

22° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Directivas de Relatoría para la presentación de trabajos

Autoridades Comité Ejecutivo

Presidente: Dr. C.P. Gustavo E. Diez

Vicepresidente: Dra. C.P. Cecilia Goldemberg

Secretaria: Dra. C.P. Carolina Caello

COMISION N° 3

“Aportes y Contribuciones sobre la Seguridad Social”

Autoridades

Presidenta: Dr. C.P. Marina Parera

Relator: Dr. C.P. Gabriel de Albaladejo

Secretaria: Dra. C.P. Silvia Alzola

1 INTRODUCCIÓN

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, congrega nuevamente a profesionales del sector privado, funcionarios y magistrados que se desarrollan en el ámbito fiscal a un encuentro de cuatro días para el estudio y análisis de cuestiones de alta relevancia y actualidad en la materia.

Durante su desarrollo la Comisión N.º 3, se abocará al estudio de la tributación sobre los aportes y contribuciones de la seguridad social.

En líneas generales la propuesta está direccionada al análisis con rigor científico del tema según las directivas del presente informe, con el objeto de contribuir a la mejora de los aspectos tributarios sustanciales con críticas de grado académico y propuestas constructivas, a efectos de aportar a la comunidad las conclusiones que surjan de las ponencias de los panelistas, de los trabajos y colaboraciones técnicas que resulten presentados y del debate de los participantes de la Comisión.

Este Consejo Profesional de Ciencias Económicas ha asumido desde sus albores el compromiso de contribuir a los temas relevantes que hacen a la problemática económica e impactan sobre el conjunto de la sociedad, entre los cuales está el sistema tributario. La temática seleccionada para el trabajo de esta Comisión es una clara reafirmación de dicho compromiso e invitamos a toda la matrícula y a los participantes del evento a sumar su aporte.

2 DIRECTIVAS DEL RELATOR: Objetivos propuestos

En el contexto socioeconómico en el que transita nuestro país, no se nos escapa la necesidad de lograr el gran acuerdo político social que provea una salida y resuelva el desafío de reducir los índices a través de los cuales se ven representadas la desigualdad, pobreza y vulnerabilidad de los ciudadanos en la actualidad.

El empleo y la tributación sobre el mismo son de vital importancia en el contexto descripto. Sabemos que se requieren cambios profundos, y que, para ello, será necesario la contribución de muchos sectores.

En el mientras tanto, hemos hecho una selección de temas puntuales, que significan, el mejoramiento y la readaptación de cuestiones ya incluidas en la legislación y en otros casos la interpretación de aquellas que deben dar mayor previsibilidad al funcionamiento de la relación fisco contribuyente.

3 CONTENIDO Y ESQUEMA DE LA PONENCIA

A efectos de poder ordenar y presentar de una manera sistemática el resultado de las distintas ponencias y luego poder hacer un análisis comparado, se incluyen en estas Directivas un cuestionario con un resumen de los principales aspectos que considerará la Comisión. Cada expositor y autor de trabajo deberá responderlas según el análisis practicado, sin que exista la obligación de contestar todas ellas.

4 PLANTEO DE LOS TEMAS. CUESTIONARIO

I. Base imponible. Remuneración a los fines previsionales. Base imponible mínima art 9 Ley 24241. Justificación de las diferentes deducciones considerando su actividad art 22 ley 27541. Actualización. Deducción general art 23 ley 27541.

La tributación a la seguridad social comparte con el derecho laboral el mismo hecho imponible que consiste en la relación laboral dependiente.

La ley 24241 define, a los fines previsionales, el concepto de remuneración en su art 6.

Dentro de esta definición, la figura que más dudas ha presentado a lo largo del tiempo de vigencia de la ley, es la de las gratificaciones y suplementos adicionales que tengan el carácter de habituales y regulares.

El principal escollo interpretativo anida en la falta de definición de los términos “habituales” y “regulares”. Claramente son términos diferentes por lo que debieran considerarse pautas diferenciales para cada uno de ellos. Sin embargo, advertimos que en la práctica se verifica una simplificación o unificación de dichos términos orientado al concepto de frecuencia.

La misma norma incluye en el final un concepto genérico definido de la siguiente forma: “toda otra retribución, cualquiera fuere la denominación que se le asigne, percibida por servicios ordinarios o extraordinarios prestados en relación de dependencia.”

Interesa así analizar en este Simposio el alcance de estos términos y la eventual necesidad de una reglamentación que precise su alcance.

Por su parte, al mencionar a la base mínima de tributación, el artículo 9 de la ley 24241 se refiere a la remuneración. El monto mínimo es publicado por la Anses y se actualiza a partir del 1/3/2020 (resolución MTE y SS N° 139/2020) conforme la variación de la Remuneración Imponible de los trabajadores estables (RIPTE) correspondiente al tercer trimestre del año 2019 (monto actual Res Anses 167/2020 \$ 5679.80). La AFIP, interpreta que ese mínimo no se prorratea, aunque el empleado haya ingresado o haya pasado a reserva de puesto y trabajado solo un día del mes.

La ley 23660, se refiere en su art. 16 a los porcentajes de aportes y contribuciones que corresponde tributar con relación al concepto Obra Social.

En lo que refiere a base imponible el art. 18 define:

“A los fines del artículo 16 de la presente ley, se entiende por remuneración la definida por las normas del régimen nacional de jubilaciones y pensiones para trabajadores en relación de dependencia.

A los efectos de establecer los aportes y contribuciones, la remuneración no podrá ser inferior a la fijada en disposiciones legales o convenios colectivos de trabajo o a la retribución normal de la actividad de que se trate.

