Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

Buenos Aires, 29 de marzo de 2016.

Vistos los autos: "Santiago del Estero, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ impugnación de deuda", de los que

Resulta:

I) A fs. 72/85 la Provincia de Santiago del Estero interpuso recurso de apelación ante la Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social contra la resolución 82/08 (DV RRTU), del 30 de abril de 2008, mediante la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante A.F.I.P.) desestimó su reclamo respecto del acta de inspección 276843/01. Dicha acta había sido labrada por diferencias de contribuciones patronales de la seguridad social correspondientes al período 09/2001 a 12/2004, por un monto de $ 63.420.037,52, más intereses.

Se agravió porque —a su entender— esa resolución vulnera el principio de legalidad en tanto no ponderó la modificación del artículo 2° del decreto 814/01, introducida por el artículo 9° de la ley 25.453, que establece que le corresponde tributar al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (en adelante S.I.J.P.) de acuerdo con la alícuota del 10,17%, y no del 16% como pretende la A.F.I.P.

Señaló que tal temperamento desconoce el Convenio de Transferencia del Sistema de Previsión Social de la Provincia a la Nación del 14 de julio de 1994 (ratificado por la ley de intervención federal 6081 y el decreto nacional 327/95).

Puso de resalto que la A.F.I.P. dictó normas complementarias de la ley 25.453 (RG n° 712, modificada por la RG n° 1053 del 31 de julio de 2001) por medio de las que se determinó una distribución de las alícuotas de la siguiente manera: a) S.I.J.P. (ley 24.241) 10,17%; b) asignaciones familiares (ley 24.714) 4,44%; c) Fondo Nacional de Empleo (ley 24.013) 0,89%; y d) Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (ley 19.032) 0,50%.

Puntualizó que todos esos porcentajes se calculan sobre la base salarial que paga el empleador y que sumados alcanzan el 16%. En consecuencia, enfatizó que solo se encuentra comprometida a contribuir al S.I.J.P. mediante la alícuota del 10,71%, y no a los otros subsistemas de los cuales sus empleados y jubilados no reciben contraprestación alguna. Afirmó que en virtud de ello dictó el decreto Serie B 1433/01 donde se estableció la alícuota del 10,17% como contribución patronal con destino al S.I.J.P. a partir de diciembre de 2001.

Añadió que la A.F.I.P. le asigna un tratamiento impositivo más gravoso que el que reciben los demás contribuyentes del sistema, pese a no contar con una capacidad contributiva superior a la de los empleadores del sector privado, lo que resulta violatorio del principio de igualdad tributaria previsto en los artículos 4°, 16 y 75, inciso 2°, de la Constitución Nacional.

II) A fs. 120/121, la Cámara Federal, de conformidad con el dictamen de la Fiscal General (fs. 118), declaró su in-

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

competencia por considerar que la causa es de la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

III) A fs. 128, la señora Procuradora Fiscal opina en su dictamen que el caso corresponde a la competencia originaria *ratione personae* de la Corte, toda vez que en estos autos la Provincia de Santiago del Estero dirige su pretensión contra una entidad nacional (A.F.I.P.).

IV) A fs. 129, el Tribunal comparte esa conclusión al declarar su competencia en la instancia originaria, da traslado a la A.F.I.P. e imprime a la causa el trámite acorde a los principios vigentes en el ordenamiento ritual para los procesos contenciosos de pleno conocimiento.

V) A fs. 141 —como consecuencia del requerimiento del Tribunal de fs. 138— la actora manifestó que no había suscripto convenio alguno con el Estado Nacional en el marco del Programa Federal de Desendeudamiento de las Provincias Argentinas en virtud de lo establecido en el artículo 10 del decreto 660/2010.

VI) A fs. 237/257, corrido el pertinente traslado, la Administración Federal de Ingresos Públicos contesta demanda.

Tras señalar que no se encuentra cumplimentado el recaudo del artículo 15 de la ley 18.820, señala que la admisión del planteo de la demandante obstaría al sostenimiento del sistema previsional.

Al contestar subsidiariamente los agravios, defendió el criterio adoptado por el Fisco en la resolución 82/08, que se impugna.

Describió en detalle las actas labradas respecto de la situación de la Provincia de Santiago del Estero, y la evolución normativa del régimen en cuestión, su génesis y su desarrollo posterior, desde el dictado del decreto 2609/93 hasta el del decreto 814/01.

