

## Procedimiento Tributario Contribuciones Patronales Beneficio De Reduccion De Contribuciones Patronales Pyme Interpretacion De La Ley

### JURISPRUDENCIA

### Procedimiento tributario. Contribuciones patronales. Beneficio de

reducción de contribuciones patronales. Pyme. Interpretación de la ley Se revoca la resolución administrativa dictada por la AFIP, que había determinado un cargo fiscal a la empresa apelante, en virtud de una supuesta deuda en el pago de contribuciones patronales. Para decidir de este modo, el tribunal dijo que el organismo fiscal había efectuado una interpretación arbitraria de las normas fiscales, y que a la empresa actora le correspondía el beneficio de reducción del monto de contribución patronal por ser una PYME. En esta línea, el tribunal destacó que las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia.

Buenos Aires, 23/11/2018 AUTOS Y VISTOS: I.- Surge de autos que mediante la resolución N° 2017-1199- APN- DICRSS- AFIP del 27/03/2017, la AFIP no hace lugar a la solicitud de revisión de la resolución n° 6613/2012 (DV JASS), conforme lo expuesto en el dictamen que antecede. II.- Asimismo, se le notificó a la contribuyente de lo resuelto, informándole que la resolución era susceptible de ser revisada por la vía del recurso de apelación ante esta Alzada. Conforme se desprende de las presentes actuaciones, la parte actora optó por recurrir a esta instancia judicial, sin dar cumplimiento estricto con el requisito del pago previo establecido por el art. 15 de la ley 18.820. III.- Así las cosas, corresponde analizar en primer término, si corresponde eximir a la recurrente del principio solve et repete exigido por la normativa precedentemente citada. A tal fin, la recurrente ofrece seguro de caución N° ... por la suma de Pesos cuatro millones )\$4.000.000, fs. 219/220). Compartiendo lo dictaminado por el Sr. Agente Fiscal en autos ?Parflik S.A.C.I.F.I.A?(dictamen de la Fiscalía N° 2, de fecha 22/12/93, n° 4935/93) y lo resuelto por este Tribunal en los mismos autos, mediante sentencia de fecha 14/4/94, n°57859/94 y en autos ? Tronchet Pour L Home S.A c/ DGI s/ Impugnación de deuda?, sentencia n ° 77225 del 12/06/95 , y por la Sala II del fuero en autos ?Club Atlético Vélez Sársfield Asociación Civil c/ DGI , sent. 72.655 del 18.12.98 y por la Sala III en autos ?Creaciones Ginesse SAIC c/ DGI?, sent. 68.448 del 17.5.98, el depósito previo que exige el art. 15 de la ley 18.820 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. En ese contexto, este tribunal entiende que la fianza acompañada, garantiza el pago de las obligaciones reclamadas en las actas en cuestión, por lo que debe eximirse al recurrente de la carga impuesta por el art. 15 de la ley 18.820 y artículo 26 de la ley 24.463, ya que está suficientemente garantizada la obligación. En sentido análogo se han pronunciado las tres Salas que integran el fuero, entre otras, así como la Sala II en autos ?COMPAÑÍA DE SERVICIOS HOTELEROS S.A. c/ A.F.I.P. - D.G.I. s/Impugnación de deuda?, SD. 114.039, la Sala III en autos ?TREVES ARGENTINA S.A. c/ A.F.I.P. - D.G.I. s/Impugnación de deuda?, SD. 110.602, y esta Sala I en autos ?FRIGORÍFICO GORINA S.A.I.C. c/ A.F.I.P. - D.G.I. s/Impugnación de deuda?, SD. 124.944. Ello así, corresponde tener por cumplido el requisito exigido por el art. 15 de la ley 18.820, mod. por art. 26 de la ley 24.463 y entrar a considerar el fondo de la cuestión- IV.- En ese contexto, la recurrente apela, manifestando que el cargo fiscal resulta improcedente porque su actividad se encuentra regulada por la ley 11.018 y ley 13.063 de la Provincia de Buenos Aires (juegos de azar y bingos). Considera que el monto a aplicar -a los efectos de calificar a la empresa como PyME-, no es el de \$48.000.000 como sostiene la administración fiscal sino la suma de \$ 86.400.000 desde el 26/10/2002 hasta el 22/10/2006 (Resolución 675/2002); y la de \$88.800.000 desde el 27/10/2006 al 18/08/2010 (conforme Disposición SPyMEyDR N° 147/2006). Y a partir del 19/08/2010, \$111.900.000 (Resolución N° 21/2010 SpyMEyDR). V.- Conforme se desprende de las actuaciones, la cuestión central debatida en estos actuados se circunscribe a que este tribunal determine si la deuda intimada por aportes patronales correspondientes al período reclamado resulta conforme a derecho, o si por el contrario, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpretó arbitrariamente las normas aplicables, y en ese contexto, reclama un crédito que no corresponde. Ello así, la solución a la causa debe hallarse a partir de una correcta interpretación de las disposiciones legales, buscando no violentar su significado específico, procurando dar pleno efecto a la intención que tuvo el legislador al sancionarla -cuya inconsecuencia o falta de previsión jamás puede suponerse-, e intentando que la totalidad de sus preceptos armonicen con el ordenamiento jurídico restante, y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. En otras palabras, el juzgador debe aspirar a que su interpretación de las leyes las concilie unas con otras, por lo que ante casos que no se hallen expresamente contemplados ha de preferirse la inteligencia que favorezca y no la que dificulte la armonía del ordenamiento jurídico (fallos 297:142, 300:1080, 303:248, 578, 600 y 957). Teniendo en cuenta tales parámetros, observamos que el decreto 1009/01 fue dictado por el PEN a fin de precisar los sujetos