Establécese que, a los efectos de los beneficios que otorga la presente ley, los aportes y contribuciones deberán calcularse para los casos de jornadas reducidas de trabajo, sobre una base mínima igual a ocho horas diarias de labor calculadas conforme a la categoría laboral del beneficiario titular y en base al convenio colectivo de trabajo de la actividad de que se trate, aplicándose sobre veintidós (22) días mensuales de dicha jornada mínima, para el personal jornalizado.

Para el personal mensualizado, los aportes y contribuciones mínimos serán calculados sobre las remuneraciones establecidas en los convenios colectivos de trabajo para la actividad y de acuerdo a la categoría laboral del trabajador, en base a la cantidad de doscientas horas mensuales, salvo autorización legal o convención colectiva de trabajo que permita al empleador abonar una retribución menor.”

Como se desprende del texto normativo, este artículo dice que no se podrá calcular la Obra Social con una base menor a la que establezca el Convenio Colectivo. Esto también regiría para el resto de los aportes y contribuciones de la Seguridad Social, dado que la AFIP, tampoco autoriza bases menores a las convencionales. Se está refiriendo a los salarios normales habituales mensuales o de jornalizados.

Ahora bien, el Decreto reglamentario de la ley 23660 Decreto 921/2016 establece en su art. 3º cuál es la base mínima.

“Para el cálculo de aportes y contribuciones de obra social, en los términos de las Leyes N° 23.660 y N° 23.661, se tomará como base el equivalente a DOS (2) bases mínimas de las previstas por la Resolución ANSeS N° 449/14 o la que la reemplace en un futuro.”

Los considerandos del Decreto 921/2016 justifican esta decisión expresando que es necesario para garantizar la totalidad de las prestaciones del Sistema del seguro Nacional.

Este último argumento pierde sustento, cuando pensamos que el doble del mínimo es exigido en el pluriempleo o en trabajadores, que ingresando el último día del mes hubieren estado cubiertos por pagos en empleos anteriores o dentro de los tres meses posteriores a la baja.

La Justicia y los organismos de contralor de las Obras Sociales se han expedido sobre los pagos a dos Obras Sociales en simultaneo o en exceso, requiriendo solo el ingreso de un pago al sistema.

En efecto, la Gerencia de Asuntos Jurídicos de la SSSALUD, Dictamen 2563/01 GAJ- SSSALUD se ha expresado sosteniendo:

“Por último, y en cuanto a los aportes ya realizados a favor de una determinada obra social es del caso señalar que, aunque se hubieran canalizado erróneamente, este servicio jurídico ha sostenido reiteradamente que los mismos deber ser convalidados siempre que efectivamente se hubiera prestado el servicio médico asistencial, pues de lo contrario se configuraría un enriquecimiento sin causa”

En el mismo orden de ideas, la AFIP, por Resolución N° 242/07 (DI CRSS) en ocasión de referirse sobre si el contribuyente debía aportes y contribuciones a otra Obra Social que los reclamaba cuando ya había ingresado los mismos a una diferente, expresó;

“En resumen, habiendo el recurrente depositado los aportes y contribuciones correspondientes al periodo reclamado -tal como quedara probado en autos-, la cuestión sometida a esta Instancia no versa respecto de la existencia y/o procedencia de deuda, sino sobre la desviación de aportes y contribuciones a un Agente de Salud determinado”

Y agrega;

“El criterio sustentado en el presente se encuentra avalado por la Excma. Cámara Federal de la Seguridad Social, que ha sostenido...si el organismo constata, conforme lo señalado por la obra social, que efectivamente el empleador tiene deuda con el sistema, la situación se agota en ese aspecto y el tema pasa por dilucidar el alcance y conceptos involucrados. Mas, si los aportes fueron efectivamente realizados, es decir, si no existe deuda con el sistema, la derivación de esos aportes hacia una u otra obra social, ya excede el marco impugnatorio que se ha encarado esta litis (CFSS, Sala II “Arte Radiotelevisivo Argentino SA c / Obra Social Locutores s/ impugnación de deuda sentencia definitiva N° 107461 del 26/04/04” (el subrayado es nuestro)

Al legislarse la ley 27430, norma que otorga las deducciones de base imponible por trabajador, el espíritu había sido no otorgar beneficios por tamaño de empresas si no apuntando a los segmentos específicos de la población con problemas de empleabilidad o de no registración. Por esas razones, se decide 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. La implementación del sistema era gradual

y llegaba a la totalidad \$ 12.000 (valores al 2017) en enero del 2022, ajustados por IPC. La normativa preveía que por razones económicas y para las Pymes se adelante el cómputo de la deducción. De aquí que algunas actividades mayormente castigadas por la economía durante los años anteriores vieron acelerada la posibilidad de cómputo del monto mientras que otras fueron rezagadas. A la luz de la situación imperante no se justificaría su diferenciación, o requeriría un análisis más profundo que torne más equitativo el sistema.

La ley 27541, derogó la actualización de las deducciones de la base imponible por trabajador. En un contexto inflacionario, significa la pérdida del beneficio y el encarecimiento del costo laboral en un contexto social y económico difícil, por lo que parece necesario el ajuste de los valores por algún índice que frene la depreciación.

Pareciera no tener sentido la deducción del art 23 de la ley 27541, para empleadores de hasta 25 trabajadores, dado que el monto insignificante de \$ 10.000. para estos casos, no implica ningún incentivo y el impacto es totalmente inmaterial (\$400 por empleado). Como se puntualizara el párrafo anterior, tampoco se prevé su actualización.

