Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 8 de agosto de 2023

Vistos los autos: "Mendoza, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ordinario", de los que

Resulta:

I) A fs. 52/66 la Provincia de Mendoza interpone recurso de apelación, en los términos previstos en el artículo 39 bis del decreto-ley 1285/58 modificado por el artículo 26 de la ley nacional 24.463, contra la resolución 913/2011 (DI CRSS) de la Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dictada en el expediente administrativo n° R 029-0711, a fin de que se la revoque y deje sin efecto.

Alega que ese acto desestimó la solicitud de revisión interpuesta contra la resolución 111/2011 (DV RRME) y, en consecuencia, confirmó lo establecido en el Acta de Inspección n° 397.963/1 y sus anexos, del 22 de octubre del 2009. Añade que en la mencionada acta se determinó una deuda por aportes y contribuciones del personal afiliado a obras sociales nacionales, correspondiente a los períodos 11/1999 y 06/2000, que asciende a la suma de $455.457,45.

Sostiene que se afectó el debido proceso adjetivo dado que en el Acta de Inspección n° 397.963/1 no constan los números del Código Único de Identificación Laboral (C.U.I.L.) del personal involucrado en la determinación de deuda. Aduce que esto incumple la resolución general dictada por la propia A.F.I.P. 79/1998 (modificada por la resolución general 279/1998)

que establece en su anexo I el trámite a cumplir por el personal de la AFIP-DGI que efectúa las determinaciones y liquidaciones de deuda. Agrega que el dictamen de la administración omitió considerar el agravio y salvar el defecto, pese a que fue planteado en esa sede.

Indica que, previo a dictar la resolución n° 913/2011, la A.F.I.P. debió verificar si los trabajadores incluidos en la determinación de la deuda eran beneficiarios de la obra social local o de las nacionales. Aclara que ello se desprende de la ley nacional 19.549, que resulta aplicable, dado que, tanto el acta de inspección como las resoluciones posteriores, son actos administrativos definitivos y no preparatorios.

En otro orden de consideraciones, aduce que se violó el principio de legalidad y de reserva legal, toda vez que la disposición atacada propende a que prevalezca la voluntad tributaria y a que se imponga una carga fiscal, soslayando las leyes 19.032 y 24.241 y el Convenio de Transferencia del Sistema de Previsión Social de la Provincia de Mendoza al Estado Nacional, ratificado por el decreto nacional 362/1996 y por el decreto provincial 109/1996 (artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional).

Arguye que el Estado Nacional y la Provincia de Mendoza convinieron que el personal en actividad seguiría adherido a la obra social mendocina O.S.E.P. y que el Estado provincial, las comunas y demás organismos, empresas y

sociedades de la provincia, quedarían excluidos de la contribución patronal establecida por la ley 19.032 y su modificatoria, ley 23.586, o por cualquier otra norma que la sustituyera en el futuro (cláusula 13°).

Explica que en esa cláusula la Provincia se obligó a continuar brindando las prestaciones médico-asistenciales a través de la obra social local a quienes obtengan los beneficios jubilatorios previstos en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (ley 24.241 y sus modificatorias). En este contexto, considera que su parte no debe efectuar los aportes de la ley 19.032, pues será la obra social provincial la que brindará cobertura a los futuros jubilados provinciales, aun cuando en su etapa activa hayan aportado a otra obra social, y no el INSSJP-PAMI u otra institución del Sistema Nacional del Seguro de Salud.

Alega que la categoría jurídica de aportes y contribuciones de la seguridad social y demás contribuciones obligatorias de carácter asistencial, como las obras sociales, integran el género de los tributos a los efectos del principio de legalidad fiscal, y que en Fallos: 329:1586 se dijo que las exenciones deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca; extremo que se corrobora en la cláusula decimotercera del Convenio de Transferencia.

