

## La exención del Impuesto a las Ganancias en las indemnizaciones laborales

Ana Rosa Rodríguez<sup>1</sup>

### Introducción. Marco jurídico institucional de la potestad tributaria

La función del Estado, derivada del mandato constitucional de proveer a los gastos de la nación con los fondos del tesoro nacional, hace nacer del mismo la potestad estatal para cumplirlo. De ello resulta que: "La Potestad tributaria o poder tributario, es la facultad que tiene el estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial; esto importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. En otras palabras el poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Ahora bien, en el estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico, es decir que el estado no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo. El poder estatal en la materia se agota en el momento en que el poder legislativo, portador de dicho poder en virtud de principios constitucionales que se lo atribuyen, dicta las normas sustantivas que establecen los supuestos objetivos y subjetivos de la obligación tributaria. Esta primera limitación, o primer principio fundamental del Derecho Constitucional Tributario, de-

243

---

1 Abogada, Docente Universitaria por concurso U.N.S.E. y U.C.S.E. Investigador Categoría IV SICyT U.N.S.E. Actualmente vocal de Cámara del Trabajo y Minas del Poder Judicial de Santiago del Estero.- Email: anarosa@unse.edu.ar; vicana0510@hotmail.com.

nominado por Dino Jarach (1957: 101) la “partida de nacimiento” del Derecho Tributario, es el principio de legalidad - análogo al que rige en el Derecho Penal- también llamado de reserva. En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular y aún siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los “consejos del reino” representaciones corporativas “de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin formas fijas destinadas a regular los casos individuales. La base histórico- constitucional del principio es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un estado de derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal. Es el principio sancionado indirectamente también por el artículo 29 de la Constitución Nacional que condena con la tacha de infames traidores a la patria a aquellos que atribuyan al gobernante facultades extraordinarias, por las cuales los patrimonios de los particulares queden a merced del gobierno o persona alguna. El cambio fundamental se produce cuando los modernos estados constitucionales, deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo puede ejercerse mediante la ley.-

### **Límites al ejercicio de la potestad tributaria**

De conformidad a lo expuesto y en esa línea conceptual, la facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte, en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados. Claro está que tal principio es sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición. Por eso las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el lími-

te formal respecto al sistema de producción de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución ampara.- Es necesario por otra parte advertir que las cláusulas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir mediante preceptos específicamente referidos a los tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país, etc. Examinando atentamente este principio se advierte que, la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino también que los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados expresamente en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad ni para el cobro de impuestos imprevisibles sino que el sujeto pasivo pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir, y a la autoridad no le queda otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. La arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de la carga tributaria, y los tributos sin claro apoyo legal, deben ser considerados absolutamente proscritos. Los postulados de la teoría de la limitación constitucional reposan sobre la idea de que la imposición cuando es racional es el mejor instrumento de política social y económica basado en tres reglas 1) transferir recursos del sector privado al sector público; 2) distribuir el costo del accionar fiscal conforme el ingreso de clases (equidad vertical) y 3) gravar a las personas en las mismas circunstancias económicas (equidad horizontal). Sobre todas las cosas se requiere un sistema tributario con un lenguaje claro, sin ambigüedades, circunstancias estas que atraen la obligación del ciudadano para pagar impuestos. La mutabilidad permanente del mismo, la proliferación caprichosa y enfermiza de normas administrativas, en realidad, el no saber el contribuyente cuál es al final la verdad legal, conforman objetiva-

mente la existencia de un estado prepotente alejado del verdadero estado de Derecho que poco favor hace al rótulo de estado democrático.- A su vez, la discrecionalidad legislativa siempre encuentra un freno infranqueable en el orden constitucional y ello tiene especial trascendencia en el campo de la imposición a fin de preservar los derechos de los contribuyentes en una sociedad libre. En democracia el primer requisito es que el mismo sea justo, claro de hecho y claro para la percepción del contribuyente, y sobretodo, que no roce el contrato constitucional: un impuesto es justo como estructura tributaria, si tiene por base una cierta y efectiva capacidad económica para pagar impuestos. Por último y con relación al principio que estamos tratando, puede concluirse:

El principio de legalidad:

1.- Rige para todos los tributos por igual, es decir impuestos tasas y contribuciones.

2.- Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes.

3.- Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni la D.G.I. mediante sus resoluciones generales e interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurantes del tributo porque la C.N. establece expresamente el principio de legalidad y no contempla excepciones a él por vía de delegación.