Preguntas:

a. ¿Cómo cabe interpretar los términos “habituales y regulares” del art. 6 de la ley 24241? Es necesaria una reglamentación que los precise?

b. ¿Al referirse el art 9 ley 24241 a “la remuneración”, no se supone mensual? ¿Se justifica el no prorrateo y surge del texto legal? ¿Sería factible la eliminación del mínimo?

c. ¿Base imponible mínima Obra social, se justifica la duplicación del monto mínimo? ¿Cuál es el fundamento? ¿Cuál es el sentido en el pluriempleo? ¿Factibilidad de su igualación con la anterior o también de su eliminación?

d. ¿Se justifica el monto diferencial por actividad en la deducción del art 22 de la ley 27541 en la actualidad? ¿Tiene sentido no contemplar la actualización en un contexto inflacionario? ¿Por qué no se derogó este beneficio en la reforma de la ley 27541?

e. ¿Debería modificarse el incentivo del art 23 de la ley 27541 para que fuera significativo para empresas de menos de 25 trabajadores? ¿Qué incentivo propondría?

Nota del Relator: Si a la fecha en que se presenten las ponencias, estuviera vigente algún texto legal que modifique los contenidos aquí desarrollados, podrá variar la problemática refiriéndose a la nueva legislación y en general a su primera impresión sobre las modificaciones realizadas.

II. Conceptos no remunerativos establecidos por convenios colectivos. Decreto 633/2018.

Conforme lo expresa el Convenio N° 95 de la OIT - Relativo a la protección del salario en su art. 1 toda suma recibida por un trabajador es salario.

A los efectos del presente Convenio, el término salario significa la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que este último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar.

La Ley de Contrato de Trabajo -Ley 20.744- define en el artículo 103 al sueldo o salario, como *“la contraprestación que debe percibir el trabajador como consecuencia del contrato de trabajo. Dicha remuneración no podrá ser inferior al salario mínimo vital. El empleador debe al trabajador la remuneración, aunque éste no preste servicios, por la mera circunstancia de haber puesto su fuerza de trabajo a disposición de aquél”*.

En el artículo 103 bis se definen los beneficios sociales como *“prestaciones de naturaleza jurídica de seguridad social, no remunerativas, no dinerarias, no acumulables ni sustituibles en dinero, que brinda el empleador al trabajador por sí o por medio de terceros, que tiene por objeto mejorar la calidad de vida del dependiente o de su familia a cargo”*.

El mandato constitucional -artículo 14 bis de la Carta Magna- obliga al Estado a garantizar un sistema de seguridad social integral y para ello debe dotárselo del adecuado financiamiento. La existencia de sumas no remunerativas atentan contra dicho financiamiento y por ello la Ley de Contrato Trabajo, más allá de la discusión doctrinaria sobre el alcance del artículo 103 bis -si resulta enunciativo a taxativo¹- claramente delimita la existencia de sumas no remunerativas a la mejora de la calidad de vida del trabajador respecto de su alimentación, salud o previsión de la vejez.

El artículo 6 de la Ley 24.241 establece que se considera remuneración todo ingreso que se percibiére en dinero o en especie susceptible de apreciación pecuniaria, en retribución o compensación o con motivo de su actividad personal (tales como sueldo, SAC, comisiones, participación en las ganancias, propinas, etc.) y gratificaciones y/o suplementos adicionales que tengan el carácter de habituales y regulares.

En base a lo definido por la OIT, la Corte se ha manifestado a favor de otorgar carácter salarial de ciertos conceptos que pretendieron considerarse no remunerativos:

a) Pérez, Aníbal Raúl c/ Disco S.A., 01-09-2009 (Carácter salarial de los tickets canasta y vales alimentarios)

b) Díaz, Paulo Vicente c/ Cervecería y Maltería Quilmes S.A., 04-06-2013 (Naturaleza salarial de una prestación considerada no remunerativa en el CCT aplicable a la actividad)

c) Della Blanca Luis Enrique y Luna, Jorge Omar c/ Ind. Met. Pescarmona S.A., 24/11/1998 - Fallos: 321:3123). (Ticket canasta)

d) “González Martín Nicolás c/ Polimat S.A.”, 19-05-2010 (Decretos que establecieron sumas no remunerativas, tales como el Decreto (PEN) 1273/02, el Decreto (PEN) 2641/02 y el Decreto (PEN) 905/03)

Teniendo en cuenta que los jueces laborales, entienden que cualquier suma o concepto abonado a un trabajador es salario, con la única excepción de los contemplados expresamente en leyes, no ha aceptado los considerados no remunerativos por los Convenios Colectivos de Trabajo.

El Decreto (PEN) 633/2018 establece que el MTEySS no homologará ni registrará, en el marco del procedimiento de negociación colectiva previsto por la Ley 14.250, aquellos CCT o Acuerdos de similar naturaleza que contengan sumas o conceptos no remunerativos, con excepción de los supuestos contemplados en el referido artículo 103 bis LCT, en el artículo 106 de la Ley de Contrato de Trabajo referido a los viáticos, en el artículo 223 bis de la Ley de Contrato de Trabajo que prevé el pago de prestaciones por suspensión de tareas, y el artículo 98 de la Ley Nacional de Empleo -Ley. 24.013) referido al procedimiento preventivo de crisis.

¹ Por ejemplo: A favor “Plater Fernando Gustavo c/Entidad Binacional Yaciretá, C.N.Trab. Sala VII 11-03-87, “Edesur S.A. c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda”, C.F.S.S. Sala I 10-07-2002; en contra “García Ruhstaller, Facundo Martín c/ Disco S.A. s/despido” de la C.N.Trab. Sala X 26-02-2010

Hasta la vigencia del Decreto 633/2018, la AFIP, tenía el criterio de aceptar los conceptos no remunerativos homologados en Convenios Colectivos de Trabajo, reclamando solamente aportes y contribuciones de la seguridad social en los casos particulares, en donde la justicia laboral fallaba considerando salario conceptos no remunerativos según los Convenios Colectivos.

A partir de la vigencia del Decreto mencionado, impugna al empleador sumas que hubieran sido homologadas por Convenio, cuando el Ministerio de Trabajo advierte la vigencia del decreto en los Considerandos de la Resolución correspondiente.

