

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Buenos Aires:
Delegación General Pueyrredón.

ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION

“RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL: *Naturaleza, sanciones,*
procedimiento administrativo y judicial”.

Autor: PATÉRNICO, MARÍA GABRIELA

Fecha:

INDICE

Introducción.....	4
-------------------	---

TITULO I

LA NATURALEZA DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

1.1 Las distintas posiciones desde la Doctrina	8
--	---

TITULO II

SANCIONES PROPIAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

2.1.- Ampliación del régimen sancionatorio de la seguridad social.....	13
2.2.- Ley 26.063. Recursos de la seguridad social.....	22

TITULO III

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

3.1.-Determinación de deuda.....	26
3.2.- Suspensión de la Prescripción. Causales.....	30
3.3.- RG 3739 AFIP.....	32

TITULO IV

PROCEDIMIENTO JUDICIAL

4.1.- Ejecución Fiscal.....	39
4.2.- Recursos de la Seguridad Social.....	43

4.2.1.- Recurso de Apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social. Solve et repete...	43
4.2.2.- Recurso Extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.....	46
4.2.3.- Recurso de Queja por Denegatoria del Recurso Extraordinario.....	48
4.2.4.- Planteo de inconstitucionalidad.....	48
4.2.5.- Resultado de la sentencia definitiva: A favor de la A.F.I.P. o del Contribuyente.....	48
4.3.- Delitos relativos a la Seguridad Social.....	49

TITULO V

SANCIONES APLICADAS POR EL MINISTERIO DE PRODUCCIÓN Y TRABAJO.

RENATEA.-

5.1.- Ministerio de Producción y Trabajo. Multas. RG 655/05.Procedimiento para la comprobación y juzgamiento de las infracciones a que se refieren los Capítulos B), E), G), I) y J) de la Resolución General N° 1566 AFIP.RG 655/05 y sus modificaciones, RG 37/07 y RG 611/2010.....	57
5.2.- Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios (RENATRE) .Ley 25.191.Sanciones. Normas de Procedimiento para la comprobación y juzgamiento de las infracciones de la ley 25.191 y sus normas complementarias y reglamentarias. Res. Conjunta 379/2005. Res. 188/2013.....	61
Conclusiones.....	69
Bibliografía.....	74

INTRODUCCION

La naturaleza de los recursos de la seguridad social es un concepto que aún hoy sigue siendo controvertido, por lo que con el desarrollo de esta introducción no se pretende agotar la polémica sino intentar algunas reflexiones, las cuales serán abordadas con mayor detenimiento en el desarrollo del presente trabajo para luego exponer el régimen recursivo de la Seguridad Social.

La trascendencia de los aspectos tributarios dentro de las normas del derecho de la seguridad social ha tenido dispar apreciación por parte de los que, a su turno, debieron aplicarlas, interpretarlas o definir las doctrinariamente.

Valdéz Costa ya había tomado razón de las dificultades que presentaba el análisis de la naturaleza de estos recursos, cuando en una de sus obras señalaba que: " es un esfuerzo vano buscar una calificación jurídica única para todos los recursos de los organismos de seguridad social. Las características de las prestaciones resultarán del sistema adoptado por el legislador; es pues, en definitiva un problema de derecho positivo que será resuelto en cada tiempo y lugar determinados, de acuerdo con los ideales de justicia y las características económicas y sociales imperantes..."¹

En el derecho comparado, también la tarea ha resultado ardua. Así lo expresaba Martínez Azuar, respecto de la situación española: " La naturaleza de la cotización de Seguridad Social, en nuestro país y en la mayoría de los de nuestro entorno socioeconómico ha sido, y es, uno de los temas objeto de amplio debate tanto en el ámbito de la ciencia jurídica como en el de la económica"².

Si bien en nuestro medio las discusiones acerca de la naturaleza de estos recursos permaneció ciertamente distante de los ámbitos tributarios, a partir de la asunción de facultades de aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución fiscal de estos recursos por parte del Organismo Fiscal (Dirección General Impositiva y Administración Federal de Ingresos Públicos) hubo de

¹ Valdés Costa, Ramón. " Curso de Derecho Tributario", Segunda Edición, Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires- Santa Fe de Bogotá-Madrid, 1996, página 211.

² Martínez Azuar, Juan Antonio. " Régimen de las cotizaciones de la Seguridad Social", Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1996, página 24.

“descubrirse” la trascendencia tributaria de los recursos de la seguridad social y entonces muchas voces se escucharon y muchos eventos académicos se pronunciaron en la materia. Pero el problema no es sólo determinar la naturaleza (tributaria o no) de estos recursos, sino que también existen importantes divergencias acerca de la especie de tributo que representa.

Por otro lado, es innegable (más allá de la consideración de la naturaleza) la estrecha vinculación de estos recursos con los sistemas de protección social, considerando que antes de que apareciera la expresión y el concepto de la Seguridad Social, existían diferentes formas de protección social, muchas de las cuales continúan vigentes hoy en los distintos sistemas.

Al analizar la evolución histórica, se dijo que la Seguridad Social es una medida protectora de mayor alcance y amplitud que la previsión social, porque es concebida como una misión fundamental del Estado y un instrumento estatal de protección específica de la mayoría de las necesidades sociales.

Si bien el término Previsión Social abarca las medidas protectoras de todas las contingencias, en Argentina se usa específicamente para referirse a los sistemas de jubilaciones y pensiones, porque en nuestro país, antes que se acuñara la expresión Seguridad Social, la Previsión Social se ocupaba centralmente de la atención a las contingencias de vejez, invalidez y muerte. Resulta importante recalcar que, en materia de Previsión Social, o sea en el aspecto específicamente prestacional, se necesita conocer la normativa anterior de la actual, pues las leyes previsionales, aun cuando se deroguen, siguen siendo aplicables respecto de las contingencias que hubieran ocurrido mientras estaban vigentes.

Ni las leyes ni los funcionarios podrán establecer normas que impidan al individuo la defensa de sus derechos, ya sea impidiéndole probar su inocencia o la legitimidad de los derechos que alega, o poniéndolo en condiciones que le impida defenderse libremente. Seguidamente se expondrán las vías recursivas judiciales y los requisitos a cumplir para acceder a las mismas, como así también las

sanciones aplicadas por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y el Registro Nacional de Trabajadores Rurales Y Empleadores (RENATRE).

El Ministerio de Producción y Trabajo es parte de la estructura administrativa gubernamental para la conformación y ejecución de las políticas públicas del trabajo y la seguridad social, que entiende en la determinación de los objetivos y de las políticas de la seguridad social y en la elaboración, ejecución y fiscalización de programas y regímenes integrados de seguridad social en materia de riesgos del trabajo, maternidad, vejez, invalidez, muerte, cargas de familia, desempleo y otras contingencias de carácter social.

El RENATRE (Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores) creado a través de la ley 25.191 es un ente autárquico de derecho público no estatal, formado por miembros de organizaciones de todo el Sector Rural, lugar donde los representantes de los empleadores y de los trabajadores, se sientan en una misma mesa para establecer reglas transparentes y equitativas, y marcar presencia dentro del marco de la seguridad social rural. En diciembre del año 2011, se impulsa la sanción de la Ley 26.727 (Nuevo Régimen de Trabajo Agrario) traspasando las funciones, el personal y el patrimonio del RENATRE al RENATEA (Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios), que pasó a depender directamente del Gobierno Nacional.

UATRE (Unión Argentina de Trabajadores Rurales y Estibadores) junto a las entidades agropecuarias SRA, CRA, CONINAGRO y FAA que administraban el RENATRE, realizan presentaciones ante la justicia para que se declare la invalidez constitucional de los dos artículos por los cuales se creaba RENATEA, consideraban que ambos artículos constituían un caso de regresividad en materia de derechos sociales ya que, la prestación de un seguro social dejó de estar a cargo de una entidad con autonomía financiera y económica administrada por los interesados con participación del Estado, tal lo previsto en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, para pasar a manos de un ente que no reunía esas características.

En noviembre de 2015, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció en favor de la devolución del control del RENATRE a la UATRE y a las entidades rurales SRA, CRA, CONINAGRO y FAA, declarando la inconstitucionalidad de los artículos 106 y 107 de la Ley 26.727. El Art. 61 de la Ley de Presupuesto deroga efectivamente dichos artículos y restablece la vigencia de la Ley 25.191 en su redacción original junto con su normativa reglamentaria, el Decreto 453/2003.

