ANTIEVASION II: CAMBIOS PROFUNDOS Y UN FUTURO PLAGADO DE DUDAS

Autor: Dr. Daniel G. Pérez

PALABRAS INTRODUCTORIAS

El proyecto de ley que venía arrastrando su nombre desde el inicio (Antievasión II) vio la luz desde el senado el pasado 9 de noviembre. El alumbramiento de esta norma conlleva una cantidad de medidas de naturaleza diversa que, se orientan (como parte de una tendencia ya inaugurada hace más de dos años) a satisfacer el ingreso en tiempo y forma de los tributos de la seguridad social. Aunque la mayoría de las medidas inciden en forma directa o indirecta en dicha materia, se aprovechó su articulado para introducir, a través de las "disposiciones generales", la sustitución del artículo agregado a continuación del 65 de la ley 11.683 (suspensión del curso de la prescripción). Nos ocuparemos en este breve espacio de los primeros cinco títulos de esta ley, todas cuestiones atinentes a la tributación de la seguridad social. Anticipamos desde ya que la limitación del espacio impedirá tratar con la profundidad debida todos los temas que la merecen; pero valga este trabajo como primera aproximación y exposición de las cuestiones sustantivas.

LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY Y EL CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

Sabemos que la activación de facultades a favor del Organismo Fiscal a través del ya conocido y muy nombrado Decreto 507/93 (y su complementario 2102/93), provoca un armado multifacético y diverso en las normas procesales relativas a los tributos de la seguridad social. Esto se logra a partir de la combinación de regulaciones de la ley 11.683, junto con otras, de tradición de la seguridad social, prevalentes a la publicación de los mencionados decretos. Claro está que la perspectiva funcional y evolutiva de las señaladas facultades provocó readaptaciones, creaciones y expansiones.

La ley recientemente sancionada representa un claro ejemplo del efecto expansivo de las normas tributarias de la seguridad social. Otro ejemplo más de esta tendencia lo representó la ley N° 25.795 (B.O. 17/11/93), que agregara el artículo a continuación del 40 de la ley 11.683. Dicha modificación a más de provocar una suerte de redimensionamiento de la política represiva en la materia, cambió el espectro normativo de integración practicado por los decretos 507 y 2102.

La nueva ley determina en su art. 1°: *"A los fines de la aplicación, recaudación y fiscalización de los recursos de la Seguridad Social, para la interpretación de las leyes aplicables y la determinación de la existencia y cuantificación de la obligación de ingresar aportes y contribuciones, serán de aplicación las disposiciones de los artículos 1° y 2° de la ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones."*

Ahora bien, si después de varios años, se activan dos de los institutos nucleares del derecho tributario ¿Cómo se interpretaba la norma tributaria de la seguridad social?; y ¿qué criterio se aplicaba (además) para la correcta apreciación del hecho imponible?

Para responder a tan elevados interrogantes debemos hacer –mínimamente- alguna reflexión. La trascendencia de los aspectos tributarios dentro de las normas del derecho de la seguridad social han tenido dispar apreciación por parte de los que, a su turno, debieron aplicarlas, interpretarlas o definirlas doctrinariamente. Siempre se pensó que la fuerte incidencia de la rama prestacional; o sea, los beneficios que otorgan las normas, eran todo el derecho de la seguridad social y que, los recursos necesarios para financiar tales prestaciones eran una cuestión complementaria, pero indispensable (eso sí) para la concreción de los objetivos de diseño e implementación de las políticas sociales. No se advertía –claro- que las mismas normas, desde el acuñado principio de la obligatoriedad de las cotizaciones, sentaban las bases y establecían los verdaderos institutos del derecho tributario.

Lo cierto es que a partir de la asunción de facultades por parte del Organismo Fiscal hubo de "descubrirse" la trascendencia tributaria de los recursos de la seguridad social y así, tanto el mismo Organismo Recaudador como el Fuero de la Seguridad Social trataron de indagar sobre la verdadera dimensión del hecho imponible, activando (en lo pertinente) el instituto del "fraude de ley" y más especialmente del "fraude a la ley laboral", o en muy contadas ocasiones a partir de la figura del "abuso de derecho" prevista por el art. 1071 del Código Civil; así se expresaba la Cámara Federal de la Seguridad Social en los autos "Punta del Agua S.A. c/ AFIP-DGI s/ impugnación de deuda"[1]: "*...La doctrina ha escudriñado en numerosas ocasiones las zonas grises que representan al intérprete determinadas relaciones jurídicas que, por lo demás, no se constituyen en fraude a la ley laboral....*"

