

Universidad Nacional de Córdoba

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Graduados

Posgrado de Especialización en Tributación

Trabajo final de la carrera Especialización en Tributación

Tratamiento del impuesto a las ganancias en las indemnizaciones percibidas por extinción del contrato de trabajo

Autor: María Rosario González Achával

Lugar y fecha: Córdoba, mayo 2023.

Tutor: Esp - Cr. Luciano Estévez



Tratamiento del impuesto a las ganancias en las indemnizaciones percibidas por extinción del contrato de trabajo by María Rosario González Achával is licensed under [CC BY 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

INDICE

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN..... | 2 |
| JUSTIFICACIÓN..... | 2 |
| ESTADO DE LA CUESTION..... | 3 |
| OBJETIVOS..... | 5 |
| METODOLOGIA..... | 5 |
| IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN..... | 6 |
| DESARROLLO..... | 7 |
| CONTRATO DE TRABAJO, RELACION LABORAL..... | 7 |
| CONCEPTOS A COBRAR POR EXTINCION DEL CONTRATO DE TRABAJO..... | 10 |
| IMPUESTO A LAS GANANCIAS – 4° CATEGORIA..... | 13 |
| POSTURA DEL FISCO..... | 15 |
| JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ACTUAL..... | 20 |
| REFORMA LEY 27.430: UN ANTES Y UN DESPUES..... | 30 |
| CONCLUSIÓN..... | 35 |
| PROPUESTA..... | 37 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 41 |

INTRODUCCIÓN

La ley del impuesto a las ganancias, en su artículo N° 2 inciso 1), establece que son ganancias los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de ser periódicas y que impliquen la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

Es evidente que las indemnizaciones que surgen de la extinción de la relación laboral no cumplen con los 4 requisitos necesarios para ser ganancia gravada ya que carecen de la periodicidad y la permanencia de la fuente para quedar sujetas al gravamen. Esto es así pues su percepción involucra un único concepto que es directa consecuencia del cese de la relación laboral.

Gran parte de la doctrina coincide con lo expuesto, como también la CSJN¹ en reiterados fallos, no así el fisco nacional que en la mayoría de los casos ha gravado las indemnizaciones negándose a devolver los montos retenidos a los contribuyentes.

Por lo expuesto, es de suma importancia analizar y repasar los distintos conceptos indemnizatorios y su gravabilidad en el impuesto a las ganancias. La discrepancia de opiniones y criterios entre la doctrina, la CSJN y el fisco, genera inseguridad jurídica, incertidumbre entre los contribuyentes y sobre todo a los agentes de retención.

JUSTIFICACIÓN

En la actualidad existen diferentes normativas que regulan de forma parcial y fragmentada sobre la materia. Una de las más relevantes al momento es la circular N° 4/2021, mediante la cual, en inciso 1), el fisco aclara que 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, no se encuentran gravadas por el impuesto a las ganancias y por lo tanto están excluidas del régimen de retención de

¹Corte Suprema de Justicia de la Nación

dicho gravamen. Ahora bien, en el inciso 3) de la norma, el fisco se posiciona de forma diferente sobre conceptos como: vacaciones no gozadas, indemnización sustitutiva de preaviso, entre otros, conceptos que su cobro está directamente relacionado a la extinción del contrato de trabajo.

Sería ideal que se recepte el criterio y los antecedentes de la CSJN de todo concepto que conforme la liquidación final y sea producto del cese de la relación laboral. Esto eliminaría toda duda interpretativa que pudiera tener el agente de retención a la hora de efectuar la liquidación final al trabajador. Los agentes que omitieren retener debidamente el impuesto podrán ser sancionados por el Art. 40 de la ley de ganancias, Art. 45 de la ley de procedimiento tributario y también por la ley penal tributaria si actuara con dolo, por estas razones es de suma importancia dar seguridad jurídica y evitar confusión.

Establecer una postura y criterio tendría como consecuencia una disminución de gastos en litigios y honorarios profesionales que deben sufrir los contribuyentes para hacer valer sus derechos. Cabe recordar que las tasas judiciales para acceder a la justicia son muy elevadas, esto hace que sea muy costoso para los contribuyentes y crea una barrera para acceder al servicio de justicia.

ESTADO DE LA CUESTION

Previa a la reforma introducida por la ley 27.430 de finales de 2017, diversos criterios han sido esgrimidos en cuanto al tratamiento frente al impuesto a las ganancias sobre los conceptos percibidos por el trabajador desvinculado.

En junio del 2009, la CSJN resuelve el fallo “De Lorenzo Amelia Beatriz c/ fisco”, vinculado a la indemnización por embarazo y gravabilidad en el impuesto a las ganancias. Este fallo marco un antes y un después en cuanto a la concepción técnica de algunos aspectos vinculados con la cuarta categoría. Tal fue la importancia, que numerosos fallos se dictaron

después, como por ejemplo, “Negri Fernando c/ AFIP – DGI”, vinculado con el retiro voluntario y “Cuevas, Luis Miguel c/ AFIP – DGI”, relacionado con la actividad gremial.

A grandes rasgos, la CSJN resuelve en el fallo “De Lorenzo Amelia Beatriz c/ AFIP – DGI” que la indemnización por despido de la mujer trabajadora por razones de embarazo o maternidad carecen de la periodicidad y permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al gravamen. Esto es así pues la percepción de la indemnización debe directamente al cese de la relación laboral.

Un fallo de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, del 8 de marzo del 2016, llamado “De Freitas Antonio Joaquin c/ AFIP - DGI”, resolvió que se encuentran gravados por el impuesto a las ganancias los siguientes montos cobrados:

- Indemnización sustitutiva de preaviso
- Integración mes en curso
- Vacaciones no gozadas
- SAC²
- SAC sobre vacaciones no gozadas
- SAC sobre integración y remuneración variable

Según lo resuelto por la cámara, la gravabilidad de tales conceptos se debe a que los importes no fueron percibidos como directa consecuencia de la extinción del contrato de trabajo, por el contrario, tienen plena vinculación con la relación laboral.

A pesar de que el fallo cita el fallo “De Lorenzo Amelia Beatriz c/ AFIP - DGI”, la cámara no receptó toda la doctrina de la corte. Es cierto, que en principio, un fallo de la CSJN no obliga legalmente a que el fisco y jueces de tribunales inferiores adopten el mismo

² Sueldo anual complementario

criterio, pero sí obliga moralmente. Es decir que jueces inferiores deberían respetar y acatar su criterio, ya que se trata del más alto poder judicial.

En la reforma de la ley de Impuesto a las Ganancias de la ley 27.430 de diciembre del 2017 se introdujo un cambio en contra de la jurisprudencia y de la doctrina predominante que se había establecido sobre algunos conceptos, como por ejemplo, la gratificación por cese. Esto generó un antes y un después de la reforma la cual, en vez de generar mayor claridad para los contribuyentes, trajo mayores controversias sobre el tema.

OBJETIVOS

Objetivo General

- Analizar la gravabilidad de los conceptos que componen la liquidación final en la extinción del contrato de trabajo por el impuesto a las ganancias.

Objetivos Específicos

- Determinar los conceptos que pueden formar parte de una liquidación final.
- Evaluar el criterio del fisco nacional, de la CSJN y la doctrina sobre el tema.
- Demostrar la necesidad de conformar este criterio para dar seguridad jurídica a los contribuyentes y agentes de retención.
- Plantear una posible solución a la problemática.

METODOLOGIA

El logro de los objetivos expuestos con anterioridad se llevará a cabo a través de un estudio descriptivo, mediante la lectura, análisis y estudio de la doctrina, dictámenes que exponen el criterio del fisco y fallos de CSJN. También se tendrá en cuenta el estudio de la ley del impuesto a las ganancias y ley de contrato de trabajo.

IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

La principal importancia de tratar este tema es la necesidad de fijar un criterio, teniendo en cuenta por sobre todo lo que dice la ley del impuesto a las ganancias y así determinar cuáles son los conceptos que conforman la liquidación final por extinción del contrato de trabajo y si debe tributar el impuesto. Esto otorgaría seguridad jurídica para el agente de retención a la hora de liquidar el impuesto, e igualdad entre los contribuyentes ya que no todos, por una cuestión económica, pueden hacer valer sus derechos en la justicia.

DESARROLLO

CONTRATO DE TRABAJO, RELACION LABORAL

El contrato de trabajo es un acuerdo entre el empleador (persona física o jurídica) y el trabajador (siempre persona física) por el que este se obliga a prestar determinados servicios por cuenta de su empleador y bajo su dirección, a cambio de una retribución.

Un contrato de trabajo supone derechos para el trabajador, que se convierten en obligaciones para el empleador, y al mismo tiempo, las obligaciones que contrae el trabajador significan derechos para el empleador.

Las características de un contrato de trabajo son las siguientes:

- Bilateral. Involucra dos partes, empleador (empresario) y trabajador (personal).
- Consensual. Es un acuerdo de partes.
- Conmutativo. Significa obligaciones ciertas, determinadas.
- Bilateral: las partes se conocen perfectamente antes de la celebración del contrato.
- Tracto sucesivo. Significa prestaciones continuas en el tiempo.
- No formal. En general, salvo contratos determinados, se refiere al modo de celebración. En general son verbales.
- Tipificado.

Con respecto a su normativa, se aplica la Ley de contrato de trabajo, ley 20.744. Existen particularidades no comunes a todos los trabajadores, por lo tanto, se regula por leyes especiales, como es el caso de los trabajadores de la construcción, trabajadores rurales, y casas particulares.

Otras cuestiones a tener en cuenta con respecto al contrato de trabajo:

- No existe principio de igualdad entre las partes. El trabajador se encuentra en una situación de subordinación jurídica, económica y técnica con respecto al empleador. Hay desequilibrio.

- La contraprestación es independiente del resultado.

- Las indemnizaciones son tarifadas.

La relación laboral es cuando el trabajador efectivamente empieza a prestar servicios y surge la obligación del empleador de pagar una remuneración.

Con respecto a este tema la LCT³ establece lo siguiente en sus artículos 23 y 24:

Art. 23. — Presunción de la existencia del contrato de trabajo.

El hecho de la prestación de servicios hace presumir la existencia de un contrato de trabajo, salvo que, por las circunstancias, las relaciones o causas que lo motiven se demostrase lo contrario.

Esa presunción operará igualmente aun cuando se utilicen figuras no laborales, para caracterizar al contrato, y en tanto que por las circunstancias no sea dado calificar de empresario a quien presta el servicio.

Art. 24. — Efectos del contrato sin relación de trabajo.

Los efectos del incumplimiento de un contrato de trabajo, antes de iniciarse la efectiva prestación de los servicios, se juzgarán por las disposiciones del derecho común, salvo lo que expresamente se dispusiera en esta ley.

³ Ley de contrato de trabajo

Dicho incumplimiento dará lugar a una indemnización que no podrá ser inferior al importe de un (1) mes de la remuneración que se hubiere convenido, o la que resulte de la aplicación de la convención colectiva de trabajo correspondiente.

EXTINCION DEL CONTRATO DE TRABAJO

La extinción del contrato de trabajo es ruptura del vínculo laboral, siendo de carácter irrevocable (salvo acuerdo de las partes) y recepticio, es decir cuando llega a conocimiento del trabajador.

Clasificación:

- Por voluntad del trabajador

Renuncia: Art 240

Abandono de trabajo: Art 244

- Por voluntad concurrente de las partes

Tácita

Expresa: Art 241

- Por voluntad del empleador

Con justa causa: Art 242 - 243

Sin justa causa.

- Otras causales de extinción

CONCEPTOS A COBRAR POR EXTINCIÓN DEL CONTRATO DE TRABAJO

- Indemnización por antigüedad

El artículo 245 prevé una indemnización por antigüedad o despido equivalente a un mes de sueldo por cada año de antigüedad que tuviera el trabajador o fracción mayor a tres meses. Se debe tomar la mejor remuneración mensual, normal y habitual devengada durante el último año o tiempo de prestación de servicios si fuese menor.

La indemnización por antigüedad puede ser reducida en un 50% si el despido ha operado por fuerza mayor o por falta o disminución de trabajo, como bien expresa el artículo 247 de la LCT. En el primer caso, existe una imposibilidad de cumplir con la obligación de dar ocupación efectiva y adecuada, en el segundo existe una dificultad que torna esa obligación excesivamente onerosa.

- Indemnización sustitutiva de preaviso

El preaviso es el lapso de tiempo que se otorgan las partes, por lo general el empleador, para comunicar a la otra parte con debida antelación la voluntad de extinguir la relación laboral. Es una obligación y una garantía bilateral, que tiene como fin notificar la extinción del contrato de trabajo con la antelación dispuesta por ley y evitar la ruptura intempestiva del contrato.

El artículo 232 de la LCT establece que, si la parte que tuviera la intención de extinguir el contrato y omitiera otorgar preaviso a la otra, o lo otorgara de forma insuficiente o ineficaz, deberá abonar una indemnización sustitutiva igual a la remuneración que le correspondería al trabajador si hubiera trabajado durante el plazo de preaviso.

- Integración del mes de despido

Esta indemnización está vinculada con el rubro preaviso. Se dará cuando el despido no operara el último día hábil del mes. Ello es así ya que el artículo 233 de la LCT establece que los plazos del preaviso comienzan a correr a partir del primer día del mes siguiente al de la notificación.

- Sueldo Anual complementario

Cuando se extingue el contrato de trabajo, sin importar su causa, el trabajador tendrá derecho a percibir el SAC proporcional a la fracción del semestre trabajado, hasta el momento de dejar el servicio.

- Vacaciones proporcionales

Como rubro indemnizatorio se encuentra regulado en el artículo 156 de la LCT estableciendo que, con motivo de la extinción del contrato de trabajo, el empleador debe abonar al trabajador una indemnización igual por las vacaciones que hubieran correspondido por una fracción al tiempo de servicio prestado en dicho año.

- Indemnización por despido por causa de embarazo o maternidad

La ley presume, salvo prueba en contrario, que el despido de la mujer trabajadora obedece a razones de maternidad o embarazo cuando fuese dispuesto dentro del plazo de 7 meses y medio antes o posteriores a la fecha de parto, siempre y cuando haya cumplido con su obligación de notificar y acreditar en forma el embarazo y el nacimiento.

En caso de que corresponda, dará lugar al pago de una indemnización agravada equivalente a un año de remuneraciones, es decir 13 sueldos ya que incluye SAC. Esta se acumulará a la indemnización por antigüedad establecida por el artículo 245 de la LCT.

- Indemnización por despido por causa matrimonial

La LCT presume que el despido responde a la causa de matrimonio, cuando el mismo fuese dispuesto sin invocación de causa por el empleador, o no fuese posible probar la que se invocare, y el despido se produjese dentro de los 3 meses anteriores o seis meses después al enlace nupcial.

En el caso que el trabajador fuese despedido sin causa justificada dentro de los tres meses anterior o seis meses posteriores al matrimonio, y el empleador no logra probar causa legítima para el despido, la ley prevee una indemnización agravada equivalente a un año de remuneraciones, es decir 13 sueldos que se acumulará a la indemnización por antigüedad establecida en el artículo 245 de la LCT.