RENATRE restableció sus funciones como Ente de Derecho Público no estatal el 1º de enero de 2017, luego de que el fallo de la Corte Suprema de Justicia fuera reglamentado por el gobierno nacional a través del decreto N° 1014/2016.

Tras la restitución de RENATRE, se constituyó nuevamente un directorio conformado por miembros del gremio de los trabajadores rurales (UATRE) y de las entidades más representativas del sector (CRA, SRA, CONINAGRO, FAA), con presencia estatal a través de los síndicos del Ministerio de Trabajo de la Nación.

TITULO I

LA NATURALEZA DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

1.1.- Las distintas posiciones desde la Doctrina:

En un grupo mayoritario de opinión se encuentran quienes les asignan verdadera naturaleza tributaria, entre ellos encontramos a Pérez Royo: *“...Más allá todavía de las exacciones parafiscales, encontramos a las cotizaciones de la Seguridad Social, cuya naturaleza sustantiva es claramente tributaria, según entiende la doctrina de manera prácticamente unánime: son prestaciones exigidas coactivamente y cuyo producto se destina a la financiación de necesidades colectivas...”*³

Martínez Azuar en su extenso y completo análisis sobre el tema , expresa: *“ ... Coincidimos con la opinión doctrinal mayoritaria en el sentido de que las cotizaciones sociales, en nuestro caso por contingencias comunes del Régimen General, de empresario y trabajador, tienen naturaleza tributaria, ya que se ajustan plenamente a los caracteres básicos tradicionalmente exigidos al tributo como modalidad de ingreso público...”*⁴.

Con Urquizu Cavallé encontramos uno de los primeros matices diferenciales. El autor, partiendo desde los institutos constitucionales de la tributación, nos dice: *“... En España, los tributos forman parte de una categoría más amplia, las prestaciones patrimoniales de carácter público, recogidas en el artículo 31 de la Constitución. Las características predicables de esta categoría forman la base sobre la que se edifica el concepto de cualquier tributo, y, por tanto son extrapolables, tanto a las cotizaciones sociales españolas como a los aportes y contribuciones sociales argentinos...Se puede decir que las exacciones a los Sistemas de Seguridad Social son prestaciones pecuniarias obligatorias impuestas por el Estado...”*. Este autor se apega a la doctrina de su país, en tanto que

³ Pérez Royo, Fernando. “ Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Décima Edición, Civitas, Madrid, 2000, página 119.

⁴ Martínez Azuar, Juan Antonio. Op.cit.,página 602.

sostiene: "... Las exacciones obligatorias de la Seguridad Social son tributos parafiscales porque, aunque de naturaleza tributaria, no reúnen todos los requisitos formales exigidos para la categorización de un tributo como típico, particularmente, no encajan dentro del esquema formal de los tributos normales y gozan de un régimen distinto y peculiar..."⁵.

En la doctrina española se acepta como otro criterio clasificatorio de los tributos, las diferencias entre aquellos "... que siguen en su creación, vida y destino el régimen normal y típico de los tributos..."⁶ y los que no. Los primeros denominados "tributos fiscales"; y los segundos "tributos parafiscales". Se encuentra una fuerte oposición a la concepción de la naturaleza tributaria en el derecho español, pero lo cierto es que en la doctrina española se dibuja un arco verdaderamente amplio de opiniones. Urquizu Cavallé intenta diagramar una "clasificación" de las opiniones, expresando que: "La mayoría de la doctrina actual española se decanta por afirmar la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales (Albert de Rovira I Mola; César Albiñana García-Quintana; Emilio Albi Ibañez y José Luis García Ariznavarreta; Isaac Ibañez García; Concha Pérez de Ayala Pelayo). Los argumentos utilizados por los autores para tal afirmación giran en torno a la identidad de los caracteres entre las cotizaciones de seguridad social y los tributos (Fernando Pérez Royo; Luis Mateo Rodríguez; José Manuel de Luis Estaban; Adolfo Carretero Pérez; Manuel Ramón Alarcón Caracuel y Santiago González Ortega; Alfonso Rodríguez Sáinz; Rafael Sánchez-Barriga Peñas); en que las prestaciones de la Seguridad Social no guardan una relación clara con las cotizaciones (José Luis Ruiz Álvarez; José María Alonso Seco; Efrén Borrajo Dacruz); o como resultado del análisis comparativo de la obligación de cotización con la obligación tributaria (Fernando Vicente Arche-Domingo); Rosario de Vicente Martínez; Fernando Manrique)"⁷.

⁵ Urquizu Cavallé, Ángel: " Sistemas de Seguridad Social. Su financiación mediante tributos parafiscales", Editorial Quórum, Buenos Aires, 1998, páginas 217-220.

⁶ Ferreiro Lapatza, José Juan. " Curso de Derecho Financiero Español", 14^º Edición, Marcial Pons, Madrid, 1992, páginas 176-177.

⁷ Urquizu Cavallé, Ángel. "Las cotizaciones a la Seguridad Social", Capítulo III: " La naturaleza jurídica de las cotizaciones sociales", punto II: "Las cotizaciones sociales como tributos", páginas 210 y 211, Marcial Pons,

La doctrina rioplatense sustenta otras visiones. Giuliani Fonrouge nos decía: *"... según esta interpretación amplia, el concepto de contribución especial incluye... diversas contribuciones que suelen llamarse parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social..."*⁸. Valdés Costa, con algunas diferencias y disidencias, expuso: *"...Las prestaciones destinadas a los organismos estatales de seguridad social efectuadas por los componentes de los grupos beneficiados con su funcionamiento, presentan, indiscutiblemente, las notas características de la especie tributaria que llamamos contribuciones especiales; las efectuadas a organismos no estatales, no son tributos, diferenciándose netamente por la circunstancia de que éstos constituyen ingresos que pertenecen exclusivamente al Estado. Pero esta diferencia no interfiere con las reglas generales aplicables a los tributos, especialmente el principio de legalidad..."*⁹.

Va más allá Jarach en su concepción: *"...Con respecto a la naturaleza de los aportes y contribuciones de seguridad social, una vez desechada la parafiscalidad creemos inexacto el concepto de que se trate de contribuciones especiales por tratarse de impuestos sobre sueldos y salarios y sobre el monto de las remuneraciones pagadas al personal, respectivamente. Dichos impuestos tienen afectación especial para el pago de los servicios de la seguridad social, sin que exista, una relación conmutativa directa e individual entre el pago de los aportes y contribuciones y los beneficios del sistema de seguridad social..."*¹⁰

En una posición más cercana a la teoría del beneficio, Villegas le adjudica una naturaleza eminentemente tributaria y sostiene: *"...Sin embargo, pareciera que la posición más razonable es establecer una clara diferencia según que el aporte sea pagado, o no, por quienes obtienen beneficios de los organismos de seguridad social. Para quienes obtienen beneficios de dichas*

Madrid, 1997. Citado por Osvaldo Casás en "Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente", Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, páginas 541-542.

⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos María. "Derecho Financiero", Volumen I, 6ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, página 324.

⁹ Valdés Costa, Ramón. "Curso de Derecho Tributario", op.cit., página 212.

¹⁰ Jarach Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Tercera Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, página 252.

entidades (obreros, empleados, profesionales, trabajadores independientes, etc.) sus aportes de seguridad social tienen todas las características de las contribuciones especiales. En cambio en aquellos que aportan sin que con respecto a ellos se singularice en forma directa una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico...tal aporte asume el carácter de un verdadero impuesto...¹¹.

Bulit Goñi ha sostenido:” ...Mucho se ha dicho en doctrina acerca de la naturaleza jurídica de los aportes a la seguridad social, pero en general y con sus particularidades , el carácter de tributo les ha sido reconocido por la doctrina y la jurisprudencia clásicas. La definición de Efrén Borrajo Dacruz los señala como la prestación pecuniaria debida en virtud de una obligación legal de carácter tributario, a un ente de previsión social, para subvenir a sus necesidades económicas por ciertas personas directa e indirectamente interesadas en sus servicios...¹².

