

## **LAS INDEMNIZACIONES POR DISTRACTO LABORAL Y EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO QUE CABE DARLES A LA LUZ DE RECIENTES FALLOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**

Cabe recordar que la ley del Impuesto a las Ganancias, establece en su artículo 20 inc.i) una exención para *“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 Resolución General Nro. 2437 de la AFIP reglamenta el régimen de liquidación e ingreso de este impuesto, cuya retención corre a cargo del empleador.

Al respecto, el Anexo II de la mencionada Resolución señala:

No constituyen ganancias integrantes de la base de cálculo —entre otros— los pagos por los siguientes conceptos:

- a) Asignaciones familiares.
- b) Intereses por préstamos al empleador.
- c) Indemnizaciones percibidas por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad.
- d) Indemnizaciones por antigüedad que hubieren correspondido legalmente en caso de despido.
- e) Indemnizaciones que correspondan en virtud de acogimientos a regímenes de retiro voluntario, en la medida que no superen los montos que en concepto de indemnización por antigüedad, en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas.

Con relación a las indemnizaciones por despido incausado, el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo (LCT) dispone:

*En los casos de despido dispuesto por el empleador sin justa causa, habiendo o no mediado preaviso, éste deberá abonar al trabajador una indemnización equivalente a UN (1) mes de sueldo por cada año de servicio o fracción mayor de TRES (3) meses, tomando como base la mejor remuneración mensual, normal y habitual devengada durante el último año o durante el tiempo de prestación de servicios si éste fuera menor.*

*Dicha base no podrá exceder el equivalente de TRES (3) veces el importe mensual de la suma que resulte del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable al trabajador, al momento del despido, por la*

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

*jornada legal o convencional, excluida la antigüedad. Al MINISTERIO DE TRABAJO, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL le corresponderá fijar y publicar el promedio resultante, juntamente con las escalas salariales de cada Convenio Colectivo de Trabajo.*

También tiene vinculación con este trabajo cualquier tipo de indemnización laboral que tenga por causa el cese de la relación laboral, sea por antigüedad en caso de despido incausado, como cualquier otra, entre las que cabe incluir a aquellas generadas por la extinción de la relación laboral por mutuo consentimiento entre las partes. Respecto de este último caso, el artículo 241 de la LCT, dispone:

*Las partes, por mutuo acuerdo, podrán extinguir el contrato de trabajo. El acto deberá formalizarse mediante escritura pública o ante la autoridad judicial o administrativa del trabajo.*

*Será nulo y sin valor el acto que se celebre sin la presencia personal del trabajador y los requisitos consignados precedentemente.*

*Se considerará igualmente que la relación laboral ha quedado extinguida por voluntad concurrente de las partes, si ello resultase del comportamiento concluyente y recíproco de las mismas, que traduzca inequívocamente el abandono de la relación.*

## **La posición tradicional asumida por la AFIP**

Hasta el dictado por parte de la Corte de Suprema de Justicia de la Nación del fallo “Vizzoti Carlos Alberto v/AMSA S.A. s/Despido”, la AFIP sólo consideraba exenta la indemnización por antigüedad, es decir, el importe equivalente a un mes de remuneración por año trabajado, pero con la limitación establecida en el segundo párrafo del art.245 de la LCT, la que importaba una importante reducción de la cuantía de la exención.

También la AFIP consideraba exenta a las indemnizaciones que correspondan en virtud de acogimientos a regímenes de retiro voluntario hasta el límite de la indemnización por antigüedad, que en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas.

- Cambio de criterio

En dicho contexto, la Corte dicta sentencia en el mencionado caso “**Vizzoti**”, a través de la cual se declara la inconstitucionalidad del tope indemnizatorio fijado en el segundo párrafo del art.245 de la LCT, cuando éste reduce el monto del salario a los fines del cálculo indemnizatorio del despido sin justa causa, en más del 33%.- Es decir, que al efecto, el sueldo a considerar para el cálculo de la indemnización es el equivalente al 67% del mejor sueldo obtenido por el empleado despedido (cfme art.245 primer párrafo de la LCT).