- Indemnización por actividad gremial

El delegado gremial o representantes electos no podrán ser suspendidos, despedidos y tampoco modificarse sus condiciones de trabajo, mientras dure su mandato y hasta el plazo de un año a partir de la cesación del mismo. Si el empleador no cumpliera con lo establecido, el trabajador podrá solicitar la reinstalación de su puesto, más los salarios caídos durante la tramitación judicial o el restablecimiento de las condiciones de trabajo

El delegado o representante gremial podrá optar por considerar extinguido el vínculo laboral en virtud de la decisión del empleador, colocándose en situación de despido indirecto, en cuyo caso tendrá derecho a percibir, además de indemnizaciones por despido, una suma equivalente al importe de las remuneraciones que le hubieran correspondido durante el tiempo faltante del mandato y el año de estabilidad posterior.

- Retiro voluntario

El retiro voluntario es una forma legal de desvinculación no prevista directamente por una ley específica. Por casos anterior de retiros voluntarios se puede considerar como

necesarios los siguientes elementos: acta de directorio que establezca la apertura de retiros voluntarios, fecha de vigencia, documento que establece quienes pueden acogerse al retiro, indemnizaciones que se abonarán y la forma en que se harán, existencia de un registro y procedimiento, entre otros. La desvinculación por retiro voluntario debe efectuarse mediante acuerdo en el Ministerio de Trabajo o ante escribano público. Dentro de los beneficios que suelen ofrecerse se encuentra una indemnización por sobre la legal.

- Gratificación por cese

La gratificación por cese es una prestación dineraria o material, otorgada por el empleador al trabajador como consecuencia del cese laboral, acordado entre las partes. El artículo 241 LCT establece que las partes, por mutuo acuerdo, podrán extinguir el contrato de trabajo. El acto deberá formalizarse por escritura pública o ante autoridad judicial o administrativa (ministerio de trabajo).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS – 4° CATEGORIA

Se entiende por ganancias de cuarta categoría a los ingresos que se obtienen como resultado del trabajo personal en relación de dependencia, o en forma autónoma con el ejercicio de profesiones liberales.

Se debe considerar como renta gravada aquellos ingresos susceptibles de periodicidad, que impliquen la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación, en tanto que esos ingresos hayan sido efectivamente percibidos, (por percibido entendemos valores que están a disposición del trabajador como ser salarios depositados en caja de ahorro, o cobrados en efectivo).

Es necesario saber la fecha exacta en la cual el salario está "percibido" porque de esa fecha dependerá el valor de las deducciones a aplicar y la escala del artículo 94 de la LIG⁴

⁴ Ley de impuesto a las ganancias

que se utilizará para calcular el importe a retener en concepto de "Impuesto a las Ganancias Período Fiscal en curso", que se le restará al salario neto del trabajador.

Según el artículo 82 de la ley del impuesto a las ganancias, se consideran ingresos de cuarta categoría:

- Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos.
- Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, en uno o varios empleadores.
- De las jubilaciones, pensiones, planes provenientes de seguros de retiros privados.
- Servicios personales prestados por socios de cooperativas que trabajen personalmente en la explotación.
- Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisos.
- Los ingresos de los socios administradores de sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.
- Los ingresos obtenidos por el ejercicio de la actividad de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.
- Las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc. que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en el artículo 79 de LIG.
- Los ingresos de los Magistrados y empleados del poder judicial cuyo nombramiento hubiese ocurrido a partir del año 2017 en adelante.

Por lo tanto, los ingresos provenientes del trabajo personal efectuado en las actividades anteriormente descriptas son consideradas "rentas de cuarta categoría" (ya sea fijos,

variables, remunerativos, no remunerativos, pagos indemnizatorios, compensaciones, subsidios, los beneficios sociales previstos en el Art. 103 bis LCT), están alcanzados, gravados por el impuesto y se los considera base imponible.

Es decir que todos los ingresos percibidos por el ejercicio del trabajo personal (dependiente o autónomo) se encuentran alcanzados o gravados por el impuesto, excepto aquellos ingresos "o concepto de percepción" que expresamente la norma considera exentos o no alcanzados, como por ejemplo:

- Indemnizaciones percibidas por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad
- Indemnización por antigüedad que hubiera correspondido legalmente en caso de despido, según LCT.
- También se establece que, 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.

POSTURA DEL FISCO

Teniendo en cuenta los conceptos que pueden involucrar una liquidación final y lo que establece la LIG, algunos conceptos, por lo general indemnizatorios, generan controversia a la hora de definir su gravabilidad en el impuesto a las ganancias. Debido a esto, es importante

analizar cuál es la postura del fisco, como así también analizar la doctrina y jurisprudencia que hay al alcance. Existen una gran cantidad de resoluciones, dictámenes y circulares, en los cuales el fisco ha definido su postura sobre la gravabilidad de dichos conceptos con respecto al impuesto a las ganancias.

Posturas del fisco a tener en cuenta a lo largo de los años:

- ***Dictamen 63/1997.***⁵

Se encuentran exentos del pago del impuesto a las ganancias los importes que se abonen a aquellos empleados que decidan acogerse al régimen de retiro voluntario, hasta la concurrencia con los montos que, en concepto de indemnización por antigüedad, en los casos de despido sin causa legal que los justifique, establecen las disposiciones legales que regulan las mismas.

Entendido entonces que tal exención no resultará procedente cuando los empleados que han de recibir la compensación hayan cumplido los requisitos mínimos indispensables para acogerse a la jubilación, en cuyo caso los importes que se abonen por ese concepto se asimilarían a una gratificación.

Finalmente concluye que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, si los montos a abonar en concepto de retiro voluntario superan a los que se deberían abonar en concepto de indemnización por antigüedad en caso de despido, dicho plus resulta alcanzado por el tributo en cuestión y sujeto a las disposiciones retentivas que correspondan.

- ***Dictamen 47/1999.***⁶

Asesoría Técnica estableció que la suma recibida en conceptos de indemnización por vacaciones no gozadas será dentro del ámbito del gravamen atento a que se originan como

⁵ Fecha de publicación: 30/10/1997

⁶ Fecha de publicación: 24/06/1999

consecuencia del trabajo personal y en relación de dependencia constituyendo un concepto que devienen de la mencionada relación laboral. El concepto de indemnización por vacaciones no gozadas está dentro del ámbito del impuesto y queda sujeto a retención.

- ***Dictamen 43/2000.***⁷

El fisco estableció que no corresponde considerar incluidas dentro del concepto de indemnización por despido enunciada en el artículo 20 i), a la indemnización por despido por embarazo. Es decir que se encuentra gravada por el impuesto.

- ***Dictamen 76/2002***⁸

La indemnización abonada a una persona en caso de un despido consensuado -artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo, en la medida en que no supere los montos que en concepto de indemnización por antigüedad establecen las disposiciones legales respectivas, constituyen ganancias que no integran la base de cálculo del tributo en cuestión, toda vez que dicha figura resulta asimilable al retiro voluntario.

Los importes que superen a los que en concepto de indemnización por antigüedad establecen las disposiciones legales dictadas al respecto, constituyen una renta gravada derivada del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

- ***Circular 03/2012***⁹

En ejercicio de las facultades conferidas a la Administración Federal por el Decreto N° 618 (facultades interpretativas, reglamentarias, etc. de AFIP), se aclara que los pagos realizados en conceptos de indemnización por estabilidad y asignación gremial, Art. 52 de la ley N° 23.551, como asimismo por despido por causa de embarazo, Art 178 LCT, no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

⁷ Fecha de publicación: 13/06/2000

⁸ Fecha de publicación: 28/08/2002

⁹ Fecha de publicación: 30/11/2012

- ***Circular 04/2016¹⁰***

En ejercicio de las facultades conferidas a la Administración Federal por el Decreto N° 618, se aclara que los pagos realizados en conceptos de gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo, normado en el Artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo, no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Consecuentemente, el monto correspondiente a dicho concepto se halla excluido del régimen de retención establecido por la Resolución General N° 2437, sus modificatorias y sus complementarias.