Casás define y ubica uno de los preceptos básicos que, por vinculación, llevan a la convicción de la naturaleza tributaria de estos recursos:”...Las coincidencias dentro del pensamiento jurídico argentino sobre la naturaleza tributaria de las prestaciones pecuniarias coactivas al sistema de seguridad social nos ahorran otros comentarios, más allá de los matices en cuanto a la caracterización de dichas obligaciones ya como contribuciones parafiscales, impuestos con afectación específica, o como pertenecientes a una categoría híbrida según que el llamado a afrontar la carga sea el empleador o el subordinado, puesto que, en cualquier caso, debe darse satisfacción al principio ‘reserva de ley’ que preside esta rama del Derecho...¹³.

¹¹ Villegas, Héctor Belisario.” Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 7° Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1998, página 116.

¹² Bulit Goñi, Luis G.” Algunas cuestiones penales en el Sistema Único de Seguridad Social”, Capítulo XXII en el “ Manual de la Seguridad Social”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002, página 650. Con cita de Borrajo Dacruz, Efrén.” Estudios jurídicos de previsión social”, Aguilar, Madrid, 1992, páginas 105 y 106.

¹³ Casás, José Osvaldo.” Derecho y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria”, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires,2002,página 540.

La doctrina tributaria desplegada en Brasil, también se encuentra dentro de los mismos parámetros. Expresa Masset Lacombe: "...tales contribuciones son tributos. Algunas de sus normas están vinculadas a una actividad estatal directamente referida al contribuyente, siendo por lo tanto, tasas. Otras están desvinculadas de cualquier actividad estatal, siendo, por lo tanto impuestos..."¹⁴.

También se inserta en esta idea el Modelo de Código Tributario para América Latina (C.T.A.L.), definiendo a las contribuciones de la seguridad social como una subespecie o clase de las contribuciones especiales, reuniendo todos los caracteres del tributo como género y de la contribución como especie.

En la I y II Jornadas de Seguridad Social, en 1994 y 1995 respectivamente, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, se concluyó que los recursos de la seguridad social son de naturaleza tributaria.

¹⁴ Masset Lacombe, Américo. "Principios Constitucionales Tributarios", 2ª Edición, Malheiros Editores, Brasil, 2000, página 152.

TITULO II

SANCIONES PROPIAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

2.1.- Ampliación del régimen sancionatorio de la seguridad social:

La ley 25.795 publicada en el boletín oficial el 17/11/2003 modificó la ley de procedimiento fiscal, ley 11.683 que contiene infracciones formales. Por su parte la ley 17.250 y 22.161 contienen otras sanciones formales. Entre las infracciones a las obligaciones de los recursos de la seguridad social, que contiene la ley 17.250 se hallan las siguientes:

SANCION PARA EMPLEADORES Y/O AGENTES DE RETENCIÓN:

+ Disposición de fondos o distribución de utilidades a favor de socios, directores o accionistas, por parte de personas de existencia ideal que no hayan regularizado sus deudas previsionales (Ley 17.250 art 9 R.G. 1566 art 3): Multa del 65% de la deuda exigible. *Atenuante:* 10% si el empleador ha regularizado la deuda antes del inicio de una inspección, ó 20% si la deuda se regulariza dentro del plazo que establezca la AFIP.

+ Falta de inscripción del empleador (Ley 17.250 art. 15 pto. 1 inc a R.G. 1.566 Cap. B) : Multa del 300% de los aportes y contribuciones devengados en el mes anterior de su comprobación. *Atenuante:* -Inscripción ante del inicio de la inspección por parte de AFIP, se reduce la sanción a un quinto de su valor original.

-Inscripción después del requerimiento fiscal, se reduce la sanción a un tercio de su valor original.

+ Falta de denuncia de trabajadores y/o incumplimiento de la retención de aportes sobre el total que corresponda (Ley 17.250 art. 15 inc. b R.G. 1.566 Cap. Cap. C): Multa equivalente a una vez el monto de los aportes y contribuciones que haya correspondido liquidar respecto de los trabajadores involucrados. La multa se duplicará cuando el trabajador involucrado no haya sido denunciado en ninguna de las declaraciones juradas determinativas de aportes y contribuciones, correspondientes

al período comprendido entre el inicio de la relación laboral y la fecha de constatación de la infracción.

Cuando los aportes y contribuciones se hubieren determinado sobre base presunta, con arreglo a lo previsto en el Título II de la Ley N° 26.063 y sus modificaciones, la multa será equivalente a CUATRO (4) veces el monto de los mismos.

Atenuante:1) Si el contribuyente y/o responsable regulariza su situación: a) *Antes del inicio de una inspección:* Al equivalente a la multa prevista por mora en el depósito de aportes y contribuciones de acuerdo con el lapso transcurrido y con la reducción respectiva; b) *Dentro del plazo indicado en el requerimiento pero antes de labrarse acta de inspección o intimarse la deuda:* Idem anterior, aunque sin la reducción prevista. Si en el mismo plazo se ingresan los aportes y contribuciones se reduce a la mitad de su valor; c) *Dentro de los 15 días de notificada el acta de inspección o intimación de deuda:* A 35% del importe de los aportes y contribuciones que haya correspondido liquidar. 2) Si el contribuyente y/o responsable impugnó el acta de inspección o de intimación de deuda: a) *Si desiste del recurso y regulariza la situación antes de la primera resolución administrativa:* A 50 % del importe de los aportes y contribuciones que hubiera correspondido liquidar; b) *Si consiente en forma expresa la primera resolución dentro de los 10 días contados desde la notificación y regulariza:* A 70 % de los importes respectivos.

+ Mora en el pago de aportes y contribuciones (Ley 17.250 inc c) R.G. 1566 Cap.D): Multas por Pago posterior al plazo de vencimiento general: -Hasta 10 días: 0,10 % diario;- de 11 a 30 días: 5% del total omitido;- de 31 a 60 días: 10% del total omitido,- de 61 a 90 días:-20% del total omitido;- más de 90 días: 30% del total omitido. Atenuante: a) A 1/5 si el ingreso se produce luego del vencimiento general pero antes de la intimación; b) A 1/3 si se ingresa dentro del plazo fijado en la intimación; c) A 1/2 si el contribuyente y/o responsable que impugnó acta de inspección o intimación desiste del recurso regulariza antes de la primera resolución administrativa; d) A 70 % si se consiente la primera resolución administrativa dentro de los 10 días de su notificación.

- + Incumplimiento a requerimientos de la DGI y/o a la Tramitación en término de la Clave de Alta Temprana(Ley 17.250 art 15 pto 1 Inc. d) RG 1566 Cap.E): Multa del 5 % del total de las remuneraciones imponibles abonadas en el mes anterior a aquel al cual corresponda la infracción. Esta multa no podrá ser inferior al 10 % del S.M.V.M. ni superior a 15 veces el S.M.V.M. Atenuante: a) A 5% si se tramita la CAT luego del inicio de la relación laboral pero antes del inicio de la inspección; b) A 10 % si se tramita la CAT dentro del plazo de la intimación.
- + Falsa declaración o adulteración de datos del beneficiario (Ley 17.250 art 15 pto 1 inc. e) R.G. 1566 Cap. F) : Multa del 3% del total de las remuneraciones imponibles abonadas en el mes anterior al mes del requerimiento. – Esta sanción no podrá ser inferior a 10 veces el Sueldo Mínimo Vital y Móvil; y No podrá superar el 20 % de las remuneraciones del personal involucrado. Atenuante: - Si el empleador rectifica se reduce a un tercio. La AFIP por RG incluyó en este inciso la sanción por CAT hasta la reforma de la Lpt.
- + Presentación extemporánea de planillas o declaraciones juradas informativa del personal ocupado requerido por la D.G.I. (Ley 17.250 art 15 pto 1inc.f) RG 1566 Cap.G): Multa del 2 % del total de las remuneraciones imponibles abonadas en el mes anterior a aquel al cual corresponda la infracción. Atenuante: - Se reducirá a un tercio si el contribuyente rectifica a pedido de la inspección. Esta multa no es acumulable a las previstas en los arts. 38 y 39 de la ley 11.683.
- + Omisión de archivar y mantener a disposición documentos del empleado por asignaciones familiares(ley 17.250 modificada por ley 22.161art 3 inc b) y 5 inc. 1 ap. B) RG 1566 Cap. H): Multa 20 veces la asignación por hijo. Atenuantes:- Si el contribuyente rectifica la DDJJ dentro del plazo concedido, se reduce la multa a un tercio del valor original.
- + Ocupación de trabajadores sin la debida registración y declaración (Ley 11.683 art.s/nº acot. art. 40 RG 1566 art 17,18,19,20 y21: Multas de: a)- \$1.500 por Incumplimiento a la registración de alta y/o baja de los trabajadores; b) - \$1.000 por Falta de registración o ausencia de registros requeridos

por L.20.744, art. 52;c)- \$500 por Declaración formalmente errónea de datos identificatorios del trabajador en declaración jurada determinativa si no se subsana en el plazo otorgado por la AFIP.

