



Poder Judicial de la Nación

CAMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

Expte. Nº 36148/2013

Buenos Aires, 7 de noviembre de 2013.-

Y VISTOS: “Abrain, Luis Alberto (TF 33175-I) c/ DGI”, y

CONSIDERANDO:

I.A fs. 55/61 el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la Resolución nº 32/2009 (DV RR1P) de fecha 03/03/2009, dictada por el Jefe (int.) de la División Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP - DGI, que había hecho lugar parcialmente al reclamo de repetición formulado el Sr. Luis Alberto Abrain -por la suma de \$ 57.177,55, v. fs. 5/15- y declaró exentas del impuesto a las ganancias las sumas percibidas en concepto de “indemnización por antigüedad” y en virtud de lo establecido por el artículo 16 de la ley 25.561.

Asimismo, declaró exenta del referido gravamen la indemnización percibida bajo la denominación “s/acta de la fecha”, que estaba compuesta por la diferencia entre el tope del convenio y la mejor remuneración mensual, normal y habitual y el adicional potestativo, como así también por las sumas percibidas en virtud del art. 16 de la ley 25.561. En cambio, consideró sujeta al gravamen la indemnización por falta de preaviso, importe que también integraba la mencionada “indemnización s/acta de la fecha”.

Las costas fueron impuestas por sus respectivos vencimientos.

Para así decidir, en lo fundamental, tuvo en cuenta que:

-la ley del impuesto a las ganancias en su art. 2º establece que a los efectos de la norma se consideran ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;

-en lo referente a exenciones, el art. 20 inc. i) de la referida norma reconoce la exención del impuesto a las ganancias para la indemnización 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 determinen las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro;

-en el caso de autos, el contribuyente como consecuencia del cese de su vínculo laboral con el Banco Citibank NA percibió una indemnización que fue dividida en dos rubros diferentes: por un lado la indemnización por antigüedad en los términos del art. 245 de la ley de Contrato de Trabajo (en adelante LCT) y otra suma bajo la denominación “indemnización s/acta de la fecha”, compuesta por la diferencia entre el tope del convenio y la mejor remuneración mensual, normal y habitual, la indemnización sustitutiva del preaviso y el adicional potestativo, y luego ambas fueron multiplicadas por dos en virtud de lo dispuesto por el art. 16 de la ley 25.561;

-la indemnización por despido es exclusivamente a la que se refiere el art. 245 LCT, la que se obtiene de multiplicar la mejor remuneración del trabajador por la cantidad de años trabajados;

-a su vez, el art. 20 inc. i) de la ley de impuesto a las ganancias reconoce la exención únicamente para la indemnización por antigüedad en los casos de despidos;

-el tope indemnizatorio previsto en el segundo y tercer párrafo del art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo deviene aplicable para calcular la indemnización por despido del trabajador y no para determinar qué parte de la misma está exenta del impuesto a las ganancias;

-el criterio fiscal adoptado en autos restringe el alcance de la exención contenida en la ley del impuesto a las ganancias, cuando las mismas no deben interpretarse con criterio restrictivo, sino con el que objetivamente pretendió el legislador;

-en esta línea, recordó que la Sala IV de esta Cámara en la causa “Ediciones B Argentina s/recurso de apelación”, sentencia del 23/03/10 consideró que el artículo 20 inc. i) de la ley de impuesto las ganancias exime las sumas recibidas en concepto de indemnización por antigüedad sin contar con los topes del segundo y tercer párrafo del art. 245 LCT. Por ello, la mencionada exención se aplica a la totalidad de la indemnización prevista por el art. 245 LCT sin topes, teniendo en cuenta el orden público laboral, a los efectos de ajustar las desigualdades propias de la relación laboral y también respecto del tratamiento fiscal de la indemnización. En tales condiciones, declaró exenta en su totalidad la suma de \$ 282.942 percibida en concepto de indemnización laboral por antigüedad;

-a igual conclusión arribó con relación a las sumas que percibió el trabajador en los términos del artículo 16 de la ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario;

Explicó al respecto que las sumas percibidas con sustento en dicho precepto deben recibir el mismo tratamiento que la indemnización por antigüedad en razón de que la base de cálculo de la duplicación de la indemnización por despido que contempla la norma comprende los mismos rubros que los originados por la extinción del contrato de trabajo;

-en relación a la suma percibida en concepto de “indemnización s/acta de la fecha”, recordó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “De Lorenzo, Amelia Beatriz c/D.G.I.” de fecha 17 de junio de 2009, al adherir al dictamen de la Procuradora señaló: “...Al interpretar una disposición similar contenida en el art. 1º 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 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*)”.