Con base en los artículos 11 de la ley 24.241 y 2° del decreto 814/01, texto según la ley 25.453, ratificó que la alícuota aplicable a los empleadores del sector público por contribuciones al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (S.I.J.P.) es del 16%.

Adujo que el propósito de la reforma introducida por la ley 25.453 al referido artículo 2°, del decreto 814/01, consistió en la creación de una alícuota diferencial del 20% para los locadores o prestadores de servicios, conservando la reducida y única del 16% para los demás empleadores particulares.

Puntualizó que la supresión de la referencia al sector privado no implica una modificación del ámbito original de aplicación del precepto, como se desprende de los antecedentes legislativos y de la expresa inclusión de las entidades estatales de la ley 22.016, redundante en el caso de generalizarse la rebaja contributiva a todo el sector público.

En el mismo orden, con cita de Fallos: 327:2435, sostuvo un criterio restringido de interpretación de la reducción

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

de las contribuciones, fundado en que el objetivo último del precepto es el de promover el empleo mediante la disminución del costo laboral, que no alcanza a los entes públicos cuyos recursos provienen del presupuesto nacional y se rigen por normas diversas a las del empleo privado.

Por último, invocó el artículo 125 de la Constitución Nacional y diversas cláusulas del Convenio de Transferencia y de la ley 24.241 y subrayó que la provincia asumió el compromiso de atenerse a dicho régimen y, en particular, a las alícuotas fijadas como aporte patronal.

Puso énfasis en el impacto financiero del incumplimiento provincial —a partir de la errónea interpretación que se pretende del decreto 814/01, según la modificación introducida por la ley 25.453—, que "…implica sembrar en el Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) - (ex S.I.J.P.) la semilla de su propio desfinanciamiento", extremo que configura a su entender un caso de gravedad institucional. En ese contexto cuestiona, igualmente, el decreto provincial Serie B 1433/01 (fs. 248 vta./249).

Arguyó que el principio de legalidad en materia tributaria se ve resguardado en el caso pues reconoce su génesis en las normas que regulan la especie, 24.241 y 23.473.

Sostuvo, finalmente, que tampoco se vulnera el principio de igualdad de raigambre constitucional, dado que la Provincia de Santiago del Estero no tiene una capacidad contributi-

va distinta a la de cualquier empleador, ni a la de otra provincia que haya transferido su sistema previsional a la Nación, y que también la Administración Nacional efectúa las contribuciones por sus dependientes de acuerdo a la alícuota establecida por el artículo 11 de la ley 24.241.

VII) Clausurado el período probatorio, las partes ejercieron su derecho a alegar a fs. 449/458 y 461/465, respectivamente.

VIII) A fs. 468/469 obra el dictamen de la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones constitucionales planteadas.

Considerando:

1°) Que este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional).

2°) Que en el presente caso la Provincia de Santiago del Estero persigue que se deje sin efecto la resolución 82/08 de la A.F.I.P., que desestimó su reclamo respecto del acta de inspección 276843/01, labrada por diferencias de contribuciones patronales al Sistema Único de la Seguridad Social en el período 09/2001 a 12/2004, por un monto de $ 63.420.037,52, más intereses.

3°) Que el *thema decidendi* consiste en establecer cuál es la alícuota aplicable que debe ingresar la Provincia de Santiago del Estero, en su carácter de empleador, de acuerdo a la legislación vigente y al Convenio de Transferencia que la

vincula. Ello exige valorar si, como pretende la demandante, la ley 25.453 (B.O. 31/07/2001), llamada "de déficit cero", introdujo un cambio en el ámbito de aplicación personal del decreto 814/01, de manera tal de incluir en sus alcances al sector público.

4°) Que es dable recordar que la ley 24.241, modificada por la ley 24.463, creó el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones con alcance nacional, que sustituyó a los regímenes generales regulados por las leyes 18.037, 18.038, sus complementarias y modificatorias; no incorporó directamente en sus disposiciones a las provincias o municipalidades, que pudieron mantener organismos de previsión social para los funcionarios y empleados de sus respectivas jurisdicciones o convenir con el Estado Nacional la adhesión a aquel sistema (artículos 1° y 2° inciso a, apartado 4°), facultad que se adecua a lo establecido por el artículo 14 bis de la Constitución Nacional y que ha sido reafirmada en su artículo 125, párrafo segundo, según la reforma de 1994 (Fallos: 331:232, *in re* "Blanco de Mazzina").