Incremento: a) Duplicación, cuando los empleadores tengan más de 10 trabajadores o la infracción involucra a más de 50 % de los trabajadores ocupados; b) Cuadruplicación, cuando la situación descripta en a) se produce en forma conjunta. Atenuante: a \$300 si se regulariza la infracción cometida antes de la audiencia prevista en el art. 41 de la Ley. 11.683. Sanción Accesorio de Clausura: 5 días corridos, si se comenten las infracciones a) y b) anteriores y en forma concurrente: a) la infracción involucra a todos los trabajadores y no se subsana antes de la audiencia antes señalada y b) se trata de una reiteración de infracción en el mismo año calendario.

SANCION PARA TRABAJADORES AUTONOMOS:

+ Falta de Afiliación (Ley 17.250 art 15 pto. 3 inc. a) RG 1566 art 24): Multa del 20% del monto de los aportes adeudados, si el trabajador autónomo no se inscribe dentro del plazo establecido en la intimación de la AFIP. Alcances: No correspondería sanción si se regulariza la inscripción en forma espontánea.

+ Mora en el pago de aportes (Ley 17.250 art. 15 pto 3 inc b RG 1566 art 25): Multa del 5% del total de aportes adeudados si el trabajador autónomo no regulariza su situación dentro del plazo indicado en la intimación de pago que le efectúe la AFIP. Alcances: No correspondería sanción si el trabajador ingresa en forma espontánea los aportes adeudados o los regulariza a través de facilidades de pago. Independientemente de esta situación no se prevé forma de reducción alguna.

+ Negativa infundada a suministrar los informes requeridos por la autoridad de aplicación (Ley 17.250 art 15 pto. 3 inc c): multa de \$ 2.000 a \$ 10.000

+ Falsa declaración, adulteración de datos referentes a la actividad u ocultamiento de los ingresos de la misma (Ley 17.250 art 15 pto. 3 inc d): multa de hasta cuatro veces el monto de los aportes

devengados durante los doce meses anteriores a la fecha de la comprobación de la infracción, sin perjuicio de la acción penal correspondiente;

+ Mora en la presentación de planillas o declaraciones juradas (Ley 17.250 art 15 pto.3 inc. e):
multa de \$ 1.000 a \$ 5.000.

SANCION PARA BENEFICIARIOS DEL REGIMEN PREVISIONAL :

+ Negativa infundada a suministrar la información requerida por la autoridad de aplicación (Ley 17.250 art 15 pto. 4 inc a): multa de hasta el 30% del haber mensual del beneficio que percibe;

+ Falta de denuncia de situaciones previstas en normas legales que afecten o puedan afectar el derecho a la percepción total o parcial del beneficio que goza (Ley 17.250 art.15 pto. 4 inc b- ley 11.683 art 40): multa de hasta dos meses del haber del beneficio que percibe, sin perjuicio de otras consecuencias previstas en la legislación vigente.

La ley 25.795 amplía el espectro sancionatorio; sin perjuicio de la recalificación e incremento de las penas que practica la ley 25795 que, en lo pertinente, atañen también a los tributos de la seguridad social por remisión específica del decreto 507/1993 (art. 39, L. 11683 –t.o. 1998-) , se sanciona la ley 27.430 que fue promulgada y publicada en el B.O. el 29/12/2017 que comienza a regir para los ejercicios fiscales que iniciaron a partir del 01/01/2018, la cual establece que serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes en el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, tengan cincuenta por ciento (50%) o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores. (art 40 de la ley 11.683 inc g) según modif. por ley 27.430). Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las

formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de la ley 11.683 modif. por ley 27.430.

Por su parte la ley 26.063 establece que los sujetos obligados a actuar como agentes de retención o percepción en los regímenes establecidos para el ingreso de las obligaciones correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social —excluidos los empleadores por la obligación de retener e ingresar los aportes de sus trabajadores dependientes— serán pasibles de las sanciones establecidas en los artículos 45 y 48 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, cuando incurran en las conductas tipificadas en los mencionados artículos, esto es, omitir el pago de impuestos por falta de presentación de DDJJ o ser inexactas las presentadas; omitir actuar como agente de retención o de percepción; falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos; los agentes de retención o percepción que mantengan en su poder el tributo retenido o percibido, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

En cuanto a la sanción de clausura en el primer párrafo del artículo agregado por la ley 25.795, en lo inmediato, descarta su aplicación para las conductas reprochables, ya que el segundo párrafo advierte que podrá tener lugar “...atendiendo a la gravedad del hecho y 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 17250 [reglamentado por los arts. 5, 6 y 7, Cap. C, Tít. I, RG (AFIP) 1566], con todas las alternativas y los efectos que tal medida supone.

En consecuencia la calificación de las conductas punibles merecería no solamente la aplicación concurrente de dos regímenes sancionatorios (multas de la L. 17250 y del art. 40, L. 11683), sino también la sanción de clausura ante el mérito de la gravedad y en los casos de conductas reincidentes.

El art. 49 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y según ley 27.430 que establece que "si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional. Asimismo establece que si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.

Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal.

Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.

En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, fuese consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes”.

El 05 de enero de 2018 a través de la RG 4184/E se determinan nuevas modalidades de ingreso de las sanciones, y se sustituye el cuadro de los códigos utilizados a tales fines, incorporando la identificación de la causal por la cual se lo ha sancionado, correspondientes a infracciones cometidas por los empleadores y trabajadores autónomos, sustituyéndose los arts. 30 y 31 de la RG 1566 texto sustituido en 2010.

Según ley 27.430 , la cual modifica la ley 11.683, se establece que se considerará que existe reiteración de infracciones cuando se cometa más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión. Asimismo se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso.

Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

En lo atinente a la graduación de las sanciones se considerarán como atenuantes, entre otros, los siguientes:

- a) La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.
- b) La adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.
- c) La buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.
- d) La renuncia al término corrido de la prescripción.

Asimismo, se considerarán como agravantes, entre otros, los siguientes:

- a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia —activa o pasiva— evidenciada durante su desarrollo.
- b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.
- c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.

- d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal evidenciada, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad o explotación.
- e) El ocultamiento de mercaderías o la falsedad de los inventarios.
- f) Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales.

2.2.- Ley 26.063. Recursos de la seguridad social. -

La ley 26.063, publicada en el (B.O. 9/12/05), faculta a la AFIP a determinar de oficio las deudas por recursos de la seguridad social en base a presunciones legales, es decir, que la AFIP puede reclamar ajustes por deudas por aportes y contribuciones por considerar que, frente a determinadas circunstancias, existe una relación de trabajo encubierto y no registrado o, bien, que el contrato de trabajo no fue registrado correctamente.

Con fundamento en la ley citada y como pauta de fiscalización, en las inspecciones o en los relevamientos de personal realizados por los agentes del mencionado organismo recaudador se presume que hay una relación de trabajo cuando una persona está prestando sus servicios para otra, excepto que se demuestre lo contrario. Este criterio también se aplica cuando se utilicen figuras no laborales que -para el Fisco- oculten una verdadera relación de trabajo como, por ejemplo, en el supuesto que se contrate a una persona inscripta como monotributista que emita facturas en forma correlativa, todos los meses y por el mismo monto.

