**22° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA**

**CPCECABA**

**Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 3 al 6 de noviembre de 2020**

**Conclusiones de la Comisión N° 3**

**Aportes y Contribuciones de la Seguridad Social**

**Presidenta: Dra. C.P. Marina Parera**

**Relator: Dra. C.P. Gabriel de Albaladejo**

**Secretaria: Dra. C.P. Silvia Alzola**

En su 22ª edición, el Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina organizado por el Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por medio de la Comisión N.º 3, se ha abocado al estudio de determinados aspectos que hacen a la tributación sobre los aportes y contribuciones de la seguridad social.

## VISTO,

1. La dirección de la COMISION 3 a cargo de la presidente Dra. Marina Parera;
2. Los trabajos presentados por los panelistas arriba citados y sus respectivas exposiciones;
3. Los siguientes trabajos presentados:
* Base imponible. remuneración a los fines previsionales. base imponible mínima art 9 ley 24.241 – Trabajo presentado por Autor: Candela Sotos Simino, Abogada y Coautor: María Natalia Garriga. Contadora Pública
* Conceptos no remunerativos establecidos por convenios colectivos. decreto 633/2018 – Trabajo presentado por Natalia Monticelli, Andrés Tellado Cañas, Abogados y Natalia Garriga, Contadora Pública
* Solidaridad. distintas interpretaciones de subcontratación. la atribución de la condición de empleador – Trabajo presentado por Autor: María Alejandra Mancino, Abogada y Coautor: María Cecilia Crosetto. Contadora Pública

## CONCLUSIONES

1. **Base imponible. Remuneración a los fines previsionales. Base imponible mínima art. 9º Ley 24.241. Justificación de las diferentes detracciones considerando su actividad art. 22 ley 27.541. Actualización. Detracción general art 23 ley 27.541.**

**Base imponible previsional. Gratificaciones**

Desde el punto de vista normativo no existe un concepto explícito que precise los términos de habitualidad y regularidad.

La jurisprudencia y los dictámenes emanados de la Autoridad Fiscal han brindado definiciones sobre la habitualidad y regularidad, asociando dichos términos a la generalidad u obligatoriedad del pago por parte del empleador.

La habitualidad de la gratificación está conectada a la circunstancia de que aparecida la causa que determina su pago aquella se abone con regular frecuencia.

Dicha habitualidad convierte a la gratificación en ordinaria y supone la entrega de la gratificación en períodos sucesivos.

La regularidad podrá ser mensual, bimestral, semestral o anual, etc sin que importe la cantidad de tiempo que dure el intervalo, ya que mientras se verifique la regularidad y habitualidad a intervalos de tiempo iguales estaríamos frente a un concepto que integra la remuneración del trabajador.

**Se concluye:**

Previsionalmente las gratificaciones otorgadas por única vez y en ocasiones especiales no integran el concepto de remuneración.

El concepto residual incluido en el primer párrafo del art. 6 de la Ley 24241 in fine también debe reunir las notas de habitualidad y regularidad para ser considerada la retribución como gravada a los fines previsionales. Ello así aún cuando remuneren servicios prestados o por prestar.

No cabe asimilar a liberalidad o donación el otorgamiento de gratificaciones al personal ya que en todos los casos encuentra relación con la prestación pasada o futura del trabajador.

Resulta necesaria una reglamentación del artículo 6 de la Ley N° 24.241 que precise el alcance de los términos antes citados, considerando el vacío normativo que genera en la materia y la importancia del concepto de remuneración previsional que en definitiva impacta en la interpretación de diversas normas.

**Base mínima. Base mínima Obra Social. Aplicación proporcional al tiempo trabajado**

Con la sanción de la Ley N° 24.241 se incorporan las bases imponibles mínimas y máximas a los efectos del cálculo de los aportes y contribuciones con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA).

Por su parte, el Decreto N° 433/1994 – reglamentario de la Ley N° 24.241 – contempla la proporcionalidad del tope a la base imponible previsional en los supuestos de liquidaciones de aguinaldo, anticipo de vacaciones, y liquidaciones proporcionales de aguinaldo y vacaciones no gozadas.