Afirma que la interpretación que efectúa la A.F.I.P. al invocar la actuación n° 136/08 (DI ALIR) que corresponde a la Provincia de San Luis, cuyo convenio puede ser distinto al de la Provincia de Mendoza, es arbitraria y parcial, ya que "indica (en potencial) que podría no verificarse la circunstancia de que los empleados en etapa de pasividad gocen de la obra social local", por lo que reitera su pretensión de aplicar la ley 19.032 en violación de la cláusula 13° del Convenio de Transferencia.

Por otra parte, destaca que en la cláusula séptima del convenio en estudio se establece que la provincia debe ingresar al Estado Nacional los aportes personales y las contribuciones patronales obligatorias conforme a la ley 24.241. De acuerdo con ese marco, infiere que la provincia sólo está obligada al pago de los aportes y contribuciones que estatuye el artículo 11 de la citada ley, con destino al régimen nacional de jubilaciones y pensiones, y que queda excluida de las obligaciones estipuladas para los restantes subsistemas del Sistema Único de Seguridad Social establecido por el artículo 87, inciso a, del decreto nacional 2284/1994.

Reitera que la Provincia de Mendoza no adhirió a la ley 24.714, ni tiene obligación de contribuir al Fondo Nacional de Empleo de la ley 24.013 o a las prestaciones asistenciales de la ley 19.032 (fs. 64).



Solicita, en consecuencia, que se deje sin efecto la determinación de deuda por aportes y contribuciones concretada mediante el acta de inspección n° 397.963/1 y sus anexos (fs. 52/66). Sostiene que, con base en el artículo 117 de la Constitución Nacional, tiene derecho a la jurisdicción originaria de esta Corte. Ofrece prueba y pide que se haga lugar al recurso interpuesto, con costas.

II) A fs. 73 dictaminó la señora Procuradora Fiscal y a fs. 74 este Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la presente causa.

III) A fs. 83/98 la Administración Federal de Ingresos Públicos contesta el traslado conferido a fs. 74 y solicita el rechazo de la presentación de la Provincia de Mendoza.

Expone que el 22 de octubre del 2009 le notificó a la actora el Acta de Inspección n° 397.963/1, por medio de la cual se determinó la deuda por períodos no declarados en concepto de contribuciones a la Seguridad Social. La actora la impugnó y se inició el procedimiento reglado por la resolución general AFIP 79/1998 y complementarias. Como consecuencia de ello, dice, dictó la resolución 111/2011 (DV RRME) por medio de la cual se rechazó la impugnación incoada. Agrega que, con posterioridad, dictó la resolución 913/2011 (DI CRSS) de la cual "forma parte sustancial el dictamen n° 261/11 (DV REVC)" y se notificó a la contraria.

Con relación al planteo de nulidad de las actas de inspección que efectúa la Provincia de Mendoza, observa que ésta última se agravia porque no le es posible identificar al personal comprendido en el ajuste intimado, y debido a que el acto administrativo carece de los requisitos que otorgan validez a tales actos.

Respecto al primer agravio aduce que no tiene sustento, porque al notificar dichas actas a la Provincia de Mendoza se le adjuntó un detalle pormenorizado de la remuneración imponible abonada a cada agente adherido a obras sociales del ámbito nacional, agrupados por entidad. Añade que el sistema fiscal nacional es de carácter "autodeclarativo", de modo tal que las retribuciones percibidas por los trabajadores, así como la obra social a la que están afiliados y sus datos particulares son informados por el contribuyente a la AFIP. Sobre esa base, aduce que la provincia no necesita el detalle de los antecedentes, pues es ella quien los declara al organismo (fs. 88/88 vta.).

Afirma que las actas observadas, como declaración de conocimiento que expide la administración, revisten el carácter de instrumentos públicos, lo que autoriza a presumir su veracidad (artículo 979, inciso 2°, Código Civil), pero que no son actos administrativos per se, sino actos preparatorios (fs. 89). En ese marco, argumenta que se ha dado cumplimiento a la resolución general AFIP 79/1998 y que se ha resguardado el debido proceso, como surge del propio expediente administrativo



y de las referencias que la Provincia de Mendoza realiza en torno a la impugnación, la revisión interpuesta y las resoluciones y dictámenes emitidos en cada instancia.