La AFIP también está facultada para impugnar la fecha de ingreso registrada cuando la fecha denunciada por el trabajador afectado sea anterior a la que invoca el empleador. Además, si la cantidad de trabajadores declarados o el monto de la remuneración registrada no se compadece con la realidad de la actividad desarrollada y no se justifica fehacientemente esa circunstancia, la Administración Fiscal puede determinar deuda sobre base presunta en función de índices tales como el consumo de gas, de energía eléctrica u otros servicios públicos, la adquisición de materias primas o envases, el monto de los servicios de transporte utilizados, el valor del total del activo propio o

ajeno, el tipo de obra ejecutada, entre otros. Vale aclarar que tales índices son meramente enunciativos y su empleo debe ser razonable y uniforme, en base a los datos del mismo empleador de ejercicios anteriores o de terceros que desarrollen una actividad similar.

Si el ajuste comprende a trabajadores sometidos a la Ley de Contrato de Trabajo, Convenios Colectivos de Trabajo, paritarias, laudos, estatutos o agrupados bajo otra normativa dictada por la entidad que regule la relación laboral, la remuneración a considerar será la establecida por el Convenio o las normas aplicables, proporcionalmente a la cantidad de horas o días trabajados, según la actividad.

En materia de seguridad social la trayectoria normativa expresa cierta prevención respecto de la actuación de las cooperativas de trabajo cuando éstas brinden servicios a terceros. Esta impronta se manifestó, aunque atenuada por el Poder Ejecutivo, en la Ley 26063 cuyo artículo 4° dispone que "En materia de Seguridad Social, 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" A su vez, el artículo 5° de la Ley citada, estableció que a los efectos de lo dispuesto en el artículo 4° que se transcribió, podrá tomarse como presunción general 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 (Ley 26063, artículo 5°, inciso b) Pero este inciso ha sido vetado por el Poder Ejecutivo mediante el artículo 1° del Decreto 1515/05. En los considerandos del decreto mencionado se expresó que al contemplar diversos aspectos relacionados con las cooperativas de trabajo, la norma legal no ha tenido en cuenta "que las mismas son entidades no mercantiles basadas en una relación asociativa a partir de un contrato plurilateral de organización celebrado por los cooperadores asociados que concurren como propietarios de la empresa común a realizar personalmente su aporte de trabajo" El vínculo, prosiguen los considerandos, "no corresponde a un contrato de trabajo, por lo cual la presunción establecida en el artículo 5° inciso b del Proyecto de Ley registrado bajo el número 26063, no resulta compatible con la letra y espíritu de la Ley 20.337 de Cooperativas en la que se caracteriza a

éstas como entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y producir bienes y servicios con destino al público en general, a empresas y entidades mercantiles y al sector público." Por lo tanto se observó el inciso b) del artículo 5° y la referencia al mismo contenida en el primer párrafo del artículo 8° del proyecto de ley citado.

Como consecuencia del veto parcial del Poder Ejecutivo Nacional, la redacción vigente del artículo 8° determina que las personas físicas o las empresas que contraten a cooperativas de trabajo serán solidariamente responsables de las obligaciones que, para con el Sistema Único de la Seguridad Social, se hayan devengado por parte de los asociados de dichas cooperativas durante los períodos comprendidos en la respectiva contratación, hasta el monto facturado por la cooperativa. La norma agrega que esta disposición sólo será aplicable en los casos en que la prestación efectuada por la cooperativa se corresponda con una actividad que genere ganancias gravadas de cualquier categoría en los términos de la Ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado por Decreto 649/97 y/o rentas de cualquier naturaleza a favor del dador de trabajo.

De este modo, la ley le otorga al Fisco amplias facultades para recaudar y para determinar la materia imponible en los recursos de la seguridad social frente al supuesto de empleo no registrado. La contrapartida de las facultades fiscales es el derecho de defensa que tiene el contribuyente, quien podrá alegar y ofrecer distintos medios de prueba para demostrar su real situación frente a la postura adoptada por la AFIP. Conste que el ejercicio de la defensa no es una tarea fácil cuando la recaudación está por encima de los derechos individuales de los administrados y cuando, como en este tipo de conflictos, para discutir ante la Justicia hay que hacer el depósito previo de los montos en cuestión.

En cuanto a los recursos contenciosos-administrativos en los que intervendrá la Cámara Federal de la Seguridad Social, la materia que ciñe y define su competencia, con exclusión de cualquier tópico de índole tributaria, es la seguridad social en su aspecto contributivo. La D.G.I. acota su intervención en el fuero cuando sea llamada a juicio por apelación de sus resoluciones

administrativas que denieguen total o parcialmente impugnaciones de deuda determinadas por el citado organismo en ejercicio de las funciones asignadas por el Decreto N° 507/93, siempre que en el plazo de su interposición se hubiere depositado el importe resultante de la resolución impugnada; en las quejas por apelación denegada ; en los recursos interpuestos contra resoluciones de los entes que administran los subsidios familiares; en las ejecuciones fiscales, en las que persiga los créditos atinentes a la seguridad social (ley 24.463, arts. 18, 26 -modif. del art. 39 del dec. ley 1285/58- y ley 24.655). En todos los casos el planteo del recurso se deberá presentar con firma de letrado y con expresión de agravios ante el mismo organismo administrativo que dictó la medida y dentro de los 30 días de notificada si el recurrente se domicilia en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o de los 45 días si se domicilia en el interior del país.

La RG 1566, cuya última modificación fuera efectuada por la RG 2766/2010, establece el régimen de graduación de las sanciones por infracciones respecto de los empleadores y trabajadores autónomos, adecuando el monto de las multas dispuestas. Se dispone que la infracción tipificada se configura por cada trabajador detectado en infracción, precisando el momento de constatación de la infracción, lo cual permite que la multa a aplicar guarde relación con la gravedad de los hechos u omisiones que se sancionan.

TITULO III

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

La ley de procedimiento tributario 11.683 no es de aplicación plena, y la tramitación procesal impugnatoria de los recursos de la seguridad social se rige por las normas dictadas por la A.F.I.P., adecuando dicha administración, el procedimiento para la determinación e impugnación de deudas en materia de recursos de la Seguridad Social.

3.1 Determinación de deuda:

El procedimiento de determinación de oficio, según Ley 11.683, modif. por Ley 26.044, se iniciará por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de QUINCE (15) días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de QUINCE (15) días.

La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

En el supuesto que transcurrieran noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo, sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados TREINTA (30) días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la

validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, de lo que se dará conocimiento dentro del término de TREINTA (30) días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la ADMINISTRACION FEDERAL, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno.

Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

Cuando los agentes de retención o percepción -habiendo practicado la retención o percepción correspondiente- hubieran presentado declaraciones juradas determinativas o informativas de su situación frente al gravamen de que se trate o, alternativamente, la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare la retención o percepción practicada a través de los pertinentes certificados, no procederá la aplicación del procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de la ley 11.683, bastando la simple intimación de las sumas reclamadas.

La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las

transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente, y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que ésta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen —a su requerimiento— los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera.

En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género.

Las presunciones establecidas en los distintos incisos Del Artículo 18 ley 11.683 ,según modificación efectuada por Ley 27.430, no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal.

Si la determinación de oficio resultara inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de esta ley.

La determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:

a) Cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.

b) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros).

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS establecerá los vencimientos de los plazos generales tanto para el pago como para la presentación de declaraciones juradas y toda otra documentación.

En cuanto al pago de los tributos determinados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS deberá ser efectuado dentro de los QUINCE (15) días de notificada la liquidación respectiva.

Podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.

En el caso de falta de ingreso a la fecha de los vencimientos de los anticipos que fije la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, ésta podrá requerir su pago por vía judicial. Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la ADMINISTRACION FEDERAL no estará obligada a considerar el reclamo del contribuyente contra el importe requerido, sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses y actualización que correspondan.

La presentación de la declaración jurada en fecha posterior a la iniciación del juicio no enervará la prosecución del mismo.

La prescripción de las acciones y poderes del Fisco en relación con el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los agentes de retención y percepción es de cinco (5) años, contados a

partir del 1º de enero siguiente al año en que ellas debieron cumplirse. Igual plazo de cinco (5) años rige para aplicar y hacer efectivas las sanciones respectivas.

3.2-Suspensión de la Prescripción. Causales:

Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales:

a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta noventa (90) días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia.

Cuando la determinación aludida impugne total o parcialmente saldos a favor del contribuyente o responsable que hubieren sido aplicados a la cancelación -por compensación- de otras obligaciones tributarias, la suspensión comprenderá también la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para exigir el pago de las obligaciones pretendidamente canceladas con dichos saldos a favor.