Se avizora más incertidumbre, dado que la Ley 27.555 del “teletrabajo”, parece dejar en los Convenios Colectivos la decisión o la precisión del carácter remunerativo o no de ciertas sumas compensatorias que estarán a cargo de los empleadores en esta modalidad regulada recientemente.

Con respecto al régimen de información de conceptos no remunerativos instaurado por la AFIP, con anterioridad al Decreto 633/2018, mediante la RG 3279, hoy se encuentran dispensados los obligados a llevar libro digital por lo que su vigencia carece de sentido y confunde sobre la obligatoriedad de su cumplimiento.

Preguntas:

a. ¿Por qué no se cumple el Decreto 633/2018, ¿Qué efectos tiene que el Ministerio de Trabajo advierta la vigencia del decreto en los considerandos de la resolución donde homologa convenios que acuerdan conceptos no remunerativos?

b. ¿Debiera el Ministerio de Trabajo homologar esos Convenios a la luz del Decreto 633/2018? ¿Cómo debe interpretar la AFIP, el Convenio homologado con salvedades en los considerandos?

c. Una prestación oportunamente considerada no remunerativa por un CCT debidamente homologado, posteriormente considerada por el Máximo Tribunal como salario, ¿puede dar lugar a la determinación de deuda previsional por periodos anteriores a la decisión judicial? ¿Puede el mismo Estado reclamar hacia el pasado lo que el propio Estado homologó oportunamente?

d. ¿Podría algún concepto no remunerativo, encontrar justificación en la figura de retribuciones no habituales y regulares previstas en art 6 ley 24241? ¿Podría este ser un fundamento para conceptos adicionales, que fueron negociados pagaderos en una o dos veces en lugar de un fijo mensual?

e. ¿A partir del dictado de la norma que condiciona a conceptos no remunerativos establecidos por CCT y considerando que la obligación formal, dispuesta por la RG 3279 se encuentra dispensada para los obligados a llevar libro digital, no se impone su derogación?

III. Solidaridad. Distintas interpretaciones de subcontratación. La atribución de la condición de empleador.

El artículo 30 de la Ley de Contrato de Trabajo establece que *“Quienes cedan total o parcialmente a otros el establecimiento o explotación habilitado a su nombre, o contraten o subcontraten, cualquiera sea el acto que le dé origen, trabajos o servicios correspondientes a la actividad normal y específica propia del establecimiento, dentro o fuera de su ámbito, deberán exigir a sus contratistas o subcontratistas el adecuado cumplimiento de las normas relativas al trabajo y los organismos de seguridad social.”*

Mediante el artículo 30 la ley persigue regular lo que comúnmente llamamos “tercerización” de tareas y establece que la empresa destinataria de los servicios deberá velar por el cumplimiento de las normas laborales y previsionales por parte de los cesionarios, contratistas o subcontratistas respecto del personal que ocuparen, bajo pena de solidaridad con los incumplimientos que pudieren producirse.

Por su parte el artículo 29 de dicha ley prevé que *“Los trabajadores que habiendo sido contratados por terceros con vista a proporcionarlos a las empresas, serán considerados empleados directos de quien utilice su prestación. En tal supuesto, y cualquiera que sea el acto o estipulación que al efecto concierten, los terceros contratantes y la empresa para la cual los trabajadores presten o hayan prestado servicios responderán solidariamente de todas las obligaciones emergentes de la relación laboral y de las que se deriven del régimen de la seguridad social. Los trabajadores contratados por empresas de servicios eventuales habilitadas por la autoridad competente para desempeñarse en los términos de los artículos 99 de la presente y 77 a 80 de la Ley Nacional de Empleo, serán considerados en relación de dependencia, con carácter permanente continuo o discontinuo, con dichas empresas.(texto según leyes 21.297 y 24.013)”*.

Por último el artículo 29 bis de la Ley agrega: *“El empleador que ocupe trabajadores a través de una empresa de servicios eventuales habilitada por la autoridad competente, será solidariamente responsable con aquélla por todas las obligaciones laborales y deberá retener de los pagos que efectúe a la empresa de servicios eventuales los aportes y contribuciones respectivos para los organismos de la seguridad social y depositarlos en término. El trabajador contratado a través de una empresa de servicios eventuales estará regido por la convención colectiva, será representado por el sindicato y beneficiado por la obra social de la actividad o categoría en la que efectivamente preste servicios en la empresa usuaria. (texto según ley 24.013)”*.

Mediante el artículo 29 y 29 bis la ley busca regular la llamada “intermediación” de personal, definiendo en primer lugar la situación no deseada y recién sobre el final del mismo la situación regular de las empresas de servicios eventuales. La ley señala que la intermediación no se encuentra prohibida pero sanciona severamente los abusos mediante la mutación del status jurídico de las partes intervinientes.

En materia de “tercerización”, consideramos que un serio problema a debatir es la extensión de responsabilidad a la empresa receptora de los tareas cuando ha subcontratado una parte de su “actividad normal y propia” frente a los criterios jurisprudenciales existentes: a) La interpretación estricta del concepto de objeto o giro empresario, de la cual se desprende que es ajeno todo lo que no haga íntima, esencial y precisamente a aquello a lo que la organización se dedica y distingue. b) La interpretación amplia, donde el objeto comercio-producción- prestación- se nutre de actos propios y específicos pero también de otros secundarios que le dan soporte.

Otro problema se verifica también cuando, habiendo velado por el control de cumplimiento por parte del empleador directo, el tomador de las tareas resulta de todos modos afectado en forma solidaria

En cuanto a la “intermediación”, una cuestión a debatir son las consecuencias cuando se ha producido una verdadera intermediación de personal -no deseada por la ley- y por lo tanto el empleado provisto por la intermediaria es considerado “empleado directo” de la empresa que utiliza sus servicios.

