, ob. cit., pág. 149.

DECONOMI

podrían producirse los efectos desgravatorios que la exención provoca. Esta no se produce, por tanto, porque la norma jurídica decreta que la obligación no surge, a pesar de haberse producido el hecho imponible, sino por haberse producido el hecho exento...”¹⁶.

En resumen, se deduce que ambos conceptos son claramente divergentes al señalarse que “...la diferencia entre exención y no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En los supuestos de no sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos. A través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados sujetos no resultan contemplados por el hecho imponible; afirmación que, al margen de brindar una interpretación auténtica sobre posibles casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible...”¹⁷.

De ello se infiere, la presencia de tres figuras de relieve en el derecho tributario sustantivo, a saber: a) El hecho imponible que da origen al nacimiento de la obligación tributaria conformando un supuesto de sujeción; B) La no sujeción que implica la realización de actos jurídicos por fuera de la definición del hecho imponible que efectúa el legislador; y c) La exención que no genera la obligación tributaria por así preverlo expresamente la ley del gravamen.

Por último, y tal como se examinará, habrá que evaluar si, en la problemática a tratar, si se está en presencia de un supuesto de no sujeción tributaria o si se está frente a un caso de exención¹⁸. O todo lo contrario, nace el hecho imponible –hipótesis de sujeción-.

¹⁶ Sainz de Bujanda, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en Hacienda y Derecho, Tomo III, Edit. Madrid, 1962, pág. 449.

¹⁷ Conf. Pérez Royo, ob. cit., pág. 221.

¹⁸ Se subraya que esta distinción si bien no tiene una repercusión económica pero sí tiene un impacto jurídico.

DECONOMI

2. La presencia de distintas etapas

A los efectos meramente didácticos, puede afirmarse que el foco de esta temática se caracteriza por la existencia de diversos ciclos temporales los que serán explicados a continuación.

2. a Una primera etapa

Este ciclo abarca desde diciembre de 1999 hasta junio de 2009.

Tradicionalmente, se interpretó que la exención de la LIG relativa al resarcimiento por despido -rubro antigüedad- se identificaba con la indemnización por despido dispuesta por el régimen laboral.

Vale decir que muchos de estos aspectos fueron examinados por parte de los tribunales a la hora de dirimir distintos conflictos de corte laboral-tributario entre los particulares y el organismo recaudador nacional.

En principio, la exégesis tradicional fue revisada por la Sala "B" del TFN, en la causa "Dowd de Gardey, Patricia Flavia C/DGI"¹⁹ del 23.12.99 donde se debatió, en el marco de una acción de repetición, si la suma percibida por la particular, en concepto de indemnización por causa de embarazo, estaba alcanzada (o no) por la exención prevista en el artículo 20, inciso i) de la LIG²⁰ y, en consecuencia, si el concepto referido era pasible (o no) de la retención del citado gravamen.

Esta decisión, desde el prisma teórico, suscitó interés al mediar opiniones divergentes con relación al núcleo de la discusión.

¹⁹ Publicada en Impuestos 2000-B, pág. 1917.

²⁰ El artículo 20 de la LIG, vigente al momento del debate, establece que "*Están exentos del gravamen: ...inc. i) 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. 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...*".

DECONOMI

Ciertamente, el voto minoritario del TFN interpretó que dicha indemnización estaba gravada²¹ mientras que el voto mayoritario del mismo organismo jurisdiccional sostuvo la tesis contraria debiendo el Fisco Nacional devolver la gabela retenida, sea por entender que era un caso de exención²² o de una hipótesis de no sujeción²³.

Asimismo, la Sala IV de la CNACAF, en el mismo caso²⁴, se inclinó, en ajustada síntesis, por la postura de la exención al señalar que “...Las sumas percibidas en concepto de indemnización por despido por causa de embarazo se encuentran exentas del impuesto a las ganancias de conformidad con lo establecido en el art. 20 inc. i) de la ley del referido impuesto, que contempla las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido, en tanto la legislación laboral surge que se trata de un único resarcimiento causado por el despido, que se calcula en función de la antigüedad y que en los casos de embarazo resulta notablemente agravado...” y que “...la finalidad de la indemnización por despido es siempre la misma pues con ella se intenta proveer al sustento del trabajador hasta tanto pueda obtener nuevos ingresos. Ello se ve agravado en el caso de la mujer embarazada, pues –en razón de su estado- es altamente probable que