LA DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LOS TRIBUTOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL. LAS PRESNCIONES

Una de las diferencias importantes que exhibe el procedimiento típicamente impositivo, con relación al procedimiento de la seguridad social, ha sido la no inclusión dentro de éste último, de los artículos referidos al procedimiento de determinación de oficio (arts. 16 a 19 de la Ley N° 11.683 –t.o. 1998-), con la contrapartida de la vigencia -entre otros- del articulado de la Ley N° 18.820 (Régimen General de Recaudación de la Cajas Nacional de Previsión –B.O. 4/11/70-). Estas diferencias, más allá de los aspectos específicamente procedimentales, tienen que ver –fuertemente- con las materias gravadas, es decir con la naturaleza de los hechos imponibles tipificados por cada una de las normas sustantivas. En ese sentido, nuestro sistema de seguridad social expresa un carácter fuertemente contributivo (tal vez en retroceso), característica que muestran –en general- los sistemas de los países occidentales[2]; de allí, que los hechos que representan utilización o presencia de trabajo humano y las correspondientes bases a los efectos de la cotización, constituyen el presupuesto central de tales sistemas.

A partir de ahora (según lo dispone el último párrafo del art. 2° de la ley .....) se producen situaciones que, integran mucho más (aunque no finalmente) la materia tributaria. Si bien la determinación de oficio respetará el procedimiento dispuesto por la Ley N° 18.820 (sus normas

[1] CFSS, Sent. Def. Nº 102497, Sala II, 19/9/2003.
[2] Entre otros: España, Portugal, Italia, México, Uruguay, Brasil, Paraguay, Venezuela, Costa Rica, Nicaragua, Cuba.

reglamentarias y complementarias), o sea, el procedimiento vigente, el segundo párrafo de la ley en análisis estatuye los presupuestos que darán nacimiento a tales facultades determinativas. Estos presupuestos son, en suma, similares a los que enuncia el art. 16 de la ley 11.683: "*...cuando no se hayan presentado dichas declaraciones o resulten impugnables las presentadas por no representar la realidad constatada....*". Se establecen en el mismo párrafo las dos formas determinativas posibles: "*...sea en forma directa, por conocimiento cierto de dichas obligaciones, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquéllas...*"

La manda de la ley en el tercer párrafo del art. 2° es de real importancia. Allí se afirma lo que es uno de los presupuestos arriba indicados. Se expresa con total claridad que :"*La determinación de oficio se realizará mediante el procedimiento dispuesto por la ley 18.820…*"

Esta expresión aleja definitivamente cualquier errónea interpretación (muy residual) que efectuaba distinciones de naturaleza entre el procedimiento de la ley 18.820 y la determinación de oficio de la materia imponible de la ley de procedimiento fiscal.

Para ubicarnos debemos partir de la que parece ser la principal diferencia entre los procedimientos impositivo y el de seguridad social, y analizar el alcance del artículo 16 de la Ley N° 18.820[3] en cuanto a que lo que debía entenderse por "*…determinación de oficio de la deuda de aportes y contribuciones...*".

Supimos definir que tal procedimiento constituía en su naturaleza uno similar al que instituye el artículo 16 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998), por cuanto los funcionarios del Fisco determinan la materia imponible en virtud de los presupuestos previstos por dicho artículo que se resumen a los casos (y aquí puede encontrarse la diferencia) en que el empleador no dispusiere o facilitare los libros, registros y demás elementos que hacen, ya bien al soporte de los ingresos de las obligaciones, o a la falta de ellos en la medida que, como expresa el segundo párrafo del artículo 16 de la Ley N° 18.820 citado "*…se comprobare la utilización de personal…*"

En suma, a pesar de las expresiones diversas, los presupuestos para la activación del procedimiento de determinación de oficio en el artículo 16 de la Ley N° 18.820 resultan, de alguna forma, analógicos con aquellos que expresa su similar de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998); es decir, la falta de declaración del hecho imponible tipificado y consecuentemente la medición cuantitativa del mismo; o por el otro, que resulte objetable lo declarado en virtud de la existencia de determinadas comprobaciones que arrojen diferencias, ya bien en el personal utilizado, o en la base imponible denunciada.