A raíz de ello, se ha planteado durante el transcurso de los años la viabilidad de proporcionar las bases imponibles en los supuestos en que el tiempo trabajado no abarque el mes completo, como los supuestos de ingresos y egresos en el mes, considerando que la cuestión no se encuentra normativamente regulada.

No existe un criterio claro para fijar la base mínima imponible de aportes y contribuciones en aquellos casos en los cuales los trabajadores no prestan servicios la totalidad del mes por distintas razones a la modalidad de contratación (tiempo parcial o de jornada reducida).

Es un tema controvertido y sin definición desde su nacimiento.

Desde el punto de vista del trabajador y empleador se impone una carga previsional que no se contrapone con una efectiva prestación de tareas lo que se traduce en una obligación de contribuir al sistema más allá de la real prestación de trabajo.

A la fecha no se conocen dictámenes de la ANSES respecto de la incidencia y los efectos en el cálculo de las prestaciones jubilatorias.

En determinadas situaciones o actividades particulares (Empresas de Servicios Eventuales, Empresas Constructoras y Agrarias), la aplicación de la base mínima de manera completa podría generar un porcentaje de retención mayor al autorizado por la normativa laboral (20% - Ley de Contrato de Trabajo).

En ciertos supuestos, la remuneración del empleado podría no resultar suficiente para retener la totalidad del aporte calculado sobre la base mínima previsional.

**Se concluye:**

Para las actividades con características particulares como las antes mencionadas – entre otras - consideramos necesaria la existencia de una norma que las contemple sin que ello implique incrementar el costo laboral.

En el resto de los casos, la eventual afectación de los distintos subsistemas no es permanente, por lo que se hace necesaria una interpretación razonable de la aplicación.

**Base mínima Obra Social**

Las Obras sociales efectúan reclamos por incumplimiento al cómputo de la base mínima diferencial basados en el principio de solidaridad y en la necesidad de financiamiento genuino.

La ley 23660 hace un reenvío a la ley previsional sin otra disposición al respecto en lo que hace a la definición de base imponible.

**Se concluye:**

La diferente base mínima imponible en materia de Obra social ofrece dudas en cuanto su base legal no estando justificada desde este punto de vista su diferenciación con la previsional.

La duplicación de la base mínima carecería de sustento, considerando los supuestos de trabajadores, que ingresando el último día del mes hubieren estado cubiertos por los correspondientes pagos en su empleo anterior o dentro de los tres meses posteriores a su desvinculación.

Deberia receptarse reglamentariamente la viabilidad de proporcionar la base imponible mínima para el ingreso de aportes con destino a la Seguridad Social y a la Obra Social ante situaciones no previstas estrictamente en la norma (ingresos, egresos, licencias sin goce) y en consecuencia, tributar un monto inferior de aportes, considerando que existió un tramo del período en el cual no se devengaron remuneraciones o bien, no existió el contrato de trabajo y no se realizó cobertura de servicio de salud.

***Detracciones de la base***

La ley 27430 incorporó por vez primera un monto no imponible definido en valores absolutos con el fin de reducir el costo de contratación de los trabajadores, impactando proporcionalmente en mayor medida en aquellos menos calificados para promover su ingreso al mercado laboral formal, previendo asimismo su actualización anual. La ley 27541 derogó la actualización y redujo sensiblemente el monto

**Se concluye:**

Se propone incrementar el Mínimo no Imponible y mantenerlo actualizado.

