

//tencia N° 705

MINISTRA REDACTORA:

DOCTORA BERNADETTE MINVIELLE SÁNCHEZ

Montevideo, doce de junio de dos mil veinticinco

**VISTOS:**

Estos autos caratulados: **"AA C/ ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE USINAS Y TRASMISIONES ELÉCTRICAS - LIQUIDACIÓN DE SENTENCIA - CASACIÓN"**, IUE: **2-47774/2020**, venidos a conocimiento de la Suprema Corte de Justicia en mérito al recurso de casación interpuesto por la parte demandada.

**RESULTANDO:**

I) Por sentencia definitiva de primera instancia N° 105/2023, del 23 de octubre de 2023, el titular del Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo de 1° Turno, falló:

*"I.- Declarar cumplida la Sentencia en relación al daño emergente.*

*II.- Aprobar la liquidación del rubro daño moral que formula el Sr AA y declarar la improcedencia de la detracción por IRPF.*

*III.- Establecer que la ejecución de la sentencia del lucro cesante deberá tramitar por la vía del art 401 del C.G.P y sobre las bases contenidas en los considerandos que anteceden. (...)" (fs. 714 a 723).*

II) Por sentencia definitiva de segunda instancia N° 337/2024, del 25 de setiembre de 2024, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno, falló: *"Confírmase la resolución apelada estableciendo como punto omitido que la detracción del IRPF del rubro lucro cesante debe efectuarse como se establece en el Considerando II. (...)"* (fs. 783 a 787).

A su vez, mediante la misma sentencia, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno, integrado en virtud de la discordia parcial suscitada entre sus miembros naturales, falló, en decisión arribada por mayoría conformada con la voluntad de las Sras. Ministras Dras. Venturini, Gómez Haedo y Rodríguez Marichal: *"Confírmase la sentencia apelada en cuanto no dispuso la detracción del IRPF. (...)"* (fs. 787 a 789).

Extendieron discordia en el punto los Sres. Ministros Dres. Messere y Rivas, quienes consideraron que correspondía amparar el agravio de la demandada relativo a la falta de detracción del IRPF en el rubro daño moral (fs. 789 y 789 vto.).

III) Contra la referida sentencia, en tiempo y forma, la parte demandada interpuso recurso de casación (fs. 792 a 799 vto.), donde planteó, en necesaria síntesis, los cuestionamientos que a continuación se expresan.

Señaló que procura la casación parcial de la sentencia, en el punto en que se resuelve mantener la decisión de primera instancia de no hacer lugar a la detracción del IRPF respecto del rubro daño moral.

Apuntó que la norma erróneamente aplicada es el art. 32 del Título 7 del Texto Ordenado 1996, relativo a las rentas del trabajo en relación de dependencia, como hecho generador del IRPF. En la recurrida, la Sala entendió que el daño moral no entra en la categoría de renta de trabajo, porque tiene origen en una condena.

Sostuvo que la interpretación realizada por ésta, por la que considera que el monto pagado por concepto de daño moral no constituye una indemnización producto de la subordinación, infringe la referida norma tributaria. Todos los ingresos que el trabajador obtenga por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma quedan comprendidos en el aspecto material del impuesto y, por lo tanto, están gravados. En el caso concreto, la indemnización en cuestión se produjo en ocasión de la relación de dependencia existente entre AA y UTE, por lo que está alcanzada por la norma señalada. De no haber existido tal relación de dependencia, el actor jamás habría concursado en UTE y, en consecuencia, no se

habrían producido todos los sucesos que determinaron la indemnización por daño moral.

Expresó que la ley determina dos hechos generadores: las rentas que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia y las que generen en ocasión de la misma. A su vez, la norma aclara que las partidas indemnizatorias ingresan en el ámbito material. En el caso, nos encontramos ante una indemnización determinada por una condena judicial que solamente existe por los sucesos producidos en ocasión de la relación de dependencia que AA tiene con UTE.

Mencionó la consulta tributaria N° 5.805 de la DGI, en la que se entendió que una condena por daños y perjuicios a un Organismo Estatal, incluida la relativa al daño extrapatrimonial, quedaba comprendida en la materia imponible del IRPF por tratarse de una partida indemnizatoria que tiene nexo causal con la actividad personal del contribuyente en relación de dependencia.

Adujo que lo alegado por el actor a fs. 81 y ss. de su demanda demuestra que el origen del daño moral padecido se encuentra en hechos acaecidos en ocasión de la relación de dependencia existente entre UTE y AA. Ciertamente es que la obligación de resarcir el daño moral existe a partir de la condena

judicial, pero la causa del mismo, que en definitiva determinó la condena, se encuentra en los acontecimientos relacionados previamente.

Por todo ello, solicitó que se case la sentencia impugnada en cuanto dispuso la no procedencia de detracción de IRPF respecto del daño moral.

IV) Conferido el traslado correspondiente, el mismo fue evacuado por la parte actora según escrito obrante de fs. 802 a 816 vto., en el que se pronunció por el rechazo del recurso de casación interpuesto por la demandada y, a su vez, adhirió al medio impugnativo, ensayando los agravios que a continuación se resumen:

a) No procede practicar descuentos tributarios que no han sido dispuestos en la etapa de conocimiento.

Señaló que la aplicación del IRPF no opera de pleno derecho, sino que tiene que haber sido dispuesta judicialmente en la instancia pertinente, lo que en el caso no ocurrió, las sentencias de primera y segunda instancia que se encuentran firmes no dispusieron descuentos impositivos. La demandada no recurrió tales fallos, sino que por el contrario, manifestó su voluntad de proceder al pago de las sumas a que fue condenada, sin necesidad de liquidación y

ejecución judicial.

