

# **FALLO QUE REAFIRMA EL CAMBIO DE CRITERIO Y AMPARA A DIRECTORES DE SOCIEDADES ANÓNIMAS**

**MARCELO L. PERCIAVALLE**

## **I - INTRODUCCIÓN Y SÍNTESIS DE LA PROBLEMÁTICA**

Oportunamente habíamos sostenido que es muy común que, cuando el contribuyente que es director en más de una sociedad anónima pregunte en qué categoría de autónomo debe tributar, el empleado de cualquier agencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos le conteste que la misma será producto de la suma de las categorías que como director le correspondan y, una vez sumadas las mismas, en caso de no ser exacta, deberá posicionarse en la inmediata inferior, siendo el tope la categoría de autónomos "J".<sup>(1)</sup>

Los argumentos por los que se obliga a estos pagos confiscatorios no son muy claros, pero trataremos de arrimar al lector los mismos y los errores que, por nuestra parte, consideramos de interpretación.

El Organismo de Fiscalización sostiene que el artículo 5º de la ley 24241 "in fine" dice: "Las personas que ejerzan en forma simultánea más de una actividad de las comprendidas en los incisos a), b) o c) del artículo 2º, así como los empleadores en su caso, contribuirán obliga-

toriamente por cada una de ellas”.

A su vez, el artículo 11 de la ley 18038 dice: “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. Si de la suma resultase un monto que no corresponda a ninguna, se aportará por la del monto inmediatamente inferior a dicha suma”. Si bien esta ley está derogada, debemos recordar que la ley 24241 (art. 156) dice: “Las disposiciones de las leyes 18037 (t.o. 1976) y 18038 (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”.

Por ende, es aplicable en este aspecto.

Hasta aquí expusimos el argumento por el que se considera la múltiple tributación previsional.

Ahora bien, pasaremos a exponer por qué se considera que la interpretación anterior es incorrecta y sostenemos que el director que se desempeña con ese cargo en varias empresas debe tributar una sola vez.

La palabra “actividad”, que menciona el artículo 5º de la ley 24241, siempre está mencionada en forma abstracta y amplia; es decir, por más que el director sea director en más de una sociedad, la actividad siempre será única, es decir: dirección, administración y conducción.

Consideramos que el artículo 5º, cuando habla de “ejercen en forma simultánea más de una actividad...”, se está refiriendo al caso, por ejemplo, en que una persona es profesional y aparte director de una sociedad anónima; allí sí será de aplicación la tributación múltiple, pero no en el caso de los directores.

Insistimos, la actividad de dirección, administración y conducción de una sociedad siempre será la misma, independientemente de que sea director en más de una sociedad; la ley habla de actividad y ésta es una sola en todas las sociedades en que se ejerza la dirección.

Creemos que hay un error de interpretación y de incumbencia, toda vez que se ha normado sobre aspectos no conocidos por el legislador, como es el particular mundo de las sociedades comerciales y sus órganos de administración.

Está claro que si, por ejemplo, un abogado es a la vez director de una sociedad anónima, se 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.

Ahora bien, de este clamor general lamentablemente no se había hecho eco nuestra Justicia Nacional. Efectivamente, la Sala III de la Cámara Previsional <sup>(2)</sup>, compartiendo las conclusiones y los términos del dictamen del señor Fiscal, estableció un criterio contrario al del opinado por la doctrina mencionada.

Si bien la sentencia es muy escueta, de la misma se puede interpretar que es un director de por lo menos dos sociedades y que tribuaba en la categoría "E", sin sumar ninguna otra categoría a la misma, por lo que el Fisco le estaría exigiendo el pago de la categoría "F".

*En su parte conducente, la misma dice: "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 artículo 11 de la ley 18038 (modificado por el art. 4º, L. 23568) 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 por cuanto dicha disposición no ha de tomarse en forma aislada sino dentro del contexto del propio artículo 11 que establece en su primera parte distintas categorías según que las actividades comprendidas en el inciso a) del artículo 2º se realicen en establecimientos 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 artículo 11 al cual se hizo alusión en el párrafo anterior."

"En virtud de lo expuesto, entiendo que Vuestra Excelencia deberá confirmar la resolución recurrida."

Es evidente que la confusión a la que hicimos alusión seguía existiendo y sobre la misma no hay párrafo alguno en la sentencia.

Quien ejerce varios cargos de director tiene una sola actividad, la de ser director.

Identificaban en forma errónea "actividad" como género con "ejercicio del concreto quehacer económico" en tanto especie de aquél.

En su momento <sup>(3)</sup>, nos opusimos desde un principio al criterio sustentado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, que hacía tributar al director por la suma de los distintos cargos que como director revestía en más de una sociedad.

En el VII Congreso Argentino de Derecho Societario <sup>(4)</sup> se tuvo oportunidad de reiterar este criterio, mediante ponencia presentada y aprobada en la comisión pertinente.

## II - CAMBIO DE CRITERIO

*El fallo "Buhar Yako c/AFIP", dictado el 27 de setiembre de 1999 por la Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social, y firmado por los camaristas Lilia Maffei de Borghi, Roberto Díaz y Bernabé Chirinos, cambia el criterio sustentado por la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

Es necesario destacar que este fallo, el cual tuvo amplia difusión en varios medios, no se encuentra firme, toda vez que a dicha sentencia se le interpusieron sendos recursos ante la Corte y la Cámara, situación ésta que no fue comentada en ningún otro medio, considerándola de vital importancia en aras a los problemas que esto puede acarrear al ser citada como precedente.

En dicho fallo se estableció que aquellos directores de sociedades anónimas que actúen en más de una sociedad deberán pagar en un solo cargo, el de mayor significación, es decir, en la categoría "D" o en la "E", tenga la sociedad más de diez trabajadores o menos.

Como argumento central, la Cámara sostuvo que, si bien la ley 24241 ha omitido dar una solución clara al problema planteado, un elemento de hermenéutica a tenerse en cuenta para determinar el concepto de "actividad", a que hace alusión el artículo 5º de la ley 24241, es la propia redacción que efectúa en el artículo 2º del mismo plexo legal, donde en concreto, a través de la remuneración contenida en los diversos incisos, circunscribe el concepto "actividad" a lo que describe dicha norma.

En nuestro caso en concreto, la remisión es el inciso b) del artículo 2º, y en dicho inciso enumera las “diversas actividades”, siendo la de dirección sólo una de ellas.

Asignarle el concepto “dirección”, ejercido en diferentes empresas, el carácter de diversas actividades es enfrentarse a la literalidad de la norma y a su espíritu.

### III - REAFIRMACIÓN DEL CAMBIO DE CRITERIO

El fallo “Buhar Yako c/AFIP”, dictado el 27 de setiembre 1999 por la Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social, cambió oportunamente el criterio sentado por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En dicho fallo se estableció que aquellos directores de sociedades anónimas que actúen en más de una sociedad deberán pagar en un solo cargo el de mayor significación, es decir, en la categoría D o en la E, tenga la sociedad más de diez trabajadores o menos.

Como argumento central en dicha oportunidad la Cámara sostuvo también el mismo que sirve de sumario en este nuevo fallo.

La importancia de este nuevo fallo radica en que, por suerte, estamos en presencia de una corriente definida sobre este particular, ya que la Cámara vuelve a sentar el mismo criterio ante un mismo caso y con idénticos fundamentos.

Nuevamente la Cámara sostiene que el director que ejerce dicho cargo en varias sociedades debe pagar una sola vez y no la sumatoria de todas las categorías que correspondieran por los distintos cargos que ocupa:

“Si bien la ley 24241 ha omitido dar una solución clara al problema planteado, un elemento de hermenéutica a tenerse en cuenta para determinar el concepto de ‘actividad’ a que hace alusión el artículo 5º de la ley 24241, es la propia redacción que efectúa en el artículo 2º del mismo plexo legal, donde en concreto, a través de la enumeración contenida en los diversos incisos, circunscribe al concepto ‘actividad’, a los que describe dicha norma. En nuestro caso en concreto, la remisión es el inciso b) del artículo 2º, y en dicho inciso enumera las ‘diversas actividades’, siendo la de director sólo una de ellas. Asignarle al concepto ‘dirección’, ejercido en diferentes empresas, el carácter de diversas actividades, es enfrentarse a la literalidad de la norma y a su espíritu. En concordancia con ello, resulta de signi-

ficativa importancia, en el tema que nos ocupa, el decreto 2104/93 (posterior a dicha ley), que determinó actividades autónomas a efectos de la tributación de la seguridad social, el cual avala la interpretación desarrollada 'ut supra'."