4.- Ni aún por ley se puede crear tributos o alterarse elementos estructurantes de ellos en forma retroactiva, es decir que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio. En conclusión y como garantía defensiva los sujetos pasivos tributarios pueden invocar el principio de legalidad en protección a sus derechos cuando se configure, por ejemplo, alguno de los siguientes supuestos: cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no esté íntegramente fijado en la ley; cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por la ley ; cuando el poder adminis-

trador incrementa las alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley y aún cuando exista delegación legal, al no existir expresa autorización constitucional para ello; cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado, etc. Otra limitación a la potestad tributaria lo constituye la generalidad. Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo nacionalidad edad o estructura. Este principio - del mismo modo que el de igualdad - surge del art. 16 de la C.N. y ordena que tributen sin exclusión arbitraria, todos los que están incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva, por lo que puede afirmarse que el mismo refiere a un aspecto negativo: no se trata de que todos deban pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. El gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él. La Corte Suprema ha dicho que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra. El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse (real o aparentemente) el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios. Se caracteriza la exención diciendo que es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial. Vale decir que, a su respecto, "se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no

exigibilidad de la deuda tributaria o, como dice Gomes de Sousa, resuelve dispensar del pago de un tributo debido” Por último en lo relativo al principio de la No Confiscatoriedad se puede afirmar que la C.N. *asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación ( arts. 14 y 17)*. La Tributación no puede por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales. Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente que debe entenderse por “parte sustancial” y cabe decir que no existen en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición debe establecerse en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos - sociales de cada impuesto. Así es evidente que no puede ser igual la imposición en épocas de paz que en épocas de guerra. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan.

248

Se afirma que, para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, no debe constituir un despojo para lo cual debe respetar el derecho de propiedad; desde el momento que las constituciones de los estados de derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.- El eje en torno del cual gira todo el sistema jurisprudencial de la Corte Suprema con respecto a la confiscatoriedad de la contribución, es la regla de que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, y este “ quantum ” es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos. Goñi explica la cuestión de la confiscatoriedad en el derecho argentino afirmando que la Constitución se propone asegurar la viabilidad de la Nación Argentina, en términos de nacimiento,

de afirmación, de continuidad y de progreso. Para ello, es necesario tutelar la propiedad privada desde distintos ángulos, uno de los cuales es el de ejercer toda industria lícita. Actuar desprotegiendo a la propiedad privada en general, coartando en grado insuperable el libre ejercicio de actividades útiles y lícitas o aplicar gravámenes contradictorios con el interés general así definido, requeriría reformar la Constitución o por el contrario violarla.-

## **La Retención del Impuesto a las Ganancias en las indemnizaciones Laborales**

### **Hecho imponible**

En lo que respecta al impuesto a las ganancias, su aplicación sobre ganancias emergentes de las relaciones laborales, nos interesa analizar primeramente, el hecho imponible establecido en la ley respectiva, entendiendo por tal la situación hipotética o supuesto de hecho que debe configurarse para dar nacimiento a la obligación tributaria. El art. 2 de la ley 20628 determina que son ganancias: *1 Los rendimientos rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación; este constituye el concepto general de ganancias, las que deben ser periódicas es decir que puedan reproducirse en el tiempo, y esa periodicidad debe implicar "permanencia" de la fuente productora, o sea su inalterabilidad no obstante generar el producto.* Este enunciado teórico sufre las siguientes excepciones previstas en el mismo artículo: los rendimientos, rentas beneficios o enriquecimientos, sean periódicos o no impliquen o no la permanencia de la fuente productora, de las sociedades de capital (art.69) y las rentas rendimientos, beneficios, o enriquecimientos -sean periódicos o no- provenientes del ejercicio de profesiones liberales, funciones de albaceas, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas, fideicomisarios, socio administrador de sociedades de responsabilidad

limitada, en comandita simple o en comandita por acciones, actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana, siempre que en los casos señalados, el ejercicio, función o actividad, esté complementado con una explotación comercial. Por último se consigna como excepción las ganancias o beneficios obtenidos en la venta de bienes muebles amortizables. También el mismo cuerpo normativo prevé expresamente en el capítulo IV como “ganancia de la cuarta categoría” la renta del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia (Art. 79 inc. b). Considera asimismo, ganancias las remuneraciones o sueldos de miembros directos, consejos y otros organismos de empresa o entidades constituidas en el país que actúen en el extranjero, los honorarios u otras remuneraciones originados por el asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior (art. 12). El gravamen también alcanza “ las jubilaciones pensiones retiros, subsidios, remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o recates netos de aportes no deducibles derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