Hay que tener en cuenta que las Circulares que emita la Administración Federal, no son fuente del derecho tributario, son simplemente comunicados.

- ***Resolución General 4003/2017¹¹***

En marzo del 2017, se publicó la resolución, la cual determina en su Anexo II, no constituye ganancias integrantes de la base de cálculo, los siguientes conceptos:

- Indemnizaciones percibidas por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad.
- Indemnización por antigüedad que hubiera correspondido legalmente en caso de despido.
- Indemnización por regímenes de retiro voluntario. En la medida que no supere los montos que, en concepto de indemnización por antigüedad, en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas.
- Indemnización por estabilidad y asignación gremial, Art. 52 de la Ley N° 23.551, e indemnización por despido por causa de embarazo, Art. 178 de la LCT.

¹⁰ Fecha de publicación: 18/08/2016

¹¹ Fecha de publicación: 03/03/2017

- Gratificaciones por cese laboral por mutuo acuerdo, normado en el Artículo 241 de la LCT.

- ***Decreto 976/2018***¹²

Con respecto a la indemnización por despido, se establece que el excedente del monto indemnizatorio mínimo establecido por ley, como consecuencia de la desvinculación laboral de empleados que se desempeña en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias siempre que estos reúnan concurrentemente las siguientes condiciones: Que hubieren ocupado o desempeñado, de forma continua o no, dentro de los 12 meses anteriores, cargos de dirección o posiciones gerenciales y su remuneración bruta mensual tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral aplicable supere en al menos 15 veces el salario mínimo vital y móvil vigente al momento de la desvinculación. De todas formas, este tema será tratado más adelante con la Reforma 27.430 que derivo en más confusión y problemas de inconstitucionalidad.

- ***Circular 4/2021***¹³

La AFIP expresó en la Circular los siguientes criterios:

1) Las indemnizaciones o gratificaciones abonadas a empleados que no se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, se encuentran al margen del impuesto a las ganancias y, por lo tanto, excluidas del régimen de retención

2) Las indemnizaciones o gratificaciones abonadas a empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, se encuentran gravadas por el impuesto a las ganancias en el monto que exceda los importes indemnizatorios previstos en el artículo 245 de LCT y sujetas al régimen de retención.

¹² Fecha de publicación: 01/11/2018

¹³ Fecha de publicación: 18/10/2021

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 impuesto a las ganancias y sujetas a retención.

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ACTUAL

Los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hacen referencia sobre el tratamiento que, en el impuesto a las ganancias, corresponde dar a las indemnizaciones recibidas con motivo de la extinción de la relación laboral, dado que existen diferentes posiciones interpretativas al respecto.

Hay quienes sostienen que se encuentran gravadas, por cuanto son consecuencia del trabajo en relación de dependencia, otros entienden que están exentas, en virtud de lo previsto en el art. 26 inc. I) de la ley del impuesto, y una tercera postura, considera que dichas indemnizaciones no están alcanzadas por el tributo, en atención a no reunir las condiciones descriptas en el artículo 2, apartado 1 de la ley del tributo.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han realizado un estudio individualizado de las diferentes indemnizaciones previstas en la ley de contrato de trabajo (por antigüedad, por despido por causa de embarazo, por despido por causa de matrimonio, por despido por causa de enfermedad) y de su tratamiento en la ley del impuesto a las ganancias, pero como antes se dijo, existen posiciones contradictorias al respecto.

La doctrina de Héctor Villegas, define al hecho imponible como la situación de hecho hipotética descripta en la ley, cuyo acaecimiento en la realidad genera el nacimiento de la obligación tributaria. El mencionado hecho consta de cuatro elementos o aspectos, todos los cuales deben producirse, si falta uno, no se genera la obligación tributaria.

Los cuatro aspectos son los siguientes:

1. material: consistente en la descripción objetiva del hecho o situación prevista en forma abstracta por la norma jurídica;
2. subjetivo: referido al sujeto pasivo del tributo, es decir, a la persona que realiza el acto, actividad u hecho descrito en la norma,
3. temporal: indicativo del momento en que se configura la descripción objetiva, o el momento en que la ley tiene por configurada dicha situación, y,
4. espacial: relativo al lugar en donde el sujeto pasivo del tributo realiza la situación descrita en la ley, o aquel espacio en el cual se tiene por configurado el hecho.

En lo que al impuesto a las ganancias se refiere, y al caso interesa, el artículo 2 de la ley 20.628, define en su apartado 1 el aspecto material del hecho imponible para las personas físicas y sucesiones indivisas, adoptando la teoría de la “renta-producto”.

Dicha teoría requiere de tres características en la renta a fin de poder gravarla: periodicidad (repetición de la ganancia obtenida en relación con la naturaleza de la fuente aplicada a producirla), permanencia (entrada que persiste o es susceptible de persistir), y habilitación de la fuente productora de renta.

Existen dos fallos de la CSJN, *Petróleo Challaco Neuquén S.A. c/ Fisco Nacional* de fecha 17/12/1938, y *Brave Rafael c/ Fisco Nacional* de fecha 15/10/1947, que tomaron gran relevancia, ya que en estos se definieron los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente. Requisitos que hoy están incluidos en la ley. Es más, en el fallo de *Brave Rafael*, se considera por primera vez la “profesión habitual” y la define textualmente: “...actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener un beneficio...”. Es decir, lo que hoy se encuentra vigente en la ley, grava los beneficios periódicos o susceptibles de serlo.

A su vez, teniendo en cuenta que la ley 20.628, adopta un sistema mixto (es decir grava el conjunto de rentas obtenidas por una persona, y a la vez clasifica las rentas en categorías, según su origen, en el caso, debemos traer a colación el art. 82, que grava las rentas que tengan origen en el trabajo personal, y dentro de ellas, las originadas en el trabajo ejecutado en relación de dependencia, es decir de cuarta categoría como se analizó anteriormente.

Cuando el trabajo se realiza en relación de dependencia, el análisis de la concurrencia de las tres características exigidas por la teoría “renta-producto”, es fácil. La fuente es la propia persona, el carácter de permanencia surge de la dependencia laboral por todo el tiempo que esta dure, y la habilitación se produce desde el momento en que se comienza a trabajar. Por lo tanto, las remuneraciones recibidas por el trabajador mientras duren la relación laboral, siempre estarán dentro del objeto del impuesto y, por ende, gravadas.

Ahora bien, de la misma forma en que el legislador define el hecho imponible de un tributo; por razones de conveniencia, oportunidad, o con el fin de lograr determinada política social, puede describir en la norma situaciones que, de producirse en la realidad de los hechos, impiden el nacimiento de la obligación tributaria. Con ello, nos estamos refiriendo a las exenciones.

Es importante, aclarar una cuestión, en las exenciones, el hecho imponible se perfecciona, pero a su vez, la ley impide el nacimiento de la obligación tributaria.

Las exenciones deben estar taxativamente previstas en la ley, son de interpretación estricta y, pueden ser objetivas o subjetivas, según se refieran al aspecto material o al personal del hecho imponible.

En el régimen legal del impuesto a las ganancias, las exenciones están normadas en el art. 26. Aquí, específicamente, nos interesa la prevista en el inc. i), que exime a las indemnizaciones por antigüedad abonadas en los casos de despido.

Por último, corresponde distinguir cuidadosamente las exenciones de las exclusiones de objeto o también llamado hecho imponible “no alcanzado”, que son aquellos casos en los que no se configura el hecho imponible, y por ende no nace la obligación de pago.

