República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-17681267-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Febrero de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte.N° 48.661-I, PETRIKOVICH Ricardo Daniel s/denegatoria de repetición".

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte.N° 48.661-I, caratulado PETRIKOVICH Ricardo Daniel s/denegatoria de repetición".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que el Sr. Ricardo Daniel PETRIKOVICH interpone recurso de apelación por denegatoria de repetición referida a la restitución de retenciones en exceso contra la resolución N° 36/2018 (DV NRR1) de fecha 17 de marzo de 2018, suscripta por el Jefe (int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., por la que no se hizo lugar a la acción de repetición interpuesta por la actora el día 12 de abril de 2017, ni convalidó la declaración jurada rectificativa N° 1 del Impuesto a las Ganancias período fiscal 2016 presentada el 02 de octubre de 2017.

Que en su presentación de fs 27/37 señala que en el marco del artículo 81 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) pretende repetir la suma de $ 1.164.159,80 que responde a los siguientes conceptos:

a. **Gratificación acuerdo de confidencialidad $ 2. 188.509,60**
b. **Gratificación plan de pensión $ 46.591,00**
c. **Gratificación entrega anticipada de acciones $ 1.091.070,26**

Que las sumas e ítems mencionados son el resultado del cese laboral con su ex empleadora MASSALIN PARTICULARES S.R.L. quien, en oportunidad de instrumentarse la desvinculación laboral, habría retenido indebidamente el Impuesto a las Ganancias sobre determinados ingresos que a su entender debieran estar fuera de la tributación.

Que para sustentar su postura, considera que los pagos fueron realizados a través de un convenio celebrado en el marco del artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo y que el organismo fiscal al momento de resolver ignora el verdadero sentido del Fallo CSJN "Negri, Fernando Horacio c/AFIP-DGI como así también de otros antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales.

Agrega a sus fundamentos la naturaleza de “gratificaciones” que le otorgó la Cláusula 14 del acuerdo de desvinculación a cada una de las prestaciones que dieron origen a las ganancias bajo trato. Al mismo tiempo refuerza su basamento considerando que los ingresos no cumplen con la calidad periódicos, permanentes y habituales que exige la teoría de la fuente receptada en el artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Considera que la postura de la AFIP al rechazar la solicitud de repetición constituye no solo una manifiesta contradicción con sus actos propios, sino también un claro escándalo jurídico, producto de resolver contradictoriamente una situación análoga, refiriéndose al caso “Negri”, al imputarle que en la Circular 4/2016, el organismo receptó el criterio de la CSJN, *aclarando que el pago realizado en concepto de “Gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo” (artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo) no se encuentra alcanzado por el Impuesto a las Ganancias y queda excluido del régimen de retención de la RG (AFIP) 2437 (hoy RG 4003/2017*).

Los agravios se concretan sobre la interpretación que el Fisco Nacional efectuó al considerar como “obligaciones de no hacer” al compromiso de confidencialidad y no competencia que prevé el Acuerdo, y al no contemplar que las gratificaciones “plan de pensión” y “deferret stocks” se abonaron en el marco de un cese laboral.

Cita jurisprudencia que hace a su defensa, ofrece prueba instrumental, documental e informativa, habiéndose incorporado las dos primeras y hecho lugar a la última, desestimando la oposición planteada por el Fisco Nacional a que la misma no fuera producida.

Finalmente solicita que se revoque la resolución N° 36/2018 de la AFIP y se disponga la admisión de la acción de repetición con la consecuente devolución de las sumas retenidas en exceso.

II. Que a fs 47/52 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido y como cuestión preliminar rechaza la demanda planteada, con costas.

A renglón seguido, niega todos y cada uno de los hechos como así también el derecho invocado por la recurrente, además de la exégesis que la actora realiza respecto de la resolución dictada.

Responde cada uno de los agravios, y repele las citas jurisprudenciales realizadas por considerar que no resultan aplicables al caso en particular y que además resulta una cuestión de hecho y prueba no siendo adaptables las interpretaciones analógicas.

Se opone a la prueba ofrecida por la apelante, con excepción de aquella que forma parte de los antecedentes administrativos.