La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios.

b) desde la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique multa con respecto a la acción penal. Si la multa fuere recurrida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el término de la suspensión se contará desde la fecha de la resolución recurrida hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo;

c) Desde el acto que someta las actuaciones a la Instancia de Conciliación Administrativa, salvo que corresponda la aplicación de otra causal de suspensión de mayor plazo.

Se suspenderá mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de determinación prevista en el artículo 17 de la ley 11.683, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del Capítulo XIII. La suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha de la vista referida.

También se suspenderá desde el dictado de medidas cautelares que impidan la determinación o intimación de los tributos, y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en que se las deja sin efecto.

La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones). Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

La presentación en concurso preventivo o declaración de quiebra del contribuyente o responsable, no altera ni modifica los efectos y plazos de duración de las causales referidas precedentemente, aun cuando hubieran acaecido con anterioridad a dicha presentación o declaración.

Cesados los efectos de las referidas causales, el Fisco contará con un plazo no menor de seis (6) meses o, en su caso, el mayor que pudiera restar cumplir del término de dos (2) años, para hacer valer sus derechos en el respectivo proceso universal, sin que en ningún caso la verificación se considere tardía a los fines de la imposición de costas.

En la oportunidad y forma que en cada caso se establecen se forma un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto y omisión que se atribuyen al presunto infractor. En el caso de las

infracciones formales contempladas por el artículo sin número agregado a continuación del artículo 38 y por el artículo 39 y los artículos sin número agregados a su continuación de la ley 11.683y sus modificatorias, cuando proceda la instrucción de sumario administrativo, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá, con carácter previo a su sustanciación, iniciar el procedimiento de aplicación de la multa con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71 de dicha ley y contenga el nombre y cargo del juez administrativo.

3.3.- RG 3739: La RG 3739 (AFIP), Texto vigente según RG AFIP N° 3780/2015, en su Anexo

I establece un procedimiento administrativo abreviado con relación a determinaciones de deuda en materia de Seguridad Social, disponiendo en cuanto a la Determinación de Oficio de los aportes y/o contribuciones omitidos que para la determinación de la deuda en materia de recursos de la seguridad social, lo siguiente:1.1 Se realizarán de manera global, sobre la base de la información obrante en el Organismo, detallándose en un anexo la cantidad total de trabajadores dependientes involucrados en dicha determinación, individualizados cada uno de ellos con su respectivo Código Único de Identificación Laboral (C.U.I.L.), la remuneración imponible utilizada como base de cálculo de la deuda y el concepto en virtud del cual se determinó la misma. Dicho anexo será notificado a los empleadores juntamente con el acta de determinación de la deuda. De corresponder, se asignará de oficio a cada uno de esos empleados el Código Único de Identificación Laboral (C.U.I.L.), el que será notificado al empleador;1.2. Multas previstas en la Resolución General N° 1.566, texto sustituido en 2010 y sus modificatorias. Juntamente con la determinación de la deuda, se labrará el acta de infracción en la cual se detallará la infracción cometida, la base de cálculo de la sanción y el porcentaje aplicado; 1.3. La Administración Federal podrá efectuar la determinación de deudas de los recursos de la seguridad social mediante la utilización del "Sistema de Cálculo de Obligaciones de la Seguridad Social (SiCOSS) - Módulo de Actas de Inspección"; 1.3.1. El mencionado sistema está desarrollado como un módulo del "Sistema Integrado de Aplicaciones" (S.I.Ap.), operando del mismo modo que la declaración jurada rectificativa por novedad -

Resolución General N° 1.915-.1.3.2. El referido Módulo permite:1.3.2.1. Imprimir el formulario F.8016 "Ajuste por empleado/período. Primera visita";1.3.2.2. Generar en soporte óptico/magnético los archivos de texto obtenidos de la exportación de datos de cada período ajustado;1.3.2.3. Imprimir el o los formularios F.8016 - "Ajustes por Empleado/período. Segunda visita";1.3.2.4. Imprimir el formulario F.8487 "Formulario de acta de inspección", correspondiente al Acta de Inspección determinativa del capital adeudado en concepto de aportes y contribuciones;1.3.2.5. Imprimir la "Boleta de Intereses" correspondiente a los intereses resarcitorios que el sistema calculó automáticamente a la fecha de notificación del acta de inspección.

En los casos descriptos en los puntos 1.1. y 1.3., los empleadores que conformen total o parcialmente las determinaciones de deuda practicadas deberán presentar las declaraciones juradas originales o rectificativas, según corresponda, cumpliendo las normas que al efecto establece la Resolución General N° 3.834 (DGI), texto sustituido por la Resolución General N° 712, sus modificatorias y complementarias.

De verificarse el incumplimiento a lo indicado en el párrafo precedente, una vez firme la pertinente determinación de deuda, el Organismo podrá imputar los importes pagados a los conceptos y períodos que correspondan, en forma nominativa de acuerdo con la información que posea al respecto a fin de su posterior transferencia a los subsistemas de la seguridad social.

Cuando se hubiere aplicado el procedimiento previsto en el punto 1.3 de la RG 3739, de no cumplir el impugnante con lo previsto anteriormente la Administración Federal generará un formulario F.991 por cada período que esté contenido en el acta de inspección, que suplirá la falta de presentación de la o las declaraciones juradas determinativas -formulario F.931, original o rectificativo-.

La impugnación de la deuda determinada o de la infracción constatada deberá presentarse en la dependencia en la cual el contribuyente se encuentre inscripto, dentro de los QUINCE (15) días

hábiles administrativos, contados a partir del día siguiente, inclusive, al de la notificación del acta de inspección determinativa de deuda, del acta de constatación de la infracción o de la intimación de la deuda.

Si el contribuyente impugnara solamente la liquidación de la actualización o los intereses, la impugnación se interpondrá ante la dependencia citada, dentro de los CINCO (5) días hábiles administrativos, contados en la forma indicada en el párrafo anterior.

En el escrito impugnatorio, que deberá estar debidamente suscripto por el responsable o representante legal, el presentante deberá acreditar debidamente su personería e identificar los números de actas, órdenes de intervención, conceptos y períodos fiscales impugnados. Asimismo, sólo podrá efectuar una crítica concreta de los hechos que dieron lugar a la determinación, adjuntando la prueba documental que estuviere en su poder.

Cuando se impugne parcialmente la deuda, deberá cumplirse previamente, respecto de la parte conformada, presentación de las declaraciones juradas F. 931 originales o rectificativas-.

Asimismo, para acreditar dicha conformidad, deberá agregarse al correspondiente escrito de impugnación, una copia del talón de "acuse de recibo de DDJJ" que emite el sistema una vez aceptada la presentación de la declaración jurada, correspondiente a la deuda conformada.

Presentada la impugnación, la dependencia receptora procederá a dejar constancia de la fecha y hora de recepción en el original y copia, si la hubiere, indicando el cargo pertinente, insertando el sello fechador y consignando el apellido y nombres del agente interviniente, seguido de su firma y número de legajo. De acompañarse documentación en fotocopias, éstas deberán estar suscriptas por el contribuyente o responsable o su representante legal. El agente interviniente deberá certificar la autenticidad de la copia, dejando constancia de que se han exhibido los originales respectivos.

En el supuesto que el escrito de impugnación fuere enviado por vía postal o telegráfica, se considerará presentado en la fecha de su imposición en la oficina de correos, agregándose el sobre, sin destruir su sello postal.

En caso de duda deberá estarse a la fecha consignada en el escrito y, en su defecto, se considerará que la presentación se realizó en término. Se reputará, asimismo, presentado en término el escrito que se recibiera en la oficina correspondiente dentro de las DOS (2) primeras horas del día siguiente al del vencimiento del plazo para impugnar.