Preguntas:

a. El establecimiento de un elenco de actividades no sujetas al alcance del artículo 30, ¿Podría garantizar que no resulte afectado solidariamente el tomador de los servicios? ¿No fortalecería ello la demanda de empleo?

b. En los casos en que el tomador de los servicios hubiere delegado actividad normal y propia y no resulta de la exclusión propuesta anteriormente, ¿El adecuado control de las obligaciones previsionales del empleador directo efectuado por el tomador de los servicios, no debiera librar de responsabilidad a éste último?

c. En materia de intermediación de personal, ¿Cuáles son las implicancias? ¿Su alcance es frente a la ley laboral?

d. ¿Qué ocurre en material previsional si el trabajador se encuentra registrado en su empleadora directa?

e. ¿Qué implicancias existen frente a los deberes de registración? ¿Resulta lógico extrapolar los efectos de protección del trabajador previstos por la Ley de Contrato de Trabajo, con la protección de la registración laboral prevista en la Ley de Fomento de Empleo, cuando el trabajador intermediado se encuentra debidamente registrado?

f. ¿Tiene sentido que en estos casos la multa prevista por la Ley de Empleo tenga como destino el trabajador en lugar de los organismos de seguridad social?

g. ¿Qué ocurre con la emisión del certificado de trabajo por parte de quien efectivamente no fue empleador directo?

IV. Declaración jurada o liquidación administrativa. Rectificativas en menos.

Conforme lo establece el art. 11 de la Ley 11683 (habilitado por el Decreto 507/93), en materia previsional la determinación de las obligaciones se efectúa sobre la base de declaraciones juradas que deben presentar los responsables de las cotizaciones, en la forma y plazo que establece la AFIP.

El PEN queda facultado para reemplazar total o parcialmente el régimen de auto declaración, como también para disponer, con carácter general cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre los datos aportados por contribuyentes, terceros, y los que la administración posea.

Dicho procedimiento fue ratificado por la Ley 26063 (BO 9/12/2005), que en su art. 2 dispuso: *“La determinación de los aportes y contribuciones de la Seguridad Social se efectúa mediante declaración jurada del empleador o responsable, de conformidad con el artículo 11 de la Ley N° 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, conservando los efectos de las obligaciones que emanan del artículo 13 de dicha ley, ambos artículos aplicables a la materia en virtud de lo normado por el artículo 21 del decreto 507 de fecha 24 de marzo de 1993, ratificado por la Ley 24447.”*

Según el art. 13 de la Ley 11683, las declaraciones juradas están sujetas a verificación administrativa, hacen responsable al declarante por el gravamen que en ellas se base o resulte, cuyo monto no podrá reducirse por declaraciones juradas posteriores. El firmante es responsable por los datos que contenga, aunque se realice la presentación de una posterior.

En materia impositiva, esas disposiciones se complementan con el art. 81 de la Ley de Procedimientos Tributarios, que regula la repetición de tributos ingresados de más, normativa que no rige para seguridad social.

La AFIP, por reglamentación establece un procedimiento para regularizar diferencias en menos que hubieran sido declaradas en un determinado periodo para las cotizaciones de seguridad social.

En efecto, a través del Anexo III, de la RG (DGI) 3834, en su texto sustituido por la RG AFIP 712 -vigente desde el 1/11/99- y sus actualizaciones, complementada por la RG 3093 AFIP (BO 29/04/2011) RG AFIP 4209 (BO 07/03/2018) ,se determina el procedimiento a seguir para las declaraciones juradas rectificativas, permitiendo compensaciones de saldos provenientes de ajustes de períodos anteriores.

Para ilustrar como se rige el procedimiento para rectificar pagos efectuados en demasía, se transcribe el acta del Foro de Participación de los Recursos de Seguridad Social- AFIP- de la reunión del día 28/06/2011, que explica el tratamiento que reglamenta la RG AFIP 3093/11.

“El representante de la Dirección de Asesoría y Coordinación Técnica pasa a recordar que, desde el punto de vista normativo, en materia de seguridad social, a partir del Decreto N° 507/93 y la remisión de determinados artículos de la Ley N° 11.683 a la materia, la exteriorización de la relación de dependencia y de la obligación de los empleadores de realizar aportes y contribuciones se realiza a través de la presentación de declaraciones juradas determinativas mensuales de acuerdo al artículo 11 de la Ley N° 11.683, con la limitación del artículo 13 de la misma ley que establece la imposibilidad de presentar declaraciones juradas rectificativas en menos salvo que estén referidas a errores de cálculo. Señala que, hasta la entrada en vigor de la Resolución General N° 3093 hubo una evolución, desde el punto de vista de los dictámenes y de los actos de asesoramiento del organismo, en cuanto al alcance exacto de la posibilidad de presentar declaraciones rectificativas en menos. Esto no resultaba suficiente, por lo que se dicta una resolución para dar un marco normativo a una situación frecuente.”

El representante de la Dirección de Asesoría y Coordinación Técnica precisa que la Resolución General N° 3093 está referida a la presentación de declaraciones juradas rectificativas en menos de acuerdo con la Resolución General N° 3834, por las cuales se reduzcan los montos de las obligaciones, resultando como consecuencia un saldo a favor del empleador en concepto de aportes o de contribuciones.

Con suma claridad nos explica Parera² que si bien desde el dictado del Decreto 507/93 y la remisión a la ley de Procedimientos Tributarios, se ha adoptado definitivamente para los recursos de la seguridad social el sistema de auto declaración por parte del contribuyente, con anterioridad el procedimiento difería.