### **Exenciones**

Por otra parte, corresponde examinar lo dicho por la ley acerca de las exenciones: el artículo 20 inciso i) de la Ley de Ganancias, en lo pertinente preceptúa que: se encuentran exentas del gravamen “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...". De igual modo no están alcanzados por el gravamen los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales. Conforme surge de lo expuesto, los montos abonados a una persona física en concepto de indemnización por antigüedad en caso de despido se encuentran beneficiados por la dispensa aludida, esto es, por el artículo 20, inciso i) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

### **¿Qué ha dicho la jurisprudencia?**

Ahora bien, el tema en desarrollo cuenta con variadas respuestas en el marco jurisprudencial. En efecto, el tema ha sido sometido a la decisión de la justicia en numerosos casos, tratándose en general de juicios en los que las partes discuten los rubros que forman parte de la base imponible de cálculo para el gravamen incluso el alcance mismo del rubro "indemnización por despido", exento de tributación de conformidad a los términos literales contenidos en la exención dispuesta por el art. 20 inc. i de la ley citada. En algunos casos el tribunal corre vista de la situación la A.F.I.P., dando intervención al órgano quien emite su opinión en los casos en que fuera solicitada, en especial cuando se trata de acuerdos conciliatorios en que la retención en concepto de impuesto a las ganancias se deba efectivizar en sede judicial en orden a lo previsto en el art. 10 resolución A.F.I.P. 1261/2002 (LA 2002-B-2041). Así se han expedido los tribunales laborales de la capital federal: RUBROS 1) sustitutiva preaviso (232), vacaciones no gozadas (156), gratificaciones se ha resuelto que no toda indemnización laboral se encuentra exenta sino solo aquella que expresamente dispuso el ordenamiento legal específico esto es la ley 20628. En autos "LUQUE JOSÉ c/ ORBEA Arg. S.A. S/ DESPIDO" la sala 3ª de la Cam. Nac.Trab. (1997) dispuso que dichos rubros que en el caso se había abonado a los dependientes deben tributar impuesto a las Ganancias. En el mismo sentido la Sala 5ª en autos "OSUNA NELIDA C/ ESTADO NACIONAL ARG.

S/DESPIDO". RUBRO 2) Indemnización por despido del delegado gremial despido (art. 52 ley 23.551) La sala 2ª de la Cam. Nac.Trab. en autos "CORDOBA CARLOS C/ MERIAL ARG.S.A. S/ DESPIDO" (año 2003) entendió que solo se encuentra exenta del impuesto a las ganancias la indemnización por antigüedad (art. 20 inc. i). La resolución DGI 4139 estableció el régimen de retención aplicable a las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, en cuyo art. 5 dispone que se encuentran gravadas, entre otras, vacaciones gratificaciones, falta de preaviso, y de conformidad a dichos lineamientos la indemnización por despido del delegado gremial, quedando sujeta al régimen de retención. 3) Rescisión laboral por mutuo acuerdo: La sala 5ª C. Nac. Trab. Autos: "COSENTINO, JORGE C/ IGGAM S/ DESPIDO" dijo que si las partes acordaron rescindir la relación laboral por mutuo acuerdo mediante el pago de una consensuada, corresponde que el empleador retenga el pago porcentual del I.G. toda vez que no se trató de la indemnización por antigüedad, rubro exceptuado por el art. 20 inc. i ley 20628. 4) Indemnización por despido agravada por matrimonio y/o embarazo Sentencia TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION AUTOS: "MARTIN MARIA EUGENIA S/ RECURSO DE REPETICIÓN IMPUESTO A LAS GANACIAS" hace lugar a la repetición afirmando que "conforme a reconocida jurisprudencia de la Corte, las normas impositivas – incluso las que establecen beneficios de carácter fiscal- no deben entenderse con alcance restringido sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación lo que equivale admitir que las exención tributaria pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia".