Si bien en dicho fallo se discutía la gravabilidad del impuesto a las ganancias de la indemnización por despido “por razones de maternidad” prevista en el art. 178 LCT, sus conclusiones resultan plenamente aplicables al caso de autos, ya que la “indemnización s/acta de la fecha” percibida por el Sr. Luis Alberto Abrain fue consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral y debe ser analizada a la luz de la teoría de la fuente.

Desde esta perspectiva, consideró que la suma percibida en por tal concepto, al no ostentar los requisitos de habitualidad y permanencia de la fuente, por haberse originado directamente en la ruptura de la relación laboral, no se encontraba sujeta al gravamen;

-en cuanto a la suma recibida en los términos del art. 16 de la ley 25.561, consideró que también se encontraba amparada por la franquicia que consagra el art. 20, inc. i) de la ley del gravamen.

-sin embargo, hizo una salvedad con relación a la suma correspondiente a la indemnización por falta de preaviso integrante de la “indemnización s/acta de la fecha”, ya que el art. 20 inc. i) de la LIG establece que tal supuesto no está exento;

-de otro lado, precisó que el valor a considerar como impugnabile en el caso de los bienes muebles adquiridos en año 2003 debía ser reliquidado ponderando la parte que excede la amortización anual de los mismos (el 90% de \$ 2.398,12) y revocó el resto de los demás ajustes practicados por el organismo;

-por último, consideró ajustada a derecho la impugnación efectuada por el organismo fiscal de los gastos atribuidos a escribanía y a comisiones del intermediario en la compra de un inmueble por un total de \$ 3.678,24.

II. Contra esa decisión, el Fisco Nacional interpuso el recurso de apelación que obra a fs. 70, que fue fundado a fs. 83/89.

Relata los antecedentes de la causa y transcribe diversos considerandos de la resolución apelada.

Sostiene que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal resulta a todas luces arbitrario, en cuanto se basó en argumentos endebles y carentes de sustento, tanto probatorio como legal.

Entiende que en autos no se verifica una situación de despido sin causa que motive la indemnización por antigüedad que dispone el art. 245 LCT, que se

encuentra exenta de tributar el impuesto a las ganancias conforme a lo que establece el art. 20 inc. i) de la LIG. Por el contrario, la desvinculación laboral del recurrente se produjo de común acuerdo, en los términos del artículo 241 LCT, ya que el empleador ha abonado una suma de dinero en concepto de indemnización. En tal sentido, señala que el artículo 241 LCT establece que: “Las partes, por mutuo acuerdo, podrán extinguir el contrato de trabajo. El acto deberá formalizarse mediante escritura pública o ante la autoridad judicial o administrativa del trabajo. Será nulo y sin valor el acto que se celebre sin la presencia personal del trabajador y los requisitos consignados precedentemente. Se considerará igualmente que la relación laboral ha quedado extinguida por voluntad concurrente de las partes, si ello resultase del comportamiento concluyente y recíproco de las mismas, que traduzca inequívocamente el abandono de la relación”.

En este orden, resalta que de la copia certificada de la escritura de fecha 26/06/2003 celebrada entre el banco Citibank NA y el Sr. Luis Alberto Abrain (v. fs. 219 a 226 del cuerpo acción de repetición), en la cláusula segunda consta que “ambas partes resuelven de común acuerdo extinguir el contrato de trabajo a partir del 31/08/2003 en los términos del artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo”. Desde esta perspectiva, considera que en el *sub examine* no se verifica un despido sin causa que motive la indemnización por antigüedad que dispone el art. 245 LCT. Aduce que pretender que se deduzca el monto que el empleador ha definido como indemnización por despido, sin normativa que avale tal cálculo, sería admitir la evasión del impuesto.