En efecto, antes del Decreto 507/93 regía el sistema de liquidación administrativa. El contribuyente realizaba pagos a cuenta en boletas siendo el inspector con la verificación mediante acta de inspección quien determinaba la obligación tributaria. Es por ello que a través de la regulación de los artículos 10, 11 y 12 de la ley 18.820, se establece un procedimiento acorde al concepto de liquidación administrativa, en donde el contribuyente impugna las actas que comprenden la obligación tributaria que determinó la administración. *“Con el procedimiento vigente, el contribuyente determina la obligación tributaria, el inspector la vuelve a determinar, dado que el primero sólo impugna las actas, y de no hacerlo la determinación administrativa quedará firme. Esto obedece a que la legislación aplicable ha sufrido parches muy difíciles de conciliar, quedando limitada la garantía del debido proceso adjetivo. Y la mayor consecuencia es que se invierte la carga de la prueba del contribuyente, dado que en la auto declaración es el Fisco quien debe impugnar la materia imponible y tiene la carga de la prueba; en el régimen de la liquidación administrativa es el contribuyente quien impugna dicha materia y carga con la prueba. Por último, otra importante contradicción es que las actas que realiza el inspector sean consideradas “actos preparatorios”, no siéndoles exigibles los requisitos del acto administrativo cuando, de no ser impugnadas, producen efectos jurídicos ya que pueden ser utilizadas como título habilitante para ejecutarlas”.*

El procedimiento determinativo en materia de Seguridad Social difiere sustancialmente del aplicable en materia tributaria. En opinión de Devoto³, *“a partir del Decreto 507/93 rige el sistema de auto determinación de las obligaciones de la Seguridad Social. Con anterioridad, era el Fisco quien las determinaba, y el contribuyente insatisfecho, quien impugnaba tal determinación. Hoy, a pesar del cambio radical en la materia, el recurso del administrado continúa llamándose impugnación, a pesar de que la determinación dejó de ser efectuada por la Administración.”* En ese sentido sostiene que la Administración ha realizado un gran esfuerzo para asimilar la materia, y opina que los procedimientos determinativos impositivos y de la seguridad social terminarán finalmente unificándose.

Hasta aquí entendemos, en virtud de lo expuesto, a partir de la definición de la naturaleza tributaria que tienen las cotizaciones de seguridad social, y considerando que ambos sistemas impositivos y de la seguridad social, parten del proceso de autodeterminación, si cobra sentido se diferencien sus

² Parera, Marina I., “La determinación de la obligación tributaria en materia de la seguridad social. Modificaciones propuestas al procedimiento actual”, Práctica y Actualidad Laboral (PAL) Tomo VI, noviembre 2002, Editorial Errepar.

³ Devoto, Eliseo, “1er. Congreso de la Seguridad Social, CPCECABA, Buenos Aires, agosto 2001.

procedimientos en cuanto a la determinación en subsidio que hace la AFIP, y en otros procedimientos como es el de devolución de pagos en exceso.

Además, para el caso específico de la seguridad social, la obligatoriedad generalizada de la vigencia del libro digital, en donde el empleador ingresa las liquidaciones de sueldos al sistema AFIP y con esa información, es el fisco quien arma el F 931, no obstante, la validación por parte del contribuyente, cabe preguntarse si ello implica un cambio de esquema tendiente a la liquidación administrativa.

Preguntas:

a. Si el criterio, es mantener la autodeterminación por parte del contribuyente de los aportes y contribuciones de la seguridad social, ¿no sería necesaria la unificación con el sistema de determinación impositivo por vía legal?

b. ¿Tiene sentido la implementación de tramites diferenciales para los impuestos y con respecto a las cotizaciones de seguridad social, como es el de la devolución de pagos en exceso? ¿Qué reforma legal propone?

c. ¿Cabe interpretar que la declaración jurada a partir del libro digital implica adoptar el sistema de liquidación administrativa?, ¿cuáles serían sus implicancias? ¿no se debieran adaptar a ellos los procedimientos administrativos?

V. Las actas de inspección e infracción en materia previsional

El tercer párrafo del art. 2º de la ley 26.063 señala que la determinación de oficio en materia previsional se realizará mediante el procedimiento dispuesto por la ley 18.820 y sus normas reglamentarias y complementarias.

Podemos decir que el procedimiento de determinación e impugnación de deudas y sanciones de los recursos de la seguridad social encuentra respaldo normativo en los artículos 10 a 15 de la ley 18.820 y 11 de la ley 21.864 y sus modificaciones.

Estas normas están actualmente reglamentadas por las resoluciones generales (AFIP) 79/1998 y 3739/2015 y sus respectivas modificatorias y complementarias.

La res. gral. 79/98 consagra el procedimiento general de determinación de oficio, estableciendo las formas y condiciones que deberán cumplir los contribuyentes y responsables, en sus respectivas impugnaciones y demás presentaciones contra las intimaciones de deudas determinadas y las multas correspondientes a las infracciones constatadas, con relación a los recursos de la seguridad social.

Por su parte, la res. gral. 3739/2015 establece los procedimientos de determinación de oficio o liquidación administrativa de los aportes y/o contribuciones omitidos con destino al Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS), cuya existencia haya sido determinada por sentencia laboral firme o ejecutoriada o por acuerdo conciliatorio homologado debidamente comunicados a la AFIP o por la utilización indebida de beneficios de reducción de alícuotas de aportes y/o contribuciones.

Ahora bien, a diferencia de lo que acontece en el procedimiento impositivo, donde el primer párrafo del art. 17 de la ley 11.683, consagra que el procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por un funcionario que reviste la calidad de juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos; en materia previsional, son las actas de inspección e infracción, labradas por los mismos funcionarios que llevaron a cabo la fiscalización, lo que da inicio al procedimiento de determinación de oficio.

Su notificación implica la intimación de los montos contenidos en aquellas, y de no mediar impugnación, una vez vencido el plazo legal acordado a tal efecto⁴, la deuda quedará consentida, dando lugar al otorgamiento del certificado de deuda y la promoción del juicio de ejecución fiscal.