## **Análisis conceptual a la luz de los antecedentes jurisprudenciales**

Desde la perspectiva en la que nos ubica el análisis conceptual y jurisprudencial precedente, corresponde en primer lugar afirmar que, el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (Fallos: 321:366, *in re* "Luisa Spak de Kupchik y otro c/ Banco Central de la República Argentina y otro"; Fallos: 316:2329; 318:1154 y 323:3770). A ello cabe añadir asimismo un reiterado criterio de hermenéutica establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación según el cual la inconsecuencia o la falta de previsión no se supone en el legislador, y por esto se reconoce como principio inconcuso que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 278:62; 310:195; 312:1614, entre muchos otros). Sentado lo que antecede, corresponde analizar la norma en discusión teniendo en cuenta que, es regla de interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, por lo que se impone preferir la inteligencia de las normas que de mejor modo las armonice y acuerde, antes que otras que las haga irreconciliables entre sí (conf. Fallos 281: 146)". Que, por el art. 1 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) se establece que en la interpretación de

las leyes impositivas se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica y que sólo cuando no sea posible fijar por su letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos utilizados, podrá recurrirse al derecho privado. Dicha norma no importa desconocer que el derecho por encima de divisiones artificiosas es un todo armónico y coherente que no está dividido en compartimentos estancos, de modo que la interpretación debe tender siempre a armonizar la aplicación de las diferentes disposiciones del ordenamiento jurídico poniéndolas de acuerdo entre sí y no a diversificar los fundamentos que son la base de la unidad del derecho (conf. 9/6/1982, "Oscar Lanfranchi S.A.C.I.). En tal sentido se ha sostenido que la interpretación de la ley impositiva debe respetar los propósitos generales de orden económico, financiero y de promoción de la comunidad tenidos en vista al crear el impuesto. Las exenciones deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que la establezcan (Conf. Fallos 287:79;307: 1083;312:529;314:1842, entre muchos otros y en "Fabrisur S.A." del 28/4/98)". Es oportuno puntualizar lo sostenido por reconocida jurisprudencia de la Corte, en cuanto a que las normas impositivas -incluso las que establecen beneficios de carácter fiscal- no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos 303:763;307:871), lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (Fallos 315:257;316:1115)". De acuerdo a lo expuesto cabe interpretar el artículo 20, inc. i de la ley de impuesto a las ganancias de modo que no altere el espíritu y que no ponga en colisión con las otras normas de nuestro ordenamiento jurídico. En tal sentido y no existiendo una indemnización especial prevista en la legislación laboral por causa de antigüedad en los "casos de despido", sino que los términos literales empleados por el art. 245 de la ley de contrato de trabajo cuando alude a tal supuesto son "indemnización por antigüedad o des-

vido”, no puede haber ninguna duda de que la exención tributaria se refiere a la indemnización por despido calculada en función de la antigüedad. En este orden de ideas y siguiendo la orientación jurisprudencial citada, no se trata en el caso de desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a su espíritu, a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico, y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que estos son valorados por el todo normativo, pues la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de los términos de la ley que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, requisitos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos de la norma. A mayor abundamiento cabe agregar que carece de asidero alguno la afirmación de que en la indemnización por antigüedad la ley “prevé” una situación constante a base de elementos periódicos y no situaciones esporádicas o especiales, puesto que la antigüedad es, como se dijo precedentemente solo un elemento en función del cual se calcula la indemnización. En este rumbo tampoco puede convalidarse el arbitrario criterio sostenido por la AFIP con relación al alcance de esta exención: el organismo fiscal se ha manifestado en varias oportunidades limitando el alcance de la exención, al sostener que sólo se encontraba exento el importe hasta la concurrencia de los topes establecidos por los convenios colectivos. Dicho criterio, a mi juicio avanzó sobre el texto del inciso i) del art. 20 de la ley del tributo, que conforme lo apuntado precedentemente, en su parte pertinente expresa que se encuentran exentas “... las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido...”. En efecto si se examina la exención en concordancia con el resto del texto de la ley del tributo, se puede observar cómo el espíritu de esta disposición se corresponde con los criterios de habitualidad y periodicidad mencionados en el artículo 2º de la norma al describir el concepto de ganancia sujeta al impuesto. En otras palabras, dado que los ingresos por “indemnización por antigüedad” no presentan habitualidad y periodicidad para los sujetos