Por otra parte, afirma que el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Vizzotti” no eliminó el artículo 245 LCT, sino que redefinió el tope indemnizatorio allí establecido, y en igual sentido se aplicó en el caso en crisis.

Manifiesta al respecto que ha tenido en cuenta el criterio que emana de los Dictámenes N° 160.978 y 164.025 de la Dirección General de Asuntos Jurídicos y la Instrucción General I/2008 (AFIP).

En cuanto al monto percibido en concepto de doble indemnización en los términos del artículo 16 de la ley 25.561, sostiene que en la medida en que las partes han decidido extinguir su relación laboral por mutuo acuerdo, tales sumas se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

En este contexto, entiende que la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación resulta a todas luces arbitraria habida cuenta que se ha apartado injustificadamente de los hechos y antecedentes acreditados en autos, como así también del derecho aplicable.

Por último, se agravia en relación al modo en que fueron distribuidas las costas y solicita que sean impuestas al trabajador despedido.

III. A fs. 97/100 el Sr. Luis Alberto Abrain contestó las quejas de su contraria y solicitó que se las rechace, con costas.

IV. Que de la compulsa del expediente administrativo que corre por cuerda, Actuación N° 10863 - 3173 -2006, surge que:

a) El Sr. Luis Alberto Abrain presentó una acción de repetición en los términos del art. 81 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modific.), solicitando la restitución de la

suma de pesos doscientos sesenta y nueve mil cuatrocientos nueve con veintiocho centavos (\$ 269.409,28), con más los intereses pertinentes hasta la fecha de su efectivo pago. Fundó su reclamo en que sufrió retenciones en exceso con relación al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2003, practicadas por quien fuera su empleador Citibank NA (v. cpo. Nº 1, fs. 1/9).

Relató que su relación laboral comenzó el 01/08/1985, en Diners Club Argentina, hasta el 28/02/2001, continuando luego en Citibank NA a partir del 01/03/2001, habiéndose desempeñado en esta última empresa hasta el 31/08/2003, no obstante su último empleador reconoció la antigüedad en la primera de las firmas citadas, motivo por el cual se le computaron 18 años de servicio para el cálculo de la indemnización por antigüedad.

Explicó que como su remuneración mensual era superior al tope establecido en el art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, la empresa Citibank NA optó por desdoblarse la indemnización en dos rubros llamados “indemnización por antigüedad” e “indemnización s/ acta de la fecha”, aunque las mismas tenían el mismo origen y motivo.

Indicó que conforme surge de las constancias administrativas (cpo. Nº 1, fs. 12) la indemnización por antigüedad ascendió a la suma de \$ 55.447,20, lo que resulta de multiplicar el salario del convenio por los 18 años de servicio prestados por dos debido a lo dispuesto por la Ley de Emergencia Económica. Aclaró que en la misma liquidación y en el mismo recibo se le abonó la indemnización llamada “s/ acta de la fecha” por un monto de \$ 769.740,80. Cuestionó que sobre ese importe el Citibank NA le haya practicado la retención del impuesto a las ganancias por la suma de \$ 273.439, cuando -a su juicio- el mismo respondía a una indemnización por antigüedad abonada bajo otra denominación, por lo que solicita la devolución de dicha suma.

b) A fs. 197/198 de cpo. Nº 1, el Citibank NA informó que había abonado al Sr. Luis Alberto Abrain la suma de \$ 55.447,20 en concepto de indemnización por antigüedad conforme el art. 245 LCT y la suma de \$ 769.740,80 -compuesta por la diferencia entre el tope del convenio y la mejor remuneración mensual, normal y habitual, la indemnización sustitutiva de preaviso y el adicional potestativo-. Agregó que ambas fueron duplicados de acuerdo a lo que establece el art. 16 de la ley 25.561.