Por último, introduce la cuestión federal y solicita que oportunamente se dice sentencia rechazando el recurso intentado, con costas a la parte actora.

III. Que a fs. 69 obra la contestación del oficio librado a Massalin Particulares y a fs. 72 se declaró cerrado el período de instrucción.

Que mediante el PV-2021-91324127-APN-VOCXII#TFN se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala D, en los IF-2021-107825061-APN-DTD#JGM y RE-2021-108897496-APN-SGAI#TFN obran los alegatos del Fisco Nacional y de la actora, respectivamente; poniéndose los autos a disposición para el dictado de sentencia en el IF-2022-14453874-APN-VOCXII#TFN.

IV. Que de acuerdo a los planteos y defensas realizados por las partes, la litis queda circunscripta a: 1) determinar si los conceptos y montos cobrados por el Sr. Petrikovich en oportunidad de la desvinculación de la empresa Massalin Particulares S.R.L. y que fueran objeto de retención por parte de esta última, que se señalaron en el Considerando I corresponde que tributen el Impuesto a las Ganancias y en consecuencia, 2) establecer si procede la repetición de las retenciones sufridas en el momento de la liquidación final por el cese de actividades, y que fueran transformadas en saldo a favor por imperio de la declaración jurada rectificativa N°1 presentada a instancias del funcionario interviniente en la etapa de verificación.

V. Sobre la base de la documentación existente en las actuaciones y en los antecedentes administrativos, se verificó que el Sr. Petrikovich ingresó a la empresa Massalin Particulares S.R.L. el 1° de noviembre de 1995 y firmó un convenio de desvinculación con vigencia a partir del 29 de febrero de 2016. A fs 27 (aa) luce el informe fiscal con las remuneraciones declaradas mediante F.931 desde el año 2004, y a fs 18 del presente surge de los recibos de sueldos incorporados por los meses de diciembre 2015, enero y febrero 2016 que el salario mensual vigente en ese momento ascendía a $ 182.375,80.

Que la suma de impuesto que se repite ante este Tribunal asciende a **$ 1.164.159,80** a partir de un monto de ganancias en debate de $ 3.326.170,86, no coincidiendo en forma global con el monto reclamado en sede administrativa que primero ascendía $ 1.815.013,99 y luego se redujo a **$ 1.571.163,01** aduciéndose un error. Si bien está claro que esta instancia debe sujetarse al primero de los montos señalados, al producirse la apertura de los tres conceptos que se cuestionan, en el escrito de presentación se incluye un monto de $ 1.091.070,26 por el rubro “Gratificación entrega anticipada de acciones”, que no se ha explicado ya que no surge en forma expresa ni de los antecedentes administrativos ni de la documentación agregada al expediente.

Que el convenio de desvinculación celebrado entre el Sr. Petrikovich y su ex empleadora, permite extraer algunos datos que permiten acercarse a la naturaleza de los conceptos que componen el acuerdo.

Que allí se destaca la Cláusula 2°, donde las partes dejan constancia que la decisión de extinguir el vínculo laboral que las une se realiza en el marco del artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo con efectos a partir del 29 de febrero de 2016, señalándose en la Cláusula 4° que la función del trabajador se encuentra fuera del ámbito de aplicación de las normas de Convenios Colectivos de Trabajo.

Que toma relevancia la Cláusula 6° en cuanto fija una “gratificación por egreso” equivalente a la suma de $ 9.017.349,45 compuesta por: **a) $ 2.188.509,60 en concepto de gratificación extraordinaria por confidencialidad y no competencia**; b) $ 612.531,44 en concepto de gratificación extraordinaria; y c) $ 36.782,89 por mes durante un plazo de 169 meses, desde el 01 de marzo de 2016 hasta el 31 de marzo de 2030, sin indicarse su origen o fundamento. Como adelanto del análisis que se efectuará a continuación, se destaca que el único item objeto de la repetición que incluye esta cláusula 6° es el citado en el punto a) resaltado, dejándose constancia que la empresa Massalin informó que solo el concepto que no sujetó a retención fue el indicado en el punto b) por considerarlo exento del impuesto. Por último se verifica que no existe precisión sobre el tratamiento otorgado en la declaración jurada anual al concepto incluido en el punto c), ya que su pago en cuotas no afectó la liquidación final.

Que la Cláusula 7° se refiere a un plan de pensión que se activará a partir del 1 de abril de 2030, en carácter de renta vitalicia con un importe actualizable (Cláusula 8) de $ 16.965,62 que se lo denomina “Beneficio Plan de Pensión”. La cita está ligada al agravio que presenta la empresa con relación al concepto incluido en la liquidación final por un monto de **$ 46.591 llamado Gratificación Plan Pensión ahorro** -no remunerativa- código 4159 y que el Fisco encuadra en las Cláusulas 7° y 8°. Si bien es correcta la observación que efectúa el

recurrente en cuanto a que no es la Cláusula 7° la que activa el pago de $ 46.591, ya que el Plan de Pensión previsto en esta última cláusula recién se pondrá en vigencia en el año 2030, pero sin embargo queda aún más desprovisto de argumentos el pago de la suma de $ 46.591, pues ni el acuerdo ni documentación alguna, explican la motivación de dicho pago, quedando sin sustento la no gravabilidad en el Impuesto a las ganancias y el pedido de repetición sobre dicho concepto.

Otra de las cláusulas de interés es la 10° que contempla, en el marco del **Programa de Deferred Stocks**, que las acciones que hayan sido concedidas pero aún no entregadas, serán parcialmente otorgadas, a razón de dos tercios de la cantidad de acciones adjudicadas en el año 2014, equivalentes a 574 acciones y un tercio de las adjudicadas en el año 2015, equivalentes a 194 acciones. Allí refiere a una **entrega anticipada –parcial- de acciones** que se materializaría el 29 de febrero de 2016, pero nada se dice de a) cómo funciona el programa de Deferred Stocks, b) su calidad de recompensa o gratificación, c) los criterios de adjudicación de acciones, generalmente vinculadas a compensaciones por desempeño, d) las restricciones para su disponibilidad, mayormente diferidas hasta la época de jubilación o retiro, e) las entregas ya efectuadas con anterioridad. La falta de ofrecimiento de pruebas en este sentido no permite analizar el carácter excepcional o extraordinario del ingreso, pues lejos del criterio que sostiene la recurrene, nada tendría que ver el momento de desvinculación para calificar la renta que proviene de la efectiva asignación de acciones ya que el derecho se generó durante la relación laboral, como resultado de una recompensa o reconocimiento por la performance en el desempeño, la que queda ha quedado sin disponibilidad y restringida hasta el momento que se fijó en el acuerdo original de adjudicación de acciones o un momento como éste –el del convenio de desvinculación- en el que la empresa decidió liberar parcialmente dicha restricción, porque de hecho lo hace sólo en 2/3 y 1/3, de las acciones adjudicadas en los años 2014 y 2015, respectivamente, y entregar las acciones. En síntesis el análisis sobre la producción del hecho imponible y de las condiciones para su generación -periodicidad de la renta, permanencia de la fuente y habilitación- debe ser efectuado durante la relación laboral y a ella debe atribuirse el derecho ganado, siendo que el retiro o jubilación sólo dispara la percepción efectiva, en la medida que la restricción haya sido plena. En base a lo expuesto considero que se trata de una ganancia alcanzada con el gravamen que cumple con la teoría de la fuente y no sujeta a repetición.

Con relación a la **gratificación por confidencialidad y no competencia**, el Convenio -Cláusula 16°- fija un período de tiempo para que el Sr. Petrikovich no preste servicios en empresas competidoras -hasta el 28 de febrero de 2018- como así también este último se compromete a mantener estricta confidencialidad respecto de la información que tiene tal carácter, además de la financiera, comercial, etc.

Sobre este último concepto corresponde estar al alcance que le han dado las partes en el Acuerdo, en la medida que ello no implique desde la realidad económica una utilización abusiva de los beneficios tributarios. El ex empleador encuadró como única excepción a la tributación, los $ 612.531,44 que provienen de la Gratificación Extraordinaria por aplicación del artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo y que de hecho de haber existido una ruptura unilateral de la relación laboral que hubiera merecido ser indemnizada, esa retribución y el carácter exento hubiera sido mucho mayor al monto citado, por lo que guarda absoluta razonabilidad el tratamiento otorgado. Tampoco la suma de $ 2.188.509,60 asignada a la “gratificación por confidencialidad y no competencia” resultaría exagerada en un marco indemnizatorio atento que el Sr. Petrikovich tenía un ingreso mensual de $ 182.375,80 y más de 20 años de antigüedad, sin embargo no es únicamente el monto de la gratificación lo que debe evaluarse sino también el encuadre que le han dado las partes y la calificación legal que le cabe a cada uno de los puntos de acuerdo.

En primer lugar, resulta relevante el fundamento que la motiva esto es, tal como señaló el juez administrativo que rechazó la repetición, su asimilación a una obligación de no hacer –gravadas expresamente en el artículo 45 de la ley de impuesto a las ganancias (t.vigente)-, que estrictamente son por lo menos dos las que emergen en forma

nítida. Una, la de no brindar información confidencial y la otra de no prestar servicios para otra empresa de la competencia. De hecho, se establece que ante el incumplimiento de algunos de esos compromisos (cláusula 20°), dará derecho a la parte cumplidora a resolver el acuerdo y a reclamar daños y perjuicios. Y si bien es cierto que la referencia de la AFIP a la Resolución 830/00 no resulta aplicable al régimen del trabajo en relación de dependencia, en esta instancia los regímenes retentivos aplicables durante el año 2015 ya han quedado superados por la determinación anual del impuesto, y por la declaración jurada rectificativa presentada por la repitente, atento que el debate quedó circunscripto a la gravabilidad o no en el Impuesto a las Ganancias.

A lo expuesto se suma otro aspecto que oscurece la posibilidad de admitir su desgravación, habiendo ello quedado plasmado en la Cláusula 14°. A pesar de que las partes le otorgaron la calidad jurídica de "Gratificaciones por egreso" y que la simple "denominación" no implica la utilización a cielo abierto de la jurisprudencia de la CSJN en el caso Negri, resulta fundamental para comprender su esencia investigar su destino o aplicación efectiva. Allí se prevé que las sumas acordadas podrán ser aplicadas a la cancelación de cualquier reclamo que el Sr. Petrikovich pudiera tener con la empresa Massalin Particulares, en especial aquellos vinculados con la relación de empleo que hubo entre las partes. Entre los hipotéticos reclamos a compensar con las gratificaciones otorgadas, se incluye expresamente -entre otras- las indemnizaciones por despido sin causa, indemnizaciones por falta de preaviso, **sueldos y/o diferencias salariales**, **comisiones debidas, horas extraordinarias, licencias o vacaciones, aguinaldos, gratificaciones o premios de cualquier clase, planes de incentivo, beneficios, honorarios**, enfermedades, etc. De lo transcripto se puede visualizar los múltiples destinos asociados con las actividades laborales ya desarrolladas y que nada tienen que ver con una razón extraordinaria o de excepción, tal como impulsa el recurrente, pues todas esas hipotéticas razones se terminan asociando con una actividad periódica, permanente prestada durante la vigencia de la relación laboral y que ha estado alcanzada con el impuesto. Por las razones expuestas considero que el concepto "gratificaciones por confidencialidad y no competencia" se encuentran alcanzadas con el tributo y por ende el tributo ya ingresado no es motivo de repetición.

Por todo lo expuesto voto por rechazar el recurso de repetición impulsado por la actora, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

La Dra. O´Donnel dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Rechazar el recurso de repetición impulsado por la actora, con costas.

2°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 97.106 (Pesos noventa y siete mil ciento seis) equivalente a 15,01 (quince –01/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 242.764 (Pesos doscientos cuarenta y dos mil setecientos sesenta y cuatro) equivalente a 37,53 (treinta y siete con 53/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, Art. 11 inc c) de la Ley N° 27.541 y la Acordada N° 28/21 (09/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja

constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.22 16:01:03 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 16:47:47 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 17:07:16 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 17:07:16 -03:00