pasivos que los perciben, directamente no se hallan alcanzados por la definición de “ganancia” a los fines del tributo. Resalto la opinión en el sentido de que no puede sostenerse válidamente, que sólo la “indemnización por antigüedad” está eximida del impuesto en cuestión puesto que ella “tiene por finalidad resarcir a todo trabajador frente a la pérdida de la fuente de trabajo y los problemas posteriores que ello trae aparejado, sin hacer referencia a otras otorgadas por distintas índoles” y que, conforme se ha pronunciado reiteradamente la jurisprudencia, “la finalidad de la indemnización por despido es siempre la misma, pues con ella se intenta --entre otras cosas- proveer al sustento del trabajador hasta tanto pueda obtener nuevos ingresos...” razón por la cual corresponde no afectar con el impuesto a una ganancia de la cual deberá valerse el trabajador hasta tanto obtenga una nueva fuente de ingreso. (Tribunal Fiscal de la Nación Noviembre de 2004 expediente N° 21.907-1 : “MARTÍN, MARÍA EUGENIA s/recurso de repetición -impuesto a las ganancias”). De lo dicho se infiere que corresponde la aplicación de la exención al Impuesto a las Ganancias al monto indemnizatorio abonado por una empresa a los empleados como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo por mutuo acuerdo de las partes, efectuado en los términos del artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo, por cuanto así como la ley del tributo a las ganancias establece una franquicia impositiva para el supuesto de que se abone a una persona física una indemnización por antigüedad ante la circunstancia de que el empleador disponga la extinción de la relación laboral unilateralmente del mismo modo estimo que, en razón de la similitud que existe con la extinción del contrato laboral regulado en el artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo - el acogimiento a un régimen de retiro voluntario - resulta de aplicación la franquicia establecida en la ley citada, en tanto y en cuanto la indemnización o gratificación percibida por el trabajador tiene las mismas finalidades que la indemnización por despido incausado esto es resarcir al trabajador frente a la pérdida de la fuente de trabajo no afectando con el impuesto a un ingreso del cual deberá valerse, has-

ta tanto obtenga una nueva fuente de ellos. Como consecuencia de ello, los montos abonados a una persona en caso de extinción del contrato de trabajo en forma consensuada -artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo, constituyen ganancias que quedan al margen de la base de cálculo del tributo en cuestión por cuanto posee la misma naturaleza y persigue el mismo objetivo que la indemnización por antigüedad, esto es, amparar al perjudicado hasta que posea nuevamente una fuente periódica de ingreso, máxime en época de crisis económica, encontrándose amparado en la franquicia consagrada en el artículo 20, inciso i) de la Ley de Ganancias, atento a revestir idéntica naturaleza que la de la indemnización por antigüedad.

### **Alcance de la exención. El caso Vizzotti y su implicancia en el campo tributario**

Ahora bien ¿cuál es el alcance de la exención? Para ello es necesario la determinación del monto indemnizatorio que correspondería en los casos de despido incausado. Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Vizzotti, Carlos Alberto c/ AMSA S.A. S/ Despido” impuso al empleador la obligación de computar para la determinación del monto indemnizatorio - rubro antigüedad – en los casos de despido sin causa justa, **un** importe no inferior al 67% de la mejor remuneración mensual, normal y habitual del trabajador. En sus fundamentos la Corte exponía que, *permitir que el importe del salario devengado regularmente por el trabajador resulte disminuido en más de un tercio a los fines de determinar la indemnización por despido sin justa causa, significaría consentir un instituto jurídico que termina incumpliendo con el deber inexcusable enunciado en el artículo 14 bis, acerca de que el trabajo gozará de la protección de las leyes, y que éstas asegurarán al trabajador protección contra el despido arbitrario y condiciones equitativas de labor.* Como consecuencia de la jurisprudencia citada, es necesario adaptar el criterio de interpretación del alcance

de la exención establecida en el artículo 20 inciso i) de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Dicho texto legal exime del tributo a los montos percibidos en concepto de indemnización por despido rubro antigüedad. Es importante puntualizar que esos montos estaban limitados por el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, cuyo texto dispone que, la remuneración a tomar como base no podrá exceder el equivalente a tres veces el importe mensual de la suma que resulta del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable. Este sistema tarifado ha generado numerosos pronunciamientos judiciales en cuanto a su aplicación, la correcta estimación del resarcimiento en ciertos casos, etc. En virtud de la doctrina del fallo citado, la Corte incorpora ciertos criterios ya esbozados por tribunales inferiores, estableciendo un límite mínimo a los efectos de comparar la remuneración con el tope de convenio aplicable razón por la cual corresponde determinar que las indemnizaciones se considerarán exentas del impuesto a las Ganancias en la totalidad del importe pagado en un todo de acuerdo con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia en el precedente “Vizzoti, Carlos Alberto c/ AMSA S.A.” por lo que deberá eximirse del gravamen las indemnizaciones cuya base de cálculo se efectúen sobre una base no inferior al 67 % de la remuneración mensual, normal y habitual. ( Conf. DICTAMEN D.A.G.J. N° 160978 Sub Secretaria de Ingresos Públicos - Nota Externa N° 1327/2005, AFIP). A esta altura cabe puntualizar con relación al tratamiento que se le viene dando a la exención en la oportunidad de la extinción del vínculo, las consultas a la AFIP, advirtiendo que, como se señalara, el criterio sustentado por el organismo fiscal, - en cuanto limita el alcance de la exención hasta la concurrencia de los topes establecidos por los convenios colectivos revistiendo el resto el carácter de una gratificación- violenta el principio de legalidad o reserva, por cuanto limita la exención a condiciones o requisitos que el legislador no contempló. En efecto la restricción dispuesta por la AFIP se había efectuado a través de una norma carente del rango legal adecuado por lo que sólo podría mantenerse este criterio si se