Generalmente las exclusiones de objeto no están legisladas, por cuanto pueden obtenerse de la correcta interpretación del hecho imponible, pero puede suceder, que, por razones de política legislativa, el legislador decida incluirlas en la ley.

La situación antes descripta, está legislada en el artículo 245 de la ley de contrato de trabajo, que prevé en caso de despido sin justa causa, el pago de una indemnización. Es la ley la que determina el importe de la indemnización a pagar, estableciendo la base salarial a considerar, y un tope mínimo que se debe considerar.

En el fallo *Vizzoti, Carlos c/ AMSA S.A.* de fecha 14/09/2004, la C.S.J.N. se expidió sobre la inconstitucionalidad del tope establecido en el segundo párrafo del art. 245, en tanto su aplicación importara una disminución de la base salarial de la indemnización, superior al 33%.

A partir de dicho fallo, la A.F.I.P., mediante su servicio jurídico concluyó que la exención prevista en el art. 26 inc. I) de la ley del impuesto a las ganancias alcanza al sesenta y siete por ciento (67%) de los montos abonados en concepto de indemnización por antigüedad, y que el 33% excedente, se encuentra gravado.

Sin embargo, los contribuyentes han iniciado reclamos de repetición, considerando que dicha indemnización se encuentra fuera del objeto del impuesto, y diferentes han sido los resultados obtenidos en el ámbito jurisdiccional.

Como se analizó anteriormente, otro modo de extinción es por mutuo acuerdo, situación regulada en el art. 241 de la ley de contrato de trabajo.

En dichos casos, nada impide, y de hecho es práctica generalizada, que empleador y trabajador acuerden el pago de un resarcimiento mayor al tope mínimo previsto en la ley.

Asimismo, suele acordarse el pago de gratificaciones complementarias, denominadas de diversas formas, por ejemplo: “gratificaciones extraordinarias”, “gratificaciones por cese laboral”, o “gratificación por jubilación”.

La cuestión se encuentra en establecer el tratamiento que, en el impuesto a las ganancias, tienen dichos excedentes y gratificaciones, ya que, en la generalidad de los casos, los empleadores retienen sobre esos conceptos el monto correspondiente al impuesto a las ganancias y lo ingresan al Fisco. De no hacerlo, pueden encontrarse sujetos a un procedimiento de determinación y a un sumario por infracciones, por incumplimiento de su rol como agente de retención.

Fallo Imbellone Oscar Alberto – TNF, 15/11/2011. En dicho fallo, el Tribunal Fiscal de la Nación, concluye que, en el caso de extinción laboral de común acuerdo, no se genera el hecho imponible dado que la causa de la indemnización no es la relación laboral, sino su cese. Por lo tanto, cabe concluir que la misma no cumple con los requisitos de permanencia y habilitación de la fuente.

Fallo Negri Fernando Horacio – CSJN, 15/07/2014. Este caso tomo mucha relevancia y ha sido analizando por la doctrina en muchas oportunidades. Fernando Negri y su empleador finalizaron el vínculo laboral que los unía en los términos del art. 241 de la ley de contrato de trabajo, por mutuo acuerdo, y como consecuencia de ello, el contribuyente recibió dentro de la liquidación correspondiente al retiro voluntario, una suma denominada, “gratificación por cese laboral”. Sobre este concepto, el empleador retuvo el monto correspondiente al impuesto a las ganancias.

El contribuyente inició una demanda de repetición sosteniendo que el monto abonado se encontraba fuera del objeto del impuesto retenido.

En primera instancia, (decisión confirmada luego por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal), se rechazó la demanda, con

fundamento en que no era procedente la exención prevista en el art. 26 inc. I) de la ley del impuesto, en atención a no tratarse de un despido injustificado, únicas indemnizaciones que caen dentro de ámbito de la exención.

Asimismo, no se hizo lugar al planteo del contribuyente relativo a que el concepto retenido se encontraba fuera del objeto del impuesto, por cuanto, a criterio del Tribunal y la Cámara, la retribución no era una suma reparadora de la pérdida de la fuente de ingresos, sino que tenía naturaleza retributiva.

El contribuyente interpuso recurso extraordinario y la Procuradora Fiscal emitió dictamen. En él, consideró que estaba fuera de debate que la suma en disputa, denominada “gratificación por cese laboral”, había sido convenida y abonada como consecuencia del distracto laboral, es decir, como consecuencia directa de la desaparición de la fuente productora de rentas. Así las cosas, entendió que el caso era análogo a los resueltos en las causas “De Lorenzo” y “Cuevas”, en tanto “...la gratificación carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujeta al gravamen, en los términos del art. 2º, inc. 1º, de la ley del impuesto a las ganancias, 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...”

La CSJN, de conformidad con lo dictaminado por la Procuradora Fiscal y, con iguales fundamentos, revoca la sentencia y ordena se dicte un nuevo fallo con sujeción a lo decidido.

Surge claro entonces, el criterio de la Corte, nos encontramos frente a un supuesto de “no alcanzado” o “no gravado” en el impuesto a las ganancias, que no cae dentro del hecho imponible, y que por ende, no produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Ahora bien, es de relevancia analizar los fallos de “Cuevas” y “De Lorenzo” nombrados recientemente.

Fallo “De Lorenzo, Amalia Beatriz” de fecha 17/06/2009. Al momento del despido injustificado, la señora se encontraba embarazada. Por lo tanto, su empleador, le paga la indemnización agravada por el artículo 178 de la ley de contrato de trabajo, y retiene en concepto del impuesto a las ganancias. Debido a esto, la contribuyente inicia recurso de repetición.

El tribunal Fiscal de la Nación concluye que la indemnización por antigüedad y la indemnización agravada por situación de embarazo, son una única indemnización por despido, especial, distinta, agravada teniendo en cuenta la circunstancia de la mujer embarazada. Al ser considerada una sola indemnización, se encuentra exenta por el artículo 20 inc. i). La Cámara confirma dicho criterio y agrega que el concepto de vacaciones no gozadas y SAC proporcional se encuentran gravados por el impuesto.

Interpuesto recurso por el contribuyente, la procuradora de la Nación decide que primero se debe examinar si las sumas percibidas por la actora como indemnizaciones del Art. 178 de la LCT, se encuentran alcanzadas por el impuesto. Continúa diciendo, que la indemnización por despido de la mujer trabajadora que obedece a razones de maternidad o embarazo, carecen de la periodicidad y la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al gravamen. Ello es así pues su percepción involucra un único concepto, que es directa consecuencia del cese de la relación laboral. La indemnización no proviene de la relación laboral, provienen del cese de la relación laboral, lo que no es lo mismo. Un orden lógico impone reconocer que primero ocurre el cese de la relación laboral y, luego como consecuencia suya, nace el derecho al resarcimiento.

Fallo “Cuevas Luis Miguel” de fecha 30/11/2010. La CSJN decidió que el resarcimiento por despido, agravado por tratarse de un empleado que realizaba actividades

gremiales, no está alcanzado por el tributo, dado que carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente, condiciones necesarias para que una renta genere el pago del tributo.

Es decir, el ingreso era resultante de la ruptura de un vínculo laboral de modo que no se cumplían los mencionados requisitos.

Así, la Corte Suprema fue más allá de considerar la naturaleza de la indemnización, es decir, si era gravada, si era por antigüedad u otro concepto resarcitorio, para determinar su gravabilidad.

El máximo Tribunal decidió ir al fondo de la cuestión y analizó si los montos percibidos por el contribuyente estaban o no alcanzados por el Impuesto a las Ganancias en tanto se verificarán las condiciones de periodicidad y permanencia, marcando de esta forma un importante precedente.