Recepcionado el escrito de impugnación, éste deberá remitirse a la dependencia encargada de su sustanciación, la que verificará el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) Temporaneidad de la presentación: Haber observado los plazos estipulados en el Artículo 11 de la Ley N° 18.820 y, en su caso, en el Artículo 11 de la Ley N° 21.864 modificada por la Ley N° 23.659;b) Acreditación de la personería : Haber dado cumplimiento a lo dispuesto por los Artículos 31 y 32 del Reglamento de la Ley de Procedimientos Administrativos, aprobado por el Decreto N° 1.759 de fecha 3 de abril de 1972, texto ordenado en 1991, en el mismo acto de la presentación del escrito impugnatorio, acompañando la documentación que acredite la personería invocada. Será aplicable el supuesto previsto en el Artículo 48 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación -de aplicación supletoria según el Artículo 106 del Reglamento citado en el párrafo anterior- en la medida en que se hubieran invocado razones que lo justifiquen. Se considerará suficiente el poder para asuntos judiciales o el Formulario F. 3283/F o F. 3283/J, según corresponda; c) De corresponder, haber cumplido los requisitos detallados anteriormente para impugnaciones parciales(presentación de declaraciones juradas y acuse de recibo);d) Incumplimientos: En caso de falta de cumplimiento de cualquiera de los requisitos formales del escrito de impugnación, el juez administrativo competente dictará una providencia desestimando "in limine" la presentación, la que será irrecurrible.

Las impugnaciones en cuyos escritos se plantee la inconstitucionalidad de leyes, decretos o resoluciones, en los que se sustenta la determinación de la deuda o se invoquen argumentos que

encuadren en la temática jurídica precitada, así como aquellos en los que se cuestione la composición y aplicación de coeficientes de actualización e intereses, deberán concluirse, previa emisión del dictamen jurídico y verificación del cumplimiento de los requisitos del escrito de impugnación anteriormente descriptos, con el dictado de la pertinente resolución por parte del juez administrativo competente, la que será apelable ante la Cámara Federal de la Seguridad Social.

Las impugnaciones de deuda que hubieran cumplido con los recaudos formales establecidos en la RG 3739 y no se fundasen en las causales de planteos de inconstitucionalidad y composición de coeficientes, deberán tramitarse extremándose el cumplimiento de los requisitos de celeridad, economía, sencillez y eficacia durante su sustanciación.

La parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante, podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite. El pedido de vista podrá hacerse verbalmente y se otorgará, sin necesidad de resolución expresa al efecto, en la dependencia en la que se encuentre el expediente, aunque no sea la Mesa de Entradas o Receptoría.

Si el peticionante solicitare la fijación de un plazo para la vista, el mismo se dispondrá por escrito rigiendo a su respecto lo establecido por los Apartados 4 y 5 del inciso e) del Artículo 1° de la Ley de Procedimientos Administrativos.

El día de vista comprende el horario de funcionamiento de la dependencia en la que se encuentre el expediente, sin límites dentro de dicho horario. A pedido del interesado, y a su cargo, se le facilitarán fotocopias de las piezas que el mismo indique.

Si a los fines de interponer un recurso administrativo, la parte interesada necesitare tomar vista de las actuaciones, quedará suspendido el plazo para recurrir durante el tiempo que se conceda al efecto, de acuerdo con lo dispuesto por los Apartados 4 y 5 del inciso e) del Artículo 1° de la Ley de Procedimientos Administrativos. La mera presentación de un pedido de vista, suspende el curso de los plazos, sin perjuicio de la suspensión que cause el otorgamiento de la vista.

En caso que el análisis de la prueba documental acompañada, única admisible o de las medidas que para mejor proveer se dispongan, requieran de la presencia del impugnante, se celebrará una audiencia, la que le será notificada al impugnante con una antelación no menor a DIEZ (10) días. A su finalización la parte interesada podrá alegar sobre la prueba que se hubiere producido. También podrá ejercer ese derecho por escrito, dentro de los DIEZ (10) días posteriores. En todos los casos, las actuaciones deberán permanecer, durante la vista, en el área en que ésta se haya dispuesto. La carga de la prueba será incumbencia de la parte que la ofrezca.

El expediente será remitido al área que tenga a su cargo la emisión del dictamen jurídico y la elaboración del proyecto de resolución de la impugnación, debiéndose observar, en lo pertinente, lo establecido por el inciso c) del Artículo 5° del Reglamento de la Ley de Procedimientos Administrativos, aprobado por el Decreto N° 1.759/72, texto ordenado en 1991.

La Conclusión del proceso se produce por : a) Cese de controversia previo al dictado de la resolución que dirime la impugnación; b) Pago total : Cuando mediare pago total de la deuda impugnada, se intimará al administrado para que en un plazo perentorio de TRES (3) días manifieste si el mismo tiene carácter de puro y simple o si se sujeta a las resultas de la impugnación. Ello, bajo apercibimiento de considerarlo -en caso de silencio- con los efectos liberatorios previstos en el Código Civil y Comercial de la Nación; c) Pago parcial: Cuando con posterioridad a la presentación de la impugnación mediara pago parcial de las sumas reclamadas, se intimará al administrado a efectos que manifieste, dentro del plazo perentorio mencionado en el punto anterior, si el pago es puro y simple, o a resultas de la impugnación, bajo apercibimiento de considerarlo -en caso de silencio- en el primer carácter, teniéndose por desistida la impugnación deducida con relación a los importes de deuda que hubiere cancelado; d) Desistimiento expreso: Si el recurrente desistiera expresamente de la impugnación, las actuaciones se archivarán sin más trámite.

En los supuestos previstos de pago total o desistimiento expreso a 6.4.1.3, serán de aplicación las disposiciones del punto 2 de la RG 3739 en cuanto a la conformidad de la determinación.

El procedimiento concluirá con la elaboración de un dictamen, y finalmente el dictado de la resolución que, dirimiendo la impugnación planteada, emita el juez administrativo competente. La citada resolución se notificará con las formalidades estipuladas en la RG 3739 y se hará constar que es susceptible del recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social. El plazo para deducirlo comenzará a computarse a partir de la notificación de la resolución correspondiente.

En el supuesto que la resolución que resuelve la impugnación hiciera lugar parcialmente a la misma, se podrá reliquidar la deuda en esos términos, notificándosela al contribuyente o responsable mediante una nueva acta, en la que se dejará constancia que la misma no es susceptible de ser impugnada.

Las notificaciones que deban cursarse, en tanto no se trate de los casos previstos en los incisos a) y b) del Artículo 41 del Reglamento de la Ley de Procedimientos Administrativos, aprobado por el Decreto N° 1.759/72, texto ordenado en 1991, se efectuarán por alguna de las modalidades previstas en el Artículo 100 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, en el domicilio fiscal del impugnante. Toda intimación notificada dispondrá un plazo de DIEZ (10) días para su cumplimiento y deberá contener el respectivo apercibimiento bajo el que se cursa.

La notificación de la resolución prevista en este procedimiento anteriormente descrito deberá, asimismo, observar lo dispuesto por el primer párrafo del Artículo 40 y por el Artículo 43, ambos del Reglamento citado en el punto 7.1, haciéndose constar la vía por la que es susceptible de ser revisada la resolución de que se trate.

Los contribuyentes podrán prestar su conformidad total o parcial con la resolución administrativa que se dicte, en cuyo caso deberá observarse el procedimiento dispuesto en el punto 2 de la RG 3739 en cuanto a lo que establece ante la conformidad con la determinación.

Contra las resoluciones que impongan sanciones los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los 15 (quince) días de notificados, los siguientes recursos: a) recurso de

reconsideración para ante el superior; b) recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando fuere viable. El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

TITULO IV

PROCEDIMIENTO JUDICIAL:

4.1.-EJECUCIÓN FISCAL:

El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, se hará por la vía de la ejecución fiscal ,sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En este juicio si el ejecutado no abonara en el acto de intimársele el pago, quedará desde ese momento citado de venta, siendo las únicas excepciones admisibles a oponer dentro del plazo de 5 (cinco) días las siguientes: a) pago total documentado; b) espera documentada; c) prescripción; d) inhabilidad de título, no admitiéndose esta excepción si no estuviere fundada exclusivamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda.

No serán aplicables al juicio de ejecución fiscal las excepciones contempladas en el segundo párrafo del artículo 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el cual es de aplicación supletoria.