afrontara la responsabilidad de quebrantar el principio constitucional de reserva legal. El pronunciamiento de la CSJ incide indirectamente sobre el criterio fiscal enunciado. Si bien no manifiesta la inconstitucionalidad del art. 245 de la LCT, limita las implicancias de la aplicación de los topes de convenios colectivos al expresar que “no resulta razonable, justo ni equitativo que la base salarial prevista en el primer párrafo del citado art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo pueda verse reducida en más de un 33% por imperio de su segundo y tercer párrafos. En otras palabras, la mejor remuneración mensual, normal y habitual que el trabajador percibió durante el último año no puede ser reducida en más de 33% por la aplicación del tope del convenio colectivo que según cada caso resulta aplicable. Es por ello que en el caso que resuelve el Alto Tribunal, a la base salarial -mejor remuneración mensual, normal y habitual percibida- le aplica el porcentaje de 67% a los fines de determinar el monto anual por el cual multiplicarán los años de antigüedad del sujeto, a los efectos de cuantificar su indemnización por antigüedad. De lo expuesto se infiere que para estimar el resarcimiento por el concepto aludido, la Corte ha fijado un monto mínimo, dejando a las partes la voluntad de un resarcimiento mayor (por ejemplo, un mes de remuneración por cada año de antigüedad reconocida -primer párrafo del art. 245-), sin que ello implique el pago de un concepto jurídico distinto al conocido como indemnización por antigüedad. Lo expresado precedentemente tiene efectos en el campo tributario, dado que en su aplicación estricta deberá entenderse por indemnización por antigüedad el monto que, a tales efectos, se establezca en materia laboral. Va de suyo que en materia fiscal no puede otorgarse a los montos abonados en concepto de “indemnización por antigüedad” un carácter diferente. En síntesis, todo importe abonado en concepto de “indemnización por antigüedad” (entendiendo como máximo las prescripciones del primer párrafo del art. 245 de la LCT) se encuentra fuera del ámbito del Impuesto a las ganancias.

En virtud de lo expuesto en todo el análisis precedente, se infiere que en el caso de un retiro voluntario o un acuerdo en los términos

del art. 241 de la LCT, la solución que emerge del pronunciamiento de la Corte habilita a los empleados que fueron desvinculados de sus trabajos, cualquiera fuera la modalidad utilizada, que hayan percibido sumas en concepto de indemnizaciones por antigüedad que superaron las estimaciones efectuadas aplicando los topes de convenio colectivo en las que el empleador aplicó el criterio fiscal, a solicitar la repetición del Impuesto a las Ganancias ingresado en exceso. Dicho criterio fiscal - conforme los fundamentos expresados en párrafos precedentes- ha quebrantado principios constitucionales consagrados en materia impositiva por cuanto “no resulta razonable, justo ni equitativo que la base salarial prevista en el primer párrafo del citado art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo pueda verse reducida en más de un 33% **por imperio de su segundo y tercer párrafos**”.

## 260 **Conclusión**

De lo expuesto cabe concluir: 1.- corresponde la aplicación de la exención al Impuesto a las Ganancias a la totalidad del monto indemnizatorio que se abona a los empleados como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo en los supuestos de despido incausado, o por mutuo acuerdo de las partes, efectuado en los términos del artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo, por cuanto así como la ley del tributo a las ganancias establece una franquicia impositiva, para el supuesto de que se abone a una persona física una indemnización por antigüedad, ante la circunstancia de que el empleador disponga la extinción de la relación laboral unilateralmente del mismo modo, en razón de la similitud que existe con la extinción del contrato laboral regulado en el artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo - el acogimiento a un régimen de retiro voluntario - resulta de aplicación la franquicia establecida en la ley citada, en tanto y en cuanto la indemnización o gratificación percibida por el trabajador tiene las mismas finalidades que la indemni-