c) Mediante Resolución nº 32/2009 (DV RR1P) de fecha 03/03/2009, dictada por el Jefe (int.) de la División Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP - DGI, hizo lugar parcialmente al pedido de repetición formulado por el contribuyente por la suma de \$ 57.177,55 (fs. 5/15).

d) Contra dicho acto administrativo, el Sr. Abrain interpuso el recurso de apelación por denegatoria de apelación en los términos del art. 81 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) (fs. 16/20).

e) Finalmente, el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la repetición intentada por el Sr. Luis Alberto Abrain y declaró exentas del impuesto a las ganancias las sumas percibidas en concepto de indemnización por antigüedad y bajo la denominación “indemnización s/acta de la fecha” -con excepción de la

indemnización por falta de preaviso-, como así también las sumas percibidas en virtud de lo establecido por el art. 16 de la ley 25.561 (fs. 55/61).

V. Como se desprende de los relatos que anteceden, para resolver la controversia suscitada entre las partes y responder los agravios del Fisco Nacional, debe en primer lugar precisarse el supuesto fáctico del asunto, para determinar si en autos las sumas abonadas por el ex empleador a favor del contribuyente al producirse el distracto laboral, se encuentran o no alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

Conforme surge de las constancias administrativas, en el *sub examine*, el Sr. Luis Alberto Abrain, como consecuencia del cese de su vínculo laboral con el Banco Citibank NA percibió una indemnización que fue dividida en dos rubros diferentes. Por un lado la “indemnización por antigüedad” en los términos del art. 245 LCT, y por otro una indemnización bajo la denominación de “s/acta de la fecha”, que comprende la diferencia entre el tope del convenio y la mejor remuneración mensual, normal y habitual, la indemnización sustitutiva de preaviso y el adicional potestativo, y luego ambas sumas fueron multiplicadas por dos en virtud de lo dispuesto por el artículo 16 de la ley 25.561.

VI. Que ello sentado, vale reiterar, la cuestión se limita entonces a decidir si las sumas abonadas por el Citibank NA a favor del Sr. Luis Alberto Abrain al producirse el distracto laboral, se encuentran o no alcanzadas por el impuesto a las ganancias; y por lo tanto, si fue bien o mal computada en la base de la retención del tributo ingresado al Fisco.

Se han expuesto en el considerando precedente, las características de los pagos efectuados según lo informado por la empresa (v. fs. 197/198 del cpo. n°1 del expte. adm.) en punto a la identificación conceptual de los montos abonados.

VII. Que en este orden de ideas, ha de recordarse que el art. 2° de la ley de impuesto a las ganancias establece que: “[a] los efectos de esta ley son ganancias...1) [l]os rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación...”.

El estudio de esta disposición legislativa, debe hacerse, 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 armonicen y acuerden, antes que otras que las haga irreconciliables entre sí (conf. *Fallos*: 281:146).

En particular, el artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) establece que en la interpretación de las leyes impositivas se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. En ese sentido, conforme a reconocida jurisprudencia de la Corte, las normas tributarias -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).

VIII. Conforme a reconocida jurisprudencia de la Corte Suprema, 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).

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 éstos 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 (cfr. esta Sala, *in re*: “Dow de Gardey, Patricia F. -TF 9229-I- c/DGI”, sentencia del 05/07/2001).

IX. El artículo 20 inc. i) de la ley referida, dispone que estarán exentos del gravamen “las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido y las que se reciban en forma de capital o renta por causa 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”.

Al respecto la Sala IV del Fuero al decidir en autos “Ediciones B Argentina S.A.” Expte. n° 23.870/08, el 23 de marzo de 2010, ha expresado que “...según nuestra doctrina el despido sin invocación de causa es el acto jurídico de origen unilateral por el cual el empleador comunica al trabajador su voluntad de extinguir el contrato de trabajo, que se manifiesta mediante una declaración de la parte que lo emite y produce plenos efectos extintivos en las condiciones y plazos a que se lo ha sometido, a partir de su notificación a la contraparte”.

Desde el momento en que el trabajador toma conocimiento de la voluntad resolutoria del empleador, se generan a su favor una serie de derechos, a los que corresponden sendas obligaciones de aquél vinculadas con el hecho de la extinción (conf.: “Tratado de Derecho del Trabajo”, dir Vázquez Vialard, pag. 269).

A su vez, y conforme la ley de contrato de trabajo que rige en nuestro país, la indemnización por despido se halla tarifada en función de dos elementos: a) el salario del trabajador en el período inmediato anterior al despido y b) la antigüedad que registra en la empresa al día del distracto.

Esta indemnización por despido sin invocación de justa causa, tiene según Vazquez Vialard una doble naturaleza: a) por un lado es de carácter reparador, es decir funciona como una verdadera indemnización por daños y perjuicios

presuntos y b) por el otro, como un carácter penal por el hecho de la denuncia sin invocación de causa eximente”.

En definitiva, *la indemnización por despido liquidada por el empleador en exceso de los topes legales, en la medida que sean genuinamente una gratificación por cese o un plus aplicado como complemento voluntario a los montos precitados, y no sea concebida como una suma que suple otros rubros o se paga en fraude de la ley, integra los montos indemnizatorios excluidos concepto de ganancias conforme a la ley especial que regula el impuesto, sin perjuicio de lo cual también la misma norma lo considera exento* (en este sentido, De Diego Julián A., *La indemnización por despido y el impuesto a las ganancias*, La Ley On line, Doctrina Especializada, cit. por el fallo de esta Sala, *in re*: “Quaranta Duffy Hector Julio (TF 30572-I) c/ DGI”, expte. N° 11.516/2012, sentencia del 22 de mayo de 2012).

Cabe agregar que, como afirmó el Tribunal en el precedente mencionado, *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, por manera que los topes respectivos constituyen solo un umbral a favor del trabajador y no como un límite que conduzca a dividir el tratamiento fiscal de dicha indemnización, solución que por lo demás, tampoco resulta de la ley del tributo* (cfr. esta Sala, *in re*: “Quaranta Duffy” ya cit.).

Bajo esta perspectiva, *cualquiera sea la denominación de la suma abonada en exceso del tope legal de la indemnización por despido, y su origen (despido, distracto, abandono de la relación laboral) y aun una gratificación cabe considerarla subsumida en la exención establecida en el inciso i) del art. 20 de la ley del impuesto, en la medida que ha sido pagada como consecuencia de la resolución de la relación laboral y por ende participa de las características antes expuestas* (cfr. esta Sala, *in re*: “Quaranta Duffy” ya cit.).

X. Que, a juicio de este Tribunal, dadas las características de la presente contienda, la doctrina que emana de las consideraciones expuestas precedentemente resulta plenamente aplicable al *sub examine*.

Es que en definitiva, tal como se vio, el Fisco señala que las sumas pagadas en exceso al monto abonado en concepto de indemnización por antigüedad en virtud de la finalización de la relación laboral deben tributar ganancias, no existiendo controversia sobre el tipo y tiempo de relación laboral y la exención que recae sobre la indemnización por antigüedad, independientemente del tipo de cesación laboral aquí acaecida (ver considerando V).

Merece destacarse, asimismo, que el Fisco no cuestiona en su escrito recursivo cada uno de los rubros enunciados en particular, sino que engloba a todos ellos en la misma argumentación, consistente en afirmar, sobre la base a la interpretación restrictiva que realiza, que el único concepto alcanzado por la exención prevista por el art. 20, inc. i de la ley del impuesto a las ganancias es el correspondiente a la indemnización por antigüedad. En ese marco, postula que los importes que exceden el tope fijado por la C.S.J.N. en la causa “Vizzoti” no se encuentran exentos, para lo cual cita lo dispuesto por la I.G. (AFIP) 1/2008 y la circular 4/2012 (AFIP).

Sin embargo, no realiza desarrollo argumental alguno, respaldado en un análisis de la naturaleza y alcance de los conceptos abonados al contribuyente como de los demás rubros cuestionados en la presente *litis*, para justificar que carecen del carácter reparador de la relación laboral extinguida. Es que si bien el cese de la relación laboral que se plantea en autos no constituye un despido en sentido estricto, ello no obsta a que el empleador proceda de acuerdo con las pautas fijadas por el art. 245 de la LCT, con el fin de abonarle una indemnización con el objeto de resarcir la resolución del contrato de trabajo, que es lo que efectivamente ha ocurrido en el presente caso.

