

Jurisprudencia

Buenos Aires, 5 de julio de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto a las ganancias. Régimen de retención. Rentas del trabajo personal en relación de dependencia. Conceptos no alcanzados dado que se originaron en el cese del vínculo laboral: “bonificación gross”, “adicional grossing up”, vacaciones no gozadas y su sueldo anual complementario, y preaviso y su sueldo anual complementario. Análisis de la teoría de la fuente. Se hace lugar al recurso de repetición. Mouratián Lucía Mónica s/recurso de apelación por denegatoria de repetición. T.F.N. Sala A.

En Buenos Aires, a los 5 días del mes de julio de 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A”, la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y el Dr. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expte. 48.182-I, caratulados “Mouratián Lucía Mónica s/recurso de apelación por denegatoria de repetición”.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 29/44 vta. la actora interpone recurso de apelación por denegatoria de repetición, conforme lo dispuesto por el art. 159 inc. c) de la Ley 11.683, contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 24/07/2017, por medio de la cual se hace lugar parcialmente a la acción de repetición iniciada a fin de obtener la restitución de la suma de \$ 544.985,26 con más intereses y actualización que, en su caso, pudieran corresponder, en concepto de impuesto a las ganancias del período fiscal 2011.

Aclara que el acto apelado dispuso el reintegro de la suma de \$ 98.133,97 y por ende rechaza el pedido de devolución de \$ 446.851,29, importe al que queda circunscripto el presente recurso por denegatoria de repetición.

Explica que, desde el 12 de diciembre de 1969, ha prestado servicios en relación de dependencia en la firma Unilever de Argentina S.A., en la categoría laboral de Jefe de Liquidación de Sueldos hasta el 26 de julio de 2011, fecha en la cual la empresa decide despedirla sin causa, en los términos del art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo.

Añade que, con motivo de la desvinculación laboral, percibió un importe neto de \$ 1.825.626, por diferencia entre el importe bruto reconocido de \$ 2.422.724,62 y el total de descuentos efectuados que ascendió a \$ 597.098,62.

Aduce que la declaración jurada rectificativa del impuesto a las ganancias del período fiscal 2011 arrojó un saldo a su favor, toda vez que la ex empleadora había computado como alcanzados por el impuesto determinados conceptos que, a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, debían excluirse de la imposición.

Expone que con fecha 27 de octubre de 2016 inició una acción de repetición ante el organismo fiscal a fin de obtener la restitución del monto de \$ 544.985,26 en concepto de impuesto a las ganancias del período fiscal 2011, según surge de la declaración jurada rectificativa presentada.

Manifiesta que, ante el silencio de la administración y a fin de conocer el estado del expediente, con fecha 24 de abril de 2017 se procedió a tomar vista del mismo y solicitar pronto despacho en el marco de lo dispuesto en el art. 182 de la Ley 11.683, luego de lo cual se le notificó un requerimiento de información, y se cursó requerimiento a la ex empleadora, los cuales fueron contestados con fecha 8 y 26 de mayo de 2017, respectivamente, finalizando el procedimiento el 26 de julio de 2017, fecha en la cual ha sido notificada del acto que aquí se recurre, por el cual el organismo fiscal hizo lugar en forma parcial a la repetición iniciada.

Efectúa una reseña de los antecedentes jurisprudenciales, tanto administrativos como judiciales, que han tratado el tema referido.

Sostiene que, el organismo fiscal, en virtud de la información obtenida de la firma Unilever de Argentina S.A., sólo hizo lugar a la repetición del impuesto a las ganancias sobre el concepto "Código 5810 Bonificación Especial", por reunir los requisitos necesarios para ser encuadrado dentro del fallo "Negri, Fernando Horacio", no habiendo hecho lugar a la repetición de los conceptos "Código 2940 Bonificación Gross" y "Código 7570 Adicional Grossing-Up".

En este sentido, entiende que, para el funcionario fiscal interviniente, el concepto grossing-up pasa a ser un rubro alcanzado con el impuesto, separándolo de la naturaleza de renta originada en la desvinculación con su ex empleador e ignorando que el grossing-up o "acrecentamiento" significa calcular la renta bruta que debe pagársele al beneficiario para que, una vez descontado el impuesto a las ganancias, se obtenga el importe neto que entre las partes convinieron pagar y cobrar respectivamente.