---

[3] "Art. 16 - Si el empleador previamente intimado a facilitar los libros, registros y demás elementos de juicio que le fueran requeridos no lo hiciere, la Dirección Nacional de Previsión Social está facultada para determinar de oficio la deuda por aportes y contribuciones, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder. En las determinaciones de oficio podrán aplicarse las pautas y coeficientes generales que a tal fin establezca la citada Dirección Nacional de Previsión Social con relación a actividades o explotaciones de un mismo género. Comprobada la utilización de personal y la falta de documentación fehaciente, una vez determinada la deuda de oficio, se intimará al pago dentro del plazo de 15 (quince) días hábiles de formulado el requerimiento."

Por tal razón la actividad del Fisco en la determinación de oficio en materia de Seguridad Social no constituye la base para realizar la "liquidación administrativa", sino la real determinación de la materia imponible en los casos tal cual se han descripto en el párrafo anterior.

Obviamente esto queda ahora superado a partir de las francas expresiones de la ley.

Lo que sí debe quedar ahora bien claro es que, habiendo la ley destacado en forma expresa que estamos en presencia de una determinación de oficio, todas las etapas y las garantías que tal procedimiento ofrece deben estar presentes en el de la seguridad social. No pueden caber dudas (ahora) que la etapa actuación de los funcionarios de las áreas inspectivas se refiere a meros actos de fiscalización y comprobación, por lo que, sus facultades no los autorizan para determinar materia imponible, intimar los hipotéticos ajustes y proceder –en su caso- a la aplicación de sanciones, sin la intervención del juez administrativo y el previo dictamen jurídico de las áreas competentes; y esto, más allá de que el descargo de la vista conferida quiera llamarse simplemente "descargo" o "impugnación". Para más abundar, el procedimiento de determinación de oficio debe comenzar con el corrimiento de la vista, para que el contribuyente disponga de la posibilidad reglada del acceso íntegro a las actuaciones; más que nunca, esta deuda histórica del procedimiento reglamentado por la RG (AFIP) 79/98 (y su modificatoria) debe ser saldada.

EL ARMADO DE LAS PRESUNCIONES

Uno de los problemas más espinosos que detenta el procedimiento determinativo por parte del Fisco en materia de Seguridad Social es –precisamente- el egoísmo literal de este artículo 16 de la Ley N° 18.820, en el sentido de la proyección acotada de las presunciones que sirven de base para la determinación de la deuda, el que, dada su antigüedad y su carácter estático no ha receptando ni el avance normativo experimentado desde la redacción de la norma original, ni tampoco, la evolución de la jurisprudencia y los dictámenes administrativos.

Los preceptos enunciados en esta norma, basados en el principio inquisitivo o de oficialidad, implican el armado simultáneo de presunciones y valoraciones o estimaciones; presunciones que marcan el camino para probar la existencia de un hecho o acto y valoración o estimaciones, para, una vez conformado el ámbito de la presunción, determinar el valor o cuantía de dicho acto; pero, nos interesa detenernos en el segundo párrafo de este artículo, cuando expresa que: *"comprobada la utilización de personal y a falta de documentación fehaciente, una vez determinada la deuda de oficio..."*; o sea, que el presupuesto previo que desemboca en la determinación presuntiva de la deuda reconoce la necesidad de comprobación de la utilización de trabajo ajeno y/o la falta de documentación de tales hechos, lo que se conoce como empleo no registrado o empleo informal; y aquí entramos en aspecto central del problema.

Pretende la nueva norma, a partir de las situaciones descriptas en los párrafos anteriores "ajustar" el mecanismo indiciario-presuntivo;

entendemos no con la mejor factura. El armado de este mecanismo se elabora en los artículos 3° a 7° de la ley.

Sin entrar en la consideración individual de cada una de las pautas presuntivas que elabora la normativa (por la limitación de extensión) sí debemos hacer algunas consideraciones de carácter general. Si hay algo de positivo en la regulación, es haber receptado lo que doctrina y jurisprudencia vinieron destacando y reafirmado desde hace tiempo: la determinación sobre base cierta se encuentra en un orden necesario de prelación respecto de la estimación de oficio. El último párrafo del artículo 3° dice: *"Todas las presunciones establecidas por esta ley operarán solamente en caso de inexistencia de prueba directa y dejarán siempre a salvo la prueba en contrario"* ; o sea, se reafirman la prelación y la naturaleza *"iuris tantum"* de todas las pautas presuntivas que se establecen.