En cuanto al fondo del reclamo, aduce que la cláusula 13 del Convenio de Transferencia no exime a la impugnante de las obligaciones de la ley 19.032 en los supuestos en los que el personal no cumple con la condición de continuar adherido a la obra social local. Aclara que los trabajadores sobre cuya remuneración se ha practicado el cargo no satisfacen ese recaudo puesto que se encuentran adheridos a obras sociales del ámbito nacional. Añade que el argumento de la Provincia de Mendoza, relativo a que la obra social local brindará cobertura a los beneficiarios aun cuando no hayan concretado aportes en la etapa activa, resulta insostenible, pues ello implicará desfinanciar a la entidad y, en definitiva, a la Provincia de Mendoza, cuyas arcas, según dice, se hallan afectadas a punto de tal de no poder cumplimentar la exigencia del depósito previo (fs. 94 vta.).

Concluye en que el criterio de la impugnante deja en la incertidumbre a los trabajadores provinciales afiliados a obras sociales nacionales, respecto a su acceso a una cobertura de salud en la etapa pasiva. Ello obedece, en primer lugar, a la posibilidad de que la obra social local no brinde las prestaciones en virtud de no haber percibido los aportes; o bien, en caso de proveerlas, al peligro de insolvencia de la entidad como fruto de la falta de cotizaciones. Frente a estos

extremos, el órgano fiscal considera procedente el reclamo contra la Provincia de Mendoza por deuda de aportes y contribuciones derivados de la ley 19.032.

Por último, rechaza el argumento de la recurrente referido a que sus obligaciones no se extienden a la totalidad de los distintos subsistemas que integran el Sistema Único de Seguridad Social en función de lo dispuesto por la cláusula séptima del Convenio y cita jurisprudencia de la Procuración del Tesoro de la Nación en apoyo de su posición.

IV) A fs. 99 se resolvió que no resulta aplicable a estas actuaciones el requisito de depósito previo previsto en el artículo 15 de la ley 18.820.

V) A fs. 312/315 dictamina la señora Procuradora Fiscal Subrogante.

Considerando:

1°) Que de las constancias de autos surge que mediante el Acta de Inspección n° 397.963/1, del 22 de octubre del 2009, la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) determinó una deuda de la Provincia de Mendoza, por aportes y contribuciones del personal afiliado a obras sociales nacionales –ley 19.032-, correspondiente a los períodos 11/99 a 06/00, por la suma de $455.457,45 (fs. 13/15, 16 y el expediente administrativo n° R-029-0711).



El 10 de noviembre del 2009 el Estado provincial impugnó esa determinación, la que fue confirmada con arreglo al dictamen n° 169/11 (DV JUME) del 25 de abril de 2011, a través de la resolución 111/2011 (DV RRME) del 9 de mayo del 2011 (fs. 17/23, 24, 25/27, 28/33, 144/150, 198/203, 204/206 y el expediente administrativo n° R-029-0711 citado).

Luego, el 22 de junio de 2011, la Provincia de Mendoza interpuso recurso de reposición, lo que motivó el dictamen n° 261/11 (DV REVC) del 27 de septiembre del 2011, y el dictado de la resolución 913/2011 (DI CRSS) del 3 de noviembre del 2011 (fs. 5/6, 7/10,210/219, 222/225, 226/227 y el expediente administrativo n° R-029-0711).

El 14 de marzo del 2012, la A.F.I.P. recalculó la deuda reclamada en la suma de $522.724,99 (fs. 270/272, 274 y 276).

2°) Que en estas actuaciones la Provincia de Mendoza persigue que se deje sin efecto la citada resolución 913/2011 (DI CRSS), dictada por el Director Interino de la Dirección de Contencioso de los Recursos de Seguridad Social de la AFIP, que ratificó la deuda intimada mediante Acta de Inspección n° 397.963/1.

En ese sentido, cabe señalar que la impugnación se orienta a cuestionar la validez de la determinación de deuda practicada por la AFIP con relación a los aportes y contribuciones correspondientes al personal adherido a Obras

Sociales Nacionales ley 19.032, por el período 11/99 a 06/00, en concepto de "Ajuste Ley 19.032", en el marco del Convenio de Transferencia del Sistema de Previsión Social de la Provincia de Mendoza al Estado Nacional del 26 de enero de 1996, ratificado por el decreto nacional 362/1996 y por el decreto provincial 109/1996, y de las leyes 18.820, 19.032 y 21.864 y la resolución general 79/1998 (fs. 5/6, 7/10, 12, 13/15, 16, 17/23, 24, 34/51, 52/66, 157/161).

3°) Que, en particular, la recurrente objeta que el ajuste intimado mediante el Acta de Inspección n° 397.963/1 haya ignorado la carga de detallar los números de C.U.I.L. del personal involucrado en la determinación de deuda, que es lo que permite "identificar al personal comprendido y recabar la información del sistema informático en cuanto a sus datos de afiliación" conforme a lo dispuesto en la resolución general AFIP 79/1998, lo que, a su entender, viola la garantía constitucional de debido proceso adjetivo consagrada por el artículo 18 de la Constitución Nacional (fs. 55 vta/56). Se agravia además de que este planteo no haya sido contestado por la demandada al dictar la resolución 111/2011 (DV RRME) ni en el dictamen n° 261/11 (DV REVC) que le antecede (fs. 57).

Por su parte, la A.F.I.P. sostiene que la citada resolución 111/2011 (DV RRME) se dictó de manera fundada y que "a partir de un circunstanciado análisis" se rechazó la impugnación planteada (fs. 84 vta.).



4°) Que, con relación a dicho planteo, en la resolución general AFIP 79/1998, del 27 de enero de 1998 (B.O. 30/01/98), su modificatoria y complementaria, se dispusieron los procedimientos, plazos y demás condiciones que debe observar la A.F.I.P. y los contribuyentes y/o responsables respecto de las intimaciones de pago de deudas y/o multas por infracciones constatadas, referidas a los recursos de la seguridad social, de acuerdo con lo normado por los artículos 11 a 15 de la ley 18.820 y sus modificaciones.

Así en el artículo 1° se estableció que "las intimaciones de deuda determinadas y de multas aplicadas, y las impugnaciones que los contribuyentes y responsables planteen, con relación a los recursos de la seguridad social, deberán cumplir con los procedimientos, formas y condiciones contenidos en el Anexo I de la presente…".

En el citado anexo I se dispuso, bajo el título "Determinación de la Deuda", que "las determinaciones de deuda de los recursos de la Seguridad Social, correspondientes a obligaciones devengadas a partir del mes de julio de 1994, inclusive, se realizarán –salvo en el procedimiento indicado en el punto 1.3- en forma global, detallándose en un anexo los trabajadores dependientes involucrado en dicha determinación, individualizados con su respectivo Código único de Identificación Laboral (C.U.I.L.), la remuneración imponible utilizada como base de cálculo de la deuda y el concepto en virtud del cual se determinó la deuda. Dicho anexo será

notificado a los empleadores conjuntamente con el acta de inspección" (acápite 1.2) (v. también el artículo 4° por el que se aprobó este anexo como parte integrante de la norma).

5°) Que resulta ilustrativo recordar que en la resolución general AFIP 3329/2012 (anexo punto 1.1), de fecha 4 de mayo del 2012 (B.O. 11 de mayo de 2012), se reiteró el mismo requisito del anexo 1.2 de la citada resolución general 79/1998.