²¹ El voto minoritario del Dr. Castro confirmó el acto administrativo apelado porque, a su juicio, “...la indemnización percibida por causa de embarazo, no está comprendida en la exención dispuesta por el art. 20, inc. i) de la ley del impuesto a las ganancias, no sólo porque la norma no lo contempla expresamente, sino porque, además, no puede ser considerada por analogía como una indemnización por despido rubro antigüedad, dado que trata de dos compensaciones de distinta naturaleza jurídica. En efecto, si bien lo que da origen al pago de la citada indemnización es la extinción por parte del empleador del contrato de trabajo, ello ocurre por una circunstancia especial, el embarazo, que adquiere características especiales, frente a las circunstancias generales aplicables a la indemnización por despido rubro antigüedad...”.

²² El voto mayoritario del Dr. Torres se inclinó por la exención al entender que “...El art. 20 inc. i) de ley de impuesto a las ganancias exime, para el período en discusión, a las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos. El plural utilizado para designar las indemnizaciones que gozan de la exención excluye el reenvío formal a la ley de contrato de trabajo, pues la abarca a todas como género en cuanto se calculen en función de la antigüedad. La finalidad del legislador, ha sido la de no discriminar entre los beneficios que se dan por la conclusión del contrato de trabajo y que toman como base el modo de cálculo para la indemnización por el rubro antigüedad, por lo que indemnización por despido para la mujer embarazada debe gozar del beneficio de la exención junto a las otras que atañen a la antigüedad...”.

²³ El voto mayoritario del Dr. Porta también hizo lugar a la repetición intentada por interpretar que “...La indemnización en concepto de despido por causa del embarazo, no reúne las condiciones de periodicidad que implique la permanencia de la fuente (art. 2º, apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias), no resultando en consecuencia ganancia gravable. El hecho de que el legislador haya contemplado en el art. 20 inc. i) de la ley citada la exención de supuestos de indemnizaciones, debe entenderse como la regulación positiva de la no sujeción con el fin de evitar situaciones o zonas de peligro en la interpretación de la norma...”.

²⁴ Conf. Sala IV de la CNACAF, in re “Dowd de Gardey, Patricia Flavia C/DGI” del 5.7.01, publicado en Impuestos 2001-B, pág. 84 y ss.

DECONOMI

demore más tiempo que otro trabajador en conseguir un empleo rentable y además porque se presume que deberá proveer no sólo a su sustento sino también al de su hijo y que perderá las asignaciones familiares previstas con motivo de su embarazo, incluso la correspondiente al nacimiento...”

A su vez, la Sala V de la CNACAF, en la causa “De Lorenzo, Amelia Beatriz C/DGI”²⁵ del 6.2.06, confirmó la tesis de que la indemnización por despido por embarazo estaba exenta del IG dado que “...*la finalidad de la indemnización por despido es la de proveer al sustento del trabajador hasta tanto pueda obtener nuevos ingresos, lo cual se agrava en el caso de la mujer embarazada, pues además de que le será más difícil conseguir un nuevo trabajo en razón de su estado, deberá proveer al sustento suyo y de su hijo...*”²⁶.

Finalmente, la CSJN, en el antecedente “De Lorenzo Amelia Beatriz C/DGI”²⁷ del 17.6.09 y al hacer suyo los argumentos del dictamen de la Procuración General de la Nación²⁸, se pronunció en el sentido de materializarse un supuesto de no sujeción al aseverar que: “...*La idea de periodicidad está claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir (...) Desde mi óptica, estas consideraciones son plenamente aplicables al sub lite pues caracterizan a la denominada “teoría de la fuente”, “teoría clásica de la rentea” o “renta- producto”, que la ley adopta durante el período de la litis para las personas físicas y sucesiones indivisas (...) En tales condiciones, es evidente para mí que la indemnización por despido de la mujer trabajadora que obedece a razones de maternidad o embarazo, como lo establece el art. 178 de la LCT, carece de la periodicidad y la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al gravamen...*”.

²⁵ Publicado en La Ley Online, AR/JUR/3983/2006.

²⁶ Empero, la CNACAF, en este fallo, dejó sin efecto la exención con relación a las vacaciones no gozadas y al aguinaldo proporcional, “...*por no beneficiarse con exención alguna y originarse como consecuencia del trabajo ejecutado en relación de dependencia, pues, para el personal en relación de dependencia, cualquier tipo de compensación directa o indirecta que reciba por su relación laboral constituye un hecho imponible, más allá de la frecuencia o periodicidad con que la obtenga...*”.