Otros conceptos que han generado controversia son la indemnización sustitutiva de preaviso, la integración mes de despido, sueldo anual complementario y las vacaciones no gozadas. El tratamiento de estos rubros ha sido analizado en diversos fallos.

Fallo “De Freitas Antonio”, con fecha 08 de marzo del 2016. La sala IV de la Cámara Nacional, concluyó que los conceptos indemnización sustitutiva de preaviso, sueldo anual complementario, vacaciones no gozadas e integración mes de despido, se encuentran alcanzados por el tributo. Esto se debe a que, según la Corte, los importes no fueron percibidos como consecuencia directa de la ruptura del vínculo laboral, sino, que por lo contrario, constituyen un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral. Tales conceptos se originan como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia y por lo tanto devienen de la mencionada relación.

En un reciente fallo de la Sala V de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en el fallo “Mouratian, Lucía Mónica”, con fecha del 15 de julio de 2021, el Tribunal

Fiscal había considerado que la indemnización sustitutiva de preaviso y las vacaciones no gozadas son conceptos indemnizatorios cuya causa no es la propia relación laboral, sino la extinción y, por lo tanto, no se encuentran gravados en tanto no cumplen con la “teoría de la fuente”.

La AFIP interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal Fiscal y la Sala V de la Cámara decidió acogerlo favorablemente, revocando la sentencia del tribunal administrativo y confirmando el rechazo de la repetición que la AFIP había resuelto por estos conceptos.

En cuanto a la indemnización sustitutiva de preaviso, la Cámara remitió a su propio fallo en la causa “Turconi, Horacio Antonio”, sentencia del 28/06/2017. En ese caso, la Sala había considerado que esta indemnización tributa el Impuesto a las Ganancias en tanto y en cuanto el artículo 26, inciso i) de la LIG (20, inciso i) en su numeración anterior establecía que las “indemnizaciones por falta de preaviso no están exentas”.

Respecto del concepto vacaciones no gozadas, la Cámara remitió al precedente “De Freitas”, de la Sala IV, sentencia del 08/03/2016 en cuanto allí se sostuvo que ese rubro no es percibido como consecuencia de la extinción de la relación laboral, sino que constituye un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral.

Entre el fallo del Tribunal Fiscal y el de la Sala V de la Cámara que lo revocó existe una diferencia de criterio respecto de la conclusión de si los rubros antedichos se encuentran gravados o no por el Impuesto a las Ganancias. Pero, además, existe una diferencia de criterio subyacente en cuanto a la secuencia de análisis que permite llegar a cada conclusión.

En esta segunda diferencia, el Tribunal Fiscal analiza si la causa que genera el cobro del concepto es la propia relación laboral o su extinción (en línea con los fallos de CSJN), la Cámara se centra en determinar si el concepto se encuentra o no exento por la LIG.

En tanto no exista una jurisprudencia consolidada en cuanto a esta diferencia, la litigiosidad continuará generándose.

En su trilogía de fallos, la CSJN minimizó la relevancia de la exención prevista por el artículo 26, inciso i) de la LIG, pues consideró que las indemnizaciones por maternidad, por estabilidad gremial y la gratificación por cese no se encuentran comprendidas en el objeto del tributo, por cuanto no cumplen con la “teoría de la fuente”. Se deduce de la jurisprudencia de la CSJN que para que una ganancia pueda considerarse exenta o no exenta, primero debe estar comprendida en el objeto del tributo. Si no está comprendida en el objeto del tributo, entonces no corresponde indagar acerca de la exención y, por tal razón, la CSJN no menciona la exención del artículo 26, inciso i) pese a que, en base a ella, se habían resuelto mucho de los precedentes hasta ese momento.

Una vez que se adopta el enfoque de la CSJN, es claro que la indemnización sustitutiva de preaviso no se encuentra gravada, por cuanto tiene como causa la extinción del contrato de trabajo.

En efecto, siguiendo la doctrina de la Corte, primero se extingue la relación laboral sin otorgarse el respectivo preaviso y luego, como consecuencia de la extinción, nace el derecho a su cobro.

El hecho de que la indemnización se calcule tomando como base la remuneración que el trabajador hubiese percibido si hubiera sido preavisado (normalidad próxima) no modifica la conclusión de que la causa es la extinción.

Si el empleador preavisa, el empleado continúa trabajando y percibe su remuneración, si no preavisa, el empleado percibe una indemnización que cobra independientemente de que no prestará tareas.

Consecuentemente, es claro que las sumas que percibe el empleado en uno y otro caso son de naturaleza diferente, aun cuando se encuentren vinculadas por su cuantificación. La

Indemnización Sustitutiva de Preaviso la percibe únicamente si antes se extinguió el vínculo y por eso no se encuentra gravada conforme a la jurisprudencia de la CSJN.

En el caso de la integración por mes de despido, al igual que lo analizado anteriormente, su derecho al cobro sobreviene a la extinción del vínculo laboral, por lo tanto, no se encuentra alcanzado por el tributo. De lo contrario, si el trabajador continuó trabajando, cobrará su sueldo devengado.

Respecto al rubro vacaciones no gozadas, la cuestión parece más debatible. Conforme al artículo 156 de la LCT este rubro se percibe cualquiera sea la causa de extinción y equivale al salario correspondiente al período de descanso proporcional a la fracción del año trabajado. Si bien es cierto que la suma que el empleado percibe por este rubro al extinguirse el contrato de trabajo se devenga a causa su prestación durante la relación de dependencia, también es cierto que la propia LCT y parte de la doctrina le atribuyen el carácter de indemnización, circunstancia que vincula su causa más con la extinción que con la propia relación laboral.

Por último, el sueldo anual complementario, comúnmente llamado como el sueldo número 13 que cobra un empleado en relación de dependencia. Esto se debe a que el SAC se devenga día a día, mientras el vínculo laboral se encuentra vigente. Cuando se produce la desvinculación, el empleado tiene derecho a cobrar la proporción de este concepto hasta el momento que se produce dicha desvinculación. Es decir que el cobro, no se encuentra relacionado con la extinción del contrato, por lo tanto, se encuentra gravado por el impuesto.

REFORMA LEY 27.430: UN ANTES Y UN DESPUES

Con la reforma de diciembre del 2017, la ley 27.430, modifica el Art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, agregando un segundo párrafo a continuación del inciso g) que dice lo siguiente:

“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 fuera 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 cuenta superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa”.

Por lo tanto, si analizamos este párrafo, podemos decir que la ley establece un tratamiento diferencial dentro de la Rentas de 4º categoría, entre los ingresos del trabajo personal en relación de dependencia, respecto de los sujetos que desempeñan cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas.

Lo que la ley ha hecho, es crear una calidad de sujetos diferente al resto de los sujetos de la misma naturaleza y especie que, recibe pagos por causa de la culminación del contrato de trabajo. Ha creado una discriminación con alto grado de inequidad. Es decir, una categoría distinta para la misma especie de sujetos. Es por esto, que esta distinción debe ser analizada desde el punto de vista de la constitucionalidad.

La jurisprudencia de la Corte en materia de principios de igualdad ha sido mantenida a lo largo de los años. Con relación al principio de igualdad en materia tributaria, la Corte ha delineado el alcance con el que debe aplicarse dicha garantía, en reiterados fallos.

“La igualdad preconizada por el artículo 16 de la Constitución, importa, en lo relativo a impuestos, establecer, que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes”. También ha recurrido a jurisprudencia de la Corte de Estados Unidos donde se ha sostenido que “la garantía constitucional mencionada no se propone

erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases”.

Por lo tanto, debe haber una razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos. El principio de igualdad no solo exige la creación de categorías tributarias razonables, sino que también prohíbe la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en realidad son distintas ya que las garantías de igualdad supone reconocer que es injusto gravar en distintas formas a quienes están en iguales condiciones, y también imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación.