UN REITERADO ERROR

No obstante algunos aciertos (como el destacado en el punto anterior) se vuelven a cometer errores importantes. Claro está (nuestro pecado no es la inocencia), es necesario reiterar errores porque no existen condiciones, ni voluntad para corregirlos; la falta de eficiencia y la miopía que, impide buscar soluciones a largo plazo implican –necesariamente- la repetición continua de pautas equivocadas.

A través del artículo 4° se vuelve a establecer (o se da por sentada) una presunción de carácter general, por la cual: *"… se presumirá, salvo prueba en contrario, que la prestación personal que se efectúa a través de un trabajo se realiza en virtud de un contrato laboral pactado, sea expresa o tácitamente, por las partes…"* . Esta pauta no hace más que reiterar y convalidar la aplicación del llamado "camino indirecto" a través de la aplicación del art. 23 de la ley de contrato de trabajo (Ley N° 20.744) y por el cual, en similares términos, el hecho de la prestación de un servicio *"…hace presumir la existencia de un contrato de trabajo, salvo que por las circunstancias, las relaciones o las causas que lo motiven se demostrare lo contrario…".*

La aplicación de esta presunción general ha dado lugar a una intensa actividad tribunalicia, motivada por su naturaleza *iuris tantum* y por la consecuente inversión del *onus probandi.* La jurisprudencia ha contemplado que la presunción se rompe *si las circunstancias, relaciones o causas que motivan la prestación demuestran lo contrario"*[4]*;* y que: *"Las prescripciones del art. 23 de la ley de contrato de trabajo deben interpretarse mediante la adecuación de los principios generales a las circunstancias de cada caso, en tanto existen ciertas tareas en las cuales la prestación del trabajo puede ser autónoma o dependiente, según sean las distintas características fácticas que rodeen la prestación de los servicios"* [5]

Valga decir (y esto es a favor del texto definitivo de la ley) que existe una mejora respecto del proyecto original. En efecto, el artículo 4° de aquél proyecto contenía un segundo párrafo que establecía una presunción general respecto de la base imponible,

[4] Suprema Corte de Buenos Aires, "J.A.", 1978-II-715, Nº 30
[5] ST Jujuy, junio 3 de 1996, Abad, Nancy c/ Círculo Deportivo Policial

realmente diabólica. Allí se conjeturaba que *"…cuando las circunstancias de la actividad desarrollada se infiera que lo consignado en la declaración jurada determinativa de los aportes y contribuciones es inexacto o insuficiente se presumirá que la remuneración realmente abonada al trabajador es superior a la declarada por el empleador…";* huelgan los comentarios.

A partir de la presunción general del art. 4°, el artículo 5° elaboran una serie de presunciones a las que denomina "generales" y que se refieren a: (i) la fecha de ingreso del trabajador frente al incumplimiento de las pautas registrales; (ii) la situación de los asociados a cooperativas de trabajo, frente a los entes cooperativos y frente a terceros; (iii) ciertos métodos indiciarios para establecer si la cantidad de trabajadores registrados o el monto de las remuneraciones se compadecen con la realidad de las actividades desarrolladas; y (iv) ciertas pautas para determinar si la remuneración se encuentra en línea con normas relativas al derecho privado del trabajo o al derecho colectivo del trabajo.

Como primera gran observación, corresponde decir, que dichas presunciones "generales" no son de carácter autónomo, derivan o se relacionan necesariamente con la presunción "mayor", que es la establecida en el artículo 4°, según vimos. La expresión del primer párrafo del artículo 5° no deja lugar a dudas: *"…A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, podrá tomarse como presunción general que…"*

Claramente: si todos los supuestos presuntivos de este artículo 5°, son *"….a los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior…"*, entonces, dudamos que puedan ser reputados como presunciones, porque emergen o se basan en una presunción de carácter más general que es aquella que supone a toda prestación de servicios realizada en virtud de un contrato laboral pactado en forma expresa o tácita. En resumidas cuentas estamos ante verdaderas ficciones jurídicas.

Navarrine y Asorey definen a la ficción (apoyándose en un trabajo de Pérez de Ayala) como una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.[6]

Como antes decíamos, cada uno de estos parámetros presuntivos necesita de una puntual referencia; pero valga observar ciertos errores de contenido. No consideramos –por ejemplo- que sea acertado establecer que la cantidad de trabajadores contratados o la remuneración de los mismos pueda relacionarse tan directamente con pautas como: el consumo de gas; de energía eléctrica o de servicios públicos; la adquisición de materias primas o envases; el monto de los transportes efectuados, el valor del activo propio o ajeno; etc. Nótese que ninguno de los conceptos anteriormente enunciados puede tener directa vinculación con la posibilidad de determinar la inexactitud en la cantidad de personal ocupado; en todo caso y si quisiesen adoptarse parámetros más exactos

[6] Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey. "Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario"; Editorial Depalma Buenos Aires 1985, página 2.

debería atenderse, por ejemplo, a la calidad de mano de obra intensiva o no de la actividad.