²⁷ Conf. Fallos D.1148 XLII en www.csjn.gov.ar; publicado también en PET de septiembre de 2009, pág. 427 y en Impuestos 2009 (Octubre) pág. 1546.

²⁸ De acá en más simplemente la PGN.

DECONOMI

En resumen, en esta primera etapa, se aprecia que el Alto Tribunal, con el precitado fallo “De Lorenzo”²⁹, estimó que el pago de las indemnizaciones por gravidez como consecuencia de una ruptura laboral, al no ser un ingreso reproducible en forma periódica, no resultaba ser un rédito exento sino, muy por el contrario, el mismo estaba fuera de la órbita del hecho imponible del IG para las personas físicas tratándose, en última instancia, de una hipótesis de no sujeción.

Por último, y tal como se examinará, habrá que evaluar si, en la problemática a tratar, si se está en presencia de un supuesto de no sujeción tributaria o si se está frente a un caso de exención³⁰. O todo lo contrario, nace el hecho imponible –hipótesis de sujeción-.

2. b. Una segunda etapa

Este período corre desde junio de 2009 hasta julio de 2014.

Se debatió, en su hora, si la doctrina derivada del mentado precedente “De Lorenzo” tenía proyección³¹ a otras hipótesis indemnizatorias³².

Esta inquietud fue disipada por la CSJN, con el precedente “Negri, Fernando Horacio C/Estado Nacional-AFIP DGI S/Dirección General Impositiva”³³ del 15.7.14, al examinar si distintos conceptos contenidos en las indemnizaciones laborales como resultado de un distracto laboral tenían (o no) impacto en el IG.

²⁹ Es decir, la CSJN se pronunció por la adopción de la teoría de la fuente al igual que el voto del Dr. Porta en la causa “Dowd de Gardey”.

³⁰ Se subraya que esta distinción si bien no tiene una repercusión económica pero sí tiene un impacto jurídico.

³¹ A título ejemplificativo, se puntualiza que un sector doctrinario precisó que el excedente surgido del tope indemnizatorio establecido en el artículo 245 de la LCT, al no ser un ingreso periódico, estaría fuera del alcance de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ver: Barbato y Barlasina, “*El impacto del impuesto a las ganancias en las indemnizaciones laborales según un fallo de la Corte Suprema*”, publicado en El Derecho del 31.12.10, página 7 y siguientes.

³² Otro antecedente interesante fue un precedente de la CSJN, en la causa “Cuevas, Luis Miguel C/AFIP” del 30.11.10, sostuvo la materialización de un supuesto de no sujeción en el Impuesto a las Ganancias para el caso del pago de una indemnización especial prevista en el artículo 52 de la Ley N° 23.551 (B.O. 22.4.88) dado que el reclamante contaba con una tutela especial y particular por ser representante sindical.

³³ Causa N° 204/2012, publicada en www.csjn.gov.ar

DECONOMI

Efectivamente, en dicha contienda, el particular cobró una suma determinada como corolario de un acogimiento a un régimen de retiro voluntario percibiendo, por un lado, un monto equiparable a una indemnización por antigüedad³⁴ y, por el otro, una cantidad derivada de una “gratificación por cese laboral”³⁵ calculada sin los topes previstos en el artículo 245, segundo párrafo, de la LCT y con la duplicación fijada en el artículo 16 de la Ley N° 25.561³⁶.

En síntesis, la Corte Federal, al hacer un reenvío al aludido precedente “De Lorenzo”, por un parte, expresó que el pago de la “gratificación por cese laboral” se motivó en la extinción de la relación laboral lo que importó, en última instancia, la desaparición de la fuente productora de rentas gravadas y, por la otra, aseveró que dicho concepto careció de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta del tributo en los términos del artículo 2°, inciso 1°, de la LIG.

En suma, el Tribunal cimero admitió el reclamo de repetición propiciado por el contribuyente³⁷ y, ergo, esta situación motivó, en su hora, a la AFIP a emitir una disposición interna³⁸ receptando su criterio.

³⁴ Este concepto no fue objeto de retención alguna por entender que no estaba alcanzado por el Impuesto a las Ganancias por considerar su inclusión en la exención de las indemnizaciones por antigüedad en caso de despido.