Sin perjuicio de ello y a fin de fomentar el empleo registrado y con el propósito de contribuir con la generación de empleo, se hace necesario analizar distintas alternativas, entre las cuales se puede mencionar:

* Reducción de contribuciones patronales para todos los empleadores por tiempo determinado para grupos específicos de trabajadores
* Régimen de reducción de contribuciones patronales para nuevas empresas por tiempo determinado
* Régimen de reducción de contribuciones patronales permanente para Micro y Pequeñas Empresas
* Con el fin de evitar un alto nivel de conflictividad entre empleadores - Fisco, debido a las complejas mecánicas que se establecieron para su goce en regímenes anteriores, podría pensarse en establecer los mecanismos de reducción basado en condiciones objetivas.
1. **Conceptos no remunerativos establecidos por convenios colectivos. Decreto 633/2018.**

Ante la inexistencia de regulación normativa expresa sobre los conceptos no remunerativos, los mismos hallan su contrapartida en la definición de “remuneración” establecida en el artículo 103 de la Ley de Contrato de Trabajo (LCT), y el artículo 6 de la Ley N° 24.241, así como también en el Convenio N° 95 de la Organización Internacional de Trabajo (LCT) sobre protección de salario.

Adicionalmente la normativa introduce una serie de conceptos que por su naturaleza de beneficios sociales, prestaciones complementarias, relaciones no laborales o indemnizaciones no constituyen “remuneración” a fines laborales y previsionales.

En este sentido la jurisprudencia ha sido recelosa al momento de considerar algún rubro adicional a los dispuestos en las normas comentadas, entendiendo que el “salario” es el sustento alimenticio para el trabajador y su familia.

A partir del año 2009 la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha dictado una seguidilla de fallos tendientes a proteger la “remuneración del trabajador”. En particular cabe mencionar los autos “*Díaz, Paulo Vicente c/Cervecería y Maltería Quilmes SA”,* mediante el cual la Corte se pronuncia acerca de la inconstitucionalidad de las cláusulas convencionales que establecen sumas no remunerativas.

Adicionalmente los tribunales del trabajo se han manifestado sobre la nulidad de las cláusulas que establecen pagos no remunerativos incorporados a los acuerdos celebrados en el marco de los Convenios Colectivos de Trabajo, entendiendo que las mismos se pactan en detrimento del orden público laboral y por ende carecen de validez.

En este contexto, el Decreto N° 633/2018 viene a confirmar la excepcionalidad que debe tener el otorgamiento de carácter no remunerativo a ciertas sumas abonadas a los trabajadores por sus empleadores

**Se concluye:**

Las prestaciones no remunerativas deben limitarse a aquellas previstas en la LCT y en la LNE, o sus posibles derivaciones de los institutos previstos legalmente.

Debe respetarse el Decreto (PEN) 633/10) que limita la homologación de sumas no remunerativas salvo estrictamente las excepciones previstas en su texto. Ello en resguardo del salario del trabajador y con el fin de garantizar la sustentabilidad del régimen previsional.

Ante una sentencia laboral que otorga carácter remunerativo a una prestación oportunamente declarada no remunerativa en un acuerdo colectivo debidamente homologado por el Ministerio del Trabajo, el Fisco, en su carácter de recaudador obligado de los Recursos de la Seguridad Social, encontraría fundamentos para avanzar en el reclamo de los aportes y contribuciones omitidos, máxime en aquellos casos en los cuales la propia cartera laboral incluye en los considerandos de la resolución homologatoria limitaciones/advertencias en el sentido indicado anteriormente.

No obstante, consideramos que existen fundamentos razonables para repeler, el reclamo de los intereses y las multas vinculados a tales importes.

Esta problemática afecta la seguridad jurídica de los empleadores, en tanto que si bien la Justicia tiene la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las normas, cierto es también que aquéllos deberían poder confiar en la aplicabilidad de las resoluciones dictadas por la cartera laboral, por ende el Decreto N° 633 se habría dictado con la finalidad de generar seguridad jurídica.

El otorgamiento de importes con carácter no remunerativo que evidencien la ausencia de habitualidad y regularidad que exige el artículo 6 de la Ley 24.241 se erige como un posible camino para encausar la situación.

Sin perjuicio de ello, entendemos en tanto las sumas no remunerativas que se pacten en negociaciones colectivas se estipulen con devengamiento en períodos mensuales, esta alternativa de solución a la cual adherimos pierde fortaleza y se incrementa el riesgo de que las mismas adquieran naturaleza remunerativa en el ámbito de la Seguridad Social.