Admitimos que resulta un avance dentro de este singular esquema presuntivo lo destacado en los dos últimos párrafos del artículo 6°; en tanto (por una lado) y en la medida en que la determinación de oficio fuere realizada sobre base presunta se limita a la Administración para proceder a la traba de medidas cautelares (embargos preventivos e inhibición general de bienes) hasta no recaer decisión firme "en sede administrativa". En segundo término se prevé que ninguna de las presunciones establecidas en la ley podrán ser tenidas en cuenta por los jueces en lo penal a los fines de determinar la existencia de delito. Esta última situación (si bien diversa por el ámbito de aplicación) tiene su base en la jurisprudencia del Alto Tribunal que ha destacado que las sanciones que incriminan conductas de tipo doloso (como el art. 46 de la ley 11.683) no pueden basarse en las presunciones que dieron origen a la determinación[7]. Esta intención de la ley concuerda con la posición que ya hubiéramos asumido y publicado.[8]

LAS COPERATIVAS DE TRABAJO SIEMPRE EN LA MIRA

En reiteradas oportunidades nos hemos ocupado de esta temática, siempre con un enfoque crítico respecto del tratamiento y persecución que se ha entablado contra estas figuras desde la irrupción del Decreto 2015/94 (y aún antes). Digámoslo con todas las palabras: el problema de las cooperativas de trabajo tiene más tintes políticos que encuadres jurídicos y técnicos. Pero lo cierto es que, a partir de la más novel legislación; primero la ley 25.877 y ahora la que analizamos, se ha creado una situación que reconoce dos aspectos a modo de "pinza". El primero de los ordenamientos determina en su artículo 40 que, en lo pertinente (más allá de las regulaciones sobre el poder de policía) y teniendo en cuenta la aparente conformación del "fraude laboral", los asociados a las cooperativas de trabajo serán considerados trabajadores dependientes de la empresa usuaria para la cual presten servicios, a los efectos de la aplicación de la legislación laboral y de la seguridad social. La ley….repite estas consignas en el inciso b) del artículo 5° agregando como circunstancia adicional que los asociados a cooperativas de trabajo son empleados en relación de dependencia, de quien utilice sus servicios *"…para la consecución del objetivo principal de su propia actividad…"*; este presupuesto es –en principio- diferente del que plantea la normativa de orden laboral. Pero nuestra ley no se queda allí, concentrándose en el artículo 8° en cubrir toda posibilidad de actuación de los entes cooperativos en lo que se suponga fraude a las leyes laborales o de la seguridad social. En los casos que no resultare de aplicación la presunción del artículo 5° inciso b), las personas físicas o jurídicas que contraten cooperativas de trabajo serán solidariamente responsables de las obligaciones que, para con el sistema de seguridad social, se hubieren hipotéticamente devengado por parte de los asociados, durante los períodos comprendidos en la respectiva contratación, hasta el monto facturado.

AGENTES DE RETENCIÓN, PERCEPCIÓN E INFORMACIÓN

---

[7] CSJN; "Mazza Generoso" y "Casa Elen-Valmi"; entre otros

[8] Ver nuestra posición en "Ilícitos y sanciones...", página 124

El crecimiento importante en los últimos años respecto de numerosos regímenes de retención, percepción e información (distintos de la situación del empleador en su calidad de agente de retención), de frente a los regímenes de carácter sancionatorio, anteriores o más recientes (Leyes 17.250, 22.161 y 24.769) que no contenían, ni contienen figuras típicas que sancionen conductas por acción u omisión de carácter culposo o doloso, hicieron necesaria una readaptación de tales normas legales, para incluir los ilícitos relacionados con tales regímenes de retención en la fuente o informativos.

De esta forma se extiende a los ilícitos de carácter formal relacionados con la actuación de ciertos agentes y terceros, respecto de los regímenes de información propia del empleador o responsable, o de información de terceros, las sanciones previstas en el artículo incorporado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683.