Esto último, hace sostener que dichas actas constituyen actos administrativos, 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.

Ahora bien, tanto la Administración Federal de Ingresos Públicos como la Cámara Federal de la Seguridad Social han sostenido reiteradamente, que las actas de inspección, determinación de deuda y/o infracción no son más que una constatación que hace la Administración de la situación del contribuyente, por lo que no cabe exigir de las mismas los requisitos propios de los actos administrativos, como tampoco que sean realizadas por juez administrativo, ya que por tratarse de constataciones las mismas pueden ser cuestionadas, tanto la deuda como la multa, y dar nacimiento posteriormente al proceso de impugnación.

Y por último existen precedentes que establecen que las actas de deudas labradas por funcionarios de la autoridad de aplicación (Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y Administración Federal de Ingresos Públicos), constituyen instrumentos públicos por lo que hacen “plena fe” sobre el contenido de las declaraciones sobre reconocimientos, enunciaciones de hechos, etc. “directamente relacionados con el objeto principal del acto instrumentado”, salvo prueba en contrario.

Preguntas:

a. ¿Las actas labradas por los funcionarios de la Administración Tributaria, por las cuales se intiman deuda y sanciones en materia previsional, son actos preparatorios, administrativos o jurisdiccionales? ¿Deben estas actas cumplir con los requisitos del acto administrativo? ¿O por el contrario son simples constataciones?

b. ¿Esta falta de precisión de los cargos y observaciones en las actas labradas de inspección e infracción, atentan contra el debido proceso, lesiona el derecho de defensa de los contribuyentes o puede ser suplida por la toma de vista del expediente?

c. ¿Qué ocurre cuando las actas quedan firmes y son la base documental de un juicio ejecutivo de cobro? ¿Es título hábil el acto preparatorio para ese proceso judicial?

d. ¿Podemos categorizar a las actas como actos preparatorios o son realmente instrumentos públicos? ¿Hace falta redargüir de falsedad para impugnar su contenido?

e. ¿Las res. gales. (AFIP) 79 y 3739 aseguran un adecuado ejercicio del derecho de defensa del contribuyente?

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

La jurisprudencia de la Cámara Federal de la Seguridad Social mantiene en la mayoría de sus fallos la concepción de que las sanciones en materia de seguridad social tienen un carácter objetivo. En ese marco

⁴ Cf. art. 11 de la ley 18.820 el plazo para impugnar es de 15 días hábiles administrativos improrrogables. Ahora bien, si el contribuyente impugnara solamente la liquidación de la actualización o los intereses, la impugnación se interpondrá ante la dependencia citada, dentro de los cinco (5) días hábiles administrativos (art. 11 de la ley 21.864 y su modificatoria).

descartan las defensas basadas en la inexistencia de verificación del elemento subjetivo como sí podemos apreciar en las sentencias en materia impositiva.

En donde se aprecia dispares posturas en cuanto a la aplicación del análisis subjetivo es en el caso de la falsificación y/o adulteración de datos. En la adjetivación en el tipo sancionatorio se plantea la controversia.

En autos ENTRETENIMIENTOS Y SERVICIOS S.A. c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS - D.G.I. s/IMPUGNACION DE DEUDA Sala III del 15.08.2017 el Dr Poclava Lafuente, con relación a la sanción prevista en el art. 15 ap., inc. e), de la ley 17250 señaló “...al no configurarse una *“falsa declaración o adulteración de datos”*, porque si bien la sanción prevista en la ley tiene carácter eminentemente objetivo, también es cierto que el legislador ha establecido requisitos, para que las conductas fiscalmente reprochables puedan encuadrar en alguno de los tipos previstos por la ley 17250.” (el resaltado me pertenece).

En la causa ZENIT TRANSPORTE SRL c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS - D.G.I. s/IMPUGNACION DE DEUDA Sala II del 08.05.2018 el Dr Herrero rechaza la defensa del contribuyente de eximición basada en la ausencia del elemento subjetivo. Al respecto señala *“No comparto este argumento. Las sanciones fiscales tienen un carácter -valga la redundancia-sancionador, tendientes a prevenir y reprimir las transgresiones y no a reparar ningún daño. Tales infracciones no constituyen una desobediencia a las órdenes de la administración y el elemento material del ilícito no consiste en el quebrantamiento de un fin administrativo; por el contrario, infringir o trasgredir disposiciones fiscales, no importa una mera desobediencia a las órdenes de la autoridad, sino quebrantar un verdadero deber social como es el de sustraerse al pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del estado y alterar el orden jurídico de la colectividad.*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antiguo ha sostenido que “acreditada la materialidad de la infracción, de ello resulta la intención de defraudar, salvo prueba suficiente de su inocencia por el contribuyente” (Fallos 210:1229; 225.412, entre muchos otros).”

Es interesante en este aspecto el voto del Dr. Fernández en la causa Alpargatas Calzados de la Sala II del 26.09.2014. A través del análisis que realiza se clarifica la contradicción que existiría entre el criterio que se aplica en el área impositiva y la de seguridad social cuando en ambos la descripción del tipo incorpora una adjetivación:

“Dicha pretensión -en el ámbito de la sanción - equivale a supeditar la pena al puro marco de la responsabilidad objetiva. Empero, la afirmación que sustenta la administración no cita la fuente normativa que inviste de esta capacidad punitiva desvinculada del principio de la personalización de la pena y, en consecuencia, la decisión que adopta se encuentra despojada de todo grado de consideración del elemento subjetividad en la figura que define el obrar del sujeto.

En cambio, desde la perspectiva estrictamente impositiva, en la función persecutoria de los gravámenes que fiscaliza y recauda la A.F.I.P. y que realiza sobre la base procedimental que establece la ley 11.683 no le son indiferentes para fijar el reproche a una violación al orden positivo el grado de intencionalidad con que haya operado el infractor.

