DIRECTORES DE SOCIEDADES ANÓNIMAS. EL SEGUNDO CASO "SOLDATI" O EL FIN DE UNA HISTORIA

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

SUMARIO: I. Introducción. –II. Resumen de los antecedentes jurisprudenciales. – III. La doctrina "Soldati".

I. INTRODUCCIÓN

Existen oportunidades en las que los hechos se van sucediendo de forma tal, que cada uno de ellos provoca la sensación de estar asistiendo al fin de una etapa, hasta que la producción de uno nuevo (o último en todo caso) trastoca dicha sensación en realidad. La larga saga de acontecimientos tanto en el ámbito administrativo como judicial acerca del tema referido a los "conductores de empresas" y su problemática relacionada con la aplicación del criterio del "ejercicio simultáneo de actividades", parece estar en esta instancia que descubrimos.

Parece reiterativo y hasta sobreabundante el tratamiento de este tema, suficientemente conocido y debatido, pero, volviendo a las ideas del párrafo anterior, un último pronunciamiento de la Cámara Federal de la Seguridad Social parece aportarnos la evidencia de que esta "historia" está llegando a su fin.

De todos modos –como veremos- si bien esta nueva jurisprudencia, por un lado, parece una discusión, por el otro, y en referencia a aspectos muy puntuales de las doctrinas emanadas de la Cámara federal de la Seguridad Social, parece abrir otro.

La justificación del título viene dada porque estamos en presencia de un nuevo caso *"Soldati"*; recordemos que con fecha 29/9/00 la sala II de la Cámara se había expedido en "Soldati, Alejandro c/ DGI s/Impugnación de deuda" (IMPUESTOS, Rev. 1/01, p. 3); en esta oportunidad la sala III, se pronuncia en "Soldati, Santiago c/ AFIP-DGI s/Impugnación de deuda".

No por desconocido, sino como forma de recopilación, destacaremos en el próximo punto un breve resumen de los pronunciamientos de la Cámara Federal a través del tiempo.

II. RESUMEN DE LOS ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

A modo de síntesis en la evolución de los sucedido en el seno de la justicia, recordemos que, el primer antecedente se registra en sala III de la Cámara, en los autos "Sánchez, Hugo Osvaldo c/ DGI s/ Impugnación de deuda" del 30/9/96. Este primer caso moviliza la disidencia generalizada de la doctrina, por cuanto, dicha sala, falla a favor de la posición del Fisco.

El segundo fallo –"Buhar Yaco c/ AFIP-DGI s/ Impugnación de deuda" sala I del 27/9/99 (IMPUESTOS, t. 1999-B, 2936)- en cambio, asume otra óptica y, asentándose en el concepto de la "única actividad" da

razón a los dichos del contribuyente y a la posición de la doctrina; pero también es aquí, donde se da comienzo a otro tema, que por hoy, representa lo que podríamos anticipar como un "segundo debate". Esta sentencia inclina por considerar –una vez dilucidado el concepto de actividad" que la categoría correcta de aportación debería ser la "D" o "E" de acuerdo con la cantidad de empleados que posea y por un solo cargo, el de mayor significación económica. Este aspecto será abordado más adelante cuando describamos la otra posición al respecto.

La misma sala I reiteró su doctrina en "Mattera, Miguel Ángel c/ AFIP-DGI s/ Impugnación de deuda" (27/3/00), en "Lugón, Héctor Rubén c/ DGI s/ Impugnación de deuda" (4/5/00) y más recientemente en "Quattrini, Sergio c/ AFIP-DGI s/ Impugnación de deuda" (19/2/01).

La opinión de la sala II termina plasmándose (como ya refiriéramos en la introducción) en "Soldati, Alejandro c/ DGI s/ Impugnación de deuda" (17/10/00). Estos fallos asumen la misma posición que los precedentes de la sala I, tanto en lo que se refiere al concepto de "única actividad", como a la categoría de cotización. La opinión de esta sala representó, en virtud de las circunstancias temporales, un importante acontecimiento. Como se puede observar la sala I encabezó la postura que se contraponía con lo que había expresado la sala III en "Hugo Sánchez", con lo cual resultaba trascendente la posición de la sala II, dado que opinión "volcaba" hacia uno u otro lado las doctrinas elaboradas.

Y así llegamos al último tramo de la "historia". Con fecha 27/3/01, la sala III (que fuera la que inició el camino) se expide en "Soldati, Santiago c/ AFIP-DGI s/ Impugnación de deuda" expresando:

"Que la dilucidación de la cuestión que se suscita en autos, consistente en el alcance del deber de contribución del trabajador autónomo con desempeño simultáneo como director de varias sociedades anónimas, constituye una oportunidad propicia para revisar el criterio sostenido por la sala en la sentencia N° 69.669 del 30/9/96, in re 2824/96 "Sánchez, Hugo Osvaldo c/ DGI s/ Impugnación de deuda" (Del voto del doctor Fasciolo).

