JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

DICTAMENES DE LA DIRECCIÓN LEGAL Y TÉCNICA DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Autores: Dr. Daniel G. Pérez y Dra. Elsa M. Rodríguez Romero

1. COMPLEMENTOS REMUNERATORIOS: FALLAS DE CAJA Y COMPENSACIÓN DE GASTOS POR TRASLADO[1]

1.1. Dictamen N° 2378/97 (D.L.T.R.S.S.). Fecha: 10/12/97

COMENTARIO

El dictamen aborda el siempre controvertido tema que se refiere a la determinación de la remuneración imponible, a los efectos de la cotización a los distintos subsistemas de la Seguridad Social, a la luz de las consideraciones del artículo 6° de la Ley N° 24.241 y de la Ley N° 24.700, esta última la que trata los beneficios sociales y los complementos remuneratorios.

El caso en cuestión plantea –especialmente- los conceptos complementarios de adicionales por fallas de caja y de compensación por mayores gastos de traslado.

Recordemos, inicialmente, que en un anterior dictamen de la misma Dirección (D.L.T.R.S.S.), el Organismo recaudador se había expedido sobre la situación de las denominadas *"fallas de caja"*[2], efectuando en dicha oportunidad un análisis sobre la interpretación del artículo 105 de la Ley N° 20.744, modificado –precisamente- por la Ley N° 24.700.

Según dicha interpretación, la mención de las prestaciones complementarias exceptuadas por dicho artículo es taxativa y excluyente y no meramente enunciativa, con lo que, sólo aquellas concretamente mencionadas reunirán la condición de no remunerativas, mientras que, las demás integran la remuneración tanto a los efectos laborales como de la seguridad social.

En este caso se agrega un condimento adicional, cual es, la mención –por parte de quien efectúa la consulta- del artículo 30 del Convenio Colectivo de Trabajo N° 130/75, en el que se establece que estas sumas no forman parte de la remuneración a los efectos de los aportes jubilatorios, entendiendo que dicho texto no ha sido dejado sin efecto por la Ley N° 24.700.

La Dirección General Impositiva vuelve a orientarse en el mismo sentido, observando, que la modalidad de pago se refiere a un monto regular e invariable y de asignación permanente por el que no se exige la comprobación de que el riesgo se ha concretado; de esta forma, interpreta que se está en presencia de un suplemento adicional que reúne las características de habitualidad regularidad en su otorgamiento, y por lo

---

[1] *Fuente: Boletín de la D.G.I. Nº 12, Julio 1998.*
[2] *Dictamen Nº 38/97, de fecha 26/12/96, publicado en "Técnica Laboral" Nº 47, abril de 1997.*

tanto se encuentra encuadrado en la definición del artículo 6° de la Ley N° 24.241, constituyéndose en un adicional remuneratorio.

A continuación, el dictamen analiza lo que respecta a la inclusión de dichos pagos en una cláusula convencional que los considera como suplementos no remuneratorios, determinando que ninguna homologación convencional puede contener cláusulas que se opongan a leyes de orden público, carácter que revisten las leyes en materia previsional.

Por todo lo expuesto, concluye en que los complementos denominados *"fallas de caja"* son remuneratorios a los fines –en este caso- de los recursos de la seguridad social.

Distinta es ka óptica que sostiene el Organismo en relación al complemento denominado *"compensación por mayores gastos de traslado".*

Dicho complemento tiene su origen en determinados ámbitos provinciales, en los que rige la obligación de abonar a los trabajadores que cumplen horario discontinuo un monto equivalente a cuarenta (40) pasajes de transporte colectivo urbano en las ciudades que corresponda. Dicho adicional es considerado por la misma norma que lo establece como un reintegro de gastos en los términos del artículo 76 de la Ley N° 20.744.

El análisis efectuado arrojó que tal prestación no constituía un viático, ya que, su pago no estaba vinculado con los traslados normales hacia y desde el lugar de trabajo, sino más bien por el reconocimiento de viajes diarios extras, motivados por labores también extraordinarias.

En este contexto, la Dirección general Impositiva entendió que tal modalidad complementaria no representaba un mayor beneficio económico para el preceptor sino un verdadero reembolso de los complementos de carácter remuneratorio.

TEXTO DEL DICTAMEN

1. La asignación permanente percibida en concepto de fallas de caja como compensación por la actividad personal desempeñada constituye un suplemento adicional de carácter habitual y regular que integra la remuneración a los fines del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 6° de la Ley N° 24.241, sin que a ello obste cualquier disposición en contrario contenida en convenios colectivos de trabajo.

2. El otorgamiento de la compensación de mayores gastos de traslado derivados del horario discontinuo instituida por normas provinciales no traduce en principio un mayor beneficio económico para el trabajador sino un reembolso de las mayores exigencias que derivan del cumplimiento de la labor (conf. artículo 76, Ley de Contrato de Trabajo, texto ordenado 1976).

3. A los efectos de evitar maniobras fraudulentas originadas en el pago realizado como previsión o reintegro de gastos

habría que evaluar diversas circunstancias entre las que se hallan la adecuada proporcionalidad de su monto con el gasto específico compensado y el hecho que la jornada discontinua fijada exceda las pautas que se otorgan habitualmente a los fines de satisfacer necesidades de alimentación de los dependientes.

Llegan las presentes actuaciones de la Región..., trasladando una consulta efectuada por la Cámara de Comercio de ..., en la que requiere aclaraciones sobre el carácter atribuido por este organismo recaudador a los siguientes conceptos:

a) Suplemento por fallas de caja.

b) Compensación de mayores gastos derivados del horario discontinuo.

En relación al primer tópico la presentante objeta el criterio vertido en Nota N° ... (D.L.T.R.S.S.) respecto de la naturaleza jurídica del adicional por fallas de caja.

En dicho precedente se sostuvo que el referido rubro reviste carácter remuneratorio cuando es abonado regularmente al empleado y por los montos que no se aplican a cubrir las diferencias de caja.

Por el contrario, la entidad del epígrafe entiende que, pese al vacío legal que se suscita al respecto con la vigencia de la Ley N° 24.700, el adicional en cuestión no debe considerarse integrante del salario ya que el artículo 30 del Convenio Colectivo de Trabajo N° 130/75, al establecer que estas sumas no forman parte de la remuneración a efectos de los aportes jubilatorios, no ha sido dejado sin efecto por el artículo 6° de dicho texto legal que taxativamente deroga los Decretos N° 773/96; 848/96 y 849/96.

Considerando ahora el tema sustancial en debate, debe reconocerse que es cierto que estas asignaciones se otorgan al empleado para cubrir diferencias de dinero en el manejo de la caja a su cargo que suelen ser habituales.

Pero ello no quita que el monto regular e invariable de este pago –en cuanto revista carácter de una asignación permanente la comprobación de que el riesgo se ha concretado- sea en la efectividad un sobreingreso salarial, dado que aún en el supuesto de que no hubiese habido ningún faltante de caja, el beneficiario no tiene la obligación de devolverlo.

Se trata entonces de un ingreso complementario que aún cuando reciba una denominación distinta y tenga una imputación precisa, se percibe como compensación de la actividad personal que se desempeña, constituyendo un suplemento adicional que tiene el carácter de habitual y regular incluido en el artículo 6° de la Ley N° 24.241 y, por ende, considerado remuneratorio a los fines del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.