³⁵ Este concepto si fue pasible de una retención del Impuesto a las Ganancias por parte del empleador y lo que fue objeto de un ulterior reclamo de repetición por parte del Sr. Negri por interpretar que medió un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración.

³⁶ B.O. 7.1.02, publicado en www.infoleg.gob.ar

³⁷ A título ejemplificativo, se pone de manifiesto que distintos precedentes judiciales estimaron que el pago de diversas indemnizaciones, sea por antigüedad en exceso a los topes legales y/o por gratificación por egreso, estaban exentos del Impuesto a las Ganancias. Al respecto, tener presente: CNACAF, Sala IV, en los autos “Ediciones B. Argentina S.A. C/DGI” del 23.3.10³⁷, Expediente N° 23.870/2008; TFN, Sala “C”, en la causa “Campomasi, Fernando C/AFIP-DGI” del 18.9.12, publicado sumariamente en Cronista Comercial, Suplemento Fiscal y Previsional, del 25.3.13, pág. 8; y CNACAF, Sala II, *in re* “Quaranta Duffy, Héctor Julio (TF 30572-I) C/DGI” del 22.5.12, Expediente N° 11.516/2012, publicado prietamente en Cronista Comercial, Suplemento Fiscal y Previsional, del 23.7.12, pág. 7.

³⁸ Ciertamente, la AFIP dictó la Circular N° 4/2016 del 12.8.16 (B.O. 18.8.16) que reguló el tratamiento fiscal de la gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo, de conformidad con el artículo 241 de la LCT, y estimó que el mismo no estaba alcanzado por el IG haciéndose eco de dicha doctrina judicial. Posteriormente, dicha Circular fue dejada sin efecto por la Resolución General-E 4003/2017 de la AFIP (B.O. 2.3.17) que la excluyó del régimen de retención prescripto por la Resolución General N° 2437/2008. Se remarcan que todas estas Resoluciones Generales están publicadas en www.infoleg.gob.ar

DECONOMI

2.c. Una tercera etapa.

Este lapso abarca desde julio de 2014 hasta octubre de 2021.

Si bien los citados fallos “De Lorenzo” y “Negri” del máximo Tribunal fueron una referencia para los operadores legales a la hora de despejar dudas acerca del tratamiento fiscal asignable en el IG a las indemnizaciones, lo cierto es que la realidad fue mucho más compleja al exhibir otras situaciones que despertaron incertidumbre en el mercado.

En primer lugar, se pone de relieve que, en este período de tiempo, la Ley N° 27.430³⁹, al modificar el IG, dispuso que aquellas personas que ejercen “cargos directivos y ejecutivos”, sean de empresas públicas y privadas, tributarán por las sumas que se generen exclusivamente con motivo de las desvinculación laboral en tanto excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable⁴⁰.

Este distingo generó reparos⁴¹ por estar reñido con los axiomas de razonabilidad⁴², de igualdad⁴³ y de igual remuneración por igual tarea⁴⁴.

En segundo orden, el TFN, en las causas “Cano, Juan Carlos C/AFIP-DGI”⁴⁵ y “Mouratian, Lucía Mónica C/AFIP-DGI”⁴⁶ del 18.2.19 y 5.7.19

³⁹ B.O. 29.12.17, publicada en www.infoleg.gob.ar

⁴⁰ Texto Ordenado por el Decreto N° 824/2019 del PEN (B.O. 6.12.19), publicado en www.infoleg.gob.ar. Al respecto, el artículo 82, segundo párrafo, de la LIG prevé que “...Sin 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...”.

⁴¹ Conf. Brandt, María I., Llano, José M. y Vergara, Sergio D., “El impuesto a las ganancias y las sumas percibidas por directivos y ejecutivos con motivo de la desvinculación. Las dudas interpretativas que generan la ley y su reglamentación” -ERREPAR - DTE-N° 467-febrero/2019.

⁴² Previsto en el artículo 28 de la Constitución Nacional.

⁴³ Establecido en el artículo 16 de la Ley Fundamental.

⁴⁴ Consagrado en el artículo 14 bis de la Carta Magna.

⁴⁵ Conf. Sala “A” del TFN, publicado en el Cronista Comercial, Suplemento fiscal y previsional, del 23.9.19, pág. 8.

⁴⁶ Conf. Sala “A” del TFN, publicado en el Cronista Comercial, Suplemento fiscal y previsional, del 23.12.19, pág. 8.

