Buenos Aires,  de febrero de 2024. JSY

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:**

**I. Sumario de los hechos del caso**

En 2016, el Sr. Ministro de Seguridad de la provincia de Buenos Aires dispuso el retiro obligatorio de Roberto Andrés Zevola, por lo que le fue liquidado, a modo de resarcimiento, la indemnización prevista en la ley 13.982. Con posterioridad, el Sr. Zevola solicitó la repetición del impuesto a las ganancias sobre lo abonado en concepto de licencia anual no usufructuada. En 2021, se resolvió no hacer lugar a la repetición, por lo que interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el cual admitió su pretensión.

**II. Sentencia del Tribunal Fiscal**

La Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 29/5/2023, resolvió, por mayoría, revocar la resolución 120/21 mediante la cual se había resuelto no hacer lugar a la acción de repetición por las sumas retenidas por el Ministerio de Seguridad de la Provincia de Buenos Aires en concepto de impuesto a las ganancias correspondientes al ejercicio 2016. Finalmente, impuso las costas en el orden causado.

Para decidir de ese modo, puntualizó que en el caso la acción de repetición se encontraba correctamente encuadrada en lo dispuesto por el art. 81 de la ley 11.683, toda vez que no se estaba cuestionado el pago, a través de la retención, de las sumas que se intentaban repetir. A su vez, precisó que se encontraba fuera de discusión que la suma cuya gravabilidad se discutía había sido abonada como consecuencia del distracto laboral de la actora, acaecido en el mes de septiembre de 2016. En efecto, indicó que el Ministerio de Seguridad, a raíz del retiro activo voluntario de la apelante, decidió abonarle una suma en concepto de licencia anual no usufructuada como consecuencia de

habérsela denegado oportunamente por razones de servicio. De este modo, afirmó que la cuestión a resolver se ceñía a determinar el tratamiento que correspondía otorgarle a la licencia anual no usufructuada en el impuesto a las ganancias.

Así las cosas, luego de efectuar una reseña de las constancias probatorias, se refirió a los precedentes de la Corte Suprema sobre la cuestión, en particular, las causas "*De Lorenzo, Amelia Beatriz*" del 17/6/2009, "*Cuevas, Luis Miguel*" (Fallos: 333:2193) y "*Negri, Fernando Horacio*" del 15/7/2014.

Sentado lo expuesto, esgrimió que lo relevante a considerar era si la suma abonada al trabajador se había originado como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral, es decir, si el concepto de que trata se originó en la relación laboral o su extinción. Al respecto, y con relación a la cuestión debatida, recordó que la ley de contrato de trabajo establece como principio general que las vacaciones "*no son compensables en dinero*" (cfr. art. 162), con la excepción lógica de la parte proporcional correspondiente a la fracción del año trabajado en que se produce el distracto laboral (cfr. art. 156). Asimismo, hizo alusión a los arts. 44 y 81 del decreto provincial 1050/09.

En este entendimiento, y efectuando una hermenéutica de las normas involucradas, el tribunal esgrimió que en el caso del actor (agente de la Policía de la provincia de Buenos Aires), el goce de la licencia anual (vacaciones) puede ser denegada o interrumpida por razones de servicio. En ese caso, deberá usufructuarlas una vez removidas las causales que dieran origen a tal situación, y que, de acontecer el distracto laboral sin que haya podido usufructuarlas, el empleador –recién en ese caso y en ese momento– debe liquidarlas y abonarlas. Es decir, adujo que el cobro de las vacaciones no gozadas surge, como derecho del actor y consiguiente obligación de su empleador, recién cuando acontece la ruptura de la relación laboral, no antes. En este sentido, indicó que de haberse mantenido la relación

laboral, si no las usufructuaba cuando debía, perdía en principio su derecho al goce, sin derecho a cobrarlas ni obligación del empleador a pagarlas.

Por lo tanto, indicó que no tenía dudas que en el caso de autos, el cobro de las vacaciones no gozadas había surgido recién con la ruptura del vínculo laboral. En otros términos, de la relación laboral surgió el derecho al goce de las vacaciones, y con la extinción de tal relación –y recién en ese momento– surgió el derecho al cobro de las no gozadas.

Por lo tanto, consideró que correspondía revocar la resolución recurrida, y en consecuencia, hacer lugar a la repetición articulada, con costas por su orden atento la existencia de precedentes en sentido contrario al que se postula.

Por el contrario, la Dra. Marmillón en su voto compartió el criterio vertido por la Sala IV del fuero en la causa "*De Freitas, Antonio J.*" del 8/3/2016, en el entendimiento que la suma recibida por el recurrente en concepto de "licencia anual no usufructuada" no se originaba en el cese de la relación laboral como consecuencia de la decisión del Ministerio de Seguridad de la Provincia de Buenos Aires de disponer su retiro obligatorio. Por el contrario, consideró que el derecho que le asistía al trabajador había encontrado su razón de ser en el vínculo laboral –trabajo personal en relación de dependencia– y al no haberse concretado durante su vigencia, de acuerdo con lo receptado por la normativa aplicable al caso, le fue abonado el concepto indemnizatorio en cuestión al momento de fenecer dicho vínculo. En consecuencia, consideró que hubiese correspondido rechazar el recurso interpuesto.

**III. Agravios del fisco nacional**

Contra aquel pronunciamiento, la AFIP –DGI– interpuso recurso de apelación el 13/7/2023 y expresó agravios el 9/8/2023, los cuales fueron contestados por el actor el 28/9/2023.