Afirmó que el alcance del proceso de liquidación de sentencia se ciñe a determinar el monto del rubro condenado sobre las bases del dispositivo dictado y con los límites objetivos de éste, derivados de la cosa juzgada. En la fase de liquidación no se puede ingresar, revisar o cambiar cuestiones que no fueron propuestas en el proceso principal. Lo contrario implica retrotraer etapas precluidas, violando la cosa juzgada. El Juez del proceso de liquidación solo deberá analizar si los montos liquidados se ajustan a las bases establecidas en la sentencia de condena.

Alegó que no corresponde la aplicación de las normas tributarias, basándose en el principio de legalidad, cuando ello importa vulnerar principios generales de derecho: separación de poderes, seguridad jurídica, congruencia, preclusión y cosa juzgada. En el caso, UTE depositó una suma menor a la condenada por daño moral y pretende pagar una suma menor por concepto de lucro cesante a la fijada por fallos judiciales firmes y aceptados por el organismo, lo que importa vulneración de los principios señalados.

b) No corresponde que el IRPF en la condena por lucro cesante se calcule sobre el monto de la condena.

Adujo que el error de la

sentencia impugnada parte de una interpretación no ajustada a las normas tributarias y a los efectos de las sentencias anulatorias del TCA.

Expresó que el hecho generador del IRPF no se configura cuando se recibe el monto condenado, sino al 31 de diciembre de cada ejercicio. Dicho impuesto se calcula mensualmente, realizándose los anticipos pertinentes, y se liquida anualmente al fin de cada ejercicio.

Anotó que, en el caso, el TCA por sentencia N° 606/2016 anuló el acto administrativo que impidió al actor ocupar el cargo que por concurso había obtenido y que le generó la pérdida de diferencias salariales e incidencias en el período julio de 2013 a enero de 2017 (lucro cesante). Cuando el TCA anula un acto administrativo, ello importa que sus efectos desaparezcan de la vida jurídica. Teniendo en cuenta los efectos de la sentencia anulatoria (restablecimiento de la situación jurídica al momento del dictado del acto anulado) y las normas tributarias señaladas (que establecen que el IRPF se calcula mes a mes y se liquida anualmente según escalas progresivas), surge claramente la ilegitimidad de efectuarse el descuento sobre la suma condenada. El pago del IRPF por las diferencias salariales debe practicarse como si el actor hubiera desempeñado el cargo del que ilegítima-

mente se le privó, con las mismas bases de cálculo existentes al momento.

Aseveró que las normas tributarias no dicen que el cálculo del tributo de marras se realiza sobre la suma que ingresa al patrimonio del contribuyente. El hecho generador tiene lugar el 31 de diciembre de cada ejercicio y no cuando la indemnización ingresa al patrimonio del actor.

Añadió que realizar el cálculo del IRPF como lo hace la sentencia atacada importa infringir el principio de igualdad, al tiempo de configurar un enriquecimiento injusto para la Administración. Ello surge, en forma evidente, si se compara lo cobrado por IRPF a quien recibió los salarios que le correspondían y tenían los mismos ingresos y descuentos de aquel que tuvo que ser reparado por los salarios que ilegítimamente se le retuvieron y se le calcula el mentado tributo al momento del pago de la condena.

En definitiva, solicitó que se haga lugar a la adhesión al recurso de casación.

V) De la adhesión a la casación se confirió traslado a la parte demandada, quien lo evacuó por escrito obrante de fs. 821 a 827 vto., abogando por su rechazo.

VI) Los recursos interpuestos

fueron debidamente franqueados por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno (fs. 828), y los autos fueron recibidos en la Corte el 23 de diciembre de 2024 (fs. 831).

VII) Por decreto N° 106, del 18 de febrero de 2025 (fs. 833), se dispuso el pasaje de los autos a estudio para sentencia.

VIII) Culminado el referido estudio, se acordó dictar el presente pronunciamiento en legal y oportuna forma.

**CONSIDERANDO:**

I) La Suprema Corte de Justicia, por mayoría de sus miembros naturales, desestimaré el recurso de casación interpuesto por la demandada, y por unanimidad, amparará parcialmente el recurso de casación interpuesto por vía adhesiva por la parte actora, de acuerdo con la fundamentación que a continuación se desarrolla.

II) El caso de autos.

a) El actor, AA, promovió demanda reparatoria patrimonial contra la UTE.

Manifestó que se desempeña en UTE desde 1994, fue presupuestado en 2001 y actualmente, por resolución N° 17.-205 de 2/2/2017 ocupa el puesto de Jefe de Programación Energética (Grado 5) en la Sub Gerencia de Programación Energética

dependiente de la Gerencia de Programación de la Operación 3.

Narró que, por resolución N° 11.-1632 de 4/11/2011 se dispuso el llamado a aspirantes N° 611087 para desempeñar en régimen de encomendación de funciones el puesto de Jefe de Programación de la Operación (Grado 5), en la Sub Gerencia de Programación de la Operación dependiente de la Gerencia del Sector Despacho Nacional de Cargas. El informe de fecha 2/5/2012 del Tribunal actuante en el llamado, dirigido a la Sub Gerencia de Selección y Promoción, indicó que el funcionario con mayor puntaje había sido el compareciente, solicitando que, de compartirse lo actuado, se elevaran las actuaciones al Directorio a efectos de gestionar la encomendación en el puesto de Jefe de Programación de la Operación. El Directorio de UTE, por Resolución N° 12.-1089 de 12/7/2012, declaró reservar las actuaciones en la Secretaría General. Posteriormente, por resolución N° 13.-964 de fecha 4/7/2013, el Directorio de UTE se apartó de lo dictaminado por el Tribunal de Concurso y resolvió anular el llamado a aspirantes N° 611087.

Señaló que, en los presupuestos del acto administrativo, se indicó que en la prueba de conocimientos, psicolaboral y experiencia, la calificación del concursante Coppes era superior,

pero en la entrevista, donde el actor obtuvo la diferencia a su favor, según el Directorio el accionante habría realizado afirmaciones que no se pueden compartir, que se pueden considerar de dudosa legitimidad. El actor impugnó ante el TCA la resolución que dispuso anular el concurso de referencia, obteniendo la sentencia anulatoria N° 606/2016.

Sostuvo que el Directorio de UTE no dio cumplimiento a la sentencia del TCA, pues debió nombrarse al actor en el puesto de Jefe de Programación de la Operación dependiente de la Gerencia del Despacho Nacional de Cargas con fecha junio de 2012, ya que la anulación del TCA retrotrae sus efectos al momento del acto en que se produjo la ilegitimidad. Dado que el cargo no existe en la nueva organización "Bambú", se debió establecer en la resolución N° 17.-205 de 2/2/2017 que la designación en el puesto de Jefe de Programación Energética (Grado 5) se retrotrae al 2/5/2012, fecha en que regía la estructura anterior, en tanto el cambio de designación del cargo no puede afectar los derechos que le correspondían al promotor. En suma, el actor tiene derecho a que se le paguen los haberes correspondientes al puesto que obtuvo por concurso en mayo de 2012 hasta que efectivamente se le reconoció el derecho designándolo en febrero de 2017.

Respecto de los daños,

reclamó por concepto de daños materiales la diferencia de sueldos entre junio de 2012 hasta enero de 2017, a lo que deben adicionársele las incidencias (productividad, SRV y aguinaldo). También reclamó los gastos en costas y honorarios profesionales por la tramitación de la acción de nulidad ante el TCA. Asimismo, pidió indemnización por daño moral, al considerar que la conducta asumida por la Administración le ha causado daños a su honra y dignidad, en tanto no se respetaron sus derechos y se afectó su carrera administrativa, sufriendo psicológicamente por esta situación.

b) En primera instancia, por sentencia definitiva N° 20/2022, se acogió parcialmente la demanda y se condenó a UTE a pagarle al actor: a) las diferencias salariales generadas entre el puesto de Jefe de Programación de la Operación y el cargo que tenía antes el actor, desde el mes de julio de 2013 al 31 de enero de 2017, en la forma indicada en el Considerando 29: *"La liquidación deberá efectuarse tomando la diferencia total entre ambos cargos, con todas las incidencias (productividad, SRV, Aguinaldo etc.) reajustándola, mes a mes, hasta el efectivo pago y con el interés legal desde la presentación de la demanda, art 1348 del C.C, y no desde el ilícito como lo calcula la parte actora"*; b) la suma de U\$S20.000 por concepto de daño moral, con intereses desde la

presentación de la demanda.

c) En segunda instancia, por sentencia definitiva N° 43/2023, se confirmó parcialmente la sentencia de primer grado, salvo en cuanto: a) al monto del daño moral, que se redujo a U\$S12.000; b) al *dies a quo* de los intereses, que se fijó en la fecha del acto ilícito; c) respecto al rechazo de la condena al pago de los gastos y honorarios generados por la actuación ante el TCA, que la Sala admitió, en los términos establecidos en el Considerando VI (*"El monto de dicho daño emergente, se encuentra acreditado por el documento de fs. 68, debiendo ser actualizado y calculados sus intereses desde la fecha de su pago, esto es, desde la fecha de la factura referida"*).

d) La parte actora promovió demanda incidental de liquidación de sentencia.

Relató que con fecha 4/6/2023 UTE le comunicó el monto liquidado por diferencias salariales e incidencias, actualizado y con los intereses legales al 31/3/2023, que asciende a la suma de \$6.942.476,53 y el 28/4/2023 el ente le informó que estaba autorizado el pago de la condena en dólares (daños y perjuicios) y el monto en pesos que se encuentra liquidado, por lo que debía su parte indicar en qué cuentas se hacían los depósitos pertinentes, lo

que así se efectuó. Sin embargo, atento al tiempo transcurrido sin que la demandada hiciera efectivo el pago de las sumas a que fue condenada, procedió a iniciar la liquidación y ejecución de la sentencia.

Practicó la liquidación y fijó el *quantum debeatur* para cada rubro según el siguiente detalle:

i) \$7:043.448 (daño material), los que resultan de las diferencias salariales e incidencias desde julio de 2013 a marzo de 2017, actualizado a junio de 2023, lo que suma \$4:392.090; a este guarismo le adiciona los intereses legales desde el acto ilícito (1º/7/2013) hasta la fecha (1º/6/2023), de acuerdo a sentencia de segunda instancia, lo que asciende a \$2:651.358,21;

ii) \$66.304 (daño emergente), correspondiente a la acción de nulidad ante el TCA, constituidos por la suma de \$30.500 abonada al letrado interviniente el 1º/6/2017, que actualizada a la fecha importa \$48.568, monto al que aplica los intereses legales desde 1º/6/2017 a la fecha, que asciende a \$17.735,60;

iii) U\$S19.244 (daño moral), que surgen de sumar los U\$S12.000 fijados por la sentencia de segunda instancia más los intereses legales desde el acto ilícito (1º/6/2013) a la fecha, lo que

importa la cantidad de U\$S7.244,7.

Agregó que las sumas reseñadas precedentemente deberán ser actualizadas y aplicarle los intereses legales hasta el momento del efectivo pago.

e) UTE contestó la demanda incidental, expresando en primer lugar que ya cumplió con la condena al pago de daño moral y la relativa a gastos y honorarios generados ante el TCA.

Apuntó que, respecto del monto condenado por daño moral, calculó los intereses desde el acto ilícito hasta la fecha de pago y, siendo UTE agente de retención del IRPF en virtud del art. 32 del Título 7 del Texto Ordenado 1996, procedió a la retención legal, atento a que se considera que el monto pagado consiste en una indemnización en ocasión de la relación de dependencia existente entre AA y UTE.

Señaló que a la fecha resta pagar la porción ilíquida de la sentencia, consistente en las diferencias salariales entre el puesto de Jefe de Programación de la Operación y el cargo que tenía antes el actor desde el mes de julio de 2013 al 31 de enero de 2017, agregando una planilla. Entendió que UTE debe proceder a la retención de IRPF, por lo que, al monto actualizado con más intereses, que asciende a un total de \$7.049.138,68, corresponde

retener la suma de \$2.537.689,92, abonando así la cantidad neta de \$4.511.448,75 al Sr. AA.

f) El Juez *A Quo*, en la sentencia recaída en el incidente: i) declaró cumplida la sentencia en relación al daño emergente; ii) aprobó la liquidación del rubro daño moral formulada por el actor y declaró la improcedencia de la detracción por IRPF; y iii) estableció que la ejecución de la sentencia del lucro cesante deberá tramitar por la vía del art. 401 del CGP y sobre las bases contenidas en los Considerando (en concreto y en lo que aquí interesa: que corresponde la retención del IRPF, pero ello debe realizarse sobre la diferencia generada mes a mes y no sobre la cifra total, como pretende UTE).

g) En la segunda instancia del incidente liquidatorio, la Sala, con su integración natural, confirmó la sentencia de primer grado, estableciendo como punto omitido que la detracción del IRPF del rubro lucro cesante debe efectuarse como se establece en el Considerando II (sobre la suma total objeto de condena).

A su vez, se suscitó discordia respecto a si correspondía o no la detracción de IRPF sobre el monto condenado por daño moral. El Tribunal integrado, en decisión arribada por mayoría, confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto no

dispuso la detracción del IRPF, extendiendo discordia sobre el punto los Sres. Ministros Dres. Messere y Rivas.

h) Contra la sentencia de segunda instancia del incidente de liquidación de sentencia, ambas partes interpusieron recurso de casación, la demandada por vía principal y el actor por vía adhesiva.

III) Recurso de casación interpuesto por la parte demandada (por vía principal).

La demandada expresó agravio contra la decisión de la Sala de no hacer lugar a la detracción del IRPF respecto del rubro daño moral.

Citó el art. 32 del Título 7 del Texto Ordenado 1996, relativo a las rentas del trabajo en relación de dependencia, como hecho generador del IRPF, y sostuvo que la interpretación realizada por el Tribunal, por la que considera que el monto pagado por concepto de daño moral no constituye una indemnización producto de la subordinación, infringe dicha norma tributaria.

Adujo que todos los ingresos que el trabajador obtenga por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma quedan comprendidos en el aspecto material del impuesto y, por lo tanto, están gravados. En el caso

concreto, expresó, que la indemnización por daño moral se produjo en ocasión de la relación de dependencia existente entre AA y UTE, por lo que está alcanzada por la norma señalada. En efecto, apuntó, que de no haber existido tal relación de dependencia, el actor jamás habría concursado en UTE y, en consecuencia, no se habrían producido todos los sucesos que determinaron la indemnización por daño moral.

Añadió que la norma citada aclara que las partidas indemnizatorias ingresan en el ámbito material del tributo y que, en el caso, nos encontramos ante una indemnización determinada por una condena judicial que solamente existe por los sucesos producidos en ocasión de la relación de dependencia que AA tiene con UTE.

Afirmó que, si bien es cierto que la obligación de resarcir el daño moral existe a partir de la condena judicial, la causa del mismo, que en definitiva determinó la condena, se encuentra en los acontecimientos sucedidos en el marco de la relación de dependencia entre el accionante y el Organismo demandado.

Pues bien. A juicio de la mayoría de este Cuerpo, conformada por la voluntad de los Sres. Ministros Dres. Elena Martínez, Tabaré Sosa, John Pérez y Doris Morales, no le asiste razón a la

demandada en su planteo.

El impuesto a la renta a las personas físicas (IRPF) está regulado en el Título 7 del Texto Ordenado 1996. El art. 32 de dicho cuerpo normativo establece: "*Rentas del trabajo en relación de dependencia.*

*Estas rentas estarán constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma.*

*Se consideran comprendidas en este artículo, las partidas retributivas, las indemnizatorias y los viáticos sin rendición de cuentas que tengan el referido nexos causal, inclusive aquellas partidas reales que correspondan a los socios. (...)*".

La demandada considera que la indemnización por daño moral a la que fue condenada en el presente proceso es una partida generada por el contribuyente accionante por su actividad personal en ocasión de la relación de dependencia existente entre dicho funcionario y el organismo.

La referida mayoría, no comparte tal razonamiento.

La condena en cuestión se generó en virtud de la falta de servicio de la Adminis-

tración, al haber privado al actor de la posibilidad de ocupar la encargatura para la que había concursado y obtenido el mejor puntaje, conducta ilícita (según lo determinó el TCA en sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada) que lesionó derechos de naturaleza extrapatrimonial del accionante.

No hay nexo causal entre la relación de dependencia (existente entre UTE y el actor) y la partida indemnizatoria referida. O sea, ésta no se generó por la actividad personal del funcionario accionante, ni tampoco en ocasión de la relación de dependencia, sino en virtud de una conducta ilegítima de la Administración, que vulneró derechos morales o extrapatrimoniales del actor, máxime en cuanto implicó, además, un reproche ético al funcionario, según fue explicado en la sentencia definitiva de primera instancia (ver numerales 31 y ss., de fs. 569 a 570).

Comparte en este punto la mayoría de la Corte la postura sostenida por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 2º Turno, cuando se pronunció ante un caso semejante, en el que la Administración (OSE en aquel caso) había sido condenada a reparar el daño moral provocado a un funcionario por una destitución ilegítima. En aquella oportunidad, el Organismo condenado también entendía que correspondía detraer IRPF del monto de la condena, tesitura que fue

rechazada en ambas instancias. En concreto, señaló el TAC 2º Turno en sentencia interlocutoria N° 5/2017:

*"Lo que se encuentra gravado por IRPF son las 'rentas del trabajo en relación de dependencia' 'que se generen por su actividad personal o en ocasión de la misma'. En la especie, el daño moral objeto de condena es el perjuicio extrapatrimonial sufrido por el accionante por una destitución injustificada.*

*En ese orden, la indemnización reconocida por los daños morales ocasionados por el acto ilegítimo tiene como causa la responsabilidad civil por daños personales y en consecuencia, está exenta del IRPF por no tratarse de una renta proveniente del trabajo ni de la relación laboral o de dependencia, ni menos aún generada por ella o en su ocasión.*

*En suma, la exclusión está plenamente justificada dado que la naturaleza de la indemnización cuestionada no se vincula en absoluto con los requerimientos de la norma tributaria y por ende, no le comprende ni le abarca.*

*La claridad legal de la cuestión exime de toda otra fundamentación".*

En conclusión, por los fundamentos expuestos, corresponde para la mayoría antes

nombrada, desestimar el recurso interpuesto por la demandada.

La Sra. Ministra redactora, por su parte, considera que el agravio resulta de recibo, por los fundamentos que expondrá en su discordia.

IV) Recurso de casación interpuesto por la parte actora (por vía de adhesión).

El actor ensayó dos agravios contra la sentencia de alzada. El primero de ellos, que cabe ser calificado como agravio principal, cuestiona el descuento de IRPF sobre el monto objeto de condena por concepto de lucro cesante. El segundo, expresado en forma subsidiaria, pretende que, en caso de que se haga lugar a la referida detracción de IRPF, el impuesto no se aplique sobre el monto global de la condena, sino mes a mes, esto es, como si el actor hubiera desempeñado el cargo del que ilegítimamente se le privó.

Por las razones que se desarrollarán, se rechazará el agravio principal y se acogerá el subsidiario.

Veamos.

a) *Agravio respecto a la práctica de descuentos tributarios que no han sido dispuestos en la etapa de conocimiento.*

El actor expresó que la aplicación del IRPF no opera de pleno derecho, sino que tiene que haber sido dispuesta judicialmente en la instancia pertinente, lo que en el caso no ocurrió en las sentencias de primera y segunda instancia que se encuentran firmes, las que no dispusieron descuentos impositivos.

Afirmó que el alcance del proceso de liquidación de sentencia se ciñe a determinar el monto del rubro condenado sobre las bases del dispositivo dictado y con los límites objetivos de éste, derivados de la cosa juzgada, y que en la fase de liquidación no se puede ingresar, revisar o cambiar cuestiones que no fueron propuestas en el proceso principal.

Alegó que no corresponde la aplicación de las normas tributarias, basándose en el principio de legalidad, cuando ello importa vulnerar principios generales de derecho: separación de poderes, seguridad jurídica, congruencia, preclusión y cosa juzgada. En el caso, anotó, UTE depositó una suma menor a la condenada por daño moral y pretende pagar una suma menor por concepto de lucro cesante a la fijada por fallos judiciales firmes y aceptados por el organismo, lo que importa vulneración de los señalados principios.

No le asiste razón en su

planteo.

En lo inicial, la Corte comparte el aserto del actor relativo al alcance del incidente de liquidación de sentencia, en cuanto a que la determinación del monto a abonar se debe realizar sobre las bases de las sentencias definitivas recaídas en el proceso, que no pueden ser modificadas, pues lo contrario implicaría vulnerar la cosa juzgada.

Ahora bien. En el caso, y en criterio de la Corte, realizar la detracción del IRPF respecto a la condena por lucro cesante no supone modificar o alterar las bases de las sentencias dictadas en este proceso. Por el contrario, para el correcto cumplimiento de la sentencia de condena, es necesario efectuar la referida deducción.

En efecto, en la sentencia definitiva de primera instancia se condenó a UTE a pagarle al actor: "*(...) las diferencias salariales generadas entre el puesto de Jefe de Programación de la Operación y el cargo que tenía antes el actor, desde el mes de Julio de 2013 al 31 de Enero de 2017, en la forma indicada en el considerando 29...*" (fs. 571). Y en dicho Considerando 29 había señalado el A Quo: "*...La liquidación deberá efectuarse tomando la diferencia total entre ambos cargos, con todas las incidencias (productividad, SRV, Aguinaldo etc) reajustándola, mes a*

mes, hasta el efectivo pago y con el interés legal desde la presentación de la demanda, art 1348 del C.C, y no desde el ilícito como lo calcula la parte actora" (fs. 569).

La decisión fue confirmada por la alzada, salvo en lo relativo al inicio del cómputo del interés legal, que se fijó desde el hecho dañoso (fs. 636 vto. a 638).