DECONOMI

respectivamente, admitió sendos reclamos de repetición al determinar que diversos conceptos contenidos en su liquidación final –a saber: “indemnización sustitutiva por preaviso”, “Sueldo Anual Complementario⁴⁷ preaviso”, “Vacaciones no gozadas” y “SAC sobre vacaciones no gozadas”- se caracterizaban por tener una naturaleza indemnizatoria y, por lo tanto, no cumplían con los requisitos de permanencia y de habilitación de la fuente quedando fuera de la órbita del gravamen tratándose, al final del día, en una hipótesis de no sujeción fiscal.

Empero, la Sala IV de la CNACAF, en el mentado caso “Cano”⁴⁸, revocó el temperamento del TFN al estimar que la “indemnización sustitutiva por preaviso” y el “SAC preaviso” no estaban exentas del IG en tanto que las “vacaciones no gozadas” y su “SAC” estaban alcanzados por dicha gabela al no ser una consecuencia directa de la ruptura del ligamen laboral y, a la par, este criterio fue plenamente compartido por la Sala V de la CNACAF en el citado fallo “Mouratian”⁴⁹ en consonancia con otros precedentes del fuero⁵⁰. Ambos fallos, en fin, acogieron la idea de mediar una sujeción fiscal.

En tercer término, la Sala II de la CNACAF, en la causa “Strazzolini Ronaldo Emilio C/EN-AFIP-DGI S/DGI” del 16.7.21 precisó que el concepto indemnizatorio denominado “gratificación por resultado” -y que fue cobrado por el trabajador de mutuo acuerdo con el empleador-, al ser consecuencia del distracto laboral e implicar la desaparición de la fuente productora de las sumas gravadas, configuró una hipótesis de no sujeción fiscal que no revestía la exigencia de periodicidad del IG⁵¹.

⁴⁷ De acá en más prietamente SAC.

⁴⁸ Conf. CNACAF, Sala IV, causa “Cano Juan Carlos C/DGI S/Recurso directo de organismo externo” del 29.10.20, Expediente N° 58757/2019.

⁴⁹ Conf. CNACAF, Sala V, causa “Mouratian Lucía Mónica (TF 48182-I) C/DGI S/Recurso directo de organismo externo” del 15.7.21, Expediente N° 3061/2021.

⁵⁰ A tal fin, se recuerda que la Sala V de la CNACAF, en el antecedente “Turconi Horacio Antonio C/EN-AFIP-DGI S/DGI” del 29.6.17, Expediente N° 53248/2015, ya había precisado que los conceptos de “Preaviso” y “Sueldo Anual Complementario”, contenido en la liquidación final de la indemnización, no estaban exentos del Impuesto a las Ganancias. En igual sentido, ya se pronunció la Sala IV de la CNACAF, en autos “De Freitas Antonio Joaquín C/EN-AFIP-Período fiscal 2011 y otro S/DGI” del 8.3.16, Expediente N° 13647/2013.

⁵¹ Asimismo, se pone de manifiesto que el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 8, en esta causa, admitió, con fecha 19.11.20, el pedido de repetición del Impuesto a las Ganancias con relación a la

DECONOMI

Por último, se advierte, en términos impositivos y como pauta general, que la postura del TFN fue mucho más benévola para el contribuyente que la tesitura de la CNACAF.

Asimismo, el TFN, en sus decisiones, puso el acento en las particularidades propias de las relaciones jurídicas laborales mientras que la mayor parte de las Salas de la CNACAF, en sus pronunciamientos, se focalizó en si los diversos conceptos indemnizatorios estaban o no alcanzados por alguna exención del IG.

Lamentablemente, y por el momento, el Alto Tribunal todavía no abordó el tratamiento fiscal correspondiente a los reseñados conceptos ya debatidos.

2.d. Una cuarta etapa.

Este estadio va desde octubre de 2021 hasta la actualidad.

En tal caso, se trae a colación la Circular N° 4/2021⁵² del 14.10.21 emanada de la AFIP que determinó lo siguiente: 1) Las indemnizaciones o gratificaciones abonadas con motivo de la desvinculación laboral, a empleados que no se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, en las condiciones de los artículos 180⁵³ y 181⁵⁴ del Decreto

indemnización laboral derivada de una gratificación por confidencialidad –identificada como compromiso de “confidencialidad”, “no realizar declaraciones” y “cooperación”- por carecer de la periodicidad y de la permanencia de la fuente a tenor del artículo 2º, inciso 1º, de la LIG.