incluidos en los incs. a y b del art. 2 del decreto 814/01, y por ende, beneficiarios de una reducción de las contribuciones patronales. En el primero de los decretos citados, en oportunidad de definir a los empleadores comprendidos en la ley 24.467 -relativa a las pequeñas y medianas empresas-, el Poder Ejecutivo decidió remitirse a la resolución 24/01 dictada por la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa (SPYME) dependiente del Ministerio de Economía. Cabe mencionar que, dicha remisión resulta ajustada toda vez que se recurre a la definición de PYME dada por el organismo que dentro de la administración central, posee la competencia específica en la materia, de conformidad con diversas disposiciones -art. 55 de la ley 25.300, 2 y 30 de la ley 24.467, Decretos 908/95, 943/97 y 25/03-; además, de mantenerse la armonía que debe primar en el ordenamiento jurídico, evitando disposiciones contradictorias. En conclusión, no hubiera resultado lógico que el PEN dictara un decreto definiendo a las pequeñas y medianas empresas de forma distinta a la que lo hace la secretaría con autoridad en la materia. La SPYME, al dictar la resolución 24/01 dispuso que por PYME se entenderá a aquellos empleadores del sector comercio que registren un total de ventas anuales no superior a \$ 48.000.000. Con posterioridad el mencionado organismo, bajo el argumento que la fluctuación del peso frente a las divisas extranjeras en un mercado libre y único de cambios, consideró necesario modificar los valores de ventas establecidos en la Resolución N° 24/2001, dictó la Resolución 675/02 elevando el tope anteriormente señalado a \$86.400.000. A mayor abundamiento, del considerando de ésta se desprende que "...con relación a las recientes modificaciones en el régimen monetario -cambiario y sus implicancias en el mercado, resultó necesario modificar los valores de ventas establecidos en la Resolución 24/01?. Agregando que "... resulta conveniente elaborar una nueva definición de PYME...? De todo lo expuesto, se deduce que si bien no fue dispuesto explícitamente por norma alguna, la modificación dispuesta por la resolución 675/02 indudablemente ha tenido incidencia en el decreto 1009/01 -y consecuentemente en el 814/01-, ya que resolver lo contrario, implicaría convalidar la existencia de disposiciones contrapuestas, situación esta que no puede suponerse. En otras palabras, el concepto de pequeña y mediana empresa debe resultar único para todo el andamiaje jurídico, ya que lo opuesto generaría graves contradicciones, y consecuentemente, una clara inestabilidad jurídica para los contribuyentes. En otro orden de cosas, efectuando una interpretación literal del art. 1 del decreto 1.009/01 observamos que el PEN, en oportunidad de redactar la citada disposición, tuvo en cuenta las modificaciones a la resolución 24/01 de la SPYME. Efectivamente, se observa que la misma dispone que a los efectos de lo establecido en el art. 2 del decreto 814/01, resultan comprendido 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 a lo "...en la resolución 24 de fecha 15 de febrero de 2.001, y su modificatoria ...?. Indudablemente, la