Tal como lo destaca la señora Procuradora Fiscal subrogante a fs. 314 vta., la inobservancia de tales disposiciones obstaculiza la individualización de los dependientes que se encuentran adheridos al régimen nacional de obras sociales. Asimismo, ello dificulta obtener plena certeza sobre el importe de las remuneraciones sujetas a aportes y contribuciones y, en consecuencia, sobre el importe total de la supuesta deuda; todo lo cual, vulnera el derecho constitucional de defensa en juicio (artículo 18 de la Constitución Nacional).

6°) Que de la prueba obrante en el expediente surge que la recurrida ha incumplido con la carga impuesta por ella misma en la resolución general AFIP 79/1998 antes citada de detallar en un anexo a los trabajadores involucrados en la determinación de deuda, individualizándolos con su respectivo Código Único de Identificación Laboral. En efecto, esa determinación no consta en el Acta de Inspección n° 397.963/1 (fs. 12/14), ni esos datos fueron informados luego de que la actora impugnara la deuda. Por esta razón, la Provincia de



Mendoza planteó este agravio en sede administrativa y lo mantuvo en el transcurso del proceso (fs. 18/19, ítem III.1., 55 vta./56, ítem VI.1., 211, ítem III.1, 301/302 y el expediente administrativo n° R 029-0711).

7°) Que, como también se señala en el dictamen de fs. 312/315, en estas actuaciones esta omisión es más grave aún, ya que conduce a que la A.F.I.P. carezca de plena certeza respecto del reclamo que efectúa. En efecto, así lo puso en evidencia la Jefa del Departamento de Revisión de Impugnaciones en el dictamen n° 261/11 (DV REVC), del 27 de septiembre de 2011, al propiciar que al momento de efectuarse la liquidación final "se verifique si los trabajadores incluidos en la misma son beneficiarios de prestaciones médico-asistenciales de una obra social integrante del Sistema Nacional de Seguro de Salud o si por el contrario, lo son de la obra social provincial, esto a los fines de constatar que la deuda intimada se ajusta al criterio expuesto" (fs. 7/10 y 222/225). Esta certidumbre bien la pudo adquirir inicialmente el órgano fiscal acudiendo a las prerrogativas que él mismo enumera a fs. 31 del dictamen n° 169/11 (DV JUME v. también fs. 201).

Cabe añadir que si bien en el Acta de Inspección n° 397963/1 que obra a fs. 13/15 se identificó el número de CUIT de cada repartición, ello no exime a la AFIP –conforme a lo dispuesto en la ya citada resolución general AFIP 79/1998- del deber de identificar a los agentes involucrados en la determinación de la deuda practicada con su respectivo número de

C.U.I.L., para no incurrir en un desarticulado encuadramiento de las relaciones que ligan a las personas, y del que dependen derechos y obligaciones.

8°) Que en este orden de ideas, mal puede alegar la recurrida que la impugnación de la recurrente, en lo que respecta a este punto, resulta "dilatorio" (fs. 88 vta.); o sostener en la nota n° 239/2010 (DV RRME IMP), del 8 de julio del 2010, que el inspeccionado "cuenta con las bases suficientes para determinar cada una de las personas afiliadas a cada obra social" (fs. 195/197); o pretender justificar en el dictamen n° 169/11 (DV JUME), que el cálculo había sido efectuado "tomando como base las remuneraciones de los empleados adheridos a obras sociales nacionales, declaradas en las DDJJ presentadas por el Gobierno de la Provincia de Mendoza" (fs. 30); ya que la observación que se efectúa en el dictamen posterior n° 261/11 (DV REVC) demuestra la inconsistencia de estas afirmaciones, la trascendencia de identificar a los trabajadores con el número de C.U.I.L. en el proceso de determinación de deuda y que la A.F.I.P. no tiene plena certeza de su reclamo.

9°) Que lo expresado en los considerandos precedentes basta para evidenciar los defectos que invalidan la resolución impugnada y el nexo directo e inmediato que existe entre ella y los derechos constitucionales que se consideran vulnerados (artículo 18 de la Constitución Nacional); máxime si se considera la complejidad de las cuestiones involucradas (arg. Fallos: 324:2371 y 331:1468).



Y es que con su proceder la A.F.I.P. ha violado el debido proceso adjetivo que deriva del artículo 18 de la Constitución Nacional, que comprende para el administrado su derecho a obtener una decisión fundada, a fin de que no sufran menoscabo sus derechos.

10) Que en tales condiciones, corresponde dejar sin efecto la resolución n° 913/2011 (DI CRSS) recurrida, toda vez que el proceso de determinación de deuda cuestionado comporta una clara violación de las elementales garantías constitucionales del debido proceso legal y la defensa en juicio.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal subrogante, se decide: Hacer lugar a la impugnación interpuesta por la Provincia de Mendoza contra la resolución 913/2011 (DI CRSS) de la Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) del 3 de noviembre del 2011, por la que se desestimó la impugnación planteada por el Estado local y ratificó la deuda intimada mediante el Acta de Inspección n° 397.963/1, del 22 de octubre del 2009. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.

VO-//-

-//-TO DE LOS SEÑORES MINISTROS DOCTORES DON JUAN CARLOS MAQUEDA Y DON RICARDO LUIS LORENZETTI

Los infrascriptos coinciden con los resultandos I a V del voto que encabeza la presente sentencia.

Considerando:

Que frente al trámite al que ha dado lugar la sustanciación de este procedimiento, evidentes razones de economía procesal, así como la adecuada preservación de las garantías constitucionales de la defensa en juicio y del debido proceso que asisten a las partes, en cuanto comprenden la necesidad de obtener una decisión judicial que ponga fin a la controversia, llevan a dejar de lado en el *sub lite* el nuevo criterio definido por esta Corte en el expediente CSJ 1450/2016 "Tucumán, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ recurso de apelación - nulidad de acto administrativo", sentencia del 2 de agosto de 2018, reiterado en los procesos CSJ 644/2016 "Santiago del Estero, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ impugnación de deuda" y CSJ 636/2016 "Santiago del Estero, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ impugnación de deuda", sentencias del 16 de abril de 2019; CSJ 509/2017 "Tucumán, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ recurso de apelación – nulidad de acto administrativo" y CSJ 431/2017 "Mendoza, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ recurso de

apelación - nulidad de acto administrativo", sentencias del 26 de diciembre de 2019 y CSJ 996/2019 "San Juan, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ recurso de apelación", sentencia del 4 de marzo de 2021, dictadas con posterioridad a la providencia de fs. 316 y, en consecuencia, a mantener la competencia originaria para dictar el pronunciamiento definitivo [arg. Fallos: 330:563; 334:376; 334:1821; y causas CSJ 31/2001 (37-M)/CS1 "Molina, Alejandro Agustín c/ Santa Fe, Provincia de y otros s/daños y perjuicios", sentencia del 20 de diciembre de 2011; "Meza, Dora" (Fallos: 338:652) y "Bergerot, Ana María" (Fallos: 342:2198), entre otros].

Que, con relación a las demás cuestiones, los infrascriptos coinciden con los considerandos del voto que encabeza este pronunciamiento.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal subrogante, se decide: Hacer lugar a la impugnación interpuesta por la Provincia de Mendoza contra la resolución 913/2011 (DI CRSS) de la Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) del 3 de noviembre del 2011, por la que se desestimó la impugnación planteada por el Estado local y ratificó la deuda intimada mediante el Acta de Inspección n° 397.963/1, del 22 de octubre del 2009. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese,

remítase copia de esta decisión a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis



Nombre del actor: **Provincia de Mendoza,** representada por los **Dres. César A. Mosso Giannini; Juan María Díaz Madero; Susana Beatriz Pravata y Tomás A. Catapano Copia.**

Nombre del demandado: **Administración Federal de Ingresos Públicos** representada por los **Dres. Daniel G. Di Paolo; Laura C. Consoli; Jorge D. Dellacasa Horacio E. Martínez; Karina Belén Alemany y María José Galvagni.**