zación por despido incausado esto es resarcir al trabajador frente a la pérdida de la fuente de trabajo no afectando con el impuesto a un ingreso del cual deberá valerse, hasta tanto obtenga una nueva fuente de ellos. 2.- Poner de manifiesto la relevancia del rol que deben cumplir los jueces como intérpretes de la ley, pues tal como se ha dicho *“el principal papel del Juez reside en su independencia para velar las libertades públicas y acrecentar el respeto por los Derechos Humanos porque el Poder Judicial tiene un compromiso histórico y moral con la preservación de la dignidad del hombre”* (Benedito Calheiros Bomfim, *“A Crise do Direito e do Judiciário”*, Destaque, Rio de Janeiro, 1999, pág.71). *Este compromiso judicial, ético en sus raíces, se normativiza a partir de la directiva constitucional expresada en el art. 14 y en el 14 bis de la Constitución vigente. Como los documentos de Derechos Humanos enumerados en la Constitución Nacional art. 75, inc. 22, son superiores a las leyes, ya no se puede prescindir de ellos en la solución de los casos concretos, con el agregado que la prescindencia puede originar responsabilidad internacional del Estado Argentino (CS, “Méndez Valles, Fernando c/A.M. Pescoio SCA”, 26.12.1995). Del mismo modo, la Declaración Socio laboral del Mercosur, por emanar del Tratado de Asunción, es superior a las leyes (C.N., art. 75, inc. 24). Los instrumentos indicados, basados en la dignidad del hombre, buscan la dignificación del trabajador como parte hiposuficiente de la relación laboral. De ahí que todo lo referente al salario y las indemnizaciones han de valorarse como elemento axiológico y no como componente económico de los costos.-. Todo Juez debe, por mandato normativo, explicar las razones en que basa su decisión, ya que el pueblo tiene derecho a conocer los argumentos que en su interior (conciencia, emoción, inteligencia, voluntad) ha desarrollado para llegar a la decisión (art. 163 CPCyC). Cabe recordar, finalmente, que la eficiencia jurídica de un país no se mide por la cantidad de leyes sancionadas ni por el número de tribunales sino por el modo cómo es tratado en la norma y en la jurisprudencia el ser más débil de la relación (Enrique Marí, X Conferencia Nacional de Abogados, Rosario, 1983, ad sensum, citado por Liliana Beatriz Constante, “Acción de amparo. Sistema de derechos de base constitucional”, en “La Ley”, 14.10.1999, pág. 3).* 3) Por último me permito

citar las enseñanzas del Maestro Juan B. Alberdi en su libro: Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853 en el Cap. IV "PRINCIPIOS Y REGLAS SEGÚN LAS CUALES DEBEN SER ORGANIZADOS LOS RECURSOS PARA LA FORMULACIÓN DEL TESORO NACIONAL"

262

*Es verdad que la tendencia natural de la renta pública es a ser grande y copiosa; pero en la doctrina económica de la constitución argentina la abundancia de la renta pública depende del respeto asegurado a los derechos naturales del hombre, en el empleo de sus facultades destinadas a producir los medios de satisfacer las necesidades de su ser. Esos derechos, en que reposa el sistema rentístico, el plan de hacienda o de finanzas, que es parte accesoria del sistema económico del país, son la propiedad, la libertad, la igualdad, la seguridad en sus relaciones prácticas con la producción, distribución y consumo de riquezas. La Constitución quiere que la ley fiscal o rentística respete y proteja esos derechos, lejos de atacarlos. Agrega (pag. 166/167): "Según el art. 4 de la Constitución Argentina, la contribución es para formar el tesoro nacional; el tesoro como medio de ejecución, es para gobernar; el gobierno es para hacer cumplir la constitución; la constitución, como dice el preámbulo es para afirmar la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz, servir a la defensa común, promover al bienestar y asegurar los beneficios de la libertad. La contribución es según esto, el precio con que se obtiene el goce de éstas cosas: luego su erogación forma el gasto más precioso del hombre en sociedad. Pero la experiencia prueba que esos fines pueden ser atacados por la misma contribución establecida para servirlos ". " No hay garantía de la Constitución, no hay uno de sus propósitos de progreso que no puedan ser atacados por la contribución, veamos cómo: Por la contribución exorbitante atacáis la libertad de industria y de comercio, creando prohibiciones y exclusiones que son equivalentes del impuesto excesivo; atacáis la propiedad de todo género, llevando la contribución más allá de los límites de la renta; atacáis la seguridad por la*