Surge claramente que, tal revisión implica un cambio de criterio, y así nos encontramos, en este momento, con todas las salas de la Cámara federal de la Seguridad Social –en forma unánime- sosteniendo el concepto de la "única actividad", alejándose del que por oposición mantenía el Fisco con relación a la "simultaneidad de actividades" y consecuentemente la "sumatoria" de categorías a los efectos de la cotización.

III. LA DOCTRINA "SOLDATI"

Los que a continuación enunciamos son los principales conceptos que elabora la sentencia en el caso *"Soldati":*

a) Tal como sucedía en otros casos, los períodos involucrados en la contienda comprendían la aplicación de las leyes 18.038 y 24.241 (IMPUESTOS, t. 1993-B, 2232) (de acuerdo con la vigencia de cada una de ellas), en este sentido, el fallo expresa que: *"En la tarea de hermenéutica a encarar no debe perderse de vista que más*

allá de la remisión a los textos legales a aplicar, ha de procurarse dar pleno efecto a la intención del legislador, cuya inconsecuencia o falta de previsión jamás se supone (Fallos 303:1041), computando para ello "a totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional y que en casos no expresamente contemplados han de preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulta aquella armonía y los fines perseguidos por las reglas (Fallos 303:248, 578, 600 y 957)". En virtud de dichas expresiones, con relación a los períodos amparados por la ley 18.038 y por la aplicación armónica de los arts. 2° y 11, se llega por inferencia a la siguiente conclusión: *"...que la realización paralela de diversas tareas comprendidas en un mismo inciso del art. 2°, como acontece con las de dirección contenidas en su inc. a), no implica la realización de más de una actividad, de manera que la categoría a computar para las cotizaciones del actor para el período que se trata ha de ser la que corresponde a la suma de los trabajadores de todas las empresas, explotaciones, sociedades, etc., involucradas".*

b) En cuanto al segundo de los lapsos involucrados (el regido por la ley 24.241, independientemente de efectuarse un análisis de las normas particulares que rigen el concepto de "actividades simultáneas" se comienza por expresar que, más allá de las sutiles diferencias entre los textos de los arts. 2° y 11 de la ley 18.038 y 2° y 5° de la ley 24.241, *"...no se verifican cambios en la cuestión de marras";* entendiéndose, de todos modos, que la combinación de los preceptos indicados por el art. 5° (en su parte final) en consonancia con el contenido en el art. 8°, podrían llegar a justificar la postura del ente recaudador (con un énfasis desmedido, según apunta) y concluir que cada una de las tareas de dirección ejercidas configura una actividad simultánea diferente para la determinación del aporte; pero en suma termina por definir que: *"ese temperamento, conduciría también a sostener que los profesionales de la salud, los fleteros, los artistas y los músicos, deben contribuir por el número de clientes que reciben sus servicios o lugares en que los prestan, lo cual, por la vía del absurdo revela su inconsistencia, dado que de modo alguno puede inferirse de esos parámetros de manera inequívoca la real capacidad contributiva de los trabajadores".*

Debemos recordar, que este punto en especial, al que denominamos como "el segundo argumento[1], -recibió por nuestra parte- un análisis crítico, que nos ubica en las antípodas de las posiciones del organismo recaudador. Sostuvimos y seguimos interpretando que el principio de

[1] Ver en este sentido, de nuestra autoría "La tendencia jurisprudencial en el caso 'directores' y la nueva posición del Fisco. Reflexiones desde una óptica tributaria", en Revista IMPUESTOS Nº 1, enero 2001, ps. 4 a 17.

capacidad económica debe derivar de reflexiones desde una óptica específicamente tributaria.

c) El fallo culmina con lo que podríamos llamar la apertura del "segundo debate". En efecto, en este caso, la Cámara termina por ubicarse en una posición diferente en relación con los anteriores en el aspecto referido a la forma de establecer los parámetros de cotización: "*...su contribución única habrá de establecerse en relación a la categoría correspondiente a la suma total de los trabajadores comprendidos en cada una de las empresas, explotaciones, sociedades, etc., involucradas...".*Esta última posición ha sido expuesta por nuestra parte, en contradicción con la que surge del fallo *"Buhar Yako"*[2].

Seguimos en la línea de pensamiento por la cual, si entendemos consistentemente que la medición o cuantificación se realiza a partir de "rentas presuntas", en función de categorías mínimas, y que dichas categorías utilizan como parámetro "la cantidad de trabajadores ocupados", es entonces dicho parámetro –en definitiva- el depositario de la medición final, por lo que, la totalidad de los empleados o la sumatoria de todos los que corresponden a la actividad constituyen el efecto de la prestación tributaria.

A modo de cierre de todo lo apuntado y sin perjuicio de la realidad que significa la interposición de los recursos pertinentes por ante nuestra Corte Suprema de Justicia, es dable observar que ya existe unanimidad de criterios en el seno de la Cámara Federal de la Seguridad Social; queda en todo caso la consideración del "segundo debate".

[2] Recordemos, que la sala I en "Buhar Yako" se inclinaba por: "La categoría correcta de aportación debería ser la 'D' o 'E' de acuerdo con la cantidad de empleados que posea y por un solo cargo, el de mayor significación económica".