norma bajo análisis utiliza el término "modificatoria" en singular, por el simple hecho que la fecha en que se dictó el decreto 1009/01 -13/08/2001-, la resolución 24 de la SPYME solo había sufrido una única modificación instrumentada el 26 de abril de 2001 -resolución 22/01-. Sin embargo ello no obsta a que efectuando una adecuada y armónica interpretación de las normas, permita considerar a las posteriores modificaciones a los fines del decreto 1.009/01, y consecuentemente 814/01. En este sentido, cabe agregar que las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia" (conf. C.S.J.N., sent. del 10.03.92, "Camarero, Juan C."; C.N.A.Cont.Adm.Fed., Sala I, sent. del 06.08.98, "Y.P.F. Bidas-Chauvco -Tierra del Fuego c/ D.G.I."; ídem, Sala III, sent. del 03.05.01, "Fundación Pérez Companc c/ E.N. - D.G.I." y sent. del 08.09.05, "Cartoon S.A. c/ D.G.I."). En este entendimiento, el decreto 814/01 se dictó a fin que las pequeñas y medianas empresas se vieran favorecidas con una reducción en sus contribuciones patronales, por lo que efectuar interpretaciones con el fin de restringir el número de beneficiarios, resulta claramente contrario al espíritu de la ley. En definitiva, la interpretación efectuada por el organismo fiscal de la normativa que considera aplicable -esto es decretos 814/01, 1009/01 la Resolución General AFIP 1095/01- en la resolución que en estos autos se recurre resulta desacertada, ya que sólo recepta ambos decretos a fin de reglar la conducta que deben adoptar los contribuyentes para el ingreso de las contribuciones, correspondiendo que aplique además de la normativa citada el art. 1 de la Resolución 675/02 -derogado por la Disposición 147/2006 (SPYME) y Resolución 21/2010 (SPYME), que sustituye el art. 1 de la Resolución N° 24/01, en cuanto al valor de ventas anuales. Ello así, toda vez que la circunstancia que la Resolución 1095/01 AFIP mencione el importe desactualizado, no resulta óbice para que el beneficio se extienda a partir de la vigencia de las citadas resoluciones. Por todo lo expuesto, en el particular caso de autos se observa que la contribuyente, a los efectos del encuadramiento establecido en el art. 2 del Decreto 814/2001 acompañó los balances por los períodos reclamados y que no han superado los montos establecidos en la normativa citada precedentemente VI.- Finalmente, toda vez que en situaciones análogas este tribunal sostuvo reiteradamente, la aplicación de la doctrina sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 300:895 y sus citas, las costas serán soportadas en el orden causado. La Vocalía n°1 se encuentra vacante (art. 109 R.J.N.). Por ello, el TRIBUNAL RESUELVE: 1) Declarar formalmente admisible el recurso interpuesto; 2) Revocar la resolución recurrida, de acuerdo a las argumentaciones expuestas; 3) Costas por su orden. Regístrese, notifíquese y remítase. ADRIANA LUCAS

JUEZ DE CÁMARA SUBROGANTE VICTORIA P. PEREZ TOGNOLA JUEZ DE CÁMARA Ante mi:  
GUILLERMO C. PETERSEN SECRETARIO Correlaciones: Arenera Arus SA  
c/Administración Federal de Ingresos Públicos s/impugnación de deuda - Cám. Fed. Seg. Soc. - Sala I - 23/11/2018  
036440E