Concluye que, es improcedente el criterio adoptado por el Fisco que le ha dado carácter de gravado al concepto de "grossing-up" por desconocer que los conceptos "Bonificación Gross" y "Adicional Grossing up", que integran la liquidación de las retribuciones abonadas por Unilever de Argentina S.A., no son otra cosa que la misma bonificación especial que el acto administrativo consignó como exenta.

Alega que, el monto total percibido constituye una retribución originada por la desvinculación laboral, y por lo tanto, esa ganancia carece de habitualidad, por lo que está fuera de la imposición.

Solicita que se calculen los intereses resarcitorios correspondientes, reconociendo la tasa de interés confirmada por la C.S.J.N. en su sentencia de fecha 04/11/2014 en la causa Alubia S.A. y la actualización de los montos conforme el art. 142 de la Ley 11.683, para el caso de que dichas normas generen a mi representada un daño económico de tal magnitud que pueda afectar los principios constitucionales de propiedad y no confiscatoriedad, o en caso de que se restaure el régimen.

Por último, se ofrece prueba.

II. Que a fs. 59/64 vta. obra la contestación del Fisco Nacional que, por las razones de hecho y derecho que invoca, solicita se dicte sentencia rechazando la repetición peticionada, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 71 se abre la causa a prueba. A fs. 111 se clausura el período de instrucción y se elevan los autos a conocimiento de la Sala "A". A fs. 114 se ponen para alegar, obrando a fs. 116/117 y 118/121 los alegatos de la apelada y recurrente, respectivamente.

Finalmente, a fs. 124 pasan a sentencia.

IV. Que en primer lugar corresponde precisar la cuestión debatida en la repetición que se intenta en la causa.

Conforme surge de los antecedentes administrativos que corren por cuerda, la recurrente inició una acción de repetición ante el organismo fiscal en el marco de lo previsto en el art. 81 de la Ley 11.683, a fin de obtener la restitución del monto de \$ 544.985,26 en concepto de impuesto a las ganancias del período fiscal 2011, según surge de la declaración jurada rectificativa de fecha 29/07/2016, por pago en exceso por error en la determinación del impuesto en la declaración jurada original.

Como consecuencia de la acción de repetición iniciada, el ente recaudador dictó una resolución (vid. fs. 7/15) haciendo lugar en forma parcial a la devolución solicitada, considerando viable la repetición del impuesto a las ganancias correspondiente al concepto Código 5810 Bonificación Especial, ya que reúne los requisitos para ser encuadrado dentro del Fallo “Negri, Fernando Horacio” y rechazando la acción respecto de los conceptos Código 2940 Bonificación Gross y Código 6570 Adicional Grossing Up, atento a que el adicional grossing up es un monto calculado y abonado a efectos de reconocer y compensar el impuesto a las ganancias correspondiente a estos dos conceptos.

Asimismo, el Fisco aclara, en la resolución apelada, respecto de los rubros indemnización preaviso, sueldo anual complementario (SAC) indemnización preaviso, vacaciones no gozadas y SAC vacaciones no gozadas, que tales rubros no se encuentran incluidos en la ley del impuesto a las ganancias como rubros no sujetos al pago del tributo.

En ese sentido, añade el representante fiscal que, todos aquellos rubros remuneratorios que fueron abonados conjuntamente con la indemnización por despido, responden a la contraprestación que se le debe al dependiente por los servicios prestados a su empleador durante la vigencia del vínculo contractual, tales como el pago de vacaciones no gozadas, sueldo anual complementario, bonificaciones convencionales, indemnización por preaviso, sueldos atrasados, entre otros, quedarán alcanzados por el gravamen de trato.

En virtud de lo expuesto, la recurrente presenta el recurso de apelación ante esta instancia, en el cual se deja constancia que el organismo fiscal hizo lugar parcialmente al recurso de repetición y ordena la devolución de la suma de \$ 98.133,97, por lo cual continua el reclamo por la suma de \$ 446.851,29 con más los intereses resarcitorios respectivos y la actualización que pudiera corresponder.

V. Que sentado lo que antecede, corresponde que este Tribunal se expida sobre la procedencia de la repetición intentada por la actora ante la presente instancia, en virtud de la cual solicita la devolución del importe que, en concepto de impuesto a las ganancias, habría sido retenido en forma indebida, por parte de la empresa “Unilever de Argentina S.A.”, al momento de abonarle la liquidación final.

Ello así, y a efectos de decidir sobre el tratamiento frente al impuesto de los conceptos “Bonificación Gross” y “Adicional Grossing up” resulta atinado analizar la respuesta brindada por la empresa “Unilever de Argentina S.A.” (vid. ant. adm. a fs. 54/57), la cual informó, respecto del primero de los conceptos señalados, que el mismo se otorgó como un pago de única vez, adicional a las indemnizaciones legales vigentes, en función de la pérdida de trabajo ocasionada a la Sra. Lucia Mouratián por la reestructuración dispuesta por la empresa en el área de trabajo en el que la misma se desempeñaba y añadía que tal concepto se reconoció en forma exclusiva por la extinción del vínculo laboral y como consecuencia de dicha extinción. Respecto del segundo concepto bajo análisis, la empresa informó que también se abonó con motivo del cese de la relación laboral y exclusivamente como consecuencia de

dicho cese, en función del impacto del impuesto a las ganancias que en ese momento la empresa estaba obligada a retener sobre el concepto “Bonificación Gross”.

En función de lo manifestado por la empresa, el organismo fiscal decide no hacer lugar a la repetición del impuesto vinculado a estos conceptos, atento a que la empresa se hizo cargo del impuesto retenido, a través del pago de una suma adicional reconocida a la ex empleada.

Sentado lo expuesto, es dable puntualizar que la Corte se expidió en diversos fallos sobre el tratamiento que debe otorgarse en el impuesto a las ganancias a las sumas reconocidas en las liquidaciones finales con motivo del cese laboral.

En este sentido, la Corte dijo en el fallo “Negri, Fernando Horacio” de fecha 15/07/2014, en el cual se discutía la gravabilidad de una suma identificada como “gratificación cese laboral” que “... 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”.

Asimismo, se agregó en dicho precedente que “... en tales condiciones, resulta aplicable en los presentes autos el criterio establecido por el Tribunal al decidir las causas D.1148XLII “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 cabe remitirse, en lo pertinente, en razón a la 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. 2, inc. 1, de la ley del mencionado tributo”.

Se desprende de la jurisprudencia de la Corte que las sumas abonadas al momento de confeccionar la liquidación final y que son reconocidas con motivo del cese de la relación laboral, carecen de los requisitos –periodicidad y permanencia de la fuente productora– previstos en el art. 2, inc. 1, de la ley del tributo, por lo que tales sumas se encuentran fuera del objeto del impuesto analizado.

Y en esa dirección, cabe precisar que los rubros identificados como “Bonificación Gross” y “Adicional Grossing up” fueron abonados por única vez por la empresa, al momento de abonarle la liquidación final y con motivo de la disolución del vínculo laboral que unía a las partes, tal como surge de las contestaciones de los oficios cursados a la ex empleadora (vid. fs. 54/57 de los ant. adm. y fs. 92/93 de estos actuados), razón por la cual es dable concluir que no se encuentran incluidos dentro del objeto del impuesto a las ganancias, conforme art. 2 de la ley del tributo, al no cumplirse con los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente.

Asimismo, y en puntual contestación a la postura fiscal, cabe señalar que aquellos conceptos vienen a significar una mayor retribución percibida como consecuencia del despido. Y ello es así porque tanto desde el punto de vista de la realidad económica como por expresa aplicación del art. 145 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, el impuesto que se encuentre a cargo de un tercero acrecienta la ganancia en el importe abonado por aquél.

No obsta a lo expuesto, que los rubros en cuestión tengan el destino de evitar que el impuesto a las ganancias incida en la indemnización, pues ello no puede convalidar el ingreso de impuesto que no corresponde por expresa aplicación de las normas vigentes.

Por su parte, respecto de los rubros “indemnización preaviso”, “SAC indemnización preaviso”, “vacaciones no gozadas” y “SAC sobre vacaciones no gozadas” la suscripta se expidió en el precedente “Cann, Juan Carlos” de fecha 18 de febrero de 2019, en el cual se expuso que “... cabe hacer algunas consideraciones respecto a la naturaleza jurídica de aquellos conceptos, contemplados y regulados en la ley de contrato de trabajo. En efecto, el art. 2 de la Ley 11.683 –t.v.– autoriza al intérprete a recurrir a otras ramas del derecho en busca de reglas y conceptos generales que se encuentran mejor desarrolladas que en la norma tributaria. En ese sentido, el Profesor Jarach sostiene que no obstante la autonomía dogmática del derecho tributario “es indispensable recordar que tanto el derecho privado como el derecho tributario tienen preceptos cuyo objeto son las relaciones económicas de los particulares, y no hay que suponer que exista siempre una divergencia sobre la manera con que una y otra rama del derecho consideran a esas relaciones” y agrega que la función supletoria del derecho común “se refiere necesariamente a la hipótesis en que el derecho tributario expresamente a conceptos del derecho privado, quedando abierta, sin embargo to posibilidad prevista en el artículo siguiente, con respecto al caso de los negocios jurídicos” (vid. “El hecho imponible”...).