⁵² B.O. 18.10.21, publicado en www.infoleg.gob.ar

⁵³ Dicho artículo prevé que “*Quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del artículo 82 de la ley, las sumas que se generen con motivo de la desvinculación laboral de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas que reúnan en forma concurrente las siguientes condiciones: a) hubieren ocupado o desempeñado efectivamente, en forma continua o discontinua, dentro de los DOCE (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la desvinculación, cargos en directorios, consejos, juntas, comisiones ejecutivas o de dirección, órganos societarios asimilables, o posiciones gerenciales que involucren la toma de decisiones o la ejecución de políticas y directivas adoptadas por los accionistas, socios u órganos antes mencionados; y b) cuya remuneración bruta mensual tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral aplicable supere en al menos QUINCE (15) veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil vigente a la fecha de la desvinculación*”.

⁵⁴ El mentado artículo establece que “*Las empresas públicas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 82 de la ley son las comprendidas en el inciso b) del artículo 8º de la Ley No 24.156 y sus modificaciones*

DECONOMI

Reglamentario de la ley del tributo⁵⁵, se encuentran al margen del objeto del gravamen y excluidas del régimen de retención establecido por la Resolución General N° 4.003 (AFIP), sus modificatorias y complementarias; 2) Las indemnizaciones o gratificaciones abonadas con motivo de la desvinculación laboral, a empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, en las condiciones de los artículos 180 y 181 del DRLIG se encuentran gravadas por el tributo en el monto que exceda los importes indemnizatorios previstos en el artículo 245 de la LCT y sujetas al régimen retentivo mencionado en el punto precedente; y 3) Las sumas abonadas por el empleador en ocasión de la desvinculación laboral por conceptos devengados con motivo de la relación laboral (vacaciones no gozadas, sueldo anual complementario, bonificaciones convencionales, indemnización por preaviso, sueldos atrasados, entre otros) se encuentran alcanzadas por el gravamen y sometidas al régimen retentivo previsto por la Resolución General N° 4.003 (AFIP), sus modificatorias y complementarias, aunque el monto correspondiente a esos conceptos no sea identificado expresamente o se lo subsuma bajo otro rótulo.

3. Epílogo

1.- En el ámbito de esta temática, se infiere la importancia que revisten los tres institutos propios del derecho tributario sustantivo tales como la sujeción fiscal, la no sujeción tributaria y la exención.

2.- En el marco de este debate, se observa que la diferencia entre exención y no sujeción sólo tiene secuelas teóricas pero no así un impacto económico.

3.- El precitado fallo “De Lorenzo” consideró que el pago de la indemnización por embarazo, fruto de una ruptura laboral, configuraba una hipótesis de no sujeción tributaria⁵⁶.

o en normas similares dictadas por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades”.

⁵⁵ De acá en más simplemente el DRLPT.

⁵⁶ Conf. Barbato, “Implicancias en el Impuesto a las Ganancias por el pago de diferentes conceptos incluidos en las indemnizaciones”, publicado en Cronista Comercial, Suplemento Fiscal y Previsional, del 10.7.13, pág. 1 y siguientes.

DECONOMI

4.- El referido precedente “Negri” también aportó claridad a la materia debatida al proyectar la doctrina “De Lorenzo” al pago de la “gratificación por cese laboral” motivada en la extinción de una relación laboral.

5.- Si se cotejan ambas decisiones de la CSJN, se aprecia que ésta mantuvo una coherente línea argumental.

6.- La reseñada situación, a partir de la reforma implementada por la Ley N° 27.430, originó un nuevo escenario fiscal en el IG para aquellos trabajadores que percibieran sumas indemnizatorias y que ejerciesen “cargos directivos y ejecutivos” en empresas públicas y/o privadas y esto despertó importantes críticas por parte de la doctrina.

7.- Hubo numerosos conceptos indemnizatorios que aún no fueron abordados por la CSJN observándose que el TFN adoptó un temperamento fiscal más benevolente que la CNACAF y esta situación provocó el dictado de una normativa interna de la autoridad recaudadora que, en la práctica, no es una derivación razonable de la normativa en juego ni de los principios rectores en materia tributaria.

8.-En sintonía con el punto precedente, será muy interesante conocer, en el futuro, la opinión del Alto Tribunal en conceptos que la AFIP considera gravados y que tienen un ligamen con la ruptura propia del vínculo laboral entre los trabajadores y sus empleadores.