En función de lo expuesto hasta aquí, debe concluirse que corresponde considerar subsumida en la exención establecida en el inciso i) del art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias la totalidad de la suma percibida por el contribuyente en concepto de indemnización por antigüedad.

Sentado lo anterior, corresponde analizar el tratamiento fiscal aplicable a las sumas que no responden al concepto de indemnización por antigüedad.

Previo a ello, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que la suma abonada por falta de preaviso en el despido se encuentra expresamente excluida de la exención prevista en el art. 20 inc. i) de la norma aquí discutida.

En cuanto a las sumas percibidas por otros conceptos, se estima oportuno traer a colación, como elementos interpretativos adicionales, dos pronunciamientos que se conocieron en los últimos tiempos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los cuales se expidiera respecto de otros tipos de indemnizaciones por despido previstas en la ley de contrato de trabajo.

En la causa D. 1148. XLII. “De Lorenzo, Amelia Beatriz c/D.G.I.”, sentencia de fecha 17 de junio de 2009 el Alto Tribunal adhirió al dictamen de la Procuradora Fiscal, en el que luego de reseñar el texto del artículo 2º, inciso 1) de la ley de impuesto a las ganancias sostuvo que *“...al interpretar una disposición similar contenida en el art. 1º 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 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)”*.

“Esa periodicidad del rédito, precisó aún más V.E., induce a la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producirlo, la cual se debe también “mantener y conservar”, pues sólo haciéndolo así se podrán “mantener y conservar” los réditos como lo requiere la definición de la ley (criterio reiterado en Fallos: 209:347)”.

En idéntico sentido, más recientemente, en el precedente “Cuevas, Luis Miguel c/AFIP - DGI s/contencioso administrativo” (Fallos: 333:2193), el Alto Tribunal consideró que *la indemnización por despido agravada -por tratarse de un empleado que realizaba actividades gremiales- carece de la periodicidad y de la*

permanencia de la fuente necesarias para quedar sujeto al gravamen, en los términos del art. 2° de la ley del impuesto a las ganancias, ya que es directa consecuencia del cese de la relación laboral.

En las instancias anteriores tales sumas se habían considerado gravadas por no responder al concepto de “indemnización por despido rubro antigüedad”. En cambio la Corte Suprema concluyó que la causa era análoga a la citada precedentemente y por ello reiteró la inaplicabilidad del impuesto a las ganancias por no encuadrar en los requisitos del art. 2° de la ley del gravamen, es decir, el mantenimiento del capital fuente que se pierde cuando el empleado es despedido (ver “Pagos realizados con motivo del cese de una relación laboral. Su tratamiento en el impuesto a las ganancias”, Consoli, Gustavo y Palou Diego, Doctrina tributaria, ERREPAR (DTE), Boletín XXXII, pág. 1145, diciembre de 2011).

Si bien tales precedentes se discutía la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de la indemnización por despido por razones de maternidad (“De Lorenzo”) y por razones de tutela sindical (“Cuevas”), sus conclusiones resultan aplicables al caso *sub examine*, habida cuenta que las sumas percibidas bajo la denominación “indemnización s/acta de la fecha” -con excepción de la suma percibida por falta de preaviso- han sido percibidas como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral y deben ser analizadas a la luz de la teoría de la fuente.

En este orden de ideas y sólo a mayor abundamiento, en un reciente fallo la Cámara del Trabajo consideró que *ninguno de los ítems que integran la liquidación final en ocasión de un despido, deben sufrir la retención en el impuesto a las ganancias* (v. Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, *in re*: “Nuñez, Mario c/ Transportadora de Gas del Norte SA s/ despido”, del 30/12/2011; sentencia firme, en virtud de que el Alto Tribunal desestimó la queja deducida, por cuanto el recurso extraordinario cuya denegación la había originado, no cumplía con el requisito de fundamentación autónoma - v. N. 15. XLVI. “Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Nuñez Mario c/ Transportadora de Gas del Norte SA s/ despido”, del 29/11/2011).

En tales condiciones, teniendo en consideración que las sumas han sido pagadas como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral y, por ende, carecen de los requisitos de habitualidad y permanencia de la fuente, resulta claro que no se encuentran sujetas al gravamen.

Por lo expuesto, corresponde rechazar los agravios del Fisco sobre el particular y confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación.

XI. A idéntica conclusión cabe arribar con relación a las sumas que percibió el Sr. Luis Alberto Abrain en los términos del artículo 16 de la ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario, habida cuenta que el resarcimiento extra abonado al empleado en el marco de dicho precepto posee la misma naturaleza y persigue el mismo objetivo que las indemnizaciones *ut supra* analizadas.

Por lo tanto, corresponde confirmar lo decidido al respecto por el pronunciamiento apelado.

XII. Corresponde señalar, por otra parte, en atención al criterio restrictivo de interpretación invocado por el recurrente, que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, la indudable intención del legislador en cuanto tal, o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (*Fallos*: 264:144; 267:247; 281:65; 284:341) queda así abandonada definitivamente la aplicación de la interpretación restrictiva en materia de exenciones tributarias, abandono que ya se manifestaba cuando se sostuvo que si bien eran de 'interpretación estricta', este principio no alcanza a excluir la franquicia a los casos que caben precisamente en los términos o los que aquélla comprenda por necesaria implicancia (*Fallos*: 185:329; 308:2554)" -*vide* Sala IV de este Fuero, *in re*: "Propulsora Siderúrgica S.A. c/ F.N. (D.G.I.) s/ repetición", sentencia de fecha 18/02/93; cfr. asimismo, esta Sala, en otra integración, en la causa "San Andrés Golf Club SA (TF 19570) c/ DGI", expte. n° 28.626/08, del 28/07/09 y, en su actual integración, *in re*: "Isidro Miriam Adriana c/DGI", expte. n° 17654/2013, sentencia de fecha 08/08/2013.

En cuanto a la instrucción general y los dictámenes invocados por el fisco en apoyo de su tesitura, cabe apuntar que la interpretación en ellos contenida no resulta vinculante para el tribunal *a quo* ni para esta alzada.

Por lo demás, ya en otras oportunidades se ha sostenido que las instrucciones, los reglamentos internos, circulares, órdenes de servicio, constituyen actos de administración emitidos por la Administración Pública, cuyo objeto consiste en regular su propia organización o funcionamiento interno, siendo sus destinatarios primarios los funcionarios y empleados públicos. En tales condiciones, carecen de valor jurídico, las circulares normativas o instrucciones que emiten las dependencias oficiales, por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares.

Con análoga comprensión, se ha interpretado que las instrucciones generales son actos internos de carácter resolutivo, de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinadas a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas o funciones de éstas (en sentido coincidente, esta Sala, en otra composición, *in re*: "Delga SAIC y F (TF 21751-I) c/ DGI", expte. n° 38.845/04, del 11/12/2007, en su anterior integración en los autos "Consortio de Gestión de Puerto de Quequén (TF 15660-I) c/ DGI.", expte. n° 12.074/07, sentencia del 24/11/2009 y en su actual composición *in re*: "Puentes del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI", expte. n° 141/2012, 24/04/2012 y, asimismo, "Isidro Miriam Adriana c/DGI", expte. n° 17654/2013, ya cit.).

XIII. Finalmente y en cuanto a las costas, debe indicarse que en atención a que la pretensión contenida en el reclamo efectuado por el Sr. Luis Alberto Abrain no ha progresado en forma completa, corresponde que sean impuestas en proporción a los respectivos vencimientos, por lo tanto se confirma el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal.

En punto a las costas devengadas en esta Alzada, corresponde que sean impuestas al Fisco Nacional habida cuenta que ha resultado claramente vencido (art. 68, primera parte, del Código Procesal).

Por lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios, con costas.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

LUIS M. MARQUEZ
MARIA CLAUDIA CAPUTI
JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA