DIRECTORES DE S.A.: UN FALLO QUE NO CONVENCE

Autores: Dr. Daniel G. Pérez y Elsa M. Rodríguez Romero

Hemos conocido recientemente el fallo "Sánchez, Hugo Osvaldo c/DGI s/Impugnación de deuda", dictado por la sala III de la Cámara Federal de la Seguridad Social (IMPUESTOS, v. este tomo, p- 177), que convalida la posición del Fisco en el controvertido tema de la sumatoria de categorías autónomas en el caso de Directores de S.A. que detentan dicho cargo en más de una empresa o sociedad. Entendemos que este fallo no agota la controversia, más bien exacerba, dado que no profundiza lo suficientemente la cuestión, como para convencer de la razonabilidad de la imposición en tales supuestos.

Si bien el fallo se refiere exclusivamente al ámbito de aplicación de la ley 18.038, es necesario tener en cuenta que no se trata simplemente de la procedencia o no de un pago, sino de la importante proyección a futuro que el mismo implica en tanto no se analice profunda y determinadamente el alcance de la norma previsional en juego, que se extiende obviamente al ámbito de la ley 24.241 (IMPUESTOS, t. 1993-B, 2232).

Hasta ahora se mantuvo una divergencia, actuada por un lado, por la Dirección general Impositiva, y por el otro por contribuyentes y especialistas en el tema.

Para no quedar en la superficie, no sólo analizaremos el período debatido en este fallo, sino también la situación que se proyecta en los períodos influenciados por la ley 24.241.

Debemos destacar, que el fallo recoge exactamente los dichos del Organismo Recaudador, plasmados por otra parte en numerosos casos de jurisprudencia administrativa, y lo hace n los siguientes términos:

"Al respecto debemos realizar una interpretación armónica de los preceptos legales, lo que nos lleva al convencimiento de que resulta plenamente aplicable el dispositivo legal del art. 11 de la ley 18.038 (modificado por el art. 4° de la ley 23.568 –IMPUESTOS, t. 1988-B, 1463-) que dispone en su párrafo segundo que en caso de ejercerse más de una de las actividades indicadas en el cuadro precedente, la afiliación será única y el aporte será el correspondiente a la categoría cuyo monto sea igual al que resulte de sumar los de las categorías establecidas para cada actividad.

Ello así cuanto dicha disposición no ha de tomarse en forma aislada sino dentro del contexto del propio art. 11 que establece en su primera parte distintas categorías según que ocupen hasta 10 (diez) trabajadores (categoría D) o más de 10 (diez) trabajadores (categoría E). Una interpretación en el sentido de que quienes realizan aquellas funciones en más de una empresa ejercen una actividad única y deben aportar sólo en función de sus tareas en la sociedad que posea mayor número de trabajadores, carece de sustento puesto que contradice lo dispuesto en el primer párrafo del art. 11 al cual se hizo alusión en el párrafo anterior".

La divergencia apuntada surge de la diferente interpretación que las partes efectúan, de las siguientes normas:

1. Período 10/93 a 6/94:

   - Ley 18.038 (t.o. 1980), art. 2° inc. a);
   - Ley 18.038 (t.o. 1980), art. 11, inc. 1 (texto s/ley 23.568);
   - Ley 18.038 (t.o. 1980) art. 11, 2° párrafo (texto s/ley 23.568);

2. Períodos a partir del 7/94

   - Ley 24.241, art. 2° inc. b), punto 1;
   - Ley 24.241, art. 5°, 2°párrafo;
   - Dec. 433/94 (IMPUESTOS, t. 1994-A, 1111), art. 2°, anexo I, tabla I (período 7/94); y
   - Dec. 1262/94 (IMPUESTOS, t. 1994-B, 2287), art. 1° (período 8/94 a 12/95)

Respecto de estas normas la postura del Organismo Recaudador, en síntesis, es la siguiente: toda persona que sea Director en más de una Sociedad Anónima, desarrolla tantas "actividades" como Directorios integra y –en tal sentido- le corresponde la aplicación de la normativa sobre el "ejercicio simultáneo de más de una actividad" por lo que debe "sumar" las categorías que le serían aplicables para cada "directorio" y cotizar por la correspondiente a ese resultado. Este concepto lo aplica a todo período en cuestión, ya que considera que –a pesar de la sanción de la ley 24.241- el art. 11 de la ley 18.038 se encuentra vigente.

La postura expuesta en el párrafo anterior, la abona en dos razonamientos:

1. El uso del "singular" en la expresión "...la empresa, organización, establecimiento o explotación..." del art. 11, inc. 1 de la ley 18.038, norma que –repetimos- considera aún vigente; y

2. La diferente situación en que se encontrarían los directores conforme desempeñen tal función en una o en varias empresas; todo ello en relación al principio de la capacidad contributiva.

A fin de abordar la crítica razonada a esta postura, debemos –necesariamente- efectuar una recopilación del tratamiento que ha recibido la cuestión en análisis, fundamentalmente, en los dos antecedentes normativos que pretendemos comparar (leyes 18.038 y 24.241)

Es un dato que no admite cuestionamientos el de la existencia de dos períodos a analizar, la división entre ellos está marcada por la

vigencia del libro I de la ley 24.241, operada a partir del 15 de julio de 1994. En síntesis, hasta esa fecha nos encontrábamos bajo el imperio de la ley 18.038 y –como se dijo- a partir de ella, bajo el de la ley 24.241, creadora del nuevo sistema integrado de jubilaciones y pensiones.

A esos plexos normativos, cabe agregar otro hito representado por el dec. 507/93 (IMPUESTOS, t. 1993-A, 983) ratificado por el art. 22 de la ley 24.447 (IMPUESTOS, t. 1995-A, 628) por el que se transfieren a la Dirección General Impositiva las facultades de aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social, todo ello con el objetivo de imponer "...una unificación de las actividades de recaudación y fiscalización que elimine la atomización de esfuerzos y asegure el máximo aprovechamiento de los recursos disponibles, lo que redundará en un mejor resultado de la actividad administrativo-tributaria y una simplificación de la gestión de los contribuyentes..." (considerando 7°)

A partir de ese momento, el Organismo Recaudador, comienza a interpretar normas de base, de forma tal, que produce en muchos casos un violentamiento tanto de la letra como del verdadero espíritu de la ley.

Entendemos que, en la oportunidad, estamos ante uno de estos casos.

1. LEY 18.038

1.1. Primer período 1/1/69 al 31/12/86

El art. 2° de la ley 18.038, en su texto original, definía como su ámbito de aplicación al siguiente:

"...las personas físicas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente alguna de las actividades que se enumeran en los incisos siguientes..." (la *bastardilla* es propia).

A estos efectos, resulta fundamental determinar cuáles son las *actividades* de los "incisos siguientes", las que el artículo resume en cuatro:

a) Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno;

b) Profesión desempeñada por graduado en universidad nacional o en universidad provincial o privada autorizada para funcionar por el Poder Ejecutivo, o por quien tenga especial habilitación legal para el ejercicio de profesión universitaria reglamentada;

c) Producción o cobranza de seguros, reaseguros, capitalización, ahorro, ahorro y préstamo, o similares;

d) Cualquier otra actividad lucrativa no comprendida en los incisos precedentes".

Nótese cómo, con clara exposición, la ley determinaba *cuatro actividades,* sin ninguna intención de distinguir subespecies. Dichas actividades eran "dirección...", "profesión...", "producción..." y "otras...". Nos apuramos en hacer esta distinción, ya que –como veremos más adelante- el Organismo Recaudador basa fuertemente su interpretación en la diferencia entre los "singulares" y los "plurales", sin analizar la verdadera estructura legal.

La misma ley determinaba que los aportes serían equivalentes a un porcentaje de los montos asignados a distintas categorías y que se fijarían categorías mínimas obligatorias en "razón de la naturaleza y modalidad de las actividades comprendidas en el presente régimen" (arts. 10 y 11).

Como vemos, la ley distinguía claramente entre dos conceptos rectores:

a) Actividades; y

b) Modalidad de las actividades.

Es decir la ley definía al género –actividad- y a la especie, a la que denominaba "modalidad".

A su vez, el art. 11, último párrafo, determinaba la situación de afiliación y cotización de aquel que ejerciera "más de una actividad autónoma":

"En caso de ejercerse más de una actividad autónoma corresponde una sola afiliación, con un único aporte obligatorio que será el de la actividad que tenga fijado el mínimo mayor".

Desarrollemos este concepto:

a) De acuerdo con lo visto en párrafos anteriores las actividades eran las nombradas en los incs. a) a d) del art. 2°, consecuentemente, el ejercicio de más de una actividad, significaba la combinación o ejercicio simultáneo de actividades encuadradas en dos o más incisos.

b) Como el aporte debía ser único y ser tomado de aquella actividad que tuviera fijado el mínimo mayor, bastaría con determinar cuales eran los mínimos fijados para cada categoría. Así observamos que la reglamentación de la ley dispuesta por el dec. 8525/68 determinó:

"Art. 12.- A los fines establecidos en el art. 11 de a ley 18.038 fíjanse las siguientes categorías mínimas obligatorias: a) Actividades comprendidas en el art. 2° inc. a) de la ley 18.038 y aquellas en que se utilice trabajo ajeno: Categoría F...".

Como vemos, para el inc. a) –que es el que nos ocupa- existía en ese entonces una sola categoría; o sea *una actividad y una categoría* para la actividad.

A comienzos de 1980 con el dictado de la ley 22.193 (IMPUESTOS, t. 1980-A, 702) se modifica la 18.038. La asignación de "categorías mínimas" que hasta ese entonces venía haciendo el Dec. 8525/68, pasa a integrar el texto legal. El entonces nuevo art. 11 de la ley 18.038 (según el texto que ordenara la res. S.S.S. 192/80) establecía lo siguiente:

"Art. 11.- Fíjanse las siguientes categorías mínimas obligatorias: a) Actividades comprendidas en el art. 2°, inc. a), y aquellas en que se utilice trabajo ajeno: B...".

De resultas de este análisis, puede surgir con claridad, que, tanto la actividad como su categorización estaban plenamente identificadas: "dirección, administración o conducción de cualquier empresa...": categoría B (de 1980 a 1986, antes fueron G – de 1972 a 1979 – y F – de 1969 a 1971-).

Resulta entonces impensable que, al amparo de estas normas –que las referimos en su redacción original con las modificaciones hasta el año 1986- pudiera considerarse como el ejercicio de "más de una actividad autónoma" el desempeño de *la misma actividad* en más de una "...empresa, organización, establecimiento...".

1.2.Segundo período: 1/1/1987 – 6/6/1993

A partir del 1/1/87 y por imperio del dec. 2196/86 (-IMPUESTOS, t. 1987-A, 117- ratificado luego por la ley 23.568) se produce –en lo que nos atañe- una modificación en las categorías, fijándose para la actividad enunciada en el inc. a) del art. 2° de la ley 18.038 una parametrización basada en la cantidad de empleados. De ese modo, el art. 11, primer párrafo, queda redactado de la siguiente manera:

"Art.11.- Fíjanse las siguientes categorías mínimas obligatorias: 1) Actividades comprendidas en el inc. a) del art. 2° según el número de trabajadores ocupados por la empresa, organización, establecimiento o explotación:

Hasta diez (10) trabajadores –D-.

Más de diez (10) trabajadores –E-...".

Correlativamente, también se modifica el criterio de cotización para el supuesto de ejercicio de más de una actividad. En tal sentido, el párrafo 2° del citado art. 11 expresaba:

"En caso de ejercerse *más de una de las actividades indicadas en el cuadro precedente,* la afiliación será única y el aporte será el correspondiente a la categoría cuyo monto sea igual al que resulte de sumar los de las categorías establecidas por cada actividad. Si de la suma resultase un monto que no corresponde a ninguna, se aportará por la del monto inmediatamente inferior a dicha suma".

Este texto es claro y terminante, toma como referencia a lo que denomina "cuadro precedente"; éste no es otro que el que aparece contenido en el primer párrafo del mismo art. 11, y por el cual –a través de remisiones al art. 2° de la ley-se fijan las categorías mínimas obligatorias "por actividad", esto es, para cada una de las seis actividades autónomas, que son las siguientes:

1. Actividades comprendidas en el art. 2°, inc. a): dirección, administración o conducción de cualquier empresa...;

2. Actividades comprendidas en el art. 2°, inc. b): profesión desempeñada por graduado...;

3. Actividades comprendidas en el art. 2°, inc. c): producción y/o cobranzas de seguros...;

4. Actividades comprendidas en el art. 2°, inc. d): las ejercidas en forma individual o con la participación de familiares no dependientes...,

5. Actividades dirigidas a satisfacer necesidades directas de quien las reclama, cumplidas sin capital o con capital mínimo; y

6. Afiliados voluntarios.

Como vemos, el espectro de las actividades abarcadas en el tratamiento del ejercicio de "más de una actividad", se reduce sólo y exclusivamente a las seis que enumera el "cuadro precedente".

Por otra parte, hasta una elemental cuestión de semántica nos lleva a esa misma conclusión. El ejercer "más de una actividad" implica –necesariamente- que nos estemos refiriendo a "actividades distintas", ya que si se tratara de la "misma actividad" no podría decirse que se ejerce "más de una". Concebirlo de otra manera sería absurdo, y pretender aumentar el aporte porque una persona ejerza "mucho" una misma actividad no es –sin duda- lo que la ley pretende. En síntesis, para que entre en aplicación a actividades distintas y no frente al ejercicio múltiple de una misma actividad.

Está claro que si –por ejemplo- un abogado es- a la vez- director de una S.A., se está en presencia de una caso de ejercicio de más de una actividad. Ello es así porque cada una de estas actividades se encuentra en un inciso diferente de entre los enumerados en primer párrafo del art. 11, lo cual hace aplicable el tratamiento dado por su párrafo segundo.

Distinto es el caso del productor agrícola, que –al mismo tiempo- se dedica a la cría de hacienda. O del gasista que hace trabajos de albañilería para canalizar las paredes donde aloja los conductos de sus instalaciones. O de quien actúa como director en más de una sociedad anónima. En todos estos casos, no cabe la aplicación del régimen previsto en el segundo párrafo del art. 11, porque no se cumple con el precepto legal que lo circunscribe a los casos en que se trate de más de una de las actividades indicadas en cada uno de los distintos puntos de su párrafo anterior. La ley no pretendía que se sumen categorías mínimas por

el solo hecho de que un agricultor críe animales o por ser director en más de una sociedad.

Cuando el Organismo recaudador pretende esto último, en rigor, no sólo contraría la letra y el espíritu de la norma, sino que también el más elemental criterio de razonabilidad.

Pero esto no es todo, debe tenerse en claro que hasta que se hizo cargo la DGI de la recaudación de los recursos de la seguridad social, ni la caja de Autónomos, ni el Instituto Nacional de Previsión Social, ni la Dirección Nacional de Recaudación Previsional, ni la Comisión Nacional de Previsión Social, ni la Administración Nacional de Seguridad Social, aplicaron la teoría de la "sumatoria de empresas".

Esto podrá corroborarlo –de así desearlo- recabando una simple información: ¿cuántos empresarios cotizaban por categorías superiores a la E en forma obligatoria y no por opción a una categoría superior) Se verá que ninguno, y esto por la simple razón que durante los 7 años que rigió el art. 11 en cuestión, no se interpretó nunca un "conductor de empresa" debía cotizar por la sumatoria de ellas.

En síntesis, y dicho de otro modo, si la DGI al hacerse cargo de la recaudación tenía tan en claro que éste era el modo de obrar hubiera dictado alguna resolución que le permitiera al contribuyente conocer el cambio de criterio. Cuando ella se hace cargo del cobro, había empresarios que hacía 38 años venían cotizando de una modo determinado sin merecer objeción alguna por ello de los propios organismos de control.

De allí, que no tenga ningún soporte, ni lógico, ni legal, la remisión al "singular" del art. 11, punto 1.

Es más, a poco de tomar a su cargo la recaudación, ni la DGI tiene en cuenta esta circunstancia. En efecto, el 2 de junio de 1993 (recordemos que su rol recaudador había comenzado en abril de ese año por obra del dec. 507/93) la DGI dicta la res. Gral. 3692/93 (IMPUESTOS, t. 1993-B, 1400) para reglar lo atinente a altas, bajas y modificaciones, tanto impositivas como referidas a los recursos de la seguridad social.

Por dicha norma aprueba un anexo con 7 "tablas", primera de ellas, denominada tabla I comienza transcribiendo el inc. a) del art. 2° de la ley 18.038 (t.o. 1980): "Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento..." y luego agrega (transcribiremos las partes atinentes):

1. Personas comprendidas:

1. Componentes de sociedades comerciales...

2. Categorías mínimas:

2. Componentes del punto 1.1.

-hasta 10 trabajadores ocupados...D

-más de 10 trabajadores ocupados...E..."

Como vemos, la propia DGI no utilizó la "singularidad" de la palabra "empresa..." del art. 11, sino que se refirió a la "cantidad de trabajadores ocupados por los componentes de sociedades comerciales" y esto por la simple razón que así se venía calculando la categoría de los empresarios, por la cantidad total de empleados que dependían de un empresario y no por la cantidad de empresas en las que ejercía la conducción.

D3ebe agregarse que el Poder Ejecutivo, algunos meses después, al dictar el dec. 2104/93 (IMPUESTOS, t. 1993-B, 2303) vuelve a utilizar el parámetro de "cantidad de trabajadores ocupados por los componentes de sociedades comerciales" y no el correspondiente a la cantidad de trabajadores por empresa (anexo II, tabla I).

2. LEY 24.241

En primer lugar debemos dejar en claro algo muy obvio pero que –a pesar de ello- el Organismo Recaudador parece ignorar. Con la entrada en vigencia del libro I de la ley 24.241 se deroga la ley 18.038, sus complementarias y modificatorias.

A pesar de ello, es asombroso que la DGI en sus dictámenes, tan livianamente diga que el art. 11 de la ley 18.038 (y específicamente su punto 1) haya sido "receptado por la ley 24.241", cuando no sólo no lo fue, sino que no podía en modo alguno serlo ya que el mecanismo de cotización de los autónomos en este nuevo sistema era por alícuotas sobre "rentas de referencia" que fijaría la autoridad de aplicación conforme las pautas que determinarían conforme su antigüedad en la matrícula o los empresarios en función de los trabajadores que ocupen.

Es más, el propio Poder Ejecutivo por dec. 433/94 ejerció, del modo que seguidamente se indica, esta facultad de reglamentación:

"Art. 1°- Apruébase la reglamentación de los arts. ...7° ...de la ley 24.241...

...

Art. 8°- Reglamentación.

1. Los trabajadores autónomos efectuarán los aportes establecidos en los arts. 10 y 11 de la ley, en base a las categorías que con sus montos de renta imponible mensual, se detallan...

2. Las actividades que deban encuadrarse en cada una de las categorías referidas en el punto 1, son las que se establecen en el anexo I que forma parte del presente decreto.

Art. 2°- ...las tablas I a VII contenidas en el anexo I de este decreto, modificatorias en lo que corresponda de sus similares del anexo II del dec. 2104/93, regirán desde el día 1° inclusive del mes de su publicación oficial".

Se recuerda que la publicación del dec. 433/94 fue el 28/3/94, por lo que las tablas de su anexo I comenzaron a regir desde el 1/3/94 y eran las que se encontraban vigentes al 15 de julio de 1994, fecha en que comienza a regir la ley 24.241, que –como dijimos- derogaba la totalidad de la ley 18.038.

La tabla I de este anexo reproducía –en lo que nos atañe- los conceptos tanto de la res. Gral. (DGI) 3692/93, como del dec. 2104/93, esto es considerar la cantidad de trabajadores ocupados "por los componentes de sociedades comerciales" y no "por la cantidad de trabajadores que cada empresa ocupe".

Debe agregarse que esta tabla I, es luego modificada –a partir del 1/8/94- por el dec. 1262/94. Las modificaciones que introduce esta norma (tratamiento de los socios de sociedades de hecho) no se refieren al tema que nos ocupa, cuyo tratamiento siguió y sigue siendo el que se comentó en el párrafo anterior.

En síntesis, no se encuentra vigente el art. 11 de la ley 18.038; la categoría por la que deben cotizar los "empresarios" se define por el dec. 433/94 para julio de 1994 y por el dec. 1262/94 para los períodos agosto de 1994 al presente; estos decretos prevén que los autónomos indicados en el punto 1 del inc. b) de la ley 24.241 deberán aportar por la categoría D o E conforme la cantidad de trabajadores ocupados por el empresario y no por la cantidad de empresas que conduzca.

No desconocemos la existencia del tan comentado art. 156 de la ley 24.241 "aplicación supletoria":

"Art. 156.- Las disposiciones de las leyes 18.037 (t.o. 1976) y 18.038 (t.o. 1980) y sus complementarias, que no se opongan ni sean incompatibles con las de esta ley, continuarán aplicándose supletoriamente en los supuestos no previstos en la presente, de acuerdo con las normas que sobre el particular dictará la autoridad de aplicación".

No es ésta la oportunidad de referirnos al absurdo de una norma que declara como supletoria una ley que ella misma deroga; pero sí debemos señalar que si se pretendiera que –a partir del 15 de julio de 1994- rige en forma supletoria el art. 11 de la ley 18.038 se estaría en un gran error, ya que para ello deben cumplirse por la ley 24.241, y 2) que la autoridad de aplicación así lo disponga a través del dictado de una norma.

En el caso en análisis, la DGI pretende aplicar no sólo el párrafo primero del art. 11 de la ley 18.038 que establece por que categoría debe aportarse, sino que también pretende utilizar su párrafo segundo, que contiene el tratamiento para el supuesto de ejercicio de más de una actividad.

Ya vimos que los decs. 433/94 y 1262/94 rigieron /y rige este último) lo atinente a las categorías mínimas de cotización, por lo que debe desecharse la aplicación del primer párrafo del citado art. 11. Si esto es evidente, lo es más en lo referido al segundo párrafo de esta norma; en efecto, es la propia ley 24.241, en su art. 5°, párrafo segundo, que rige lo que denomina "ejercicio en forma simultánea de más

de una actividad", de modo que no es posible remisión alguna al tratamiento que a este tema le otorgaba la ley 18.038.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que la norma del nuevo sistema integrado nunca ha sido reglamentada, por lo que debe estarse a lo que allí se determina. Ella se refiere a la simultaneidad en el ejercicio de "más de una actividad", y aquí retomamos la ya aclarada cuestión de la necesidad de que se trate del ejercicio de actividades "diferentes" y no de una misma actividad –como la de "empresario"- desarrollada en varias empresas.

Es más, la pretensión de la Dirección general Impositiva de que el "empresario" cotice por cada empresa que dirige, se erige en clara violación del precepto del art. 14 bis de la Constitución Nacional que prohíbe la superposición de aportes para una misma actividad.

3. ARGUMENTO DE LA "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA"

El segundo argumento sobre el cual el Organismo Recaudador asienta la teoría de la sumatoria de categorías en el caso de directores que representan a más de una empresa, es la aplicación del principio de la capacidad contributiva. Este argumento es expuesto por el Fisco de la siguiente manera:

"Para arribar a dicha conclusión se ha tenido en cuenta la diferente capacidad contributiva de aquellas personas que cumplen funciones en más de una empresa, con aquellos que ejercen dicha actividad únicamente en una sociedad.

La teoría de la capacidad contributiva es conocida en el derecho anglosajón bajo la denominación de "Teoría de la Capacidad de Pago'.

En la doctrina se entiende por capacidad de pago o capacidad contributiva al nivel de vida o bienestar económico de cada persona, medida ésta básicamente por todos aceptada como la más equitativa para establecer el monto de la contribución particular para el logro del bienestar general (conf. Martín, José María, "Ciencias de las Finanzas Públicas", Editorial Universitaria, 1983).

Una de las pautas utilizadas para medir dicha capacidad en la renta. Se admite que existe una relación adecuada entre las ventas, créditos o utilidades en un determinado período y el nivel de vida.

En síntesis podemos afirmar que no es la misma capacidad contributiva de una director de S.A., que se desempeña en una empresa con menos de diez empleados, de aquel que ejerce la dirección de dos o más sociedades con la misma cantidad de dependientes".

Para arribar a la inconsistencia de esta conclusión debemos primero examinar el camino previo, hasta la vigencia del art. 8° de la ley 24.241, que expone de manera explícita el principio de la capacidad contributiva como pauta de mención para el ingreso de aportes.

a) Durante la vigencia de la ley 18.038 los aportes se calculaban sobre una base que se denominaba "monto de la categoría" y que se fijaba en "veces" del haber mínimo

jubilatorio correspondiente al beneficio de jubilación ordinaria. Esta referencia existía desde el mes de julio de 1980 por obra de la ley 22.193.

Debe distinguirse entre "haber mínimo jubilatorio" y " haber mínimo de efectivo pago". Esto así ya que a partir del mes de marzo de 1984 la suma que vulgarmente denominamos "mínimo jubilatorio", en rigor, es el haber mínimo de efectivo pago que incluye el haber mínimo legal y un suplemento.

b) En el mes de julio de 1991 por res. INPS 85/91 se decide que el monto de la categoría se calcularía considerando ya no el haber mínimo legal sino el de efectivo pago.

c) A partir del mes de octubre de 1991 se produce un importante aumento en el porte por dos razones: aumento de la base y simultáneo aumento de la alícuota.

d) En julio de 1994 comienza a regir el sistema integrado de jubilaciones y pensiones, el que ya no establece la base de cálculo del aporte en "veces" del haber mínimo sino en lo que denomina "rentas de referencia", las que determinará el Poder Ejecutivo en base a dos pautas:

- Capacidad contributiva

- Situación del sujeto frente al IVA.

Sin embargo, en marzo de 1994, al dictarse el dec. 433/94, reglamentario de varios artículos de la ley 24.241, que regirían recién en julio de ese año, se fija el valor de dichas rentas en los mismos montos que se encontraban vigentes al dictado del decreto (art. 1°, regl. Art. 8°, ley 24.241). El propio considerando 14 del decreto dice que: "...los montos de las categorías actualmente vigentes se ajustan a los parámetros mencionados en el art. 8°...".

Por lo visto hasta ahora podemos decir que se transforma lo que hasta ese momento eran "veces" de una haber mínimo jubilatorio en una "renta presunta" que –según se expresó- contemplaba la capacidad contributiva de cada una de las actividades sin que de ello se diera fundamento técnico alguno.

Por otra parte, el propio dec. 433/94 establece que los montos que él fija se irán modificando en función de la variación del valor del AMPO. Esta modalidad de incremento –como es obvio- ninguna relación guarda con la mediación de la capacidad contributiva, tal cual lo expresa la misma dirección en su alusión doctrinaria, como también de la generalidad de las opiniones: *"el principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición")* (Spisso, Rodolfo, "Derecho Constitucional Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 242).

Esto nos hace ratificar que las rentas presuntas no son tales, ni muchos menos han tenido en cuenta –desde su origen- los parámetros legales.

Pero sin duda existe una razón más poderosa aún para rebatir los dichos del Fisco; si tenemos en cuenta –en virtud de la totalidad de las opiniones doctrinarias- que la capacidad contributiva es capacidad económica o de pago y que necesita en forma imprescindible una exteriorización de dicha capacidad, al analizar la actividad de dirección o conducción, advertimos que es la única, dentro del cuadro de actividades que no requiere exteriorización para la cotización; en suma, el punto 1 in fine del inc. b) del art. 2°, expresa: "...aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o congreso alguno".

Mal puede medirse la capacidad contributiva de quienes pueden realizar una actividad sin renta o ingreso. Esto nos acerca a la idea de que la cedularización que ostenta la ley 24.241, surge en principio de circunstancias anteriores que nada tenían que ver con mediciones de capacidad contributiva y que nada puede ser medido si no existen parámetros económicos racionales que así lo permitan.

4. CONCLUSIÓN

Esperábamos que este tema, ya debatido en sede administrativa y entre la doctrina, hubiera tenido una mayor profundización en el análisis una vez arribado a los estrados judiciales, entendemos, por la cantidad de elementos a considerar que el debate no está cerrado, por eso, tratamos de aportar algunas ideas que puedan clarificar la cuestión.