Esta última norma obliga inexcusablemente a la autoridad de aplicación y debe prevalecer por ser de mayor jerarquía sobre cualquier disposición en contrario contenida en convenios colectivos de trabajo.

En este orden de ideas hay que recordar que la homologación de una convención colectiva está sometida, entre otras, a la condición de que no contenga cláusulas violatorias de normas de orden público (conf. artículo 4°, párrafo final, Ley N° 14.250 texto ordenado por Decreto N° 108/88), carácter que revisten las disposiciones del régimen previsional.

En cuanto al segundo tema, la citada cámara empresaria señala que existe n vacío legislativo nacional en el tratamiento del beneficio provincial de compensación de mayores gastos de traslado derivados del horario discontinuo, que ha enfrentado posiciones entre quienes liquidan sus haberes sometidos a las disposiciones de la ley local y este organismo recaudador que imprevistamente en sus inspecciones ha comenzado a reclamar aportes y contribuciones sobre el mencionado rubro.

Sobre esta cuestión este Departamento se expidió en Nota N° ...(D.A.N.L.S.S.) compartida por Nota N° ... (D.L.T.R.S.S.) entendiendo que el pago efectuado por el empleador en tal carácter no puede calificárselo cono un beneficio social en los términos de la Ley N° 24.700 ya que tiene su causa en la relación contractual laboral y, de considerarlo un viático, sería evidente la naturaleza salarial de las sumas otorgadas.

Estas consideraciones merecen un nuevo análisis a la luz de los antecedentes normativos que se adjuntan a las presentes actuaciones.

En efecto, de los mismos surge que en el ámbito de la Provincia de ... rige la obligación legal de abonar a los trabajadores que cumplen horario discontinuo el equivalente mensual a 40 viajes de ómnibus de transporte urbano de la Ciudad de ...; adicional al que la propia normativa provincial le asigna la naturaleza jurídica de reintegro de gastos en los términos del artículo 76 de la Ley N° 20.744 y sus modificaciones.

Resulta evidente que desde el enfoque correspondiente al concepto de viáticos, no existe ningún tipo de dudas acerca de la condición remuneratoria del rubro, ya que el artículo 6° de la Ley N° 24.241 establece el principio genérico de que ellos constituyen remuneración excepto en la parte efectivamente gastada y acreditada por medio de comprobantes.

En cambio, se aceptara que se trata de un reintegro de gastos con sustento en el artículo 76 de la Ley de Contrato de Trabajo, cabría examinar si con esa suma se tiende a compensar una erogación que ha requerido el cumplimiento de la tarea desempeñada por el trabajador.

Analizando el marco legal que instituye la compensación de marras, se advierte que su entrega no está destinada al pago del traslado del trabajador hacia y desde el establecimiento –viajes normales de ida y retorno del trabajo-, gasto esto que sin duda el común de los dependientes lo afronta con su remuneración, sino que responde a una razón de organización empresaria a raíz de la cual el empleado se ve en la obligación de realizar dos viajes diarios extras.

En este caso, el otorgamiento de esa suma de dinero no traduce, en principio, un mayor beneficio económico sino un reembolso de las mayores exigencias que derivan del cumplimiento de la labor.

Ciertamente, los gastos realizados por el dependiente durante la prestación de servicios con la sola finalidad de cumplir con la misma no deben ser afrontados por él, porque constituyen meras incidencias de la labor, generadas por el trabajador en tanto actúa como instrumento de su patrono.

Sin embargo, el pago que se hace al empleado como previsión o reintegro de gastos de esta naturaleza se presta al fraude.

Ello acontecería si el empleador pagara con imputación de tales conceptos sumas que las gastadas, y disminuyera en consecuencia la proporción de la remuneración sujeta a cargas sociales respecto de la suma total con que el trabajador se beneficia en razón de su actividad.

Así, habría que evaluar si el referido pago guarda una adecuada proporcionalidad con el gasto específico compensado, especialmente en aquellas localidades en que no hay transporte público de pasajeros.

Asimismo, el hecho de que durante las horas en que la mayoría de las personas almuerzan, meriendan o desayunan se realicen tareas de relación de dependencia comúnmente se tiene en cuenta a los fines de la determinación de la remuneración y demás condiciones de trabajo.

De allí que la discontinuidad en la jornada que se fije, resultante de la permisión absoluta contenida en la Ley N° 8.350, debería exceder holgadamente las pausas que normalmente se otorgan a esos fines, en cuyo caso los pagos de que trata serían susceptibles de ser considerados reintegro de gastos en los términos del artículo 76 de la Ley de Contratos de Trabajo, y por ende no integrantes de la base imponible previsional.

En definitiva, será el conjunto de circunstancias como las que permitirán demostrar la naturaleza jurídica del concepto abonado y esclarecer el verdadero alcance que la normativa local de aplicación ha pretendido otorgarle.

Mirta Silvia Vilariño –Jefe (Int.)-División Legal
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Guillermo Alberto Ramírez –Jefe (Int.)
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Conforme: 10/12/97 –**Eliseo Devoto** -Director
Dirección de Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad Social.

2. ACTORES. ENCUADRAMIENTO PREVISIONAL[1]

2.1. Dictamen N° 2472/97 (D.L.T.R.S.S.) Fecha: 22/12/97

Comentario

El dictamen en cuestión aborda un tema que, no por reiterado, deja de tener numerosas consultas, valga el hecho, que distintas son las situaciones que se van presentando en relación a las actividades o tareas desempeñadas por actores, y también distintas las modalidades y lugares de desempeño de tales actividades.

[1] *Fuente: Boletín de la D.G.I. Nº 12, Julio 1998*

La consulta en este caso, se refiere a los trabajadores de televisión y su encuadramiento como personal en relación de dependencia o su inclusión en el régimen de trabajadores autónomos, a los efectos de la cotización al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.

El dictamen vuelve a reiterar la posición asumida anteriormente en cuanto al respeto de las pautas establecidas por el artículo 11 del Decreto N° 2104/93, recogidas por el Decreto N° 433/94, reglamentario éste último de la Ley N° 24.241.

En virtud de dicha normativa se consideran trabajadores autónomos a los artistas y músicos que interpretan el protagónico, coprotagónico, de reparto y extras en obras de cinematografía, teatrales, televisivas y radiofónicas, así como los directores de orquestas, solistas e integrantes de conjuntos musicales u orquestas, en tanto asuman el riesgo económico propio del ejercicio de sus propias profesiones.

TEXTO DEL DICTAMEN

1. El artículo 23 de la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 (texto ordenado en 1976 y sus modificaciones) presume la existencia de contrato de trabajo cuando hay prestación de servicios, presunción que opera aun cuando se utilicen figuras no laborales para caracterizar el contrato y siempre que por las circunstancias no sea apropiado calificar de empresario a quien presta el servicio.

   Por su parte, el artículo 14 de la misma norma dispone que será nulo todo contrato por el cual las partes hayan procedido con simulación o fraude a la ley laboral, aparentando normas contractuales no laborales.

   Las pautas objetivas a tener en cuenta para la configuración de la relación laboral de dependencia son la subordinación jurídica, económica y técnica del trabajador.

2. El artículo 11, inciso a) del Decreto N° 2104/93, establece que, a los efectos previsionales, se consideran autónomos a los artistas y músicos que interpretan un papel protagónico, coprotagónico, de reparto y extras en obras cinematográficas, teatrales, televisivas y radiofónicas, así como los directores de orquestas, solistas e integrantes de conjuntos musicales u orquestas, en tanto asuman el riesgo económico propio del ejercicio de sus respectivas profesiones.

