47294/2022 PETRIKOVICH, RICARDO DANIEL (TF 48661-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 21 de junio de 2023.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación, resolvió: (a) rechazar, con costas, el recurso por denegatoria de repetición que el actor interpuso respecto del impuesto a las ganancias, período fiscal 2016; y (b) regular los honorarios de los letrados intervinientes por la Administración Federal de Ingresos Públicos–Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) (ver el pronunciamiento de fs. 99/101).

En lo que ahora importa, sostuvo:

(i) La litis quedaba circunscripta a determinar si se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias "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", correspondiente a "gratificación por acuerdo de confidencialidad" ($2.188.509,60), "gratificación plan de pensión" ($46.591) y "gratificación entrega anticipada de acciones" ($1.091.070,26).

(ii) Los términos del convenio de desvinculación suscripto por el señor Petrikovich y la firma que lo empleaba permitían acercarse a la naturaleza de esos conceptos:

a. En el marco que otorga el artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo las partes dejaron constancia de la decisión de extinguir el vínculo laboral que las unía a partir del 29 de febrero de 2016 (cláusula 2º).

b. Convinieron una "gratificación por egreso" equivalente a la suma de $ 9.017.349,45 compuesta por distintos ítems: (a') $ 2.188.509,60 en concepto de "gratificación extraordinaria por

confidencialidad y no competencia"; (b') $ 612.513,44 en concepto de "gratificación extraordinaria", y (c') "$ 36.782,89 por mes durante un plazo de 169 meses […] sin indicarse su origen o fundamento" (cláusula 6º.)

c. Únicamente era objeto de repetición el ítem (a'), pues el ex empleador encuadró como excepción a la tributación el ítem (b'), mientras que el concepto incluido en el concepto (c') "no afectó la liquidación final".

d. En relación al plan de pensión "asiste razón al recurrente en cuanto a que no es la Cláusula 7º 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".

No obstante, el acuerdo no explicita la motivación del pago de la suma de $ 46.591 "quedando sin sustento la no gravabilidad en el impuesto a las ganancias" (cláusula 7º).

e. Respecto del "Programa de Deferred Stocks" se dejó constancia de "que las acciones concedidas, pero no entregadas serían parcialmente otorgadas, a razón de dos tercios de la cantidad de acciones adjudicadas en el 2014 […] y un tercio de las adjudicadas en el 2015. Allí refiere a una entrega anticipada –parcial– de acciones que se materializaría el 29 de febrero de 2016, pero nada dice en relación a: 1) cómo funciona el programa de Deferred Stocks, 2) su calidad de recompensa o gratificación, 3) los criterios de adjudicación de acciones, generalmente vinculadas a compensaciones por desempeño, 4) las restricciones para su disponibilidad, mayormente diferidas hasta la época de jubilación o retiro, 5) las entregas ya efectuadas con anterioridad" (cláusula 10º).

f. "La falta de ofrecimiento de pruebas en este sentido no permite analizar el carácter excepcional o extraordinario del ingreso, pues […] nada tendría que ver el momento de la 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 perfomance en el desempeño, la que

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 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".

g. Las partes convinieron que el señor Petrikovich se abstendría de prestar servicios en empresas competidoras y se comprometería a mantener una estricta confidencialidad respecto de la información que tenía tal carácter hasta el 28 de febrero de 2018 (cláusula nº 16).

Aquel compromiso era asimilable a una obligación de no hacer y éstas se encuentran expresamente gravadas en el artículo 45 de la ley de impuesto a las ganancias.

Además, la cláusula 14º previó que las sumas acordadas podrían ser aplicadas a la cancelación de cualquier reclamo que el Sr. Petrikovich pudiera tener con la empresa Massalin Particulares, especialmente "aquellos vinculados con la relación de empleo que hubo entre las partes" y se incluyó expresamente a "las indemnizaciones por despido sin causa, indemnizaciones por falta de preaviso, sueldos y/o diferencias salariales, comisiones debidas, horas extraordinarias, licencias o vacaciones, aguinaldos o gratificaciones o premios de cualquier clase, planes de incentivo, beneficios, honorarios, enfermedades, etc.".

Esas circunstancias permitían advertir que aquellas gratificaciones "nada tienen que ver con una razón extraordinaria o de excepción pues todas esas hipotéticas razones se terminan asociando una actividad periódica, permanente prestada durante la vigencia de la relación y que ha estado gravada con el impuesto".

II. El actor apeló ese pronunciamiento y expreso agravios (ver fs. 107 y el memorial de fs. 108/114 que fue replicado por la AFIP-DGI a fs. 128/136).