De esta manera, si lo que debe abonar UTE al accionante son las diferencias salariales entre el cargo que tenía el actor y aquel que se le privó injustamente durante el referido período, y si además se aclaró en la sentencia de primer grado que debe tomarse en consideración "*la diferencia total entre ambos cargos, con todas las incidencias*", resulta claro que -principio de legalidad mediante- corresponde detraer el IRPF correspondiente, pues sólo así lo abonado al funcionario accionante será la verdadera diferencia entre el salario correspondiente a un cargo (el que él ocupaba) y el correspondiente al otro (el que debió haber ocupado de no ser por la conducta ilícita de la Administración). De lo contrario, se asistiría a un enriquecimiento injusto por parte del actor.

Por lo demás, el hecho de no haberse aclarado expresamente en las sentencias que correspondía detraer el IRPF es irrelevante, pues ello

se desprende de las normas legales tributarias, de ineludible aplicación en el caso.

La cuestión fue analizada profundamente por el Juez de primera instancia en la sentencia dictada en el marco de este incidente de liquidación, en la que sostuvo:

*"Respecto al fondo del asunto, es decir, la pertinencia del pago del IRPF al lucro cesante de autos, el despacho entiende que es procedente la aplicación de este impuesto, porque en el presente caso tal lucro cesante lo constituye 'el pago de diferencias salariales generadas entre el puesto de Jefe de Programación de la Operación y el cargo que tenía antes el actor' (fallo numeral I fs 571 final).*

*19.- El fallo de primera Instancia en el Considerando No 28 (fs 569 supra), expresamente indica que el lucro cesante de autos se corresponde con una diferencia salarial : 'Se habrá de condenar a la UTE el pago de las diferencias salariales generadas entre el puesto de Jefe de Programación de la Operación y el cargo que tenía antes el actor'.*

*20.- Por tanto, no cabe duda de que en autos el pago tiene naturaleza salarial, aunque se lo denomine 'lucro cesante', porque lo perdido de ganar por el actor fue un salario superior, y cabe suponer que si no hubiera existido actividad ilícita de*

la UTE y el promotor hubiera percibido dichos salarios mes a mes, los impuestos los habría pago en tiempo y forma.

21.- La Sentencia nada tiene que indicar al respecto, porque prima el principio de legalidad, fuente de todos los impuestos. El fallo lo único que declara es la naturaleza jurídica (salarial) del lucro cesante y a partir de esa certeza, el pago de impuestos es su consecuencia directa e ineludible" (fs. 720).

Igual tesitura expresó al respecto el Tribunal de Apelaciones, al desestimar el agravio ensayado al respecto por el promotor. En este sentido, señaló la Sala:

"...Con relación a la adhesión a la apelación de la parte actora, la misma se agravia porque se impone el pago de IRPF y ello no fue dispuesto por la sentencias de condena.

El agravio no es de recibo.

Como ya fue establecido el pago de lucro cesante tiene la naturaleza de indemnización de un daño de naturaleza patrimonial.

Entonces, si se trata del pago de un impuesto, ello excede de haberse establecido o no en una sentencia, ya que el que abona es el agente

*de retención”.*

En resumen, compartiendo los fundamentos vertidos por los Órganos de mérito, la Corte estima correcta la detracción del IRPF del rubro lucro cesante, constituido, en esencia, por las diferencias salariales entre el cargo que el actor aspiraba a ocupar como encargado (del que fue ilícitamente privado) y aquel que efectivamente ocupó, durante el período indicado en la sentencia definitiva de primera instancia.

b) *Agravio respecto a la forma en que el Tribunal ordenó realizar el descuento de IRPF respecto de la condena por lucro cesante.*

El actor se agravió, en subsidio de lo anterior, por la decisión de la Sala de realizar el descuento del IRPF sobre el monto global que fue objeto de condena por lucro cesante.

Expresó que el hecho generador del IRPF no se configura cuando se recibe el monto condenado, sino al 31 de diciembre de cada ejercicio; dicho impuesto se calcula mensualmente, realizándose los anticipos pertinentes, y se liquida anualmente al fin de cada ejercicio.

Anotó que, en el caso, el TCA por sentencia N° 606/2016 anuló el acto administrativo que impidió al actor ocupar el cargo que

por concurso había obtenido y que le generó la pérdida de diferencias salariales e incidencias en el período julio de 2013 a enero de 2017 (lucro cesante). Recordó que cuando el TCA anula un acto administrativo, ello importa que sus efectos desaparezcan de la vida jurídica. Por ello, concluyó, teniendo en cuenta los efectos de la sentencia anulatoria (restablecimiento de la situación jurídica al momento del dictado del acto anulado) y las normas tributarias señaladas (que establecen que el IRPF se calcula mes a mes y se liquida anualmente según escalas progresivas), que surge claramente la ilegitimidad de efectuarse el descuento sobre la suma condenada, pues el pago del IRPF por las diferencias salariales debe practicarse como si el actor hubiera desempeñado el cargo del que ilegítimamente se le privó, con las mismas bases de cálculo existentes al momento.

Por último, sostuvo que realizar el cálculo del IRPF como lo hace la sentencia atacada importa infringir el principio de igualdad, al tiempo de configurar un enriquecimiento injusto para la Administración.

En criterio de este Cuerpo, le asiste razón al recurrente en este punto de agravio.

Como viene de señalarse,

UTE fue condenada en autos a abonar al actor: "...las diferencias salariales generadas entre el puesto de Jefe de Programación de la Operación y el cargo que tenía antes el actor, desde el mes de Julio de 2013 al 31 de Enero de 2017", aclarándose en el Considerando 29 de la sentencia definitiva de primera instancia que: "La liquidación deberá efectuarse tomando la diferencia total entre ambos cargos, con todas las incidencias (productividad, SRV, Aguinaldo etc) reajustándola, mes a mes, hasta el efectivo pago (...)".

Para cumplir con tal decisión, es necesario hallar la verdadera y real diferencia entre ambos salarios (el de Jefe de Programación de la Operación y el del cargo que tenía el actor), lo que implica tomar en cuenta todas las partidas e incidencias, pero también todas los descuentos y detracciones. En concreto, en lo que atañe a la detracción del IRPF, el descuento debe realizarse de la misma manera en que se habría efectuado en caso de que el actor hubiera ejercido efectivamente el cargo y se le hubiera abonado la retribución correspondiente en tiempo y forma. Ello implica la realización de los anticipos mes a mes y la liquidación al cierre del ejercicio, el 31 de diciembre de cada año. Corresponde entonces aplicar el IRPF sobre la diferencia salarial de cada mes y luego ver la incidencia que ello tiene en el

total del ejercicio anual, determinándose de esa manera cuánto más debería haber tributado el actor por IRPF en caso de haber ejercido el cargo para el que se había postulado.

Aplicar el descuento por IRPF sobre la suma única global que habrá de abonarse al actor, como ordena realizar la Sala en la sentencia impugnada, resulta claramente desajustado a lo que se decidió en la sentencia de condena, pues de esa forma no se respetaría el mandato de atender a las efectivas diferencias salariales entre uno y otro cargo, ya que se le realizaría al accionante un descuento mucho mayor de IRPF (en virtud de la aplicación de la franja máxima del impuesto sobre una importante porción del monto liquidado).

La cuestión ha sido analizada en doctrina y jurisprudencia, postulándose el criterio que viene de adoptarse.

En nuestra doctrina, se pronuncia al respecto el Sr. Ministro Dr. Ettlín: *"También ocurre que en forma previa al pago en caso de condenas al pago de rubros o diferencias salariales, el Ministerio de Economía y Finanzas disponga el descuento de los aportes por el Fondo Nacional de Salud (FO.NA.SA., Ley No. 18.211) o por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F., Título 7 del Texto*

*Ordenado de los Tributos que recauda la Dirección General Impositiva -T.O.D.G.I.-; su práctica descuenta estos tributos en una sola suma del monto global que abona, desconociendo que las cantidades que se deben por adeudos o diferencias salariales se generan mes a mes. Debemos observar que si se tuvieran en cuenta mes a mes, esos salarios o diferencias (inclusiva sumadas) podrían no alcanzar para ser susceptibles de tributación del I.R.P.F. Si se trata de suma a pagarse por diferencias o rubros salariales adeudados, en todo caso no procede descontar de esa cantidad en bloque el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas o el Fondo Nacional de Salud en una sola cantidad global, sino que debe calcularse lo que correspondería por dichas aportaciones mes a mes porque así es la forma en que se perciben los haberes de trabajo (...)" (Cfme. ETTLIN, Edgardo. "Ejecuciones judiciales contra el Estado", La Ley Uruguay, Montevideo, 2014, págs. 171 y 172).*

Igual postura asumió en nuestra jurisprudencia el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno, en sentencia SEF 0006-000011/2014, en la que sostuvo: *"En cuanto al cálculo del IRPF, que, según el apelante, debía haberse calculado sobre el total del monto adeudado y no sobre lo que los actores hubieran percibido mes a mes en el período reclamado.*

*No es de recibo el*

agravio.

*La Sala coincide con los actores en que si la Administración les hubiera pagado mensualmente el salario debido, se les hubiera descontado por mes el importe del IRPF siempre y cuando correspondiera, puesto que, en algunos casos, si se sumaba al sueldo la diferencia salarial reclamada, no se llegaba al mínimo imponible.*

*Entonces, como las diferencias de sueldo reclamadas en autos se devengaron mes a mes, también mes a mes se debe calcular y aplicar el IRPF”.*

En el presente caso, el Juez de primera instancia siguió este mismo criterio (del que luego se apartó la Sala), agregando otros fundamentos que también se comparten, los que pasan a transcribirse:

*“(...) le asiste razón al Sr AA respecto de que la forma en que la UTE aplica el impuesto es equivocada, porque la Sentencia de Primera Instancia en el Considerando No 29 (fs 569 supra a mitad) indica categóricamente la forma en que debe calcularse el rubro : ‘La liquidación deberá efectuarse tomando la diferencia total entre ambos cargos, con todas las incidencias (productividad, SRV, Aguinaldo etc) reajustándola, mes a mes, hasta el efectivo pago’*

*(la transcripción no incluye la referencia al interés legal, porque en ese punto fue revocada).*

23.- Vale decir, que aplicar sobre el total de la suma el IRPF es lo que genera la distorsión al ser un cuantioso menoscabo de \$ 2.537.689,92 (fs 665) sobre un total reconocido por ambas partes de \$ 7.049.138,68.

24.- Al prestar su declaración ante la Sede, el Sr Contador BB (fs 690 y ss), con Honestidad Republicana reconoció que si el calculo fuera mes a mes el monto de impuestos a pagar no sería el mismo : 'Si el actor se le hubiese pagado mes a mes o si se le pagara todo junto, el monto de impuestos a pagar no es el mismo, porque el IRPF se aplica por escalas y por cada franja aplica una tasa distinta' (fs 692 mitad).

25.- El sentenciante entiende que lo que corresponde es acatar el Considerando No 29 y a la diferencia generada mes a mes, a esa suma concreta, aplicarle el descuento por IRPF, no a la cifra total.