   Este precepto fue a su vez recogido por el Decreto N° 433/94, reglamentario de la Ley N° 24.241.

Vienen en consulta las presentes actuaciones de la Dirección de ..., con motivo de una denuncia efectuada por la Asociación Argentina de Actores contra Televisión W.W. S.A.

En ella pone de manifiesto la situación en que se encuentran trabajadores de televisión, a los que no se les reconoce su calidad de

personal dependiente y, consecuentemente, no se les efectúa el depósito de los aportes y contribuciones con destino al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, instituido por la Ley N° 24.241.

Como prueba de lo que sostiene, la entidad gremial acompaña fotocopias de contratos celebrados entre la firma denunciada y los actores individualmente.

Con carácter previo a entrar en el análisis de la cuestión planteada, corresponde aclarar que la opinión a vertirse será de índole general y meramente orientativa, no implicando prejuzgamiento acerca de casos concretos, atento que su análisis podrían surgir modificaciones a las soluciones aportadas lo que excedería al marco del presente.

I. Formulada la salvedad indicada, es del caso comenzar el presente dictamen con la enunciación de las pautas objetivas que se deben considerar para que exista contrato de trabajo, es decir, para que se configure relación de dependencia: ellas son la subordinación jurídica, económica y técnica de una de las partes hacia la otra.

   La subordinación jurídica existe cuando una de las partes –empleador- tiene la facultad jerárquica de dirigir, dar ordenes e instrucciones dentro e la esfera contractual y, como contrapartida, la otra parte –empleado- la obligación de someterse a las directivas que aquél le imparta.

   La subordinación económica se da cuando el trabajador queda excluido de los riesgos de la empresa; su única obligación es aportar su trabajo personal mediante una remuneración a cargo del empleados.

   La subordinación técnica es la facultad del empleador de fijar forma, modo y método de trabajo al cual el empleado deberá ajustarse en su cometido, careciendo por tanto de toda autonomía para cambiar el sistema de trabajo impuesto por la contraparte.

   En consecuencia, para determinar cuando se está ante una actividad que implica relación de dependencia, o cuando por el contrario, ante una actividad autónoma, debe recurrirse a los parámetros comentados precedentemente. Asimismo, resulta indispensable –dentro de ese marco teórico- analizar las situaciones fácticas que rodean cada caso concreto para su resolución, atento la imposibilidad de fijar con alcance general la naturaleza jurídica de las relaciones contractuales.

   Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el artículo 23 de la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 presume la existencia de contrato de trabajo cuando hay prestación de servicios, presunción que opera aun cuando se utilicen figuras no laborales para caracterizar el contrato y siempre que por las circunstancias no sea apropiado calificar de empresario a quien presta el servicio.

Debe señalarse, además, que el artículo 14 de la aludida Ley de Contrato de Trabajo dispone que:

"Será nulo todo contrato por el cual las partes hayan procedido con simulación o fraude a la ley laboral ... aparentando normas contractuales no laborales..."

II. Expresadas las consideraciones precedentes, se procede a continuación a analizar la cuestión desde el punto de vista del encuadre previsional de los actores.

Para ello, se hace necesario referirse al Decreto N° 2104/93, que fue dictado con el objeto de determinar el encuadramiento como autónomas, y al solo efecto de la tributación de los Recursos de la Seguridad Social, de algunas profesiones o actividades, donde tal categorización ha sido siempre de muy difícil determinación.

En efecto, hasta la sanción de la norma citada el carácter autónomo se definía como contraposición a la relación de dependencia, y es en el mencionado texto legal donde se explicitan características prototípicas de determinadas actividades independientes, que permiten el encuadre por la afirmativa, esto es sin necesidad de recurrir a la inexistencia de los parámetros propios de la relación de dependencia ut supra comentados (subordinación técnica, económica y jurídica.)

Así, el artículo 11, inciso a), del aludido Decreto N° 2104/93, determina que a los efectos previsionales, se consideran autónomos:

> *"Los artistas y músicos que interpretan un papel protagónico, coprotagónico, de reparto y extras en obras cinematográficas, teatrales, televisivas y radiofónicas, así como los directores de orquestas, solistas e integrantes de conjuntos musicales u orquestas, en tanto asuman el riesgo económico propio del ejercicio de sus respectivas profesiones".*

Este precepto fue a su vez recogido por el Decreto N° 433/94, reglamentario de la Ley N° 24.241.

De lo transcripto, se deduce que el especto para tener en cuenta en la actividad de los artistas y que es la regla para determinar cuando se está frente a una relación de dependencia y cuando ante una actividad autónoma, es la asunción por parte del trabajador del riesgo económico propio del ejercicio de la profesión.

No obstante lo manifestado en el párrafo anterior, es necesario recalcar que el Decreto N° 2104/93 sólo fija pautas para la cotización de los recursos de la seguridad social, sin inmiscuirse en el derecho laboral, donde puede haber supuestos de relación de dependencia que para el derecho previsional sean actividades autónomas.

Además, debe ponerse de resalto que los Decretos N° 2104/93 y 433/94, son normas de carácter interpretativo y no constitutivo de derechos, limitándose sus efectos a la tributación de los Recursos de la Seguridad Social, no incursionando en el derecho laboral.

III. En conclusión, de la normativa analizada surgiría –en opinión de esta instancia- que a los efectos previsionales, correspondería encuadrar como autónomos a los actores que asuman el riesgo económico de su profesión, circunstancia esta última que de no acontecer indicaría estar en presencia de una relación de subordinación laboral, sujeta ambas situaciones a lo que la legislación vigente impone en materia, tanto para el trabajador como para el empresario o empleador.

Mirta Silvia Vilariño –Jefe (Int.)-División Legal
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Guillermo Alberto Ramírez –Jefe (Int.)
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Conforme: 22/12/97 –**Eliseo Devoto** –Director
Dirección de Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad Social.

3. INAPLICABILIDAD DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN DEL ARTÍCULO 76 DE LA LEY N° 11.683 (T.O. 1998) A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL[1]

3.1. Dictamen N° 2511/97 (D.L.T.R.S.S.). Fecha: 23/12/97

COMENTARIO

Si bien la situación que da origen al presente dictamen ha perdido virtualidad, en función de la vigencia del nuevo procedimiento en materia de impugnación de deudas por los recursos de la seguridad social, prevista por la resolución general N° 79 (A.F.I.P.), no sucede lo mismo con la ratificación por parte de la Dirección general Impositiva de la inaplicabilidad de las normas de la Ley de Procedimiento Tributario no incluidas específicamente en el Decreto N° 507/93.

Las presentes actuaciones tienen su origen en virtud de un rechazo *"in limine"* por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, ante una presentación extemporánea del recurso impugnatorio determinado por el artículo 11 de la Ley N° 18.820, y reglamentado –en ese momento- por la Resolución N° 877/92 /A.N.Se.S.).

Recordemos que esta situación ha quedado –en principio- superada por la Resolución General N° 79 (A.F.I.P.), por cuanto, existe la posibilidad de tramitar dichos recursos como denuncia de ilegitimidad.

Pero lo que aquí resulta convalidado y –por ahora- no permite otra interpretación, es la inaplicabilidad del recurso de reconsideración ante el superior previsto por el inciso a) del artículo 76 de la Ley N° 11.683 /t.o. 1998 y sus modificaciones); esto en virtud de que el Decreto

[1] *Fuente: Boletín de la D.G.I. Nº 12, julio 1998*

N° 507/93, ratificado por Ley N° 24.447, excluyó la posibilidad de aplicación de los recursos de reconsideración ante el superior o de apelación ante el Tribunal Fiscal, por las determinaciones de deudas en materia de seguridad social.

TEXTO DEL DICTAMEN

Conforme lo dispone el artículo 11 de la Ley N° 18.820 la disconformidad o impugnación, total o parcial, respecto de la deuda establecida por obligaciones emergentes del Régimen Nacional de Seguridad Social, debe formularse mediante escrito fundado dentro del perentorio plazo de quince (15) días hábiles siguientes a la intimación.

La Resolución D.E. A.N.Se.S. N° 877/92, en su punto 2.3. dispone que no corresponde el tratamiento de impugnaciones que se planteen como denuncia de ilegitimidad.

A su vez, la Instrucción General N° .../93, en su acápite I, punto 1, al referirse al trámite de las impugnaciones establece el rechazo *"in limine"* en caso de inobservancia a los requisitos formales en el escrito impugnatorio.

El recurso de consideración reglado por el artículo 78 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1978 y sus modificaciones) no resulta aplicable a los Recursos de la Seguridad Social, ya que a dicho régimen sólo le son aplicables las normas de la Ley de Procedimiento Tributario en la medida que estén taxativamente remitidas por los Decretos N° 507/93 y 2102/93 y sobre los aspectos mencionados en las referidas normas.

El Anexo VI de la Resolución General N° 3834 *"Declaraciones juradas rectificativas. Procedimiento aplicable",* regula el procedimiento a seguir a fin de rectificar, en más o menos, con las DDJJ determinadas.

Vienen las presentes actuaciones de la División Jurídica de la Dirección de ..., a fin de que esta instancia se expida sobre la posibilidad de otorgar el trámite impugnatorio, previsto por el artículo 11 de la Ley N° 18.820, al recurso planteado por la rubrada a fs. ...

En la mencionada presentación la contribuyente interpone el recurso de reconsideración normado por el artículo 78 de la Ley N° 11.683 /texto ordenado en 1978 y sus modificaciones), solicitando que se declare la nulidad y se revoque la determinación efectuada por este Organismo mediante Boleta de Deuda N° 000/.../1996, por tratarse de un débito inexistente.

Como sustento de su petición arguye que la supuesta deuda correspondería a aportes y contribuciones de la Seguridad Social del mes de agosto/96, siendo que dicho período fue abonado por compensación mediante un crédito a su favor, el cual provenía de pagos en exceso en los períodos junio y julio de 1996.

Aclara que los bancos en demasía obedecen a no haber aplicado el beneficio de reducción de las contribuciones patronales que le correspondía y que al advertirse el error se presentaron las DDJJ rectificativas con fecha 15/08/96.

Sobre esta cuestión señala que el F. 902 es sólo el resumen de los saldos a pagar o los créditos por aportes y contribuciones, por ello solicita la impresión de las pantallas anteriores de las que surge la información de la C.U.I.L., lugar de trabajo y la aplicación de la reducción prevista por el Decreto N° 2609/93 de cada empleado u obrero.

En cuanto al período agosto/96 señala que con fecha 09/09/96 se presentó la correspondiente DDJJ, en la cual se descontó de los importes a pagar los ambos en exceso efectuados por los meses de junio y julio/96, aclarando que la misma fue rectificada con fecha 25/09/96 a fin de adecuarla a los montos realmente abonados el 09/09/96.

Conforme lo manifestado, señala que los aportes fueron ingresados con anterioridad a su vencimiento en el mes de septiembre/96, ello por cuanto se abonaron $ 20.566,98 en exceso por dicho concepto en los meses de junio y julio/96, agregando que se derecho a compensar los pagos en exceso surge de las prescripciones establecidas en los artículo 34 y 35 de la Ley N° 11.683.

Por otra parte, manifiesta que dado el procedimiento ejecutivo en trámite no tuvo otra alternativa que ofrecer pagar bajo protesto el importe reclamado, sin reconocer la existencia de deuda alguna y haciendo reserva de iniciar el trámite de repetición dispuesto por los artículos 81 y 82 de la Ley N° 11.683.

Como sustento de sus dichos acompaña fotocopias de DDJJ, sus rectificativas, boletas de pago y los respectivos diskettes, solicitando asimismo la designación de Perito Contador.

Señala que de rechazarse el recurso interpuesto, confirmando la Boleta de Deuda que se impugna, se le estaría obligando a pagar lo que no se debe, violando entonces el derecho de propiedad amparado por el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Asimismo, expresa que de no permitírsele valerse de la impresión de los diskettes de los períodos junio, julio y agosto/96 se atentaría contra el derecho de defensa en juicio y la garantía del debido proceso contemplado en el artículo 18 de la Constitución Nacional.

En virtud de sus manifestaciones solicita la declaración de nulidad de la Boleta de Deuda N° 000/.../01/1996, planteando la reserva del Caso Federal.

A fin de dilucidar la cuestión, también procede hacer referencia a la presentación efectuada por la rubrada a fs. ..., la que fuera dirigida a la Dirección ..., presentada en igual fecha que el recurso de reconsideración ut-supra reseñado (29/05/97).

Si bien los fundamentos de la misma resultan casi idénticos a las manifestaciones vertidas a fs. ..., cabe destacar lo expresado en el acápite III:

> *"Con fecha 20 de septiembre de 1996, mi mandante recibió dos intimaciones de la Dirección General Impositiva. La N° .../97 en la cual se reclamaba el pago de la suma de $*

20.566,58 y la N° .../96 en la cual se le reclamaba el pago de $ 93.463,80.

Lamentablemente, dichas intimaciones se traspapelaron en las oficinas de Z.Z. S.A., y no se contestó las mismas en tiempo oportuno".

Teniendo presente las argumentaciones vertidas en ambos escritos, en primer término, cabe destacar que la contribuyente en la presentación de fs. ... admite en forma expresa que fue notificada de la intimación que diera lugar al libramiento de la Boleta de Deuda y que la misma no fue impugnada en tiempo y forma.

En consecuencia, más allá de cualquier manifestación respecto a la causa o motivo que determinó su inacción, desde el punto de vista formal, sólo cabe concluir que el plazo de quince (15) días previsto por el artículo 11 de la Ley N° 18.820 se encontraba ampliamente vencido a la fecha de presentación del recurso en análisis.

Asimismo, procede eventualmente destacar que la resolución D.E. A.N.Se.S. N° 877/92, en su punto 2.3. dispone que no corresponde el tratamiento de impugnaciones que se planteen como denuncia de ilegitimidad.

A su vez, la Instrucción General N° .../93, en su acápite I, punto 1, al referirse al trámite de las impugnaciones establece el rechazo *"in limine"* en caso de inobservancia a los requisitos formales en el escrito impugnatorio, en el caso de autos falta de temporalidad de la presentación (punto 2.2.1. Resolución D.E. A.N.Se.S. N° 877/92).

De conformidad con las normas señaladas, considerando las constancias obrantes en autos, se advierte que la instancia administrativa se halla precluida, como también que la intimación, que no fue oportunamente impugnada por la rubrada, ha dado origen al libramiento de la correspondiente Boleta de Deuda, la que se encuentra en ejecución fiscal.

Por otra parte, si bien la contribuyente invoca el recurso previsto por el artículo 78 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1978 y sus modificaciones(, cabe señalar que el mismo no resulta de aplicación a los recursos de la Seguridad Social.

En tal sentido, cabe destacar que la Dirección de Asesoría ... mediante Dictamen N° 49/95 se ha expedido en el sentido que contra la resolución administrativa que desestima la impugnación no cabe interponer el recurso de reconsideración reglado por el artículo 78 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1978 y sus modificaciones), ya que ni el Decreto N° 507/93 ni el Decreto N° 2102/93 permite la aplicación de tal previsión a la materia vinculada con la seguridad social.

Tal como podemos observar, si bien en los presentes obrados no se ha deducido el pertinente recurso de impugnación, y por ende no ha mediado alguna, el criterio se ajusta al caso de autos, ya que con referencia a los recursos de la Seguridad Social sólo le son aplicables las normas de la Ley de Procedimiento Tributario en la medida que estén taxativamente remitidas por los decretos precitados.

No obstante lo expuesto, más allá que se considera que la instancia recursiva administrativa se encuentra precluida, en atención a la posibilidad de un eventual juicio de repetición, se estima procedente que el área competente verifique si los extremos invocados por la contribuyente, como la documentación acompañada, demuestran que las rectificativas presentadas se ajustan o no al procedimiento dispuesto por el Anexo VI de la Resolución general N° 3884 *"Declaraciones juradas rectificativas. Procedimiento aplicable".*

En tal sentido, corresponde señalar que según las previsiones contenidas en el citado Anexo las diferencias en menos tanto en aportes como en contribuciones deben ser consignadas en el mes inmediato siguiente conforme lo prescripto en el punto 2. y 3., respectivamente, del citado Anexo.

Es decir, cada diferencia debe ser declarada en el concepto que se origina, debiendo destacarse el especial tratamiento que se otorga a los aportes, ello atento que los mismos se ingresan a la cuenta de cada trabajador. En consecuencia, el pago en exceso por dicho concepto sólo puede imputarse en los períodos posteriores siempre y cuando se refiera al mismo trabajador y en el supuesto que éste fuera dado de baja debe solicitarse la devolución de dicho importe.

En consecuencia, para el caso que la contribuyente no haya dado debido cumplimiento de las pautas establecidas en el Anexo VI de la Resolución general N° 3884, cabe concluir que el libramiento de la pertinente Boleta de Deuda resultaría correcto.

Mirta Silvia Vilariño –Jefe (Int.)-División Legal
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Guillermo Alberto Ramírez –Jefe (Int.)
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Conforme: 23/12/97 –**Eliseo Devoto** –Director
Dirección de Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad Social.

4. FACULTADES DE RECAUDACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS AL RÉGIMEN NACIONAL DE OBRAS SOCIALES POR PARTE DE LA A.F.I.P. – D.G.I.[1]

4.1. Dictamen N° 2516/97 (D.L.T.R.S.S.). Fecha: 23/12/97

COMENTARIO

De la normativa vigente resulta que esta Dirección General Impositiva es la encargada de la recaudación de los recursos con destino al régimen de obras sociales /Decretos N° 2284/91, 2741/91 y 507/93).

La Resolución Conjunta N° 202/95 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y N° 202/95 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, determina que todo pago efectúen los contribuyentes o responsables por los aportes y contribuciones de obra social deberá ser ingresado necesariamente por el procedimiento establecido por la

[1] *Fuente: Boletín de la D.G.I. Nº 12, julio 1998.*

Dirección General Impositiva, siendo el comprobante extendido por tal organismo único medio fehaciente para acreditar el pago.

La firma de referencia solicita se le indique el procedimiento que debe seguir a efectos de la cancelación de la deuda que mantiene con el régimen nacional de obras sociales, de acuerdo a la normativa vigente inclusive respecto del régimen de facilidades instaurado por el Decreto n° 938/97 y las Resoluciones Generales N° 27 y 51 (A.F.I.P. - D.G.I.).

En cuanto al fondo de la cuestión cabe mencionar que el Decreto n° 2284/91 que crea el Sistema Único de Seguridad Social (S.U.S.S.), determina que los aportes y contribuciones correspondientes a obra social integran la Contribución Unificada de la seguridad Social S.U.S.S. (artículo 87, inciso d) del citado decreto).

El artículo 86 de la norma referida determina que la percepción y ejecución judicial de la C.U.S.S. estará a cargo del S.U.S.S.. **Asimismo establece que le son aplicables las normas sobre percepción, fiscalización y ejecución judicial que rigen para los aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones.**

Por otro lado, el Decreto N° 2741/91 crea la Administración Nacional de la Seguridad Social (A.N.Se.S.), que tendrá a su cargo la Administración del Sistema Único de la Seguridad Social (S.U.S.S.) (artículo 1°).

El artículo 2° del referido decreto fue modificado por su similar N° 507/93, que encargo a la Dirección General Impositiva la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los Recursos de la Seguridad Social correspondientes a los regímenes nacionales de jubilaciones y pensiones, tanto para trabajadores en relación de dependencia cuanto para autónomos, los subsidios y asignaciones familiares, el fondo nacional de empleo y **todo otro aporte o contribución que según la normativa vigente se deba recaudar sobre la nómina salarial.** Este decreto fue ratificado por el artículo 22 de la Ley N° 24.447.

Del juego de las normas mencionadas surge sin lugar a duda que se **pone en cabeza del Estado la recaudación de los recursos con destino al régimen de obras sociales.**

Dentro de ese marco normativo, en un primer momento, el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social dictó la Resolución N° 106, de fecha 18/03/92, por la cual se determinó que las A.N.Se.S. podría fiscalizar y ejecutar judicialmente, por intermedio de las obras sociales, el efectivo cumplimiento del depósito de los conceptos previstos en el punto d) del citado artículo 87 del Decreto N° 2284/91.

A posteriori, por Resolución N° 870 M.T.yS.S. del 08/09/92, se deja sin efecto su similar N° 106/92, delegándose las tareas mencionadas en el párrafo anterior en las obras sociales, manteniendo la A.N.Se.S. la potestad de contralor y supervisión del accionar de las entidades en cuestión.

En cuanto a la tercer cuestión planteada el trámite a seguir para no continuar actuando la empresa como agente de retención, consiste en

informar la *"baja"* del director en el mes en que se produzca la misma, consignando código de baja según la actividad desempeñada de acuerdo a lo establecido en los Anexos II y VII de la Resolución General N° 3834 y sus modificaciones –texto según Resolución General N° 3992.

Con referencia al cuarto interrogante planteado, debe recordarse que esta instancia se expidió en reiteradas oportunidades sobre el particular, entre ellas mediante Notas D.A.N.L.S.S. N° ...

En dichos actos de asesoramiento se sostuvo que de no ejercer los directores la opción de incorporación voluntaria, el salario que perciban por sus servicios no tributará loa aportes y contribuciones jubilatorios con destino al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones previstos en el artículo 11 primer párrafo de la Ley N° 24.241, como tampoco las cotizaciones con destino al I.N.S.S.J.P., Obra Social, Asignaciones Familiares y Fondo Nacional de Empleo.

Respecto a la temática sometida a análisis en quinto orden, este Departamento ha interpretado que en la medida que los directores suplentes no cumplan funciones ejecutivas o no realicen tareas administrativas en la empresa no están obligados al pago de los aportes en calidad de trabajadores autónomos en los términos del artículo 2°, inciso b), apartado 1, de la Ley N° 24.241, sin perjuicio de que decidan adherir voluntariamente al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones de conformidad al artículo 3° del mencionado cuerpo legal reglamentado por Decreto N° 433/94 (conf. Notas D.A.N.L.S.S. N° ... y ...).

Finalmente, en respuesta al último tema consultado, no pueden dejar de señalarse que las directivas del artículo 261 de la Ley N° 19.550 (texto ordenado en 1984) recibieron consagración normativa en el ámbito previsional a través del derogado Decreto N° 333/93 cuyo artículo 2°, inciso c), disponía que los honorarios del directorio de sociedades anónimas que no excedan el veinticinco por ciento (25%) de las utilidades, debidamente contabilizados y que no se encuentren registrados como remuneración o gasto, no serán considerados remuneraciones a efectos del ingreso de cotizaciones con destino al Régimen de la Seguridad Social.

Interpretada *"a contrario sensu"* la referida disposición, se llegaba a inferir que sí eran consideradas retribuciones susceptibles de aportes de los importes que excedían el veinticinco por ciento (25%) de las ganancias del ejercicio, conclusión que la jurisprudencia de nuestros tribunales se encargó de morigerar al exigir que se acredite fehacientemente que tales sumas correspondían a servicios prestados en relación de dependencia (conf. Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. c/D.N.R.P., C.N.A.S.S., sala I, 04/06/92).

La situación descripta era la existente en el sistema 94 en el que quienes percibían una remuneración por el desempeño del cargo directorial debían aportar obligatoriamente al régimen para trabajadores en relación de dependencia (Ley N° 18.037 –texto ordenado en 1980).

En cambio, con la entrada en vigencia del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones los directores de sociedades anónimas se hallan obligatoriamente incorporados como trabajadores autónomos, aún en los casos en que se verifiquen las pautas que hagan a la relación de

dependencia, aunque en estos supuestos podrán adherir voluntariamente en carácter de dependientes.

Acorde con el nuevo encuadramiento, la reglamentación de los artículos 6° y 7° de la Ley N° 24.241 aprobada por Decreto N° 433/94 declaró inaplicable el artículo 2°, inciso c), de su similar N° 333/93 que se refería exclusivamente a los directores que se encontraban en relación de dependencia con la sociedad.

En síntesis, de lo expuesto se desprende que la presunción de considerar de carácter remuneratorio a los mencionados excedentes –convalidada a través del artículo 2°, inciso c), del Decreto N° 333/93- dejó tener aplicación en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, en virtud de lo dispuesto por la citada norma reglamentaria, de modo que no corresponda efectuar cotizaciones sobre este último concepto.

Mirta Silvia Vilariño –Jefe (Int.)-División Legal
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Guillermo Alberto Ramírez –Jefe (Int.)
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Conforme: 06/01/98 –**Eliseo Devoto** -Director
Dirección de Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad Social.

8. BENEFICIOS SOCIALES Y COMPLEMENTOS REMUNERATORIOS. GASTOS DIARIOS DE COMIDA.

8.1. Dictamen N° 33/98 (D.L.T.R.S.S.). Fecha: 30/12/97

COMENTARIO

El tema se relaciona con la interpretación del artículo 103 bis de la Ley N° 20.744, incorporado por la Ley N° 24.700, en cuanto a la definición y concepto de los llamados beneficios sociales.

El caso se relaciona con un contribuyente que por las tareas de recolección de residuos abona a cada uno de sus empleados la suma de $ 6,54 diarios en concepto de comida, por cada día efectivamente trabajado.

La mencionada Ley N° 24.700, estableció como beneficios sociales no remunerativos –entre otros- a los servicios de comedor de la empresa, los vales de almuerzo hasta un tope máximo por día de trabajo y los vales alimentarios y canastas de alimentos otorgados a través de empresas habilitadas por la autoridad de aplicación, hasta un tope máximo de un veinte por ciento (20%) en los casos de no convencionados.

A pesar de que la modalidad de pago en este caso, no respondía exactamente a los preceptos enunciados en la norma, ya que, dicho pago se encontraba incluido en un concepto de *"viáticos"* previsto en la convención colectiva de la actividad, se entendió, que tales pagos respondían al criterio del beneficio social y por lo tanto tenían carácter no remunerativo.

TEXTO DEL DICTAMEN

La Instrucción General N° .../94, instruyó a las áreas de fiscalización que no se considerarán remuneratorios, nos dando lugar a determinaciones de diferencias por aportes y contribuciones con destino al S.U.S.S., entre otros *"...Los viáticos abonados a los choferes de larga distancia de transporte automotor de personas o de carga, por día efectivamente trabajado, de acuerdo con los valores fijados en los Convenios Colectivos de Trabajo N° 266/66, y sus laudos arbitrales, N° 460/73 y acta complementaria y N° 40/89, respectivamente..."*

La Ley N° 24.700, que incorporó el artículo 103 bis de la Ley de Contrato de Trabajo, estableció claramente cuales son los beneficios sociales no remunerativos otorgados por el empleador, nominado entre otros; los servicios de comedor de la empresa; los vales de almuerzos hasta un tope máximo por día de trabajo que fije la autoridad de aplicación y los vales alimentarios y las canastas de alimentos otorgados a través de empresas habilitadas por la autoridad de aplicación, hasta un tope máximo de un veinte por ciento (20%).

Vienen las presentes actuaciones a instancia de la Subdirección general de ..., en virtud de la intervención requerida por la División Fiscalización...

La citada División solicita se indique el procedimiento a seguir con respecto al rubro de comidas-viáticos, atento las opiniones que fueran oportunamente formuladas por la ex-Dirección de... –en relación a una consulta efectuada por parte de F.A.D.E.E.A.C. sobre el alcance del Fallo Plenario *"Aiello Aurelio c/Transportes Chevalliers S.A. s/cobro de pesos y convención colectiva de trabajo"*– en donde se concluyó que para que el viático pueda ser considerado no remuneratorio debe abonarse al trabajador por día efectivamente trabajado y guardas una razonable relación con el monto presunto del gasto que se pretende reintegrar.

Señala la requirente que la Federación Argentina de Entidades..., le suministró la opinión precitada como así también la resolución N° ...del Departamento... –de fecha 21/07/95- por medio de la cual se hace lugar a la impugnación deducida por una empresa de similares características a la fiscalizada, dejando sin efecto la determinación efectuada por el concepto *"comidas"*.

Con relación al caso concreto de dependencia consultante indica que la contribuyente objeto de la verificación desarrolla la actividad de recolección de residuos. Por la tarea desarrollada abona a cada empleado la suma de $ 6,54 diarios en concepto de comida por cada día efectivamente trabajado.

Ello así, expresa que el concepto anteriormente citado –en la forma que está liquidado- es considerado remunerativo según las normas legales vigentes en materia previsional. Aclara al respecto que la Ley N° 24.700 enumera como conceptos no remunerativos a los *"vales de almuerzo o reintegro de comida"*, pero no le otorga el mismo carácter con los gastos precitados son liquidados en forma mensual, en efectivo y sin la presentación de comprobantes respaldatorios por parte del trabajador.

Agrega que la empresa del rubro se encuentra comprendida en el Convenio Colectivo de Trabajo N° 40/89 de la F.E.D.E.E.A.C., homologado

por el Ministerio de Trabajo con fecha 28/12/88, que es agregado a las presentes actuaciones.

Con carácter previo corresponde indicar que la opinión a vertirse lo será con carácter general en razón a que del análisis de las situaciones particulares podrían surgir variables a las soluciones aportadas.

Asimismo, en caso de existir determinación de deuda previsional, susceptible ésta de impugnación conforme el procedimiento de la Ley N° 18.820 y Resolución N° 877/92 (D.E. A.N.Se.S.), la intervención de este Departamento implicaría un prejuzgamiento sobre la cuestión concreta que debe ser dirimida en la instancia correspondiente.

Aclarada esa cuestión, en primer término deviene indispensable analizar la naturaleza del concepto viático.

Al respecto cabe destacar que ni el Régimen de Contrato de Trabajo (texto ordenado en 1976) ni la Ley N° 24.241 contienen definición alguna del citado rubro, no obstante lo cual se lo puede conceptualizar como la suma de dinero que se entrega al dependiente para soportar ciertos gastos que le impone el desarrollo de su tarea fuera del lugar donde se halla ubicada la empresa o establecimiento para el que presta servicios, generalmente relativos a alojamiento, comidas y transporte.

Por lo tanto, y con relación al trabajador, el viático constituye el importe que se le otorga –sea antes o después de efectuado el gasto- para compensar las expensas que debe hacer frente con motivo de la prestación de su labor fuera de la sede del empleador.

Estas claras referencias conceptuales se desdibujan en la práctica, produciendo no pocas situaciones equívocas lo que obliga a indagar en cada caso concreto si la suma pagada por viáticos y/o reintegro de gastos, más allá de la denominación que las partes les hayan dado, constituye o no un rédito o ganancia para el trabajador.

Esta situación conduce a una jurisprudencia casuística no siempre uniforme, a la cual la legislación procura orientar disponiendo pautas de discernimiento más precisas sobre la naturaleza jurídica de los importes abonados por viáticos, buscando de esa forma evitar el fraude a la ley, cometido en forma voluntaria o involuntaria por las partes vinculadas por un contrato de trabajo.

Es con este objetivo que el artículo 106 del Régimen de Contrato de Trabajo (texto ordenado en 1976) establece el principio genérico según el cual los viáticos constituyen remuneración:

> *"excepto en la parte efectivamente gastada y acreditada por medio de comprobantes, salvo lo que en particular dispongan los estatutos profesionales y convenciones colectivas de trabajo".*

Con idéntica finalidad el artículo 6° de la Ley N° 24.241, considera remuneración a los fines del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones a los:

"viáticos y gastos de representación, excepto en la parte efectivamente gastada y acreditada por medio de comprobantes. La autoridad de aplicación determinará las condiciones en que los viáticos y gastos de representación no se considerarán sujetos a aportes ni contribuciones, no obstante la inexistencia total o parcial de comprobantes..."

En virtud de lo dispuesto en la normativa transcripta este organismo dictó la Instrucción General N° 31/94, por medio de la cual instruyó a las áreas de fiscalización que no se considerarán remuneratorios, no dando lugar a determinaciones de diferencias por aportes y contribuciones con destino al S.U.S.S., entre otros:

Los viáticos abonados a los choferes de larga distancia de transporte automotor de personas o de cargas, por día efectivamente trabajado, de acuerdo con los valores fijados en los Convenios Colectivos de Trabajo N° 266/66, y sus laudos arbitrales, N° 460/73 y acta complementaria y N° 40/89, respectivamente..."

A mayor abundamiento cabe destacar que la distinción entre salario y viático está dada por el hecho de que el primero constituye un riesgo que percibe el trabajador de libre disponibilidad, en cuanto pueda invertirlo en lo que él decide. En cambio el viático no tiene ese carácter y normalmente no le da a aquél una mayor capacidad de pago para adquirir lo que desea ya que es el reintegro o adelanto de gastos que son propios del empleador y que deben realizarse para cumplir la tarea que éste le ha encomendado el trabajador.

En el plenario *"Aiello"*, traído a consideración, se trataba de una disposición contenida en un convenio colectivo de trabajo que determinaba que un auténtico viático –los gastos de alimentos y de hospedaje que el trabajador debe afrontar fuera del ámbito de su residencia era valorado en un importe fijado en el acuerdo colectivo, con lo que se evitaba la rendición de cuentas a que hace referencia el artículo 106 de la Ley de Contrato de Trabajo.

De todo lo expuesto surge que el concepto analizado tiene por objeto resarcir los gastos a que se ven sometidos los chóferes de larga distancia en cumplimiento de las tareas encomendadas por su empleador –comida, alojamiento y viáticos- en dicho contexto el concepto comida integra los viáticos, siendo uno de sus componentes.

Dentro del marco analizado este Departamento, en otros actos de asesoramiento –provincias D.A.N.L.S.S. N° ... y ...-, concluyó que en la medida que el viático sea abonado por días efectivamente trabajados y que su importe guarde una relación de equivalencia con los conceptos compensados, nos encontraríamos frente a un gasto del empleador y no sería necesario exigir la debida rendición de cuentas para considerarlo no remunerativo.

Ahora bien, el ítem comida establecido en el apartado 5.3.11. del Convenio N° 40/89, es abonado al personal de conducción, recolección de residuos y limpieza, peones generales de barrido y limpieza, dependientes estos últimos que prima facie no se encontrarían obligados a desplazarse

a larga distancia fuera del radio de la sede de la empresa. Por ende se interpreta que su percepción no guardaría relación con el resarcimiento a que se hizo referencia en los apartados anteriores.

A mayor abundamiento, se señala que la norma analizada hace referencia el rubro comida dispuesto en el punto 4.1.12. del convenio indicado, con el fin de tomar el valor allí previsto por este concepto y no a efectos de considerarlo no remuneratorio, señalando lo siguiente:

> *"Al personal de conducción, recolectores de residuos y limpieza, peones generales de barrido y limpieza le será abonado el valor íntegro de la comida previsto en el ítem 4.1.12, con más de un adicional del quince por ciento (15%), que será abonado conjuntamente con la misma por formar parte integral del concepto comida, a todos los efectos..."*

Ello así, se destaca que el apartado 4.2.11., (del convenio en cuestión) que establece el régimen de viáticos (entre otros) para el personal de transporte de larga distancia, al disponer que las compensaciones previstas en los ítems 4.1.12., 4.1.14., 4.2.4., 4.2.5. inciso a), 4.2.17. y 5.1.15. en ningún caso sufrirán descuentos ni carga social alguna por no formar parte de las remuneraciones de los dependientes, no incluye el ítem 5.3.11.

De las circunstancias anteriormente transcriptas se infiere que el rubro *"comida"* –traído a consideración- no se encuentra dentro del régimen de viáticos previstos en el precitado punto.

Resta por determinar si el concepto analizado está sujeto a los aportes y contribuciones respectivos.

A dichos fines es menester hacer referencia previamente al Decreto N° 333/93, que en su artículo 1°, inciso b), disponía que no se consideraban remuneratorios *"los vales de almuerzo o reintegros de comida, debidamente documentados, otorgados por día efectivamente trabajado"*, por lo cual a contrario sensu, los reintegros no documentados son remuneratorios.

Con posterioridad se sancionó la Ley N° 24.700, que incorporó el artículo 103 bis de la Ley de Contrato de Trabajo y estableció claramente cuales son los beneficios sociales no remunerativos otorgados por el empleador, nominado entre otros; los servicios de comedor de la empresa; los vales de almuerzo hasta un tope máximo por día de trabajo que fije la autoridad de aplicación y los vales alimentarios y las canastas de alimentos otorgados a través de empresas habilitadas por la autoridad de aplicación, hasta un tope máximo de un veinte por ciento (20%), si son convencionados.

De la lectura del precepto precitado surge que en la medida que los referidos beneficios sean otorgados con las modalidades dispuestas, los mismos no son remuneratorios y por ende, sujetos a aportes y contribuciones.

Por lo expuesto, de verificarse que el rubro comida –ahora analizado- no posee las características del viático abonado a los

chóferes de larga distancia –en resarcimiento a los gastos realizados- correspondería encuadrarlo dentro de las previsiones de la Ley N° 24.700.

Mirta Silvia Vilariño –Jefe (Int.)-División Legal
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Guillermo Alberto Ramírez –Jefe (Int.)
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Conforme: 06/01/98 –**Eliseo Devoto** -Director
Dirección de Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad

9. SOCIOS GERENTES DE S.R.L.: TRATAMIENTO PREVISIONAL

9.1. Dictamen N° 52/98 D.L.T.R.S.S.). Fecha: 30/12/97

COMENTARIO

Se pone a consideración la situación de dos socios gerentes de una S.R.L., que en realidad y por la conformación de la empresa bajo análisis, son trabajadores en relación de dependencia y no tienen ingerencia en las responsabilidades propias de la gestión y conducción del ente, reclamándoseles en ese caso los aportes al régimen de trabajadores autónomos.

Recuerda la Dirección general Impositiva que los socios gerentes de S.R.L. se encuentran incluidos en el artículo 2°, inciso b), punto 1., de la Ley N° 24.241, por las actividades de dirección, conducción o administración de empresas.

En tal sentido, resultan obligatoriamente incluidos en el régimen de trabajadores autónomos, generándose –en consecuencia- responsabilidad por el ingreso de las cotizaciones respectivas.

Ello sin perjuicio, de que en el caso de desarrollar actividades que configuren una relación de dependencia, puedan ejercer la opción de ingresar voluntariamente los aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y pensiones, por tal condición.

TEXTO DEL DICTAMEN

Los gerentes de sociedades de responsabilidad limitada se encuentran obligatoriamente comprendidos en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones como trabajadores autónomos, aún en los casos en que se verifiquen las pautas que hagan a la relación de dependencia, aunque en este supuesto podrán aportar voluntariamente como trabajadores dependientes.

Llegan las presentes actuaciones de la Dirección de ... originadas en la nota presentada por la firma del asunto relacionada con la situación previsional de sus socios gerentes, frente a la determinación de deuda en carácter de trabajadores autónomos efectuada por la Agencia D.G.I. ...

En su presentación señala que, ante la necesidad y urgencia de preservar las fuentes de trabajo como consecuencia del proceso de transformación al que fueron sometidas las empresas del Estado, se

integraron como una S.R.L. médicos, chóferes y enfermeros –siete socios gerentes en total- pese a que no prevaleció en ningún momento el efecto societate –léase *"affectio societatis"*- dado la gran desconfianza que surgió entre sus miembros al adoptarse una forma jurídica desconocida para muchos de sus integrantes y lo heterogéneo de las profesiones a que se dedicaban cada uno de ellos.

Aclara que los médicos revisten la calidad de empleados en relación de dependencia con la sociedad efectuándose los aportes y contribuciones de ley, y que la deuda será abonada por los mismos acogiéndose a la Resolución General N° 27/97 (A.F.I.P.).

Asimismo expresa que dos de sus socios –enfermera y chóferes respectivamente- también son empleados dependientes de la empresa a quienes se les efectúan las cotizaciones correspondientes, no habiendo desempeñado funciones gerenciales en la práctica, por lo que requiere la condonación de la deuda para con estas dos personas.

Finalmente, sostiene que se violentaría el principio de equidad tributaria al equiparse a un socio gerente de M.M. S.R.L. –el cual percibe quinientos cincuenta pesos- a un gerente de grandes empresas que trabajan en nuestro medio.

El tratamiento previsional de los socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada se halla contemplado en el artículo 2°, inciso b), apartado 1, de la Ley N° 24.241 que considera obligatoriamente comprendidas en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones en el carácter de trabajadores autónomos a las:

> *"personas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia: 1. Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno".*

En caso de percibir asignaciones en la misma sociedad por actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia podrán incorporarse voluntariamente al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones con las obligaciones y los beneficios que correspondan a las personas incluidas en el inciso a), del artículo 2°.

En síntesis, los precitados sujetos contribuirán obligatoriamente como trabajadores autónomos, aún en los casos en que se verifiquen las pautas que hagan a la relación de dependencia, aunque en este supuesto podrán aportar a este régimen voluntariamente.

De allí que no pueda interpretarse que la circunstancia de que se efectúen aportes y contribuciones por sus actividades en relación de dependencia los libere de su obligación de tributar en calidad de trabajadores autónomos.

Por otra parte el artículo 8° de la Ley N° 24.241, al referirse a los trabajadores autónomos, establece el cálculo de los aportes personales obligatorios en los niveles de renta de referencia en base a categorías que tienen que ver con la capacidad contributiva y la calidad del sujeto o no en el impuesto al valor agregado y en su caso, su condición de responsable inscripto, no inscripto o no responsable en dicho impuesto.

A tenor de ello, la Administración al fijar las categorías está presumiendo que cada trabajador tiene por su tarea una renta en función de la actividad cumplida, prescindiendo del volumen económico resultante del giro comercial de cada empresa y de la retribución efectivamente percibida.

La norma es esquemática y agrupa a los responsables de acuerdo a hipotéticos y similares ingresos a los fines de establecer la base imponible.

Sin perjuicio de lo expuesto, el Decreto N° 433/94 prevé que aquellos trabajadores autónomos que registran ingresos brutos anuales inferiores al equivalente a veinticuatro (24) veces el valor del A.M.P.O. -en la actualidad el MOPRE- podrán mediante la prestación de una declaración jurada solicitar la imputación de su crédito al ejercicio siguiente, sin perjuicio del derecho a aportar voluntariamente por su categoría de revista.

Finalmente, atento al carácter de solicitud formulada, cuadra advertir que escapa a las facultades de esta A.F.I.P. disponer la condonación de las obligaciones peticionadas.

No obstante lo cual, se señala que en virtud de las prerrogativas otorgadas a este organismo por Decreto N° 938/97, se instrumentó por medio de la Resolución General N° 27/97 (A.F.I.P.) modificada por su similar N° 51/97 un régimen especial de facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económicas-financieras que les impiden el cumplimiento oportuno de sus obligaciones, plan éste al cual podrán acceder de reunir las condiciones requeridas en las mencionadas disposiciones.

Mirta Silvia Vilariño -Jefe (Int.)-División Legal
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Guillermo Alberto Ramírez -Jefe (Int.)
Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social.
Conforme: 07/01/98 -**Eliseo Devoto** -Director
Dirección de Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad