

Ministerio Público de la Nación

"CODIMAT S.A. c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS - D.G.I. s/ IMPUGNACION DE DEUDA".

Expte. nº 12.914/2008.
Sala III.

EXCMA. CAMARA:

I.- A fs. 219, se corre vista de las presentes actuaciones a este Representante del Ministerio Público Fiscal.

Surge de autos, que a fs. 134/135, la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante Resolución nº 62/2007, emitida por la Sra. Jefa Interina de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la Administración Federal de Ingresos Públicos, ratificada a fs. 155/156, por Resolución nº 488/07 (DI CRSS), desestimó la impugnación y posterior recurso de revisión planteado por CODIMAT S.A., con relación al Acta de Inspección nº 153255/1, y Acta de Infracción nº 153255/2.

En contra de las Resoluciones mencionadas, deduce el contribuyente CODIMAT S.A., recurso de apelación a fs. 174/181, con fecha 16 de octubre de 2007, el cual reúne los requisitos de admisibilidad y suficiente fundamentación, dándose por cumplido el requisito dispuesto en el art. 26 inc.'b' de la ley 24.463 sobre depósito previo, con lo informado por la AFIP-DGI, a fs. 211.

II.- En sede administrativa, mediante O.I. 153255, CODIMAT S.A., Don Bosco 1495 -8000 - Bahía Blanca, Pcia., de Buenos Aires, se inicia una fiscalización al contribuyente mencionado, respecto de las obligaciones relacionadas con el Sistema Único de Seguridad Social, motivado en la verificación del porcentaje aplicado para el cálculo de las contribuciones de su personal en relación de dependencia en el período septiembre de 2004 a septiembre de 2005.

Con fecha 28 de junio de 2006 se comunica al contribuyente CODIMAT S.A. - C.U.I.T. Nº 30-54088935-6, el inicio de la inspección, notificándosele asimismo un requerimiento solicitando documentación previsional, respondido el mismo a fs. 6 y 20, y acompañó documentación a fs. 21/23.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (la inspección actuante - Cr. Lublin Mario Roberto - Legajo 33086/13) notificó con fecha 23 de agosto de 2006 una deuda por diferencia de contribuciones no ingresadas, intereses y multa (fs. 83).

La Deuda Determinada, notificada por F. 8400/L (017 nº 0040849) obrante a fs. 83, con copia de F.8015, corresponde a: Acta de Inspección nº 153255/1, determinativa de deuda por \$84.980,86 (Pesos Ochenta y Cuatro Mil Novecientos Ochenta con Ochenta y Seis Centavos) de capital, y \$19.233,28 (Pesos

Handwritten signature or mark.

Diecinueve Mil Doscientos Treinta y Tres con Veintiocho Centavos) de intereses; Anexo Acta de Infracción n° 153255/2, por un monto de deuda de \$56.958,01 (Pesos Cincuenta y Seis Mil Novecientos Cincuenta y Ocho con Un Centavo).

III.- El Organismo Recaudador determina deuda al contribuyente CODIMAT S.A., considerando que en el período septiembre de 2004 a septiembre de 2005, la empleadora debió calcular las contribuciones de su masa salarial de acuerdo al art. 2º, inciso a) del decreto 814/01 -21 %- en virtud de que sus "ventas totales anuales" -según Resolución 24/2001 (SPyME)- superaban el monto de \$48.000.000.

Pues por disposición de la Ley 25.565 se dispuso un incremento en un punto sobre las alícuotas unificadas del 20% y 16% las cuales fueron elevadas al 21% y 17% respectivamente, dependiendo la aplicación de una u otra de su encuadre en el art. 2º, inciso a) o b) del Decreto 814/01, y la norma que precisa tal encuadre es el Decreto 1009/2001, en cuyo art. 1º aclara que: *A efectos de lo establecido en el artículo 2º del Decreto N° 814 de fecha 20 de junio de 2001, modificado por la Ley N° 25.453, resultan comprendidos en el inciso a) del primer párrafo de la referida norma, aquellos empleadores cuya actividad principal encuadre en el sector "SERVICIOS" o en el sector "COMERCIO" de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución de la SECRETARIA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA del MINISTERIO DE ECONOMIA N° 24 de fecha 15 de febrero de 2001, y su modificatoria, siempre que sus ventas totales anuales, calculadas en función de lo previsto en la citada Resolución, superen, en todos los casos, los CUARENTA Y OCHO MILLONES DE PESOS (\$ 48.000.000).*

Como puede observarse, esta última norma remite a la Resolución 24/2001 (SPyME) que en su art. 1º al definir el concepto de micro, pequeñas y medianas empresas, dispone que se consideraran tales, aquellas que registren hasta un determinado monto de ventas totales anuales, excluido el impuesto al valor agregado y el impuesto interno correspondiente y que "...Se entenderá por valor de las ventas totales anuales, el valor que surja del promedio de los últimos Tres (3) años a partir del último balance, inclusive, o información contable equivalente adecuadamente documentada...". Para el caso de las empresas dedicadas al comercio, establecía originariamente un monto de \$ 48.000.000.

A su vez, la R.G. 1095/2001 (A.F.I.P.), al precisar los conceptos del decreto 1009/2001 supra citado marcó taxativamente los requisitos necesarios para ingresar en los incisos a) o b) del decreto 814/01 marcando que: Artículo 10.- " Los empleadores, a efectos de determinar la alícuota que les corresponde utilizar para el cálculo de las contribuciones patronales con destino al Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS) -conforme a lo establecido en el artículo 2º del Decreto N° 814/01, su modificación y sus complementarios-, deberán observar las disposiciones de la presente resolución general".

Ministerio Público de la Nación

Artículo 2° -"A tales fines, se considerarán comprendidos en el inciso a) del artículo 2° del decreto mencionado en el artículo anterior, los empleadores que cumplan, en forma conjunta, sólo con los siguientes requisitos:

- a) que la actividad principal sea el comercio, o la prestación o locación de servicios, en cuyo caso se entenderá por actividad principal, la que represente respecto del total de la facturación bruta -neta de impuestos-, la de mayor porcentaje en el último ejercicio comercial o año calendario, de acuerdo con el último balance o información contable equivalente adecuadamente documentada, y
- b) que la facturación bruta total -neta de impuestos-, correspondiente al promedio de los TRES (3) últimos ejercicios comerciales o años calendario, a partir del último balance o información contable equivalente adecuadamente documentada, haya sido superior a CUARENTA Y OCHO MILLONES DE PESOS (\$ 48.000.000.-), cualquiera sea la cantidad de personal dependiente.

En caso de empleadores cuya antigüedad sea menor a la requerida para efectuar los cálculos previstos en los incisos precedentes, se deberá analizar el total de los montos facturados hasta la fecha en que se realiza la evaluación.

Los empleadores que no cumplan con alguno de los requisitos establecidos en los párrafos anteriores, quedan comprendidos en el inciso b) del artículo 2° del Decreto N° 814/01, su modificación y sus complementarios."

Con lo hasta aquí reseñado, culmina la AFIP., en que es evidente que el monto a considerar como tope para tributar contribuciones conforme al inciso b) del decreto 814/2001 -17%- era el de \$48.000.000 en concepto de "ventas totales anuales", superado el cual necesariamente habría de liquidarse contribuciones conforme al inciso a) del mismo -21%-, y no obstante ello, con fecha 8 de noviembre de 2002, entró en vigencia la Resolución 675/2002 SPMEDR que en su arto 1° estableció "Sustituyese el Artículo 1° de la Resolución N° 24 del 15 de febrero de 2001 de la SECRETARIA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA del MINISTERIO DE ECONOMIA, estableciéndose que a los efectos de lo dispuesto por el artículo 1° del Título I de la Ley N° 25.300, serán consideradas Micro, Pequeñas y Medianas Empresas aquellas que registren hasta el siguiente nivel máximo de valor de las ventas totales anuales, excluido el Impuesto al Valor Agregado y el impuesto interno que pudiera corresponder, expresado en PESOS (\$): " regulando como valor tope para que una empresa del sector comercio sea considerada Pyme, el de \$ 86.400.000.

IV.- La recurrente expresa que la discusión versa sobre el carácter de empresa PYME que posee mi mandante a tenor de su facturación en el ejercicio comercial, agravándose del criterio aplicado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la resolución recurrida, consistente en sostener que la norma del Decreto 1009/01 es autónoma para definir el límite de PYME en el importe facturado de \$48.000.000, con prescindencia de lo que disponen la Resolución N° 24/01 (SPyME) y la Resolución N° 675/2002 SPMEDR.

También se agravia la recurrente en cuanto a que en la multa aplicada por la omisión parcial de ingreso de contribuciones (art.14 de la RG 1566), el dictamen jurídico que fundamenta la resolución apelada, rechaza la argumentación desarrollada en el recurso de revisión centrandó su análisis en la cuestión del elemento subjetivo integrante del tipo, haciendo caso omiso de otros argumentos relativos a indebida extensión analógica de la figura infraccional sobre la que no esboza argumento alguno.

Argumenta el contribuyente en su recurso de apelación de fs. 174/182, que el beneficio de reducción del porcentaje de contribuciones patronales deriva del Decreto n° 814/01, que el Decreto n° 1009/01 vino a complementar en la definición de PyMES por remisión a la Resolución N° 24/2001, por el monto de ventas, netas de impuestos, que fijó en \$48.000.000, y es importante recordar que el Decreto 1009/2001, hace expresa remisión a la Resolución N° 24/2001, modificada por la Resolución 675/2002: ello significa que la definición de PyMES a los fines del beneficio, surge de la integración de dos normas: el Decreto 814/01 y su modificatorio, con la Resolución 24/2001 y su modificatoria 675/2002 de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa; por lo tanto si se modifica la norma integradora por necesaria implicancia se modifica también la norma integrada.

Por lo tanto, la circunstancia que la RG 1095, mencione el importe de \$48.000.000, no es óbice, a nuestro juicio, para que el beneficio se extienda, a partir de la vigencia posterior de la Resolución N° 675/2002, a las empresas con facturación inferior a \$86.000.000. Ello así atendiendo, además, a que el fundamento para elevar el tope fue la devaluación ocurrida en diciembre de 2001 que afectó, naturalmente, el valor nominal de la facturación, así, en rigor, la AFIP debió actualizar la RG 1095 para adecuarla a la nueva definición cuantitativa de PyME; empero no pudo legítimamente invocar la norma desactualizada para quitar el beneficio a las empresas encuadradas como PyMES en actividad comercial, por que estaría sustituyendo al legislador en este caso delegado por el Congreso Nacional. Tampoco sobre este punto da respuesta la resolución recurrida.

En virtud de lo expuesto, y toda vez que el valor de las "ventas totales anuales" considera que su mandante para el ejercicio comercial comprendido entre septiembre de 2004 y agosto de 2005, arrojó un monto de \$ 60.377.966,97, no cabe dudas que encuadra como mediana empresa, en actividad comercial, en los términos del artículo 1° de la Resolución 675/2002 (SPMEDR) y, consecuentemente, resulta alcanzada por el beneficio de reducción del porcentaje de contribuciones patronales derivado del Decreto N° 814/2001.

Sostiene además en su apelación, que en el dictamen que da fundamento a la resolución recurrida, no se verifica un solo argumento que descalifique el fundamento reseñado por lo que, en este sentido, deviene arbitraria al apartarse de las normas aplicables al caso.

V- En orden a la cuestión traída a conocimiento de

Ministerio Público de la Nación

V.E., debo decir, que la solución del caso sub examine involucra una cuestión de interpretación legal, así, la elaboración del meollo de la sentencia no se obtiene aplicando la lógica tradicional.

Tanto la de *Aristóteles*, como la de los *modernos y contemporáneos*, es la *lógica para tratar con ideas, o para tratar con realidades desde el punto de vista de lo que esas realidades son. En cambio al Juez no le interesa determinar puras realidades, sino decidir lo que se debe hacer frente a determinados aspectos de ciertas realidades. Y precisamente los aspectos que de esas realidades que interesan están conjugados con criterio estimativos.*

El legislador opera con valoraciones sobre tipos de situaciones reales en términos generales y relativamente abstractos, lo esencial en su obra no consiste en el texto de la ley, sino en los juicios de valor que el legislador adoptó como inspiración para ésta.

El proceso de producción del derecho continúa en la órbita del Juez, quien en lugar de valorar en términos generales tipos de situaciones, tiene que valorar en términos concretos situaciones individuales. Para eso tiene que valorar la prueba, valorar los hechos del caso planteado, comprendiendo su singular sentido, calificándolos, estimando cuales son las reglas pertinentes, y valorando cual debe ser la solución más justa dentro del orden positivo.

Mientras que el legislador tiene un ámbito de libertad relativamente amplio para elegir sus valoraciones, el Juez debe atenerse a los criterios adoptados por el orden positivo vigente, sobre todo y principalmente, a las valoraciones positivas en las que la ley está de hecho inspirada, y aplicar esas mismas estimaciones al caso singular siendo el fin primordial del intérprete dar pleno efecto a la voluntad del legislador, debiendo evitarse el excesivo rigor de los razonamientos que desnaturalicen al espíritu que ha inspirado su sanción, pues, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando lo requiera la interpretación razonable y sistemática, ya que el espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional, que elimine el riesgo de un formalismo paralizante (CSJN., A. 70. XLI; ROR. Astra Compañía Argentina de Petróleo c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales s/proceso de conocimiento. Fallo del 18/11/2008).

Como ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 3 de marzo de 1992 (E.D. 146-321): *"es regla de interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de los preceptos de manera que armonicen con el resto del orden jurídico y con las garantías de la*

Constitución Nacional, propósito que no puede ser obviado por los jueces".

En el caso sub examine, el Organismo Recaudador determina deuda al contribuyente CODIMAT S.A., considerando que en el periodo septiembre de 2004 a septiembre de 2005, la empleadora debió calcular las contribuciones de su masa salarial de acuerdo al art. 2º, inciso a) del decreto 814/01 -21 %- en virtud de que sus "ventas totales anuales" -según Resolución 24/2001 (SPyME)- superaban el monto de \$48.000.000.

Però la fiscalización de la Administración Federal de Ingresos Públicos, debió aplicar en su inspección para los periodos analizados, la legislación positiva vigente aplicable a los mismos, esto es art. 1º Decreto 1009/01; artículo 2º del Decreto N° 814 de fecha 20 de junio de 2001, modificado por la Ley N° 25.453; Decreto N° 814/01, su modific., y complementarios; Resolución 24/2001 y su modificatoria 675/2002 de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa.

Por ello, considero que debería hacerse lugar al recurso de apelación y revocarse la resolución recurrida y su complementaria en cuanto fue materia de agravios.

En los términos que anteceden, tenga V.E. por contestada la vista conferida.

G.E.S.

FISCALIA GENERAL N° 2. 27/3/09
DICTAMEN N° 25486/09

EDUARDO MIRACIAYA
FISCAL GENERAL
SUBROGANTE

ES COPIA DE LA ORIGINAL
QUE SE ENCUENTRA EN EL
ARCHIVO N° 25486/09

SENTENCIA DEFINITIVA N°:

EXPTE. N°: 12914/08

SALA III

AUTOS: "CODIMAT S.A. c/ADMINISTRACIÓN GENERAL DE INGRESOS PÚBLICOS -DGI s/IMPUGNACIÓN DE DEUDA".

Buenos Aires,

EL DR. NESTOR A. FASCIOLO DIJO:

I.-

Contra la resolución nro. 488/07 (DI CRSS) de fs. 155, que desestimó la solicitud de revisión y en consecuencia, confirmó la deuda por capital, intereses y multa intimada por Res. 62/07 48/07 (DV RRB) de fs. 134/135, derivada del Acta de Inspección nro. 153255/1 y Acta de Infracción nro. 153255/2, por haber considerado que la actora debía realizar contribuciones a razón del 21% de la nómina salarial y no del 17% de aquella, la rubra dedujo recurso de apelación a fs. 174/182.

II.-

Previo a la remisión de las actuaciones, a fs. 211, obra informe del ente recaudador que da cuenta que el apelante cumplió con el depósito previo exigido por el art. 15 de la ley 18820.

III.-

Despejado ese óbice formal de admisibilidad del remedio intentado, cabe al Tribunal decidir sobre la cuestión de fondo.

En este orden de cosas, comparto y hago míos los términos y conclusiones del dictamen de fs. 220/222 (nro. 25486 del 27.3.09 del Sr. Fiscal Subrogante a cargo de la F.G. 2), los que doy por reproducidos como fundamento de mi voto y del que habrá de acompañarse copia con la notificación de la sentencia, por los que se concluye en que corresponde hacer lugar al planteo de la parte actora y, por ello, dejar sin efecto las resoluciones cuestionadas.

IV.

En atención a la solución arribada, corresponde ordenar que el organismo proceda a la devolución del depósito realizado en cumplimiento de los arts. 15 de la ley 18820 y 26 inc. b) de la ley 24463 dentro del plazo de diez días de firme y consentida la sentencia.

Por lo expuesto y de conformidad con lo dictaminado a fs. 220/222, propongo: 1) declarar formalmente admisible el recurso deducido; 2) hacer lugar al mismo y, en consecuencia, revocar la resolución atacada, dejar sin efecto los cargos formulados y ordenar el reintegro del depósito dentro del plazo de diez días de quedar firme y consentida la sentencia. Costas por su orden (art. 68 segundo párrafo C PCCN.). Naf.

LOS DRES. JUAN CARLOS POCLAVA LAFUENTE Y MARTIN LACLAU DIJERON:

Adherimos a las conclusiones a que arriba el Dr. Néstor A. Fasciolo.

Por lo que resulta del acuerdo que antecede y de conformidad con lo dictaminado a fs. 220/222, el Tribunal RESUELVE: 1) declarar formalmente admisible el recurso deducido; 2) hacer lugar al mismo y, en consecuencia, revocar la resolución atacada, dejar sin efecto los cargos formulados y ordenar el reintegro del depósito dentro del plazo de diez días de quedar firme y consentida la sentencia. Costas por su orden (art. 68 segundo párrafo C PCCN.). Cópiese, registrese, notifíquese y oportunamente remítase.

**NESTOR A. FASCIOLO
JUEZ DE CAMARA**

**MARTIN LACLAU
JUEZ DE CAMARA**

**JUAN C. POCLAVA LAFUENTE
JUEZ DE CAMARA**

Ante mí:

**Nicolas J. Rizzi
Prosecretario de Camara**

**Jose Maria Giammichelli
Secretario**

lg