*persecución de los efugios naturales de defensa apellidados fraude, que son hijos naturales del rigor fiscal; atacáis la igualdad, disminuyendo las entradas y goces del pobre. Tales son los resultados del impuesto exorbitante: todos contrarios a las miras generosas de la Constitución, expresadas en el preámbulo. Por la contribución desproporcionada atacáis la igualdad civil, dada como base del impuesto por los arts. 4 y 16 de la constitución. Por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional. Por el impuesto mal recaudado, eleváis la contribución de que forma un gasto adicional; atacáis la seguridad, formáis enemigos al gobierno, a la Constitución y al país, alejando las poblaciones asustadas de un fisco armado en nombre de la República de todas las herramientas de la Inquisición.-*

## Bibliografía

### Libros

Alberdi, Juan Bautista, 1854, *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Cap. IV, "Principios y Reglas Según las Cuales Deben Ser Organizados los Recursos Para la Formulación del Tesoro Nacional" (pp. 149- 166/167). [http://www.planetalibro.net/ebooks/.../ebook\\_view.php?..](http://www.planetalibro.net/ebooks/.../ebook_view.php?..)

Bonfim, Benedito Calheiros, 1999, "A Crise do Direito e do Judiciario", Rio de Janeiro, Destaque.

Ekmekdjian, Miguel A., 1996, *Análisis Pedagógico de la Constitución Nacional*, Ed. Depalma.

Giuliani Fonrouge, Carlos, 1997, *Derecho Financiero*. Volumen I Quinta Edición actualizada por Susana Navarrine y Rubén Oscar Asorey . Edit. Depalma.

264

Jarach, Dino, 1957, *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Liceo Profesional Cima.

Villegas, Héctor, B., 2001, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Edit. Depalma.

### Artículos Revista

Constante, Liliana Beatriz citando a Enrique Marí, X Conferencia Nacional de Abogados, Rosario, 1983, ad sensum,, en "Acción de Amparo. Sistema de Derechos de Base Constitucional", en "La Ley", 14.10.1999, p. 3

Fallos "Impuesto a las Ganancias Agravamiento por Matrimonio. Acción de Repetición. Exención. Indemnización por Despido", Revista Derecho Laboral Y Seguridad Social 2005-B-1622.

Fernández, Luis O. "Impuesto a las Ganancias: Indemnización por Matrimonio" en Revista Derecho Laboral y Seguridad Social 2005-B-1625.

González, María D. "El Impuesto a las Ganancias en las Indemnizaciones Laborales en Revista Derecho Laboral y Seguridad Social 2006-A-668."

Maccaferri Patricia *“Fallo “Vizzotti. Exención Impositiva. Indemnización por Antigüedad”* en. Revista Derecho Laboral y Seguridad Social 2005-B-1042.

**Resumen**

El presente trabajo se propone indagar acerca de la aplicación de la exención del Impuesto a las Ganancias a los montos indemnizatorios que se abonan a los empleados como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo en distintos supuestos. Para ello es necesario delimitar el ejercicio de la potestad tributaria del estado según el mandato constitucional de proveer a los gastos de la nación. Luego, dentro de este marco conceptual, describir los elementos estructurantes del impuesto a las ganancias, su aplicación a las rentas emergentes de las relaciones laborales. Se desarrolla el análisis conceptual del alcance de las exenciones previstas a la luz de los antecedentes jurisprudenciales, determinando sus implicancias en el campo tributario. Se afirma el criterio amplio en la aplicación de la exención integral del impuesto a las ganancias sobre los montos indemnizatorios provenientes de supuestos de extinción del vínculo pretendiendo resarcir al trabajador frente a la pérdida de la fuente de trabajo sin afectar con el impuesto un ingreso del cual deberá valerse hasta tanto obtenga una nueva fuente generadora, y se resalta el ejercicio de la función judicial a fin de garantizar el respeto por la dignidad del trabajador parte hiposuficiente de la relación laboral.

**Abstract**

This report aims to inquire about the application of exemption of the Income Tax on compensation amounts that are paid to employees as a result of the termination of the job contract in different situations. Therefore we must delimit the exercise of state taxing power of provide for the expenses of the nation according to the constitutional mandate. Then, within this conceptual framework, we describe the structural elements of the income tax and their application to income arising from employment relations. We develop the conceptual analysis of the scope of the expected exemptions considering the past cases law, identifying its implications in taxation field. We affirm the broad discretion in implementing the comprehensive exemption of the income tax on the amounts of compensation coming from alleged extinction of the link, claiming redress to the employee against the loss of the job source, without affecting the worker the amount which will help to hold him up until he gets a new job source, and it emphasizes the exercise of the judicial function to ensure the respect for the worker dignity, the hyposufficient part of the employment relationship.