26.- Aún si no estuviera escrito dicho Considerando, que a juicio del decisor aventa cualquier duda sobre la forma de calcular el rubro, el único modo de liquidar la sentencia sería esa, porque no puede perderse de vista que estos autos

*tramitan al socaire del art 312 de la Constitución, es decir, inician a causa de una sentencia del TCA que tiene efectos 'ex tunc', es decir, que se procura reestablecer una situación similar a la que habría existido en caso de que el acto anulado no se hubiera emitido (Considerando No 12 de la Sentencia de la Sede a fs 566).*

*27.- Esa ficción que se genera al desterrar un acto nulo del mundo del derecho, determina que se deba considerar que la diferencia del salario con el cargo de Jefe de Programación de la Operación, que en definitiva es de lo que se le privó ilegítimamente al Sr AA, se considerase paga en las mismas ocasiones que su salario, es decir, mes a mes.*

*28.- Por tanto, sin perjuicio de la claridad del Considerando No 29, aún razonando en función de los principios generales y con lazo en el efecto del fallo anulatorio del TCA, la conclusión es la misma : no corresponde aplicar el impuesto a la suma total, sino mes a mes, como si el promotor hubiera cobrado lo que le correspondía por trabajar (sin la voluntad anulada a la administración)" (fs. 720 a 722).*

*La cita, extensa pero necesaria, arroja claridad respecto a la forma en que debe realizarse la detracción del IRPF, aunque debe*

puntualizarse una vez más que, luego de aplicarse el IRPF sobre la diferencia salarial de cada mes, deberá determinarse la incidencia que ello tiene en el total del ejercicio de cada año, pues el referido impuesto se liquida anualmente.

Por lo que corresponde acoger parcialmente el recurso de casación interpuesto por el actor, con el alcance que viene de señalarse.

Por lo expuesto, la Suprema Corte de Justicia,

**RESUELVE:**

**DESESTÍMASE EL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR LA DEMANDADA.**

**AMPÁRASE PARCIALMENTE EL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR EL ACTOR Y, EN SU MÉRITO, ANÚLASE LA SENTENCIA IMPUGNADA EN CUANTO DISPUSO QUE LA DETRACCIÓN DEL IRPF DEL RUBRO LUCRO CESANTE DEBE EFECTUARSE SOBRE LA PARTIDA ÚNICA GLOBAL A PERCIBIR POR EL ACCIONANTE. Y EN SU LUGAR, MANTIÉNESE FIRME EN EL PUNTO EL PRONUNCIAMIENTO DE PRIMERA INSTANCIA, EN CUANTO INDICÓ QUE EL DESCUENTO DEL IRPF DEBE APLICARSE SOBRE LA DIFERENCIA SALARIAL GENERADA MES A MES, ACLARÁNDOSE EN EL PRESENTE FALLO QUE, LUEGO DE APLICARSE EL IRPF SOBRE LA DIFERENCIA SALARIAL DE CADA MES, DEBERÁ DETERMINARSE LA INCIDENCIA QUE ELLO TIENE EN EL TOTAL DEL EJERCICIO DE CADA AÑO.**

**TODO SIN ESPECIAL CONDENA  
PROCESAL.**

**FÍJANSE LOS HONORARIOS FICTOS  
EN 40 BPC.**

**NOTIFÍQUESE A DOMICILIO,  
PUBLÍQUESE, Y OPORTUNAMENTE, DEVUÉLVANSE LOS AUTOS CON  
LAS FORMALIDADES DE ESTILO.**

**DR. JOHN PÉREZ BRIGNANI  
PRESIDENTE DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DRA. ELENA MARTÍNEZ  
MINISTRA DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DRA. BERNADETTE MINVIELLE SÁNCHEZ  
MINISTRA DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DR. TABARÉ SOSA AGUIRRE  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DRA. DORIS MORALES  
MINISTRA DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DISCORDE PARCIAL:** por  
cuanto considero que  
corresponde hacer  
**DRA. BERNADETTE MINVIELLE SÁNCHEZ** lugar al agravio  
**MINISTRA DE LA SUPREMA**  
**CORTE DE JUSTICIA** relativo a la  
detracción del IRPF del rubro daño moral.

Al igual que los miembros

discordes del Tribunal de Apelaciones (Sres. Ministros Dres. Rivas y Messere), entiendo que el daño moral de autos no tiene su causa en la responsabilidad civil, sino que se generó en el marco de la relación laboral que vincula al actor con la demandada. Concretamente, a raíz del llamado a aspirantes N° 611087 que efectuó la UTE para desempeñar en régimen de encomendación de funciones el puesto de Jefe de Programación de la Operación (Grado 5), en la Sub Gerencia de Programación de la Operación dependiente de la Gerencia del Sector Despacho Nacional de Cargas, del cual el actor resultó con mayor puntaje, y que posteriormente el Directorio resolvió anular.

En mi criterio, la norma del artículo 32 del Título 7 del Texto Ordenado 1996, prevé una hipótesis amplia al disponer que las rentas del trabajo en relación de dependencia, no sólo estarán constituidas por los ingresos que generen los contribuyentes por su actividad personal "*en relación de dependencia*", sino que agrega que también las constituirán aquellos que se generen "*en ocasión de la misma*". Y en el caso a estudio, el reclamo que dio origen al proceso refiere a daños que se le generaron al actor por dicho vínculo. En efecto, como destaca la demandada recurrente, el daño se produjo en ocasión de la relación de dependencia existente entre AA y UTE,

pues de no haber existido tal relación el actor no habría concursado, y no se habrían producido todos los sucesos que determinaron la indemnización dispuesta.

**DRA. GABRIELA FIGUEROA DACASTO**  
**SECRETARIA LETRADA DE LA SUPREMA**  
**CORTE DE JUSTICIA**