Adicionalmente, consideramos que en el caso particular, el otorgamiento de una suma no remunerativa pactada con tal carácter en el marco de una negociación colectiva -aún cuando pretenda ampararse en la falta de habitualidad y regularidad del artículo 6 de la Ley 24.241-, deberá siempre poder atravesar el tamiz de los principios de la “primacía de la realidad” y la “realidad económica”, los cuales rigen la materia laboral e impositiva, respectivamente.

La actualidad normativa y aplicativos, podría implicar la derogación implícita de la Resolución General N° 3279/2012 de Declaración de conceptos o remunerativos.

No obstante, si bien el Decreto 633/2018 tiende a reducir las posibilidad de abonar sumas no remunerativas adicionales a las establecidas expresamente en la normativa, y que además la AFIP cuenta con la información relacionada en el Libro de Sueldos Digital, consideramos que el detalle vertido en la Resolución General N° 3279/2012 en relación a estos conceptos aporta información adicional que asiste a la AFIP en su tarea de fiscalización.

1. **Solidaridad. Distintas interpretaciones de subcontratación. La atribución de la condición de empleador.**

**Subcontratacion (Art 30 LCT)**

Particularmente respecto del artículo 30 existen dos corrientes doctrinarias con relación a su alcance.

Mientras que una parte de la doctrina entiende que la responsabilidad solidaria debe extenderse solo respecto de la cesión, contratación o subcontratación de servicios vinculados con la actividad normal y específica propia desarrollada en el establecimiento del cedente o contratante, otra posición considera que la solidaridad debe aplicarse respecto de las actividades necesarias y coadyuvantes al desarrollo del objeto social, no limitándose a aquella actividad principal.

Dicha norma está vigente en la LCT desde 1976 y casi cinco décadas después sigue suscitando controversia.

Desde los tribunales inferiores hasta la propia Corte Suprema de Justicia han oscilado entre las dos corrientes previamente referidas.

Si bien el Alto Tribunal no debería expedirse respecto de la interpretación de una norma de derecho común, lo ha hecho en reiteradas oportunidades.

Resulta trascendente la posición de la Corte por cuanto los tribunales deberían "conformar sus decisiones a las sentencias del Alto Tribunal dictadas en casos similares.

Sin embargo, la postura del Máximo Tribunal no ha sido siempre la misma. El último fallo de la Corte en el que abordó el tratamiento del artículo 30 de la LCT, rechazó la solidaridad del contratante (Editorial) por las obligaciones laborales del contratista (Distribuidor). Esta posición ha sido criticada por quienes consideran que omite brindar la debida protección al trabajador como sujeto de preferente tutela constitucional.

A pesar de condenar solidariamente al pago de salarios caídos o las indemnizaciones que pudieren corresponder gran parte de la jurisprudencia considera que no debería condenarse al contratante o cedente a la entrega de los certificados de trabajo de los empleados del cesionario o contratista por tratarse de una obligación de hacer que no resulta de cumplimiento posible para un tercero ajeno a la relación, opinión que compartimos.

**Se concluye:**

Creemos propicio realizar una modificación de la legislación para brindar mayor seguridad jurídica sin quedar a merced de las diferentes corrientes jurisprudenciales.

En los casos en que el tomador de los servicios hubiere delegado su actividad normal y propia el adecuado control de las obligaciones previsionales a cargo del empleador directo debiera liberar de responsabilidad al primero.

El proyecto de reforma laboral elaborado por el Poder Ejecutivo en el año 2017, intentó introducir una modificación respecto de la solidaridad del artículo 30, eximiendo de responsabilidad a los contratantes o cedentes que efectuaren los controles previstos en la norma. Se propone el análisis de su reactivación.

El establecimiento de un elenco de actividades no sujetas al alcance de la responsabilidad solidaria del artículo 30 de LCT evitaría gran cantidad de controversias en materia de responsabilidad solidaria y fortalecería la demanda de empleo.

La tercerización de servicios no debe ser confundida con precarización laboral. El modelo de producción ha cambiado, también las formas de contratar.