“Sentado lo que antecede, debe señalarse que nuestra legislación laboral estatuye un régimen de estabilidad relativa impropia, en la que no está vedado al empleador disponer la disolución del contrato sin causa, aunque sea arbitrario. Su declaración produce el efecto deseado (disolución contractual) y por lo tanto es eficaz, y da lugar al pago de indemnizaciones, que penan el distracto. En este sentido, la ley de contrato regula minuciosamente las diversas causales de disolución del contrato, así como los derechos que genera a favor de las partes, especialmente del trabajador o de sus familias. En el caso de que el distracto se produzca por decisión de una de las partes sin que medie justa causa imputable a la otra, obliga a preavisar con cierta anticipación, en caso de no hacerlo, la omisión da lugar al pago de una indemnización por falta de preaviso –cfr. Vázquez Vialard, Antonio, “Derecho del Trabajo y de la seguridad social”, Tº I, Ed. Astrea, pág. 407 y sgtes.–. (El subrayado es propio)”.

“En la misma dirección, las vacaciones no gozadas cuando el contrato se extingue –cualquiera sea su causa– generan el pago de una indemnización equivalente al salario correspondiente al período de descanso proporcional a la fracción del año trabajado (conf. Artículo 156 de la ley de contrato de trabajo –LCT–).”

“De allí que a ambos conceptos deba adicionarse el SAC en atención a que debe incluirse en la base resarcitoria correspondiente tanto al preaviso como a las vacaciones no gozadas.”

“En ese contexto, claramente los conceptos en cuestión tienen por objeto resarcir al trabajador por la resolución del contrato de trabajo, es decir, tiene el carácter de compensatorias o restitutorias por la pérdida de la fuente que genera los ingresos.”

“Ahora bien, el art. 2 de la ley de impuesto a las ganancias recepta la llamada ‘teoría de la fuente’ para determinar que se considera ganancia imponible en el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas. Dicha norma dispone que se considera ganancia gravada a los rendimientos, rentas o enriquecimientos que cumplan con las siguientes condiciones: a) existencia de una fuente permanente; b) periodicidad; y c) habilitación o explotación de esa fuente. Es decir que debe existir una fuente que produzca renta y que subsista luego de obtenerla.”

“... Que en ese contexto práctico y jurídico, y teniendo en cuenta doctrina emanada de los mencionados fallos de nuestro Máximo Tribunal, dado que la causa de los conceptos indemnizatorios en cuestión (vacaciones no gozadas, SAC por vacaciones no gozadas, preaviso y SAC por preaviso) no es la relación laboral sino su cese, entiendo que la misma no cumple con los requisitos de permanencia y habilitación

de la fuente, razón por la cual corresponde considerar como no gravados aquellos conceptos recibidos por el actor en concepto de indemnización por la extinción de la relación laboral de conformidad con lo previsto por el art. 245 de la ley de contrato de trabajo.”

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

En mérito a lo expuesto, corresponde hacer lugar a la repetición intentada por la actora, con más los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (art. 179 Ley 11.683), liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa “Dálmine Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte. 6.031), que resulta de acatamiento obligatorio, en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental, razón por la cual no debe hacerse lugar al planteo de la recurrente sobre el particular.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Hacer lugar a la repetición intentada por la actora, con costas, con más los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (conf. Art. 179 de la ley de procedimiento tributario –LPT– y Acuerdo Plenario “Dálmine Siderca S.A.I.C.”, 27/12/93).

2. Ordenar a la AFIP para que en el término de 30 días practique la reliquidación de acuerdo a las pautas establecidas en la presente, poniéndose a su disposición los antecedentes administrativos por igual plaza.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1º Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos de la causa y archívese.

Fdo.: Laura A. Guzmán y Rubén A. Marchevsky (vocales).