Para el caso en que los sujetos obligados a actuar como agentes de retención o percepción en los regímenes establecidos para el ingreso de obligaciones tributarias de la seguridad social (excluidos los empleadores por la obligación de retener e ingresar los aportes de los trabajadores dependientes) no den cumplimiento a los cometidos legales e incurran en las conductas típicas, serán pasibles de la aplicación de las sanciones establecidas en los artículos 45 y 48 de la ley 11.683.

Lo que realmente no reconoce precedentes y constituye el más grave error de esta norma, son las vías procesales elegidas a fin de aplicación de las sanciones por parte de la Administración y las recursivas para que los responsables ejerzan su legítimo derecho de defensa. El artículo 11 indica que las sanciones de carácter formal o sustancial se aplicarán por parte del Organismo actuante siguiendo el criticado procedimiento previsto por las Leyes N° 17.250, 22.161 y fundamentalmente por las reglamentaciones pertinentes (RG –AFIP- 79/98 y su modificatoria).

Se produce un flagrante contrasentido, en consonancia con del Decreto 507/93. Esta norma, al establecer respecto de los tributos de la seguridad social la aplicación de las sanciones previstas en los actuales artículos 38 y 39 de la ley 11.683, previó en su artículo 26 que los incumplimientos punibles de acuerdo con el art. 39 de la ley 11.683 serían pasibles del la tramitación del sumario pertinente, el que se sustanciará *"…de acuerdo con lo establecido por los artículos 72 y siguientes de la mencionada ley…"*

Completa el artículo 12 este dislate cuando dispone que la impugnación de las actas de infracción tramitará por el procedimiento previsto en los artículos 11 y concordantes de la ley 18.820 y 11 de la ley 21.864, según reglamentación por RG (AFIP) 79/98 y su modificatoria y el consecuente recurso de apelación para ante la Cámara Federal de la Seguridad Social; o sea la más absurda e inadecuada forma de ordenar los mecanismos de aplicación de sanciones y disposición de vías procesales recursivas.

Esto no significa más que tratar de reafirmar la absurda posición por la cual, pretende adjudicarse a los ilícitos tipificados por las normas relativas a los tributos de la seguridad social, la conformación

meramente objetiva, en detrimento de lo que la mayoritaria doctrina y jurisprudencia vienen sostenido respecto del ilícito tributario.[9]

APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

La reforma del régimen penal tributario (Ley 24.769) tiene dos aspectos; por un lado se reforma el primer párrafo del art. 9° (apropiación indebida de recursos de la seguridad social) recalificando el tipo a partir de dos premisas: (i) se cambia el sujeto "agente de retención" por "empleador", especificando con más precisión que, se refiere a la conducta de falta de depósito total o parcial de los *"….aportes retenidos a sus dependientes…."*; (ii) se eleva lo que parte de la doctrina considera como "condición objetiva de punibilidad" (y otros entendemos como elemento del tipo), de $ 5000 (pesos cinco mil) a $ 10.000 (pesos diez mil) por "cada mes" (en lugar de "cada período").

Por otro lado, se incluye un segundo párrafo al mencionado artículo que tiene que ver –entonces- con la inclusión de las conductas típicas desplegadas por los demás *"…agentes de retención o percepción de los recursos de la seguridad social…"*, que no depositaren total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos el importe retenido o percibido, siempre (como en el caso anterior) que el monto no ingresado superase la suma de $ 10.000 (pesos diez mil) por "cada mes"; o sea, no por cada acto de retención o percepción efectuado; sino en función de un espacio temporal propiamente dicho.

LA APELACIÓN JUDICIAL DE LOS ACTOS RESOLUTIVOS

Por último para este análisis, se sustituye el art. 9° de la ley 23.473, modificado por la ley 24.563, estableciendo que los recursos contencioso administrativos enumerados en los incisos b), c) y d) del artículo 39 bis del decreto-ley 1285/58, se presentarán dentro de los treinta (30) días de notificado el acto si el recurrente se domicilia en al Ciudad Autónoma de Buenos Aires y cuarenta y cinco (45) días si se domicilia en el interior del país. En resumidas cuentas, el cambio aquí experimentado se sujeta solamente a la reducción de los plazos respecto de los recurrentes domiciliados en el interior del país, pasando de 90 (noventa) días hábiles a sólo cuarenta y cinco.

[9] Ver en este sentido nuestra obra "Ilícitos y Sanciones en materia de seguridad social", Editorial "La Ley", Buenos Aires, marzo de 2005