Un reciente fallo de la Cámara Federal de la Seguridad Social le dio la razón al Fisco en sus pretensiones

Si buen es cierto que son muchas las cuestiones no resueltas o que generan controversias en su aplicación en el campo de los recursos de la Seguridad Social, con singular énfasis en la categorización de los aportantes, no es menos cierto que el que mayor conflicto ha provocado es la sumatoria de categorías y dentro de ello, el de los directores de sociedades anónimas, cuando ejercen dicho cargo en varias empresas.

DIRECTOR DE S.A.. UNA OPINIÓN PARA ANALIZAR

Autores: Dr. Daniel G. Pérez y Dra. 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, que convalida la posición del fisco en el controvertido tema de la sumatoria de categorías autónomas en el caso de directores de SA que detentan dicho cargo en más de una empresa o sociedad. Entendemos que este fallo no agota la controversia, más bien la exacerba, dado que no profundiza suficientemente la cuestión como para convencer 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 detenidamente el alcance de la norma previsional en juego, que se extiende obviamente al ámbito de la Ley 24.241.

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 de la Dirección General Impositiva, plasmados, por otra parte, en numerosos casos de jurisprudencia administrativa.

La postura del organismo recaudador, en síntesis, el la siguiente: toda persona que sea director en más de una sociedad anónima, desarrolla tantas "actividades" como directorios integre 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 por 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 artículo 11 de la Ley 18.038 se encuentra vigente.

La postura expuesta en el párrafo anterior, la abona en el uso del "singular" en la expresión "... la empresa, organización,

establecimiento o explotación...” del artículo 11, inciso 1 de la Ley 18.038, norma que –repetimos- considera aún vigente.

A fin de abordar la critica razonada a esta postura, debemos –necesariamente- efectuar una recopilación del tratamiento que ha recibido la cuestión en análisis, fundamentalmente en los antecedentes normativos que pretendemos comparar (Ley 18.038 hasta junio de 1994 y Ley 24.241 a partir de julio del mismo año).

1. LEY 18.038

Podemos dividir en dos períodos la aplicación de esta ley al tema que nos ocupa, la primera va del 1.1.69 al 31.12.86 y la segunda desde el 1.1.87 hasta el 30.6.94. Por razones de espacio no desarrollaremos aquí la primera de ellas.

A partir del 1.1.87 y por imperio del Decreto 2196/86 (ratificado luego por la Ley 23.568) se produce –en lo que nos atañe- una modificación en la categorización de los trabajadores autónomos, fijándose para la actividad enunciada en el inciso “a” del artículo 2° de la Ley 18.038 (la de Dirección) una parametrización basada en la cantidad de empleados. De ese modo, el artículo 11, primer párrafo, de la Ley 18.038 queda redactado de la siguiente manera:

“Artículo 11 – Fíjanse las siguientes categorías mínimas obligatorias: 1) Actividades comprendidas en el inc. a) del artículo 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 artículo 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 corresponda 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 artículo 11, y por el cual –A través de remisiones al artículo 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 artículo 2°, inciso “a”: dirección, administración o conducción de cualquier empresa...;

2) Actividades comprendidas en el artículo 2°, inciso "b": profesión desempeñada por graduado...

3) Actividades comprendidas en el artículo 2°, inciso "c": producción y/o cobranzas de seguros...

4) Actividades comprendidas en el artículo 2°, inciso "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- 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 el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley 18.038 es necesario que nos encontremos frente 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 SA, está en presencia de un 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 el primer párrafo del artículo 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 artículo 11, porque no se cumple con el precepto legal que los circunscribe a los casos en que se trate de más de una de las actividades indicadas en cada uno de los distintos puntos en 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 la Seguridad Social aplicaron la teoría de la "sumatoria de empresas".

Esto podrá corroborarse 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 de que durante los 7 años que rigió el artículo 11 en cuestión no se aplicó nunca la teoría que 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 este 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 un 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 artículo 11, punto 1. Es más, a poco de tomar a su cargo la recaudación, ni la propia 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 Resolución general 3692/93 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", la primera de ellas, denominada Tabla I, comienza transcribiendo el inciso "a" del artículo 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:

1.1- Componentes de sociedades comerciales...

2.- Categorías mínimas:

2.1- 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 artículo 11 sino que se refirió a la cantidad de trabajadores ocupados por los componentes de sociedades comerciales" y esto por la simple razón de 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.

Debe agregarse que el Poder Ejecutivo, algunos meses después, al dictar el Decreto 2104/93 (B.O. 20.10.93) 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 derogan 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 artículo 11 de la Ley 18.038 (y específicamente su punto 1) haya sido “receptado por la Ley 24.241”.

A la entrada en vigencia de la Ley 24.241 la categorización de los autónomos se regía por las Tablas que aprobara el Decreto 433/94. La Tabla I reproducía –en lo que nos atañe- los conceptos tanto de la R.G. (DGI) 3692/93, como del Dec. 2104/93, esto es considerar la cantidad de trabajadores ocupados “por los componentes de sociedades comerciales” y no “la cantidad de trabajadores que cada empresa ocupe”.

En síntesis, no se encuentra vigente el artículo 11 de la Ley 18.038; la categoría por la que deben cotizar los “empresarios” se define por el Decreto 433/94 para julio de 1994 y por el Decreto 1262/94 para los períodos agosto de 1994 al presente, estos decretos prevén que los autónomos indicados en el punto 1 del inciso “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.

▪ 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, entenderemos, 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.