LAS MODIFICACIONES QUE LA LEY 25.795 IMPUSO A LA LEY 11.683 NO SE RESTRINGEN AL PLANO ESTRICTAMENTE IMPOSITIVO.

LOS CAMBIOS EN PROCEDIMIENTO Y SU IMPACTO EN SEGURIDAD SOCIAL

Autor: Dr. Daniel G. Pérez

Resulta por demás elocuente que la reforma a nuestra Ley de Procedimiento Tributario, es –como en otras oportunidades- profunda e importante. Nos ocuparemos en el futuro de colaborar en el futuro de colaborar en el planeamiento de las diversas situaciones y efectos que plantea. Pero, en este momento, nos parece importante destacar algunas de las que tienen directo impacto cuando nos referimos a los tributos de la seguridad social. Como observación general (y no menor) la Ley N° 25.795 (B.O. 17/11/93) cambia el espectro normativo que diera lugar a la activación de las facultades y a la integración de las normas procesales a través del ya conocido Decreto 507/93 ([1] (y su complementario Decreto 2.102/93). Esta ley, sin modificar el decreto de marras, extiende a los recursos de la seguridad social –como detallaremos- la aplicación (para ciertas conductas) de las sanciones previstas en el art. 40 de la ley de rito a través del artículo agregado a su continuación. Esta novedosa técnica legislativa podría dar cabida en el futuro a la extensión sin fronteras de otras regulaciones específicas, lo cual, llevaría a un objetivo integrador.

UN SUJETO QUE PODRÍA DICURRIR HACIA LA RESPONSABILIDAD SUSTITUTA

En este momento es preciso describir un alcance particular de la reforma. La ley N° 25.795 en su artículo 1° expresa:

"I. Incorporase como último párrafo del artículo 6°, el siguiente:

Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación".

La regulación de la responsabilidad sustituta como participante de la sujeción pasiva, podrá dar lugar a la expansión de la figura, no ya, en aquellos casos ya contemplados por las normas sustitutivas de algunos tributos, sino también a través del ejercicio de las facultades reglamentarias, puesto que, ya se ha cumplido con uno de los preceptos ineludibles, cual es su incorporación a través de una ley.

Esta figura tratada desde diversos puntos de vista, tanto doctrinariamente como a nivel positivo, ha tenido en nuestro ámbito de un desarrollo dispar: si bien las normas sustantivas la han recogido en distintos gravámenes, nunca se había decidido su introducción en la ley procedimental, tal vez, por una fuerte adhesión a la teoría jurídico-tributaria d la clasificación "bipartita" de los sujetos pasivos participantes de la relación.

[1] Ratificado por Ley Nº 24.447

Sabido es que la legislación específica, le ha otorgado desde siempre al empleador la misión de retener los aportes que en cabeza de los dependientes constituyen la cotización en virtud del hecho imponible tipificado por el ejercicio de las actividades realizadas en relación de dependencia; en su consecuencia, este sujeto ha asumido la figura del "agente de retención" caracterizado por las normas tributarias. La ley N° 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones) a quien se refieren las distintas leyes que regulan los restantes subsistemas de la seguridad social ha establecido en su art. 11 dicha condición.

El derecho comparado asimilable a nuestras propias regulaciones, en los países que mantienen la estructura contributiva para los tributos de la seguridad social, se orienta ya bien, adoptando la figura del "agente de retención" o por el contrario aceptando la figura del "sustituto". Ejemplos de esta última tendencia se pueden observar en la Ley General de la Seguridad Social Española[2] y en la Ley N° 100 de Seguridad Social de la República de Colombia.

No olvidemos tampoco que el profesor Villegas, adelantándose a esta visión, entendió que los empleadores en su rol de retenedores del total de los aportes de sus dependientes, son más que agentes de retención verdaderos responsables sustitutos.[3]

No resultaría extraño –entonces- que se evaluara, a los efectos de asegurar el ingreso de tan sensibles recursos, la transformación de estos especiales "agentes de retención" en responsables sustitutos, con todas las obligaciones inherentes a la figura.

LA INCLUSIÓN DEL INCISO "H)" EN EL ARTÍCULO 18 DE LA LEY N° 11.683

Reconocemos estar ante una situación mediata y tangencial con relación a los recursos que nos ocupan. La inclusión del inciso "h" involucra la ampliación del campo presuntivo en orden a la estimación de materia imponible, tanto respecto del impuesto a las ganancias, como del impuesto al valor agregado; pero, "el importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas", puede –en ciertos casos- no constituir el "hecho base" que active la pauta presuntiva. De por sí (ya en la óptica de seguridad social) el establecimiento de relaciones no registradas o la alteración de las bases imponible surge –en determinadas oportunidades- de la utilización de métodos presuntivos autorizados por el art. 16 la Ley N° 18.820. La todavía cercana vinculación entre los órdenes laboral y de la seguridad social, con más la orfandad del precitado art. 16 implican el armado de presunciones a través de los parámetros fijados por los artículos 21, 22 y 23 de la Ley N° 20.744, y especialmente éste último (presunción de la existencia de contrato de trabajo). Pues entonces, si estuviéramos ante relaciones "presuntas", sin base imponible realmente cuantificable, nos introduciríamos en el campo de la "ficción".

---

[2] Real Decreto Legislativo 1/1994 del 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Seguridad Social.

[3] Héctor B. Villega: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Editorial Depalma, 8º Edición, Buenos Aires 2002.

El profesor D'Ors –citado por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey-[4] define la presunción como. **"el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado".**

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 crear una verdad jurídica distinta de la real.

LA AMPLIACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO

Sin perjuicio de la recalificación e incremento de las penas que practica la ley 25.795, que en lo pertinente también atañen a los tributos que analizamos por remisión específica del Decreto 507/93 (art. 39 Ley 11.683), el artículo agregado a continuación del 40 provoca una suerte de redimensionamiento de la política represiva en materia de seguridad social.

La extensión de las sanciones agravadas del artículo 40 (multa, clausura de establecimientos y eventualmente suspensiones de matrículas y/o licencias) subvierte momentáneamente el intento de la Administración plasmando a través de la RG (AFIP) 1.566/03 (y sus modificatoria).

Nótese que el primer párrafo del mencionado artículo involucra a las conductas más severamente sancionadas por la Ley N° 17.250 (ocultamiento o alteración del hecho y/o la base imponible) y provoca la aplicación de las multas del artículo 40 de la ley de procedimiento tributario (mínimos, máximos y duplicación). Sin lugar a dudas, estamos ante la posibilidad de doble punición por el mismo hecho y con el mismo tipo de sanción de carácter pecuniario, teniendo en cuenta –adicionalmente- que dichas conductas devienen del armado de presunciones y estimaciones que pueden ser objeto específico de impugnación por parte de los contribuyentes. A partir de su vigencia el Fisco dispone de normas represivas simultáneas que acarrean, no sólo la posible vulneración de elementales derechos y garantías sino también la introducción de vías procesales diferenciadas.

No resulta un mérito que el primer párrafo del mencionado artículo descarte en lo inmediato la aplicación de la sanción de clausura para conductas reprochables, ya que, el segundo párrafo advierte que podrá tener lugar "... **atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor...**"; en suma y sin mayores dudas, podemos decir que a partir de la vigencia de la ley reformista se ha activado la posibilidad de sancionar con clausura a los ilícitos previstos en el artículo 15, punto 1., inciso b) de la Ley N° 17.250 (reglamentado por arts. 5°, 6° y 7° del Capítulo C, del Título I de la RG (AFIP) 1.566/03) con todas las alternativas y efectos que tal medida supone. Por razones de espacio nos vemos impedidos de efectuar un análisis depurado de todas las consecuencias que derivan de estas

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

modificaciones, pero valgan a modo de atención estas observaciones y advertencias.