**TRANSCRIPCIÓN DEL FALLO "MATTERA, MIGUEL A. C/AFIP-DGI S/IMPUGNACION DE DEUDA"  
SENTENCIA DE LA CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA I - 27/3/2000**

En la Ciudad de Buenos Aires, el 27 de marzo de 2000, reunidos los integrantes de la Sala I de esta Excelentísima Cámara Federal de la Seguridad Social, a fin de dictar sentencia definitiva en los presentes autos, se procede a votar en el siguiente orden:

El doctor Bernabé L. Chirinos, dijo:

*I - Llegan las presentes actuaciones en virtud del recurso de apelación interpuesto por la actora a fojas 2/13 vuelta, contra la resolución 85/99 del 4/6/1999, de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la cual se desestima la revisión planteada por el señor Mattera, Miguel Angel, en virtud de la incorrecta categorización en su calidad de trabajador autónomo.*

En el escrito recursivo presentado, la parte solicita la eximición del depósito previo, requisito impuesto por el artículo 15 de la ley 18820, argumentando la imposibilidad material de hacer frente a la erogación determinada.

II - El tema previo a resolver es el relativo al cumplimiento de las obligaciones del artículo 15 de la ley 18820, ratificado por el artículo 26 de la ley 24463.

Al respecto, el apelante acompaña a fojas 21/2 póliza de seguro de caución para garantías judiciales, por una suma equivalente a \$ 82.728,71, en garantía a la suma que pudiera adeudarse como consecuencia de la deuda reclamada en ese expediente.

En mi opinión, compartiendo lo dictaminado por el señor Agente Fiscal en autos "Parflik SACIFIA" (Dict. 4935/93 de la Fiscalía N° 2, del 22/12/1993) y lo resuelto por este Tribunal en los mismos autos, mediante sentencia 57859/94 de fecha 14/4/1994, y en autos "Tronchet Pour L'Home SA c/DGI s/impugnación de deuda", sentencia 77.225 del 12/6/1995, el depósito previo que exige el artículo 15

de la ley 18820 para la concesión del recurso importa el cumplimiento provisional y adelantado de la condena, constituyendo así una razonable medida precautoria impuesta en salvaguardia del interés colectivo comprometido.

Así las cosas, considero que la póliza de seguro acompañada, le garantiza a la Dirección General Impositiva el pago de las obligaciones reclamadas en las actas en cuestión.

En consecuencia, opino debe eximirse al recurrente de la carga impuesta por el artículo 15 de la ley 18820 y artículo 26 de la ley 24463, ya que está suficientemente garantizada la obligación con la póliza glosada a fojas 21/2.

III - Se agravia la parte actora por cuanto considera, que los inspectores actuaron en forma arbitraria y antojadiza, realizando apreciaciones personales, estableciendo que el mismo se encontraba incorrectamente categorizado como contribuyente autónomo, ya que realizaba en forma simultánea su actividad unipersonal y tareas de control y administración en diversas sociedades anónimas.

Sostiene que los mismos computan el desempeño de tareas en cada una de las sociedades mencionadas, considerando que ello implica ejercicio de distintas actividades, cuando en realidad se trata de una sola actividad: director de sociedad anónima.

Que realizó aportes por la categoría "F", en la cual queda comprendido, en virtud de las actividades por él desarrolladas en forma simultánea como contador y como director de sociedades. En razón de ello, no debe aportar, como lo pretende la Dirección General Impositiva, por cada una de las sociedades en las cuales ejerce la actividad de director, ya que la misma configura una sola actividad.

Se agravia asimismo que la Dirección, de manera arbitraria le exige que tribute en base a una supuesta capacidad contributiva, la que está alejada de toda realidad, conforme documentación acompañada oportunamente a la dirección.

Finalmente se agravia de la pretensión de la Dirección de computar intereses sobre cálculo de categorías actualizadas, con lo que se obvia considerar que éstas expresan ya valores corrientes.

En relación a las actas de determinación de deuda, se agravia de las mismas por considerarlas nulas, ya que siendo éstos actos administrativos, se ha violado el derecho de defensa en juicio, transformándose en un acto inhábil para justificar la determinación de deuda. A su vez, establece que las mismas carecen de motivación, razón por

la cual, debe declararse su nulidad.

Por último, en cuanto a la resolución emitida por medio de la cual se le desestima la solicitud de revisión, entiende que la misma viola el debido proceso adjetivo, siendo insuficientes la valoración que se ha hecho de las pruebas aportadas y la fundamentación que se ha dado de la decisión tomada.

En razón de todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso de apelación y se deje sin efecto la determinación de deuda y sanciones aplicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, con expresa imposición de costas.

IV - Analizando las constancias de autos, advierto que, conforme surge del dictamen de fojas 76/9, la Dirección General Impositiva determinó deuda por considerar que el contribuyente autónomo debió aportar, en su calidad de director de varias sociedades, por el monto correspondiente a la categoría "F", por el período 10/93 al 7/94, a la categoría "G" por los períodos 8/94, 9/94, 2/95, 5/95 y 7/95, a la categoría "H" por los períodos 10/94, 1/95, 3/95, 4/95, 6/95 y 8/95 a 10/95, a la categoría "I" por los períodos 11/95 a 2/96 y a la categoría "J" por los períodos 3/96 a 11/98.

Considero oportuno para llegar a la resolución del caso, dividir los períodos en función del antes y después de la entrada en vigencia de la ley 24241.

Así, respecto a los importes adeudados para el período 10/93 al 3/94 cuestionados por la recurrente en su memorial, debemos realizar una interpretación armónica de los conceptos legales, lo que nos lleva al artículo 11 de la ley 18038 (modif. por el art. 4º, L. 23568) que dispone en su segundo párrafo 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 por cuanto dicha disposición no ha de tomarse en forma aislada sino dentro del contexto del propio artículo 11 que establece en su primera parte distintas categorías según que las actividades comprendidas en el inciso a) del artículo 2º se realicen en establecimientos que ocupen hasta diez trabajadores (categoría D) o más de diez trabajadores (categoría E).

Ahora, en relación al segundo período, que va desde marzo de 1994 a noviembre de 1998, la ley 24241 no ha traído solución al pro-



blema en cuestión, permitiendo una dualidad interpretativa al respecto.

Así, antes de adentrarnos al tema de las diferentes categorías por las cuales el empresario debería aportar, considero importante, a mi entender, resolver la cuestión de si el aporte que debe realizar se hace teniendo en cuenta la cantidad de empresas para las cuales trabaja o si, por el contrario, se tiene en cuenta solamente la actividad que desarrolla, independientemente del número de empresas para las cuales desarrolla dicha actividad.

De acuerdo a ello, resulta de suma importancia la interpretación que debe hacerse de la norma sustento de la fundamentación de la resolución emitida por la Administración Federal de Ingresos Públicos, cual es el artículo 5° de la ley 24241, la cual establece en su párrafo segundo que “las personas que ejerzan en forma simultánea más de una actividad de las comprendidas en los incisos a), b) o c) del artículo 2°, así como los empleados en su caso, contribuirán por cada una de ellas”.

Así, conforme sostienen los doctores Raúl Jaime y José Brito Peret (“Régimen Previsional: Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones”, pág. 75), al considerarse el caso bastante frecuente de quienes actúan en más de una sociedad anónima, con un desempeño paralelo o simultáneo que adquiere los caracteres de una actividad profesional, y dado que es la actividad genérica la que determina la obligatoriedad de la afiliación (arg. art. 2°, primer párrafo y ap. 1), cualquiera sea el número de empresas en que se actúa, entienden que bastaría con que se ingresen cotizaciones con relación a un solo cargo, cual es el de mayor significación económica.

Continúan diciendo que la supremacía de la legislación nacional podría llevar a la conclusión errónea de que permite imponer obligaciones de distinto origen por una misma actividad, contrariando la cláusula constitucional que prohíbe la superposición de aportes (art. 14 bis, tercer párrafo).

En lo que hace a la interpretación del texto de la ley 18038, como lo señala Atilio Sánchez Ricciardi en su artículo publicado en “Ambito Financiero” del 30/5/1994, la cuestión fundamental consiste en dilucidar el alcance del término “actividad”, a partir del cual se construye todo el andamiaje de categorías y mínimos aplicables.

En una clasificación jerárquica donde se ubica en el escalón superior al género, inmediatamente abajo a la especie y en el último al individuo, resulta importante conocer en cuál de estos escalones in-

cluimos el término “actividad”.

Según dicho autor, de la descripción y definición que da el artículo 2º de la ley, el género se corresponde con la modalidad de realizar el trabajo (en forma autónoma), y la especie por las distintas clases de trabajo que puede realizar el autónomo.

Finalmente el individuo está referido a cada lugar concreto en que se materializan esos trabajos, es decir la “empresa” en la cual se brindan o se realizan esas tareas. Así, siguiendo esta interpretación, el vocablo actividad se relaciona con la especie, resultando entonces que una actividad es la dirección, administración o conducción de una empresa, otra el ejercicio de una profesión liberal, otra distinta es la producción y/o cobranza de seguros, etc., mencionados en el inciso c).

Así, continúa diciendo Ricciardi, resulta claro que al realizar la clasificación mencionada, nunca se quiso interpretar que la actividad está referida a “cada empresa en que actúa”, o a cada cliente que se atiende, o al ejercicio de más de una profesión liberal considerada en forma independiente cada una de ellas.

Como podemos observar, tales conclusiones extraídas de la profunda interpretación de los vocablos contenidos en el texto legal (avaladas por las disposiciones del D. 2104/93), son descartadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos en razón de una forzada interpretación de ese texto, o mejor dicho, de una parte del mismo, constituyendo un análisis fuera de contexto y riguroso en lo que hace a la literalidad de algunas palabras de fundamental importancia para resolver el caso en cuestión.

Si bien la ley 24241 ha omitido dar una solución clara al problema planteado, un elemento de hermenéutica a tenerse en cuenta para determinar el concepto de “actividad” a que hace alusión el artículo 5º de la ley 24241, es la propia redacción que efectúa en el artículo 2º del mismo plexo legal, donde en concreto a través de la enumeración contenida en los diversos incisos, circunscribe el concepto “actividad” a los que describe dicha norma.

En nuestro caso en concreto, la remisión es al inciso b) del artículo 2º, y en dicho inciso enumera las “diversas actividades”, siendo la de director sólo una de ellas.

Asignarle al concepto “dirección” ejercido en diferentes empresas el carácter de diversas actividades, es enfrentarse a la literalidad de la norma y a su espíritu.

En concordancia con ello, resulta de significativa importancia

en el tema que nos ocupa, el decreto 2104/93 (posterior a dicha ley), que determinó actividades autónomas a efectos de la tributación de la seguridad social, el cual avala la interpretación desarrollada "ut supra".

Así, el artículo 11 del mismo, en lo pertinente establece: "Se considerarán autónomos, a los efectos de la tributación de los recursos de la seguridad social, y comprendidos en el artículo 2º de la ley 18038 aquellos contribuyentes que desarrollen las actividades... a) artistas y músicos; b) profesionales de la salud; c) fleteros; d) jugadores de fútbol; e) tripulantes embarcados; f) directores de sociedades anónimas".

Como vemos, el director de una sociedad anónima, desempeña como tal, una actividad diferenciada de la cumplida por los profesionales de la salud, fleteros, artistas y músicos. Y así como las actividades nombradas, no se multiplican por el número de clientes que los contraten o recurran a sus servicios, tampoco los directores deben multiplicar por cada sociedad que integran.

Conforme lo hasta aquí expuesto, la categoría correcta a la cual se deberá aportar será la "E" o "D", por cada período, de acuerdo a la cantidad de empleados que posea y por un solo cargo, el de mayor significación económica (conforme D. 433/94 y 1264/94), y no por la cantidad de empresas que conduzcan.

En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos: "Buhar Yako c/Administración Federal de Ingresos Públicos s/impugnación de deuda", sentencia 82379, del 27 de setiembre de 1999.

Así las cosas, considero que debe hacerse lugar, en este aspecto, al reclamo presentado por la parte actora y, en razón de ello, revocar la resolución emitida por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

V - En cuanto a los demás agravios expresados por la actora, dado lo resuelto en el caso de autos, deviene abstracto el tratamiento de los mismos.

VI - En relación a las costas, es criterio reiterado del Tribunal la aplicación de la doctrina sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Gomerías Alberdi" (Fallos - T. 300 - pág. 895 y sus citas), para los casos de impugnación de deuda, y no existiendo mérito actual para apartarse de ello, así debe ser resuelto [conforme "Juan Bracho García e Hijos SACIA s/impugnaciones de deuda (DNRP)" - expte. 16.612/95 - sentencia definitiva 80.943 - 12/3/1999,

entre otros]. De tal modo, las costas serán soportadas en el orden causado.

Por compartir la solución propuesta, el doctor Roberto Díaz y la doctora Lilia Maffei de Borghi, adhieren al voto que antecede.

Por ello, este Tribunal RESUELVE: I - REVOCAR la resolución 85/99 emitida por la Administración Federal de Ingresos Públicos de fojas 107/9. II - Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente remítase.

Lilia Maffei de Borghi - Roberto Díaz - Bernabé Chirinos

## NOTAS

[1:] Ver PERCIAVALLE, Marcelo L. y ELOIS, María A.: *"Un fallo (que no se encuentra firme) cambia el criterio y ampara a directores de sociedades anónimas"* - PAS N° 29 - diciembre/99

[2:] "Sánchez, Hugo O. c/DGI" - CNSS - Sala III - 23/9/1996

[3:] Ver PERCIAVALLE, Marcelo L.: *"Directores y socios. Aspectos remunerativos, previsionales e impositivos"* - 2ª ed. - Ed. Errepar - Bs. As. - 1998 - pág. 26

[4:] Congreso realizado en la Universidad Argentina de la Empresa - Bs. As. - setiembre/98