Este fallo dio lugar a que la AFIP modificara su criterio inicial, admitiendo oficialmente con carácter general los parámetros establecidos en dicho fallo a los fines del cálculo de la indemnización por despido incausado, a partir de una instrucción con tal criterio que recibiera del Ministerio de Economía.

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Este criterio, sin embargo, dejaba fuera de la exención a los demás conceptos indemnizatorios, en tanto la dispensa se limitaba al caso de la indemnización por antigüedad.

Cuestión controvertida era si las gratificaciones que habitualmente se pactan en un distracto laboral por mutuo acuerdo, conforme el Art.241 de la LCT, podían quedar subsumidas dentro del concepto de indemnización por antigüedad (art.245 de la LCT) a los fines de la aplicación de la exención del impuesto a las ganancias. Ello en razón de que, por no mediar un despido incausado, en estos acuerdos se establece habitualmente en lugar de una indemnización, una gratificación por cese que otorga el empleador al ex empleado en muchos de los casos equivalente a la indemnización de despido..

Los fallos judiciales habidos al respecto, especialmente en el fuero laboral, no son totalmente concordantes, no obstante lo cual, consideramos en su momento, que tales gratificaciones quedaban igualmente alcanzadas por la exención hasta el tope establecido por el fallo Vizzoti, atendiendo a la marcada equivalencia que se registraba en la generalidad de los casos entre dicha gratificación y la indemnización por antigüedad; como así también la analogía que se observaba también con los planes de acogimiento a regímenes de retiro voluntario implementados en la década del noventa, con motivo de las privatizaciones de empresas públicas.

Este criterio judicial, tuvo inmediata trascendencia a nivel del impuesto a las ganancias, por cuanto permitió incorporar dentro del importe exento a una parte sustancial de la indemnización, que por aplicación del régimen anterior, quedaba alcanzada por el gravamen por la aplicación del tope antes mencionado en forma plena.

Llegado a este punto se hace necesario incursionar en una cuestión fundamental que atañe a la naturaleza del Impuesto a las Ganancias. En efecto, para este impuesto "ganancia" es toda renta, rendimiento, enriquecimiento o beneficio, susceptible de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente que las produce, o sea que la fuente no debe terminar o extinguirse cuando logre la ganancia sino que debe ser permanente.

En dicho contexto, existe **periodicidad** cuando el ingreso persiste o es susceptible de persistir en el tiempo, hay periodicidad cuando existe una sucesiva frecuencia de ingresos (periodicidad real).

El requisito de la **permanencia** significa que una vez que se obtiene el rédito, la fuente productora sigue perteneciendo al contribuyente. Debe ser el rendimiento de una fuente durable o permanente. Para que exista ganancia gravada no se debe extinguir la fuente con la obtención del rédito. Esta periodicidad del rédito induce la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producido, la cual se debe también mantener y conservar, pues solo así se podrán mantener y conservar los réditos.

Si bien se observa, las indemnizaciones por despido no poseen las condiciones de periodicidad y permanencia de la fuente productora pues, en efecto, no es la relación laboral la causa de la indemnización sino, por el contrario, la finalización de dicha

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

relación la que da lugar a esa indemnización. Es por tal motivo que la indemnización laboral está al margen del Impuesto a las Ganancias y, en razón de ello, queda fuera del análisis cualquier interpretación tendiente a encuadrarla dentro de alguna exención específica, pues por definición, una exención presupone la previa captación del beneficio por la ley fiscal y, ello, según se ha visto, no ocurre en este caso.

Reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consolidado el razonamiento precedentemente expuesto, a través de dos sentencias de fecha relativamente reciente, que importan una profundización del criterio esbozado por el Superior Tribunal en el fallo Vizzoti, a saber:

- a) **Sentencia “De Lorenzo, Amalia Beatriz”** del 17.06.09, donde la Corte consideró que no quedaba alcanzado a la retención del Impuesto a las Ganancias la indemnización agravada por despido de una empleada embarazada, con fundamento en que la indemnización carece de las características de permanencia y de la periodicidad de la fuente necesarias para sujetar dicho concepto al gravamen. Se agrega que no puede afirmarse que sea la relación laboral la causa jurídica de la percepción de la indemnización, si no es el cese de esa relación laboral el que genera dicha indemnización. Este enfoque jurisprudencial, da lugar a que se considere que una indemnización laboral, se encuentra fuera del alcance del objeto del gravamen, por incumplimiento de uno de sus requisitos estructurantes, privando de todo relevancia a la exención específica habida para la indemnización por antigüedad prevista en el art.20 inc.i) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.
- b) Sentencia **“Cuevas, Luis M. C/AFIP”** del 30.11.2010. En este fallo la Corte considero que la indemnización denominada “doble” prevista en el art.16 de la Ley 25561, no quedaba alcanzada por el impuesto a las ganancias. Al efecto, señaló que dicha indemnización carece de la periodicidad y permanencia de la fuente para quedar sujeta al gravamen ya que es directa consecuencia del cese de la relación laboral. Es decir, reitera y por ende consolida, la línea jurisprudencial determinada a partir del fallo “De Lorenzo”.-

Con relación a estos fallos, la AFIP por instrucción 2/2011 adecuó el criterio oficial al emergente en los fallos “De Lorenzo” y “Cuevas” pero limitado a los casos similares a los dos tratados en ambos fallos, es decir, indemnizaciones especiales y agravadas; manteniendo respecto a la indemnización general, el criterio emergente del fallo “Vizzoti”.

No obstante, en fecha más reciente, la Corte en el fallo recaído en “Ediciones B Argentina S.A.” ratificó el criterio de ambos fallos pero respecto a un caso de una indemnización laboral ordinaria o general, aunque el rechazo de la pretensión fiscal obedeció a cuestiones procesales sin que se haya pronunciado en dicho caso sobre la cuestión de fondo.

Sobre el particular, por la naturaleza del argumento esgrimido por la Corte en “De Lorenzo” y “Cuevas”, el mismo proyecta necesariamente sus efectos sobre cualquier tipo de indemnización laboral, sea especial o agravada o general, en tanto queda claro que el máximo Tribunal observa que una indemnización laboral carece de la connotación de permanencia y periodicidad de la fuente productora de

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

*Impuestos - Auditoría - Legales*

la ganancia gravada. Y todos los casos antes enunciados parten de una premisa común, la que radica en el cese de la relación laboral. En tal sentido, la limitación que invoca la AFIP en la instrucción 2/11 no luce en modo alguno razonable, en tanto la exclusión de la indemnización ordinaria adolece de las mismas carencias que la Corte observa para las indemnizaciones especiales tratadas en ambos fallos. En virtud de lo expuesto, consideramos que es el criterio de la Corte el que finalmente ha de imponerse ante la misma AFIP, en breve plazo, considerando improbable que ante los fallos señalados la AFIP pueda llegar a formular cargos por omisión de retención del gravamen ante el seguimiento que haga el empleador del criterio esgrimido por la Corte.

Respecto al distracto por mutuo acuerdo consideramos que la gratificación por cese debe ser asimilada a una indemnización por despido incausado. Es más, conforme a la jurisprudencia actual del Superior Tribunal, tanto una indemnización como una gratificación por cese, tienen por causa común la finalización de la relación laboral con el ex empleado, y en dicha contexto la solución impositiva también debe ser concordante en ambas hipótesis; es decir, que ambos conceptos no quedan alcanzados por el impuesto a las ganancias, sin que resulte de aplicación tope alguno al respecto.

Buenos Aires, 1 de junio de 2011

**Dr. Enrique D.Carrica - Dr. José Moreno Gurrea**