5°) Que en tal marco normativo, se celebró el 14 de julio de 1994, el Convenio de Transferencia del Sistema Provincial de Previsión Social entre la Provincia de Santiago del Estero y el Estado Nacional, por el cual se establecieron las condiciones del traspaso del régimen previsional de ese estado local al sistema nacional regulado por la ley 24.241 (ratificado por la ley de intervención federal 6081 y el decreto nacional

327/95 (copia del Convenio a fs. 30/32 y Acta Complementaria, fs. 33/37).

6°) Que la transmisión conlleva la adopción por parte de la Provincia de Santiago del Estero del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (S.I.J.P.) mediante la adhesión y condiciones allí estipulados.

Implica, a su vez, la delegación en favor de la Nación de la facultad de la Provincia de Santiago del Estero para legislar en materia previsional y el compromiso irrestricto de abstenerse de dictar normas de cualquier rango que admitan, directa o indirectamente, la organización de nuevos sistemas previsionales generales o especiales, en el territorio provincial que afecten el objeto y contenido del convenio (conf. Fallos: 330:1927).

En ese contexto, incumbe a la Nación percibir los aportes personales y contribuciones patronales del gobierno de la provincia correspondientes a las autoridades superiores del Poder Ejecutivo, Legislaturas, Magistrados y todos los agentes del Estado Provincial y Municipal, quienes quedaron sujetos al cumplimiento de las exigencias previstas en las leyes nacionales 24.241 y 24.463 para el otorgamiento de los beneficios previsionales.

En virtud de lo expresado, resulta que a partir de la entrada en vigencia del nuevo régimen, todo el personal de la administración pública de dicha provincia, incluido el de sus municipios, pasó a ser afiliado al S.I.J.P. y sus aportes y contribuciones comenzaron a ingresar al sistema nacional por inter-

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

medio de la A.F.I.P., en los términos y condiciones allí establecidos.

7°) Que cabe puntualizar que la contribución patronal con destino al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, creado por la ley 24.241 (B.O. 18/10/93), denominado "Sistema Integrado Previsional Argentino", según la ley vigente 26.425 (B.O. 09/12/08), fue fijada por el artículo 11 del primer ordenamiento citado en el dieciséis por ciento (16%), mientras que la correspondiente al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, en el dos por ciento (2%), la tocante al Sistema de Asignaciones Familiares, en el siete y medio por ciento (7,5%) y, por último, la del Fondo Nacional de Empleo, en el uno y medio por ciento (1,5%) (cfr. artículos 8°, inc. a, ley 19.032; 5°, inc. a, ítem 1, ley 24.714; 145, inc. a, ítem 1, y 146, ley 24.013).

8°) Que por medio del decreto 814/01 (B.O. 22/06/01), se estableció una alícuota única del dieciséis por ciento (16%) para las contribuciones patronales sobre la nómina salarial, con destino a los subsistemas que se mencionan, pertenecientes al sector privado.

Más tarde, por medio del artículo 9° de la ley 25.453 (B.O. 31/07/01) se reformó el artículo 2° del decreto 814/01. Se estableció así, con igual destino: a) una alícuota del veinte por ciento (20%) para los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios, con excepción de los comprendidos en las leyes 23.551; 23.660; 23.661 y 24.467; y, b)

otra del dieciséis por ciento (16%) para los restantes empleadores no incluidos en el inciso anterior, la que regirá, también, a los entes del artículo 1° de la ley 22.016. Ambas alícuotas fueron incrementadas posteriormente, en un punto porcentual, con el fin de financiar al INSSJyP, ascendiendo al veintiuno por ciento (21%) y al diecisiete por ciento (17%), respectivamente (cfse. artículo 80, ley 25.565; B.O. 21/03/02).

9°) Que cabe sostener que el decreto 814/01, dictado en el contexto de la Ley de Emergencia Económica 25.344 (B.O. 21/11/2000 y decreto 1602/01, B.O. 6/12/2001), estuvo orientado al sector privado de la economía. Ello es así no solo en virtud de lo establecido en el artículo 2° del precepto en su redacción original, sino también por imperio de su motivación, en cuanto hace permanente referencia a las actividades empresariales y a la competitividad, productividad de la economía, rebaja de costos de la producción, incremento del empleo, cómputo de la contribución como crédito fiscal del IVA, entre otros aspectos.

Por lo demás, el ordenamiento en estudio es modificatorio, entre otras normas, de los decretos 2609/93 y 372/95, que exceptuaban explícitamente de los alcances de las rebajas contributivas —reformuladas por el decreto 814/01— a las actividades desarrolladas por el Estado Nacional, los estados provinciales y municipales y las instituciones pertenecientes a ellos: a lo que se añade como subraya en su motivación el decreto 1850/04, que en el precepto en examen se prevé el cómputo de parte del tributo ingresado como crédito fiscal del IVA (artículos 4° y 5°, decreto 814/01).

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

10) Que corresponde, en consecuencia, determinar si la ley 25.453 introdujo un cambio en el ámbito de validez personal establecido en el decreto 814/01, como pretende la Provincia de Santiago del Estero a los fines de ser alcanzada por la reducción de alícuotas o, si por el contrario, se mantuvo al sector privado como único sujeto normativo de dicho régimen.

11) Que del examen de las normas en juego y de los antecedentes parlamentarios considerados se colige que la eliminación de la referencia al sector privado que contenía el texto original del decreto 814/01, no aparece como determinante para juzgar alterado el ámbito de aplicación de la norma en cuestión, máxime si se indaga en la intención del legislador expuesta en el debate parlamentario que precedió a la sanción de la ley 25.453, llamada "déficit cero", que modificó aquel.

12) Que, por cierto, el propósito del legislador resulta en el sub lite revelador del alcance de dicha disposición, y si bien es cierto que las palabras o conceptos vertidos en el seno del Congreso con motivo de la discusión de la ley, son, en general, simples manifestaciones de opinión individual de las personas que las pronuncian (Fallos: 77:319), no puede decirse lo mismo de las explicaciones o aclaraciones hechas por los miembros informantes de los proyectos, pues tales explicaciones o informes constituyen, según la doctrina y la jurisprudencia, una fuente propia de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51; 114:298; 141:254; 328:4655; 329:3546 y 332:1704, entre otros).

13) Que, en tal sentido, la única referencia que el miembro informante en la Cámara de Diputados, señor Pernasei, efectúa a la modificación *sub examine* es contraria a la pretensión provincial. En efecto, debe tenerse en cuenta que el texto que se convertiría en ley, contenía previsiones que significaban descuentos en los haberes de los empleados públicos. Entre las precisiones suministradas por el miembro informante, puede leerse que se propusieron otras medidas destinadas a obtener recursos a fin de elevar el piso de disminución del trece por ciento —previsto en el artículo 10 del proyecto— respecto de los asalariados del sector público nacional y jubilado y pensionado. "Fue así que hablamos de elevar los aportes patronales de las empresas prestatarias de servicios, y de aplicar una tasa adicional del veinticinco por ciento para las comisiones cobradas por las AFJP" (cfse. 9° sesión ordinaria [especial], del 20/07/2001, pág. 9).

En la misma línea argumental y en referencia al aumento de la alícuota que propiciaba el proyecto, cabe consignar las intervenciones de los diputados Natale, Balter, Atanasof, Peyrou y Varese a propósito de la eliminación de exenciones y del aumento de las contribuciones en cuatro puntos a las empresas de servicios (cfr. Sesión citada, págs. 18, 21, 43, 62 y 111), y los de los diputados Orozco y Ubaldini, al votar en particular el artículo 9°, en orden a exceptuar de la ampliación de la alícuota, además de las Pymes, a las entidades de las leyes 23.551, 23.660 y 23.661 (v. págs. 99 y 100). También, el diputado Pichetto resume el Título V del proyecto explicando que, a través de él, se propone elevar las contribuciones patronales:

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

hasta un veinte por ciento en el caso de las prestatarias de servicios y hasta un dieciséis por ciento para el resto de las actividades, y del diputado Baglini quien defiende el aumento de las contribuciones del sector servicios, excluidas las Pymes (9° Sesión Ordinaria [especial], del 20/07/2001, págs. 90 y 96). El diputado Santín, por último, subraya la incorporación a la iniciativa legal del incremento contributivo a las compañías de servicios privatizadas, bancos, hipermercados y administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones; mientras que la diputada González, por su lado, critica que el incremento diferenciado de las contribuciones no explicite el detalle porcentual de su destino ni la clara especificación de a quiénes alcanza (cfr. págs. 102, 103 y 110).

Por su parte, el miembro informante de la Cámara de Senadores, señor Altuna, manifestó, en cuanto a las contribuciones patronales, que "se considera necesario aumentar la carga previsional para las empresas cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios...En consecuencia, se aumentan las contribuciones en cuatro puntos —del 16 al 20 por ciento— para aquellas empresas excluidas de la clasificación de micro, pequeña y mediana empresa. Y queda en el 16 por ciento para aquellas empresas que se encuentran dentro de esa clasificación..." (cfse. 49a Reunión; 9° Sesión Especial del Senado de los días 29/07/2001 y 30/07/2001, pág. 7).