En este entendimiento, sostiene que contrariamente a lo sostenido en el voto mayoritario de la sentencia, el pago de vacaciones no gozadas se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Al respecto, refiere que la retención del impuesto se realizó al momento de la liquidación practicada por el cese de la relación de dependencia y no se perfeccionó ninguna retención anterior sobre este concepto como menciona la contraparte. En esta línea, aduce que el hecho que al final de la relación laboral se paguen conceptos que no fueron usufrutuados durante la mencionada relación, en modo alguno implica que dicho pago haya surgido como consecuencia de la ruptura del vínculo, sino que son abonadas debido a que no podrán ser usufructuadas en el futuro.

No obstante ello, afirma que el Tribunal Fiscal tomó como fundamento de su decisión, fallos de la Corte Suprema que no guardan relación alguna con el concepto discutido en el caso. Sostiene que a diferencia de los conceptos analizados en dichos fallos, cuyo cobro deviene con motivo de la finalización de la relación laboral, los importes en concepto de indemnización preaviso, sueldo anual complementario correspondiente, vacaciones no gozadas, SAC sobre vacaciones no gozadas, integración mes en curso, SAC sobre integración mes en curso, cobrados también como consecuencia del distracto laboral, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

A su vez, esgrime que aquellos no son percibidos como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral, sino que, por el contrario, constituyen un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral, ya que dichas sumas se originan como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia. Por lo tanto, considera que constituyen un concepto que deviene de la mencionada relación laboral, específicamente al momento de su finalización, y que reviste para el empleado que cesa en su actividad una ganancia que ha derivado de su trabajo personal, resultando

en virtud de lo normado en el art. 79, inc. b), de la ley del impuesto, alcanzado por el mismo y sujeto a retención en su carácter de remuneración no habitual.

**IV. Alcances del pronunciamiento**

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías c/ DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

**V. Normas aplicable al caso**

En este contexto, cabe corresponde determinar si corresponde que el concepto "*licencia anual no usufructuada*" corresponde que tribute el impuesto a las ganancias.

Sobre la cuestión, cabe recordar que la ley del impuesto a las ganancias –art. 20 inc. i. segundo y tercer párrafo, del texto ordenado en 1997; actual art. 26– prevé que estarán exentas:

"*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, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado*".

**VI. Pautas jurisprudenciales aplicables al caso**

A su vez, cabe hacer referencia a los pautas jurisprudenciales que emanan de los pronunciamientos dictados por la Corte Suprema en las causas "*De Lorenzo, Amelia Beatriz (TF 21.504-I) c/ DGI*", del 17/6/2009 –referida la indemnización por despido por razones de maternidad o embarazo–; "*Cuevas, Luis Miguel c/ AFIP - DGI s/ contencioso administrativo*" del 30/11/2010 (Fallos: 333:2193) –sobre las indemnizaciones por "estabilidad gremial" y "asignación gremial"–; y "*Negri, Fernando Horacio c/ EN – AFIP DGI*" del 15/7/2014 –relativa a la "gratificación cese laboral"–.

Como lo ha señalado esta Sala en otra oportunidad, la línea jurisprudencial que emana de aquellos precedentes puede sintetizarse de la siguiente manera: la *periodicidad del rédito* induce a la existencia de una *fuente* relativamente *permanente*, que subsiste después de producido aquel; también al *mantenimiento y conservación de la fuente*, pues sólo así se puede alcanzar aquella periodicidad (cfr. esta

Sala, *in re*: "*González, Rodrigo Martín c/ EN-AFIP s/ Proceso de conocimiento*", Causa Nº 55.876/2015, del 12/5/2021).

En este sentido, en la causa "*De Lorenzo*", la Corte Suprema compartió los fundamentos de la Procuración General de la Nación, y sostuvo que "*no puede afirmarse aquí que la propia relación laboral sea la causa jurídica del cobro de tal indemnización y que, por ende, ella también posea los caracteres de habitualidad y permanencia de la fuente. Es prístino que un orden lógico impone reconocer que primero ocurre el cese de la relación laboral y, luego, como consecuencia suya, nace el derecho al resarcimiento*".

**VII. Procedencia de los agravios del fisco nacional**

A la luz de las pautas esbozadas por el Máximo Tribunal, considero que corresponde admitir los agravios del fisco nacional.

En efecto, se advierte que las sumas por licencia anual no usufructuada no fueron percibidas como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral sino que, por el contrario, constituyen un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral. En esta línea, como lo han sostenido esta Cámara tales sumas "*se originan como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, constituyendo un concepto que deviene de la mencionada relación laboral, específicamente al momento de su finalización*" (esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*De Freitas Antonio Joaquín c/ EN – AFIP – Periodo fiscal 2011 y otro s/ Dirección General Impositiva*", Causa Nº 13.647/2013, del 8/3/2016; y Sala V, *in re*: "*Mouratian, Lucia Monica (TF 48182-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 3.061/2021, del 15/7/2021).

En virtud de lo expuesto, corresponde admitir los agravios del fisco nacional y, en consecuencia, revocar la sentencia del Tribunal

Fiscal en cuanto admitió el recurso del actor y revocó la resolución que había rechazado la acción de repetición del actor.

**VIII. Costas**

En lo que respecta a las costas, en atención a las particularidades de la causa, corresponde imponerlas en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** admitir el recurso interpuesto por la AFIP –DGI– y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda; con costas de alzada en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

A los fines del art 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

*Fecha de firma: 02/02/2024*
*Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA*

#38377604#398010422#20240123111913145