Sus críticas pueden sintetizarse de la siguiente manera:

(i) “Las partes acordaron un pago único, extraordinario y con motivo del egreso de un empleado, rubro de naturaleza no remunerativa y extraordinaria que jamás podría entenderse como renta sujeta a[l] impuesto a las ganancias”.

(ii) La sentencia realiza una disquisición inadmisible respecto de los distintos ítems que constituyeron el contenido económico de la desvinculación laboral, “aún cuando los pagos reconocidos por la empresa hubieren tenido causa u origen en otros conceptos devengados en el pasado como créditos laborales y/o en concepto de obligaciones de no hacer”.

(iii) El momento del otorgamiento de la indemnización es lo que define si el monto de la gratificación es susceptible de retención.

(iv) Las acciones y el plan de pensión “han sido montos fijos reconocidos por la empresa al momento del cese laboral del empleado y como reconocimiento originado en la salida de la empresa. Ninguna prueba correspondía entonces ofrecer y/o producir con relación a la forma y/o desarrollo que esos conceptos han tenido mientras la relación de empleo estaba vigente”.

(v) La sentencia omitió aplicar la doctrina establecida por la Corte Suprema en los precedentes “*Negri*”, “*De Lorenzo*” y “*Cuevas*”.

(vi) La equiparación de las obligaciones de confidencialidad y no competencia asumidas en el convenio de confidencialidad con las obligaciones de no hacer es incorrecta. La Sala V de esta cámara en el precedente “*Imbellone*”, pronunciamiento del 9 de octubre de 2012, “entendió aplicable la doctrina de la Corte Suprema en la causa ‘De Lorenzo’” a la compensación relativa al compromiso de confidencialidad y no competencia.

(vii) Subsidiariamente, en caso de que se confirme la decisión apelada, las costas deben ser distribuidas en el orden causado, en tanto pudo creer que contaba con un mejor derecho.

47294/2022 PETRIKOVICH, RICARDO DANIEL (TF 48661-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

III. Para examinar la gravabilidad de las distintas gratificaciones que percibió el actor mediante el convenio de desvinculación laboral con la empresa Massalin Particulares, es útil recordar dos disposiciones normativas:

—El artículo 2° de la ley 20.628, que establece que "[a] los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas; los rendimientos, rentas o enriquecimientos derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad habitual o no".

—El artículo 20, inciso 'i', de esa ley, que prevé que: "Están exentos 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. No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido".

IV. La Corte Suprema de Justicia de la Nación interpretó, en diversos precedentes, la gravabilidad en el impuesto a las ganancias del resarcimiento que motiva la extinción de una relación laboral:

(i) Causa D.1148.XLII.REX, "*De Lorenzo, Amelia Beatriz*", pronunciamiento del 17 junio de 2009, de la que surge la siguiente doctrina:

—"Al interpretar una disposición similar contenida en el art. 1° de la ley 11.682, el Tribunal señaló que si bien los réditos o rentas no presentan en sí mismos rasgos distintivos, existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la permanencia de la fuente que los

produce y su habilitación que permiten reconocerlos con relativa seguridad. La idea de periodicidad está claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir. Así el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital (Fallos: 182:417)".

—"[…] estas consideraciones son plenamente aplicables al sub lite pues caracterizan a la denominada 'teoría de la fuente', 'teoría clásica de la renta' o 'renta-producto', que la ley adopta durante el período de la litis para las personas físicas y sucesiones indivisas (cfr. art. 2° de la ley 20.628, ya transcripto)".

—"En tales condiciones, es evidente […] que la indemnización por despido de la mujer trabajadora que obedece a razones de maternidad o embarazo, como lo establece el art. 178 de la LCT, carece de la periodicidad y la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al gravamen".

(ii) Causa "*Cuevas Luis Miguel*" (Fallos: 333:2193), en el que sostuvo:

—"[…] la situación de la presente causa es análoga a la tratada y resuelta por V.E. el 17 de junio de 2009, in re D.1.148, L.XLII, 'De Lorenzo, Amalia Beatriz (TF 21.504-1) c/ DGI'".

—"En efecto, aquí también resulta fácil colegir que el resarcimiento en trato carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujeto al gravamen, en los términos del arto 2° 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 suya, nace el derecho a la indemnización".