La legislación debería acompañar dichos cambios. Actualmente, flexibilidad y celeridad son la regla. Las formas rígidas de contratación no están alineadas con el nuevo mundo laboral y de relacionamiento

**Intermediacion (art 29 / 29 bis LCT)**

Con relación al artículo 29, también fue motivo de diversas opiniones, razón por la cual la Cámara Nacional del Trabajo en pleno resolvió que en casos de interposición o mediación de persona, entre el trabajador y quien resulta, en definitiva, beneficiario de la prestación laboral, el contratante debía ser condenado al pago de la indemnización agravada contenida en el artículo 8° de la Ley Nacional de Empleo N° 24.013 (consistente en el veinticinco por ciento (25%) de las remuneraciones mensuales no registradas desde el inicio de la relación laboral hasta el distracto.

Las implicancias previstas en el artículo 29 de la LCT apuntan a la salvaguarda de los derechos del trabajador y su alcance se encuentra restringido a la protección del trabajador.

**Se concluye:**

Debiera disponerse legalmente la inaplicabilidad de las sanciones por falta de registración en los casos donde el trabajador se encuentre registrado en su empleadora directa.

La multa prevista por la Ley 24.013 debe estar destinada a los organismos de seguridad social, como resultan todas las demás sanciones en la materia laboral y previsional.

El certificado de trabajo debe resultar emitido por la empleadora directa, y diseñarse un procedimiento aplicable para cuando ello no fuere posible, con el objeto de permitir que dicho cometido pueda ser cumplido por la empresa solidaria.

A pesar de las sanciones impuestas por la normativa vigente, no ha logrado revertirse la contratación sin registrar ni la intermediación de empleador, ni la subcontratación.

Sería necesario un análisis profundo de esta temática y la elaboración de una legislación moderna que brinde seguridad jurídica a los empleadores sin perder de vista la debida protección del trabajador como asimismo, la implementación de un sistema que contribuya a engrosar las arcas del Estado.

1. **Declaración jurada o liquidación administrativa. Rectificativas en menos.**

No debe confundirse que en el caso específico de la seguridad social, la obligatoriedad que se generaliza respecto de la utilización del libro de sueldos digital, en donde el empleador ingresa las liquidaciones de sueldos al sistema AFIP y con esa información, es el fisco quien “pone a disposición con los elementos obrantes en sus bases de datos el F 931-determinación de aportes y contribuciones de la seguridad social-, estamos en presencia de un mecanismo audoterminativo de declaración jurada.

No se advierten razones que justifiquen hoy día una metodología absolutamente diferente respecto de los impuestos que impidan la unificación de los procedimientos determinativos y recursivos. La unificación de procedimientos implicaría simultáneamente una simplificación normativa y una ampliación del ejercicio del derecho de defensa.

**Se concluye:**

Se propone así una unificación de las normas procedimentales y recursivas de la seguridad social con las impositivas.

1. **Las actas de inspección e infracción en materia previsional**

Las actas labradas por los funcionarios fiscales, en el ejercicio de sus funciones previstas en el inciso c) del art. 35 de la ley 11.683, son instrumentos públicos en virtud de lo previsto por el art. 289, inc. b), del CCCN.

La plena fe a la que alude la norma comprende la autenticidad del instrumento y existencia material de los hechos, siempre que los mismos hubiesen sido constatados o cumplidos por el funcionario actuante. Respecto de las manifestaciones volcadas en el acta por terceros, basta la simple prueba en contrario como medio para contradecir su contenido.

En cuanto a la naturaleza jurídica de las actas de deuda e infracción, pese a que la AFIP y la Cámara Federal de la Seguridad Social sostienen que no son actos administrativos en sentido estricto, sino actos preparatorios; entendemos que esta clasificación reniega contra los principios de derecho administrativo.

Estas intimaciones, en tanto configuran una *“declaración emitida por un órgano estatal, en ejercicio de función administrativa, bajo un régimen jurídico exorbitante, productora de efectos jurídicos directos e individuales respecto de terceros”* deben considerarse “actos administrativos”.

No obstante la naturaleza jurídica de las actas de deudas e infracción labradas por la AFIP, es indudable que estas actas inician el procedimiento de determinación de oficio y *deben por objeto y función delimitar -precisa y concretamente- el alcance del reclamo sobre la obligación y responsabilidad tributaria de un determinado sujeto pasivo.*

Esto no implica que las actas consignen completamente los mismos requisitos exigidos para el acto resolutivo definitivo en lo que al sustento jurídico se refiere, pero si es necesario que el contribuyente pueda tomar conocimiento de la totalidad de las observaciones y cargos formulados con el fin de garantizar el debido proceso adjetivo.

**Se concluye:**

Por ello, resulta necesario efectuar una seria y consistente revisión del procedimiento de inspección, determinación de deuda y aplicación de sanciones en materia previsional que permitan al contribuyente ejercer un adecuado derecho de defensa, desde su instancia administrativa. Máxime teniendo en cuenta que se debe depositar la totalidad del reclamo para su revisión judicial.

**6- La sanción su concepción como objetiva. La multa por mora. Su revisión y procedencia en época de pandemia.**

La ley 17250 demanda una nueva visión a la luz de la Constitución de 1994 y la inclusión de los Pactos Internacionales sobre los Derechos Humanos; no estamos diciendo que necesariamente la ley deba ser reformulada, lo que intentamos destacar es que el paradigma al tiempo de su promulgación ha variado sustancialmente y por lo tanto la mirada actual es poniendo en la pirámide jurídica Kelseniana la Constitución y los Pactos Internacionales.

Por su parte el propio Organismo fiscal con fundamento en el Dictamen de la Procuración del Tesoro acepta la naturaleza tributaria de estos recursos; ello nos conduce a la jurisprudencia de la Corte que ha sentado que a los ilícitos tributarios se le aplican los principios generales del Código Penal.

A nuestro entender no vemos que sea relevante en la actualidad continuar sosteniendo y justificando la teoría administrativista sea que los tipos sancionatorios se encuentren en leyes diferentes.

Partir de un principio de culpabilidad y no de inocencia no se condice con los postulados actuales de nuestra Constitución Nacional; sin entrar a un análisis del Derecho a la Vida; el principio de inocencia forma parte del postulado y es uno de los derechos liminares consagrados en la Carta Magna.[[1]](#footnote-1)

Sería interesante que en futuros Simposios se tratara con mayor profundidad cuales son aquellos aspectos que atentan contra el principio de inocencia; en síntesis, la afectación al derecho de defensa revirtiendo la carga de la prueba.

Es en este sentido que proponemos analizar el límite de las cargas públicas; la proliferación de presunciones, el plazo de prescripción de 10 años y en general aquellos aspectos que ante situaciones concretas colocan en estado de indefensión al administrado.

**Se concluye:**

Propiciamos que en los ilícitos y sanciones en la totalidad de los subsistemas de la Seguridad Social se tenga en consideración la conducta en sus más amplios aspectos y no que se circunscriba prácticamente al caso fortuito o la fuerza mayor. El sistema jurídico en su conjunto lo avala.

Por su parte, en general entendemos que el sistema sancionatorio debería ser revisado con prescindencia de las figuras antijurídicas; fundamentalmente en lo que se refiere al objetivo que si bien es la disuasión; no castigue el mero error; teniendo en miras la integración de la Ley de Sociedades Comerciales, en especial el criterio sentado por el artículo 59.

Con relación a la sanción por mora, si bien se ha sostenido que tiene por finalidad indemnizar al sistema que debe cumplir con las prestaciones en tiempo y forma, requiere que, ante la situación extraordinaria de pandemia y aislamiento, ante aquellas situaciones que pudieran ser conflictivas se adopte una interpretación de aplicación excepcional en los casos que se planteen.

1. El derecho a la tutela judicial efectiva - por IRIDE ISABEL MARÍA GRILLO -2004 -www.saij.jus.gov.ar [↑](#footnote-ref-1)