Por tanto, aparece como ambiguo en el aspecto sancionatorio el actuar de la administración. Pareciera que hubiera dos áreas diversas, una comprensiva de la materia de seguridad social en donde anida el principio de la responsabilidad objetiva y otra de índole impositiva en donde la punición haya su fuente en el principio de la personalidad de la pena.

Así lo señalado, mantener a modo absoluto el carácter objetivo de la sanción en el ámbito de la seguridad social, puede llevar a desigualdades respecto de otras áreas del derecho, donde sí se analiza la conducta subjetiva del contribuyente, personalizando la pena y considerando cada supuesto según las alternativas que presente.”

Sin embargo, de la lectura completa de su voto se desprende que ello no significa que en su opinión no corresponda una sanción y eventualmente modificar la graduación que aplica la Administración, por lo cual no se aparta de considerar de alguna manera el aspecto objetivo, dado que no quedaría sin sanción, se modificaría el encuadre y/ o la graduación.

En el caso Alpargatas Calzados, citado más arriba, por su parte la Dra Dorado señala en su voto, al que el Dr Herrero adhiere, que *“...así las cosas, estimo que no le asiste razón al recurrente en el planteo efectuado. Así, en lo que respecta a la argumentación esgrimida, según la cual la infracción cometida se debió a un error excusable, debido a la equivocada información brindada por el personal contratado, cabe recordar que la Res. 1566/03, consagra una responsabilidad de tipo objetivo.”*

Como vemos el consagrar plenamente la responsabilidad objetiva, nos lleva a formular otro interrogante que es aplicable tanto en el marco de la ley 11683 como en el de la 17250, aun cuando en la primera de las mencionadas se analiza la responsabilidad. ¿No es posible en el plano tributario el error de hecho? Si este no existe entonces la premisa es que el ser humano es infalible; en cambio si el error de hecho es aplicable cual es o son los criterios para establecer los límites.

Es dable señalar que bajo esta concepción no es aplicable tampoco el error de derecho ni el delito de bagatela, solamente sería admisible el caso fortuito o la fuerza mayor.

En el precedente Colegio Santa Hilda c/ AFIP del 15.03.2017 la Dra Dorado con la adhesión del Dr Fernández se señaló con la relación a la sanción aplicada *“Así las cosas, estimo que no le asiste razón al recurrente en el planteo efectuado. Así, en lo que respecta a la argumentación esgrimida, según la cual la infracción cometida se debió a un error excusable, debido a la equivocada información brindada por el personal contratado, cabe recordar que la Res. 1566/03, consagra una responsabilidad de tipo objetivo.”*

Esta sentencia nos muestra el extremo que implica sostener el carácter meramente objetivo que hasta se imputa a un sujeto que ni siquiera es el responsable del error, sino que el error es de un tercero. La precedente sentencia confirma nuestra apreciación que el Dr. Fernández no se aparta de la responsabilidad objetiva; sino que tiene distintos matices según la tipificación de la infracción, tal como hemos mencionado.

Procede así analizar en este Simposio las distintas teorías (penalista / administrativista) a fin de concluir sobre la procedencia de aplicación en materia de seguridad social del principio de personalidad de la pena y la necesaria acreditación del elemento subjetivo en el juzgamiento de las conductas de los contribuyentes como paso necesario para la aplicación de las sanciones previstas legalmente.

Multa por mora

Interesa también en este Simposio el análisis puntual de la multa por mora prevista en la Ley 17250 en su art 15 punto 1 inc. c) en general y en el escenario particular de la cuarentena impuesta por el Gobierno en el marco de la pandemia.

Esta infracción, que se encuentra reglamentada por el art...8° de la RG (AFIP) N° 1566 se refiere específicamente a la mora en el depósito de aportes y contribuciones a la fecha de vencimiento de la obligación. A diferencia de la materia impositiva vemos entonces que no sólo proceden los intereses resarcitorios sino que además se sanciona al contribuyente con una multa pecuniaria motivada en el retraso en el cumplimiento de la obligación de pago a una fecha determinada.

Resulta de interés analizar aquí la aplicabilidad o no de la figura de la mora inculpable prevista por el Código Civil y Comercial en su art. 888 y de corresponder los requisitos para su procedencia.

En particular si cabe alegar estado de necesidad o impedimento legal (prohibición del ejercicio de la actividad empresarial producto del decreto que ordenó el aislamiento obligatorio) en defensa de la eventual mora incurrida en el período en cuestión.

A título enunciativo se plantean los siguientes interrogantes:

Preguntas:

a. ¿Cómo influye la naturaleza jurídica de las cotizaciones de la Seguridad Social, en la concepción de la sanción que castiga el incumplimiento a los deberes formales y materiales de los contribuyentes?

b. ¿Existen diferencias ontológicas entre las sanciones en materia de Seguridad Social con las sanciones Tributarias?

c. ¿Por qué en la jurisprudencia se aplica solamente un criterio objetivo? ¿Se vincula con la naturaleza de los recursos?

d. ¿Sería de aplicación la doctrina tributarista en la concepción de la sanción o la discusión se centra entre la administrativista y penalista? ¿Que se desprende de los fallos de la Corte?

e. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la sanción por mora? ¿Habrá causales que se aparten del criterio objetivo? ¿La situación generada por la pandemia puede considerarse de fuerza mayor?

f. ¿Existe uniformidad de criterio en la jurisprudencia de la Cámara Federal de la Seguridad Social en la aplicación objetiva de la sanción ante la adulteración de datos?

g. ¿Tiene sentido el procedimiento diferencial que implica si la sanción se aplica bajo la ley 17250 de las que se aplican bajo la ley 11683?

h. ¿El exceso normativo genera estado de indefensión?