(iii) Causa N.204.XLVIII.REX "*Negri, Fernando Horacio*", pronunciamiento del 14 de julio del 2014, en la que consideró:

—"[…] está fuera de discusión que la suma cuya sujeción al impuesto a las ganancias se encuentra en tela de juicio –es decir, la

identificada como ‘gratificación cese laboral’ (conf. recibo obrante a fs. 10)– fue convenida y abonada como consecuencia del distracto laboral de la actora, acaecido el 10 de mayo de 2004. Es decir, la actora y su entonces empleador –en el marco de lo previsto por el arto 241 de la ley 20.744 (y sus modif.)– a raíz de la ruptura del vínculo laboral por mutuo acuerdo convinieron en que el segundo abonaría a la primera una suma en concepto de ‘gratificación’. Al ser ello así, resulta claro que el pago de dicha suma está motivado por la extinción de la relación laboral y, además, que el distracto de ese vínculo implica, para el trabajador, la desaparición de la fuente productora de rentas gravadas”.

—“[…] corresponde concluir que la aludida ‘gratificación por cese laboral’ carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al impuesto a las ganancias en los términos del arto 20, inc. 1°, de la ley del mencionado tributo”.

V. Cabe destacar que de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que la AFIP-DGI efectuó un requerimiento a la firma Massalin Particulares S.A. para que informe “si alguno de los conceptos identificados como ‘gratificación’; percibidos conforme recibo de haberes período mensual 03/2016 fueron por única vez o si ya habían sido percibidos en algún momento de la relación laboral” (ver fs. 130 de las actuaciones citadas).

La firma contestó que los conceptos identificados como “plan pensión ahorro”, “acuerdo de confidencialidad y no competencia”, y “gratificación extraordinaria” —sobre esta última, vale recordar, la firma empleadora no practicó ninguna retención— fueron percibidos una sola vez a lo largo de la relación laboral.

Y agregó que los conceptos “Grat. Deferred Stocks y SAC Grat. Deferred St han sido percibidos más de una vez a lo largo de su relación laboral” (ver fs. 132 de esas actuaciones).

VI. En ese contexto, parece claro que el tratamiento que corresponde aplicar a la gratificación que el actor recibió por su "compromiso de confidencialidad y no competencia" debe ser incluido en la doctrina que fue elaborada por la Corte Suprema en los precedentes referidos (considerando V).

Ello es así, pues esa gratificación carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para estar gravada en el impuesto a las ganancias, en los términos del artículo 2° de la ley del gravamen.

En efecto, en la claúsula 16 del convenio firmado entre el señor Petrikovich y la firma Massalin Particulares se dejó asentado que "con motivo del desempeño de sus tareas y deberes en MASSALIN PARTICULARES y/o en las Afiliadas, tenía acceso permanente a la información confidencial de MASSALIN PARTICULARES y/o en las Afiliadas y por el presente asume personal y expresamente la obligación de mantener estricta confidencialidad en relación con tal información confidencial […] comprometiéndose a no utilizar tal información confidencial para su propio beneficio o para divulgarlo a terceros. […] Adicionalmente el señor Petrikovich se compromete a no prestar servicios en empresas competidoras de MASSALIN PARTICULARES y/o afiliadas de Philip Morris Internacional hasta el 28 de febrero de 2018, inclusive […]".

Se puede apreciar, más allá de que en los hechos ese compromiso se concrete como una obligación de no hacer, que el resarcimiento se encuentra directamente relacionado con el cese de la relación laboral. Como recién se dijo, por tanto, su cobro carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para estar sujeto al gravamen.

Esa conclusión se ve reforzada si se repara en la información ofrecida por la empresa Massalin Particulares en el sentido de que la gratificación por "confidencialidad y no competencia" fue pagada una sola vez al efectuar la liquidación final del actor.

Cabe agregar, todavía, que la Sala V, en un caso análogo a esta causa, confirmó una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la que se sostuvo que la gratificación por "confidencialidad y no competencia" que había sido percibida por el allí actor no estaba sujeta al pago de impuesto a las ganancias (causa "*Imbellone, Oscar Alberto (TF 30879-I) c/ DGI*", pronunciamiento del 9 de octubre de 2012, que se encuentra firme en razón de que la Corte Suprema, el 1 de julio del 2014, declaró inadmisible el recurso extraordinario, por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En suma, la repetición del impuesto a las ganancias que se abonó por este concepto es procedente.

VII. En cambio, debe sostenerse una solución diferente con relación a los rubros "Grat. Deferred Stocks" y "SAC Grat. Deferred St.".

Ciertamente, el convenio suscripto entre el señor Petrikovich y la firma Massalin Particulares muestra que las acciones habían sido adjudicadas previamente en los años 2014 y 2015 —más allá de que hayan sido entregadas— y durante ese período la fuente que generó esa renta cumplía con los requisitos de habilitación y permanencia.

Esa afirmación queda clara a partir de la información que la empresa Massalin Particulares concedió a la AFIP-DGI en el marco de las actuaciones administrativas en el sentido de que esos rubros habían sido percibidos por el señor Petrikovich en más de una oportunidad durante la relación laboral, pues ello evidencia que además el actor percibió esta renta con una cierta periodicidad.

VIII. La repetición de la retención practicada sobre el rubro "plan pensión basado en el ahorro" —que se estableció en la cláusula 3°, ítem II del convenio— tampoco puede ser admitida.

Ello es así, pues, como puso de relieve el Tribunal Fiscal, el convenio "no explicitó la motivación del pago de la suma de $ 46.591" y esa circunstancia impide examinar si la renta cumple con los requisitos enumerados en el artículo segundo de la ley.

Además, esa omisión no fue suplida por el actor en ninguna de sus presentaciones, ni ante el Tribunal Fiscal ni en esta instancia.

IX. A las sumas cuya restitución aquí se ordena, deberá adicionarse intereses a la tasa prevista en el art. 4º de las resoluciones nros. 314/2004 (Ministerio de Economía y Producción), 589/2019 (Ministerio de Hacienda) y 559/2022 (Ministerio de Economía), según la vigencia temporal de esas normas y con arreglo a lo dispuesto en el art. 179 de la ley 11.683, aun cuando no fueron objeto de petición expresa por el actor.

Ello es así, en atención a la clara redacción del citado art. 179, en cuanto prevé: "[E]n los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo."; norma que, al no contener "restricción o limitación alguna, cabe entender que involucra también la viabilidad de dichos intereses, con fundamento en el principio que ellos se limitan a retribuir la privación del capital de las sumas que resultaron no adeudarse" (Fallos: 316:762; en igual sentido, esta sala, causa nº: 59422/20019 "*Alazraki, Eric Ariel c/ EN – AFIP s/ amparo ley 16.986*", pronunciamiento del 7 de diciembre de 2021, entre otras).

X. En suma, corresponde hacer lugar parcialmente a los agravios del actor y modificar el pronunciamiento recurrido con el alcance de los considerandos VI a IX.

47294/2022 PETRIKOVICH, RICARDO DANIEL (TF 48661-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

XI. Que las costas del proceso deben distribuirse, en ambas instancias, en el orden causado, dada la existencia de vencimientos parciales y mutuos (artículos 68, segundo párrafo, 71 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

XII. Dada la forma en que se decide, corresponde dejar sin efecto la regulación de los honorarios practicada en la sentencia del Tribunal Fiscal y declarar insustancial un pronunciamiento sobre los recursos de apelación interpuestos contra aquella (ver fs. 114 y 116).

En mérito de las razones precedentemente expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Hacer lugar parcialmente a los agravios del actor y modificar el pronunciamiento recurrido con el alcance de los considerandos VI a IX. **2.** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado, en los términos del considerando XI. **3.** Dejar sin efecto la regulación practicada por el Tribunal Fiscal y declarar insustancial un pronunciamiento sobre los recursos de apelación interpuestos contra aquella.

Regístrese, notifíquese y, oportúnamente, remítase al Tribunal Fiscal.

Clara María do Pico **Rodolfo Eduardo Facio**

Liliana María Heiland
(en disidencia parcial)

La jueza Liliana María Heiland dijo:

Fecha de firma: 21/06/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#36938275#358106739#20230616101615323

Adhiero al texto que antecede, con excepción del considerando IX.

Ello así, pues los intereses no fueron solicitados por el actor en su demanda. Lo contrario, implicaría apartarse de los términos en que fue trabada la litis, afectando el principio de congruencia y, consecuentemente, las garantías de defensa y debido proceso (v. doc. CSJ Fallos: 341:531; 343:1657; 344:2251; entre muchos otros; y mis votos en las causas n° 59422/19 *"Alazraki, Eric Ariel c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986"*, del 7/12/21; nº 2476/21, *"Saugar Silvia Mabel c/ ENAFIP y otros/ proceso de conocimiento"*, del 3/5/22; y nº 13155/20, "*Aveggio, Julio César c/ EN-AFIP s/ proceso de conocimiento*", del 7/12/22).

Máxime si se tiene en cuenta que, en principio, los derechos subjetivos de carácter patrimonial son renunciables.

Liliana María Heiland

Fecha de firma: 21/06/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA



#36938275#358106739#20230616101615323