En similar orden, se ubican las referencias de los senadores Alasino y Maglietti al incremento de las alícuotas

contributivas sobre la nómina salarial y en especial, del senador Moreau, quien hizo expresa alusión al aumento en cuatro puntos de los aportes de las empresas de servicios de bienes no transables, tales como bancos, hipermercados y privatizadas, con énfasis en que, con anterioridad, contribuían por tal concepto un veintisiete por ciento (sesión citada, págs. 25/26, 39, 41 y 46).

Por consiguiente, lejos de ser intención del legislador modificar el ámbito de aplicación del decreto 814/01, el objetivo perseguido fue el de subir la alícuota respecto de determinadas actividades comprendidas dentro del marco originalmente previsto, de tal suerte que los empleadores cuya actividad principal es la locación y prestación de servicios -con las excepciones que la norma indica- vieron aumentada la alícuota de las contribuciones patronales al 20%, y se mantuvo la del 16% para los restantes empleadores (v. incisos a y b del artículo 2° del decreto 814/01, modificado por el artículo 9° de la ley 25.453).

14) Que sostener lo contrario y pretender abarcar al sector público en esa disposición normativa, implica desconocer el sentido que la discusión parlamentaria le asigna al régimen en cuestión, su alcance y su contexto, y se omite considerar el fin expreso que el legislador tuvo en mira con su sanción.

Corresponde interpretar entonces que aquella expresión genérica utilizada en el inciso b) responde a la necesidad de incluir a los demás empleadores que no están mencionados en el inciso a), pero siempre dentro del mismo ámbito de aplicación que tenía originalmente la norma, es decir, el sector privado,

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

con la sola finalidad de fijarles una alícuota diferenciada (16%).

Por lo demás, no se desprende de los antecedentes adjuntados en autos ningún otro elemento que permita suponer que la intención legislativa fue modificar el ámbito al que la norma está destinada.

15) Que a este respecto, resulta aplicable en la especie, el principio hermenéutico según el cual por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente, es decir, en conexión con las demás normas que integran el ordenamiento general del país. En esta indagación no cabe prescindir de las palabras de la ley, pero tampoco atenerse rigurosamente a ellas cuando la interpretación razonable y sistemática así lo requiere (Fallos: 241:227 y 244:129, entre muchos otros).

16) Que el criterio enunciado se ve asimismo corroborado por el propio artículo 2°, inciso b, del decreto 814/01 que extiende su aplicación a las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la ley 22.016 y sus modificatorias.

La enumeración legal allí precisada, a la que se remitió el propio legislador, permite sostener que este delimitó qué entidades y organismos del sector público y qué actividades de estos últimos resultan alcanzados por la alícuota del 16%, destinada a las contribuciones patronales.

Por ende, si el sector público hubiera sido incluido en los alcances del aludido inciso b, no hubiera sido necesario introducir la distinción que su texto vigente contiene. Es forzoso concluir entonces en que las únicas entidades públicas incluidas en los contornos de la norma examinada son las comprendidas en el artículo 1° de la ley 22.016.

Ello es así, además, por aplicación de la doctrina según la cual la inconsecuencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador y por esto se reconoce como principio que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 300:1080; 301:460, entre otros).

17) Que, en consecuencia, la provincia demandante no se encuentra alcanzada por las previsiones del inciso b del artículo 2° del decreto 814/01, según la modificación introducida por la ley 25.453.

En su mérito la impugnación que se intenta no puede prosperar.

18) Que en atención al modo en que se resuelve, las costas del juicio deben ser soportadas por la Provincia de Santiago del Estero.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal subrogante, se decide: Rechazar la impugnación interpuesta por la Provincia de Santiago del Estero contra la resolución 82/08

(DV RRTU), de la A.F.I.P. Con costas (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Nombre del actor: **Provincia de Santiago del Estero.**

Nombre del demandado: **Administración Federal de Ingresos Públicos.**

Profesionales intervinientes: **Dres. Raúl Julio César Abate, Fiscal de Estado, Liliana B. Rodríguez Elénico; Luciano Esteban Botto Rostom, Jorge Dellacasa y Horacio Enrique Martínez.**

Ministerio Público: **Dra. Irma Adriana García Netto.**