Dicho esto, para entender si en el caso bajo análisis, estamos frente a una distinción arbitraria y en la cual no se cumplen el criterio de igualdad, debemos analizar que sujetos se encuentran dentro del subconjunto cuyas indemnizaciones quedan alcanzadas, para luego determinar si la razón de ser del tratamiento fiscal dispar obedece a un criterio razonable, o si, por el contrario, resulta injustificado o arbitrario.

De lo que establece la ley, se puede ver que el universo que se pretendió alcanzar con el impuesto es el de los directivos y ejecutivos de alto rango, excluyendo a los trabajadores que no ocupan esas posiciones. El objetivo de la norma, fue alcanzar a las personas que se desempeñan en altos cargos, que reciben sumas muy por encima de los importes previstos en la ley de contrato de trabajo, diferenciándolos del resto de los trabajadores. A pesar de esto, la redacción utilizada es susceptible de ser cuestionada como violatoria del principio de igualdad.

Lo ideal, desde el punto de vista constitucional, habría sido una ley que fijara un parámetro cuantitativo que evidenciara la capacidad contributiva del empleado o bien que hubiera delegado en el Poder Ejecutivo la fijación de dicha pauta cuantitativa. Lo que no

parece razonable, es que el parámetro diferenciador este dado exclusivamente por la posición o cargo que el empleado desarrolla en la empresa y no por su capacidad contributiva.

Con el dictado del decreto N° 976, el trato desigual se vuelve más evidente. Dicho decreto, en su Art. 8 establece lo siguiente:

“Quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, 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 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 veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil vigente a la fecha de la desvinculación.”

Por lo que, a igual capacidad contributiva se trata en forma más gravosa a una persona por el solo hecho de ocupar un cargo determinado. Además, al incluirse a quienes ocupen posiciones gerenciales, genera una desigualdad en el tratamiento de sujetos que deberían recibir el mismo trato.

Al incluirse en el régimen a quienes ocupen posiciones gerenciales, pero que no ejerzan los primeros mandos asimilables a los que ejercen los directivos, se genera como resultado gravar, por ejemplo, al gerente a cargo de un área. También, como está redactada la norma, podrían darse situaciones injustas, como por ejemplo el caso de un trabajador que

sea despedido luego de 30 años de trabajo, pero que solo durante el último año ejerció uno de los cargos mencionados.

Se daría en estos casos un trato diferenciado más irrazonable que el analizado respecto del texto legal, ya que se trataría de dos personas que el legislador tuvo intención de excluir del gravamen (por no ser directivos o ejecutivos), pero que la reglamentación terminó incluyendo mediante la utilización de un criterio diferenciador que no había sido incluido por la ley. Por lo tanto, el decreto N° 976 genera un nuevo cuestionamiento respecto de la garantía constitucional de igualdad.

Por todo lo expuesto, en este punto, la reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias y su reglamentación cometió varios errores que generó problemas en la actualidad:

- Desentendió y contradujo la jurisprudencia y doctrina pacífica sobre exenciones y sumas no alcanzadas. Como por ejemplo los casos “Negri”, “Cuevas”, “De Lorenzo”.
- Se violaron principios fundamentales del derecho, como el de la igualdad, la no discriminación y la equidad fiscal ante igualdad de condiciones. Estos principios son de rango constitucional, por lo tanto, deben ser tenidos en cuenta en toda ley.
- La reglamentación, es decir el decreto N° 976 excede el marco de la misma norma.
- Se busca recaudar abandonando reglas básicas del derecho y principios básicos que aseguran a los contribuyentes sus derechos fundamentales.

CONCLUSIÓN

Durante muchos años, el tratamiento en el impuesto a las ganancias de los conceptos que se abonan como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo generó discusiones doctrinarias y, especialmente, jurisprudencia contradictoria en los tribunales.

Por esa razón, frente a las extinciones del contrato de trabajo, especialmente en el caso de despidos sin causa en los términos del artículo 245 de la LCT y aquellas consensuadas en los términos del artículo 241, se generaba la controversia acerca de qué tratamiento otorgar a los conceptos abonados.

Frente a esto, se genera una tensión entre los intereses del empleador y del empleado. Así, el empleador pretende cumplir con la obligación de retener que le imponen las regulaciones impositivas, mientras que el empleado persigue cobrar los rubros sin retención alguna. Y esta tensión también puede verse reflejada en la jurisprudencia de los tribunales que resuelven la temática impositiva (Tribunal Fiscal y Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal), por un lado, y la temática laboral, por el otro; cada uno de ellos mediante la aplicación de principios propios de cada disciplina y/o de principios comunes de acuerdo a un orden de prelación diferente.

La jurisprudencia de la CSJN a través de casos emblemáticos como “Negri”, “De Lorenzo” “Cuevas”, ha sido fundamental para sentar una interpretación contundente en punto a que las indemnizaciones, gratificaciones por cese y otros rubros cuyo pago es motivado por la extinción del contrato de trabajo no se encuentran alcanzadas y, por lo tanto, el empleador no debe actuar como agente de retención. A pesar de esto, el fisco siempre mostró una actitud reticente en extenderlo a otros supuestos de similares características, obligando a los perjudicados a tener que judicializar sus reclamos.

Que las sumas que se abonan por conceptos causados por la extinción del contrato de trabajo no se encuentren comprendidas en la definición del impuesto, responde a que ellas

no cumplen con la “teoría de la fuente” pues implican la desaparición de la fuente productora de rentas.

Asimismo, que estas sumas no se encuentren comprendidas en la definición del impuesto, implica que es innecesario indagar acerca de si se encuentran exentas por la LIG. Ello es por cuanto solo pueden eximirse rentas que se encuentran comprendidas en la definición del Impuesto.

Como consecuencia de la jurisprudencia de la CSJN, el tratamiento bajo el Impuesto a las Ganancias que debe dispensarse a las sumas que se abonan en el marco de la extinción del contrato de trabajo, debe resolverse dilucidando si los conceptos respectivos tienen como causa la propia relación laboral o su extinción. Es importante determinar cuál es la verdadera causa del concepto que se abona, más allá de su denominación.

Ya han pasado varios años desde el fallo de la CSJN en “Negri”, y la cuestión del tratamiento de los conceptos que se abonan en el marco de la extinción del contrato de trabajo continúa generando debate, jurisprudencia contradictoria y la necesidad de un análisis preciso y cuidadoso en el marco de cada desvinculación.

PROPUESTA

Por lo analizado a lo largo de este trabajo, es inminente pensar en la necesidad de una propuesta que solucione la problemática. Innumerables cantidades de leyes, reformas, resoluciones, y circulares, a lo largo del tiempo, han regulado la gravabilidad del impuesto en materia de 4º categoría, específicamente en una liquidación final, siendo así una maraña legislativa para los agentes de retenciones, quienes deben interpretar las leyes y tener conocimiento exhaustivo de ellas.

En primer lugar, es importante hacer hincapié en el “Principio de Legalidad”, el cual se conoce como la prevalencia de la ley sobre cualquier actividad o función del poder público. Esto quiere decir que todo aquello que emane del Estado debe estar regido por la ley, y nunca por la voluntad de los individuos. En materia tributaria significa que únicamente una norma jurídica que tenga carácter de ley puede determinar lo que son las bases de las obligaciones tributarias. Es decir, que sólo aquella puede delimitar quiénes tienen que hacerle frente al pago de las mismas, en qué fechas, mediante qué sistema, las acciones que serán calificadas como infracciones e incluso cuáles serán las sanciones por cometerlas.

Dicho esto, como principal idea de esta propuesta, es la de derogar, mediante una ley, el segundo párrafo, inciso i), del Art. 26 del impuesto a las ganancias, el cual dice textualmente:

“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.”

La necesidad de derogar dicho fragmento, se debe a que su propia existencia es innecesaria y genera mayor confusión. Cabe recordar que las indemnizaciones por

antigüedad abonadas como consecuencia de una extinción del contrato de trabajo se encuentran fuera del alcance del impuesto por no cumplir con los 4 principios fundamentales para que una ganancia se encuentre gravada.

Lo que sucede generalmente es que las exclusiones de objeto, (hechos imposables no alcanzados), no están legisladas, por cuanto pueden obtenerse de la correcta interpretación del hecho imponible, pero puede suceder que surgen distintas interpretaciones entre la doctrina, la jurisprudencia o el fisco.

Actualmente, hay cierto consenso con respecto a conceptos que pueden involucrar una liquidación final por extinción del contrato de trabajo. Pero, también existen conceptos que aún hoy, se encuentran bajo la discusión si deben ser gravados por el impuesto a las ganancias. Y es aquí donde se genera una discrepancia que genera inseguridad jurídica, ya que ni la Doctrina, ni la justicia o el fisco pueden ponerse de acuerdo.

Es complejo plantear una solución, cuando la misma debería surgir de la interpretación, la cual es subjetiva de acuerdo a cada individuo.

Otro punto a tener en cuenta en la propuesta, es la de derogar, mediante una ley, el segundo párrafo, del inciso g) del Art. 79 del impuesto a las ganancias. El inciso en cuestión establece lo siguiente:

“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 fuera 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”.

El principal motivo para derogar dicho fragmento, se debe a que la Reforma Tributaria ha creado una calidad de sujetos diferente al resto de los sujetos de la misma naturaleza y especie que, recibe pagos por causa de la culminación del contrato de trabajo, logrando así una discriminación con alto grado de inequidad.

De lo que establece la ley, se puede ver que el universo que se pretendió alcanzar con el impuesto es el de los directivos y ejecutivos de alto rango, excluyendo a los trabajadores que no ocupan esas posiciones. A pesar de esto, la redacción utilizada es susceptible de ser cuestionada como violatoria del principio de igualdad. Lo que no parece razonable, es que el parámetro diferenciador este dado exclusivamente por la posición o cargo que el empleador desarrolla en la empresa y no por su capacidad contributiva.

Esto conlleva, a pensar también, en la derogación del Art. 8, del Decreto N.º 976, en el cual el trato se vuelva más desigual aún. Su texto dice:

“Quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, 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 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 veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil vigente a la fecha de la desvinculación.”

Por lo que, a igual capacidad contributiva se trata en forma más gravosa a una persona por el solo hecho de ocupar un cargo determinado. Al incluirse en el régimen a quienes ocupen posiciones gerenciales, pero que no ejerzan los primeros mandos asimilables a los que ejercen los directivos, se genera como resultado gravar, por ejemplo, al gerente a cargo de un área. También, como está redactada la norma, podrían darse situaciones injustas, como por ejemplo el caso de un trabajador que sea despedido luego de 30 años de trabajo, pero que solo durante el último año ejerció uno de los cargos mencionados.

Se daría en estos casos un trato diferenciado más irrazonable que el analizado respecto del texto legal, ya que se trataría de dos personas que el legislador tuvo intención de excluir del gravamen (por no ser directivos o ejecutivos), pero que la reglamentación terminó incluyendo mediante la utilización de un criterio diferenciador que no había sido incluido por la ley. Por lo tanto, el decreto N.º 976 genera un nuevo cuestionamiento respecto de la garantía constitucional de igualdad.

BIBLIOGRAFÍA

- Manasero, Carlos (2016, 28 de mayo). Posgrado de especialización en tributación. Escuela de Graduados. Facultad de Ciencias Económicas.
- Purciariello, Osvaldo R. (2016, 26 de septiembre). Las desvinculaciones laborales y el impuesto a las ganancias. El cronista. Recuperado de <http://www.cronista.com/fiscal/El-impuesto-a-las-Ganancias-en-despidos-retiros-voluntarios-y-renuncias-20160926-0005.html>
- Purciariello, Osvaldo R. (2015, 23 de febrero). Las indemnizaciones por despido. El cronista. Recuperado de <http://www.cronista.com/fiscal/Las-indemnizaciones-por-despido-20150223-0004.html>
- El fisco eliminó la retención de ganancias en indemnizaciones. (2016, 25 de agosto). Factor. Recuperado de <http://comercioyjusticia.info/factor/laboral/el-fisco-elimino-la-retencion-de-ganancias-en-indemnizaciones/>
- Estudio Villaplana. Impuesto a las ganancias y Despido. Recuperado de <https://estudiovilaplana.com.ar/indemnizacion-por-antiguedad/impuesto-ganancias/>.
- El TFN resuelve que los rubros “indemnización sustitutiva de preaviso” y “vacaciones no gozadas” no tributan el Impuesto a las Ganancias. (2019, 3 de diciembre). Recuperado de <https://www.marval.com/publicacion/el-tfn-resuelve-que-los-rubros-indemnizacion-sustitutiva-de-preaviso-y-vacaciones-no-gozadas-no-tributan-el-impuesto-a-las-ganancias-13464>.
- Ley 20.744. Ley de Contrato de Trabajo. Publicada en Boletín Oficial el 27 de septiembre de 1974. Argentina.
- Ley 20.628. Ley Impuesto a las Ganancias y sus modificaciones. Publicada en Boletín Oficial el 31 de diciembre 1973. Argentina.

- Ley 27430. Reforma Tributaria. Publicada en Boletín Oficial el 27 de diciembre de 2017. Argentina.
- Dictamen 63/1997. Publicado en Boletín oficial el día 30 de octubre de 1997.
- Dictamen 47/1999. Publicado en Boletín oficial el día 24 de junio de 1999.
- Dictamen 43/2000. Publicado en Boletín oficial el día 13 de junio de 2000.
- Dictamen 76/2002. Publicado en Boletín oficial el día 28 de agosto de 2002.
- Circular 04/2016. Publicada en Boletín oficial el día 18 de agosto de 2016.
- Circular 03/2012. Publicada en Boletín oficial el día 30 de noviembre de 2012.
- Resolución General 4003/2017. Publicada en Boletín oficial el día 03 de marzo de 2017.
- Decreto 976/2018. Publicado en Boletín oficial el día 01 de noviembre de 2018.
- Circular 04/2021. Publicada en Boletín oficial el día 18 de octubre de 2021.
- Petróleos de Challacó-Neuquén S.A. c/ Fisco Nacional. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sentencia del 17 de diciembre de 1938.
- Cuevas, Luis Miguel c/ Fisco Nacional – DGI s/contencioso administrativo”, sentencia del 30 de noviembre de 2010.
- Negri, Fernando Horacio c/ Fisco Nacional. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sentencia el 15 de julio de 2014.
- Cuevas, Luis Miguel c/ Fisco Nacional. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sentencia el 30 de noviembre de 2010.
- De Lorenzo, Amelia Beatriz c/Fisco Nacional. Cámara Nacional Cont. Administrativo Federal, Sala V. Sentencia el 06 de febrero de 2006.
- De Freitas Antonio c/ Fisco Nacional. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V. Sentencia el 08 de marzo de 2016

- Imbellone, Oscar Alberto c/ Fisco Nacional. Tribunal Fiscal de la Nación. Sentencia el 15 de octubre de 2011.
- Mouratian, Lucía Mónica c/ Fisco Nacional. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V. Sentencia el 15 de julio de 2021.
- Turconi, Horacio Antonio c/ Fisco Nacional. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V. Sentencia el 28 de junio de 2017.
- Brave Rafael c/ Fisco Nacional. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sentencia el 15 de septiembre de 1947.