Los pagos efectuados después de iniciado el juicio no serán hábiles para fundar excepción. Acreditados los mismos en autos procederá su archivo o reducción del monto demandado con

costas a los ejecutados. Igual tratamiento se aplicará a los pagos mal imputados y a los no comunicados por el contribuyente o responsable en la forma que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cuyo caso se eximirá de las costas si se tratara de la primera ejecución fiscal iniciada como consecuencia de dicho accionar. No podrá oponerse nulidad de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

A los efectos del procedimiento se tendrá por interpuesta la demanda de ejecución fiscal con la presentación del agente fiscal ante el juzgado con competencia tributaria, o ante la mesa general de entradas de la cámara de apelaciones u órgano de superintendencia judicial pertinente en caso de tener que asignarse el juzgado competente, informando según surja de la boleta de deuda, el nombre, domicilio y carácter del demandado, concepto y monto reclamado, así como el domicilio legal fijado por la demandante para sustanciar trámites ante el juzgado y el nombre de los oficiales de justicia ad-hoc y personas autorizadas para intervenir en el diligenciamiento de requerimientos de pago, embargos, secuestros y notificaciones. En su caso, deberán indicarse las medidas precautorias que se peticionan. Asignado el tribunal competente, se impondrá de tal asignación a aquél con los datos especificados precedentemente. Cumplidos los recaudos anteriormente mencionados, el representante del Fisco, estará facultado a librar bajo su firma el mandamiento de intimación de pago por la suma reclamada especificando su concepto, con más el quince por ciento (15%) para responder a intereses y costas, quedando el demandado citado para oponer, en el plazo correspondiente, las excepciones previstas en la ley.

En caso de que el ejecutado oponga excepciones, el juez ordenará el traslado con copias por cinco (5) días al ejecutante, debiendo el auto que así lo dispone notificarse por cédula al representante del Fisco interviniente en el domicilio legal constituido. A los fines de sustanciar las excepciones, resultarán aplicables las previsiones del juicio ejecutivo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Cualquiera sea el tiempo transcurrido en la ejecución, no procederá la declaración de caducidad de la instancia judicial sin previa intimación por cédula a la actora a fin de que se manifieste sobre su interés en su prosecución. La sentencia de ejecución será inapelable, quedando a salvo el derecho de la Administración Federal de Ingresos Públicos de librar nuevo título de deuda y del ejecutado de repetir.

Vencido el plazo sin que se hayan opuesto excepciones, procederá el dictado de la sentencia, dejando expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y costas.

Si no se hubiesen planteado excepciones o una vez que éstas hayan sido tramitadas o que se haya resuelto su tratamiento con el fondo, subsistiendo hechos controvertidos, el vocal, dentro de los diez (10) días, citará a las partes a una audiencia, que presidirá con carácter indelegable. Sobre esta resolución podrá plantearse recurso de reposición. En tal acto recibirá las manifestaciones de las partes con referencia a los hechos controvertidos y a la prueba propuesta. El vocal podrá interrogar a las partes acerca de los hechos y de la pertinencia y viabilidad de la prueba. Oídas las partes, fijará los hechos articulados que sean conducentes a la decisión de la controversia y dispondrá la apertura a prueba o que la causa sea resuelta como de puro derecho. Si alguna de las partes se opusiere a la apertura a prueba, el vocal resolverá lo que sea procedente luego de escuchar a la contraparte. Si todas las partes manifestaren que no tienen ninguna prueba a producir, o que ésta consiste únicamente en las constancias del expediente o en la documental ya agregada y no cuestionada, la causa quedará conclusa para definitiva. Si el vocal decidiera en el acto de la audiencia que la cuestión debe ser resuelta como de puro derecho, elevará los autos a la sala dentro de los diez (10) días. Sobre la apertura a prueba o la declaración de puro derecho podrá plantearse recurso de reposición.

Si hubiese prueba a producir, el vocal resolverá dentro de los diez (10) días sobre la pertinencia y la admisibilidad de las pruebas, fijando un término que no podrá exceder de sesenta (60) días para su producción. A pedido de cualesquiera de las partes, el vocal podrá ampliar dicho término por

otro período que no podrá exceder de treinta (30) días. Mediando acuerdo de partes la ampliación no podrá exceder del término de cuarenta y cinco (45) días.

Vencido el término de prueba o diligenciadas las medidas para mejor proveer que hubiere ordenado o transcurridos ciento ochenta (180) días del auto que las ordena –prorrogables por una sola vez por igual plazo– el vocal instructor, dentro de los diez (10) días, declarará su clausura y elevará, dentro de los cinco (5) días, los autos a la sala, la que dentro de los cinco (5) días los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, por el término de diez (10) días o bien – cuando por auto fundado entienda necesario un debate más amplio– convocará a audiencia para la vista de la causa. Dicha audiencia deberá realizarse dentro de los veinte (20) días de la elevatoria de la causa a la sala y sólo podrá suspenderse –por única vez– por causa del Tribunal Fiscal de la Nación, que deberá fijar una nueva fecha de audiencia para dentro de los treinta (30) días posteriores a la primera.

Cuando no debiera producirse prueba o vencido el término para alegar, o celebrada la audiencia para la vista de la causa, en su caso, el Tribunal Fiscal de la Nación pasará los autos para sentencia.

El Tribunal Fiscal de la Nación podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa o, si lo estimare conveniente, dar las bases precisas para ello, ordenando dentro de los diez (10) días a las reparticiones recurridas que practiquen la liquidación en el término de treinta (30) días prorrogables por igual plazo y una sola vez, bajo apercibimiento de practicarlas el recurrente.

Dentro de los cinco (5) días se dará traslado de la liquidación practicada por las partes por un plazo de cinco (5) días. Vencido este plazo o una vez recibida la contestación, el Tribunal Fiscal de la Nación resolverá dentro de los diez (10) días. Esta resolución será apelable en el plazo de quince (15) días, debiendo fundarse el recurso al interponerse.

4.2.-RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL:

Las dependencias de la AFIP competentes para tramitar las impugnaciones y/o recursos que interpongan los contribuyentes y/o responsables por deudas determinadas o infracciones constatadas en materia de recursos de la seguridad social se encuentran identificadas en la Disposición (AFIP) 256/2015, modificada por su similar N°226/2016.

4.2.1.Recurso de Apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social. Solve et repete.-

En los casos de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social , en lo que respecta a la Liquidación de la deuda, para el cumplimiento del requisito previsto en el Artículo 15 de la Ley N° 18.820, el contribuyente podrá solicitar que se practique la liquidación de la deuda dentro de los DIEZ (10) días de notificado de la resolución respectiva, en el caso de domiciliarse en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y dentro de los QUINCE (15) días, de domiciliarse en el resto del país.

La solicitud de liquidación no interrumpe ni suspende el plazo para apelar. De no efectuarse tal solicitud, el apelante deberá practicar la liquidación y proceder al pago del monto resultante. Si la liquidación del apelante no fuera conformada por este Organismo, se le notificará tal circunstancia acompañándose una nueva liquidación para su pago.

Las liquidaciones que se practiquen en cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior podrán impugnarse dentro de los CINCO (5) días contados desde la fecha de su notificación, quedando resuelta la disconformidad por el área competente, con el alcance de cosa juzgada en sede administrativa. Se procederá a notificar al impugnante, acompañándose, de corresponder, una nueva liquidación para su pago.

En cuanto al Pago previo, La obligación de ingreso establecida por el Artículo 15 de la Ley N° 18.820, como condición previa para acceder al recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, deberá efectivizarse mediante transferencia electrónica de fondos, utilizando el

Volante Electrónico de Pagos (VEP) dispuesto por la Resolución General N° 1.778, sus modificatorias y complementarias. La confección del respectivo volante de pago se efectuará considerando lo que, para cada ítem, se indica a continuación: a) Contribuyente y/o responsable: será nominativo, es decir, con identificación del titular del depósito; b) Impuesto, concepto y subconcepto: se utilizarán los códigos "499/019/019",c) Período fiscal: se informará el que corresponda a la deuda objeto de la determinación impugnada. Si ésta comprendiera más de un período se indicará el más reciente.

El recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social deberá ser presentado dentro de los TREINTA (30) días de notificada la resolución que resuelve la impugnación, si el recurrente se domicilia en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o dentro de los CUARENTA Y CINCO (45) días, si se domicilia en cualquier localidad del resto del país, de conformidad con lo establecido por el Artículo 9° de la Ley N° 23.473 y sus modificaciones, en la dependencia de esta Administración Federal que, según el caso, se indica a continuación: Apelación de la resolución administrativa :1. Contribuyentes y responsables que se encuentren en el ámbito de la Subdirección General de Coordinación Operativa de los Recursos de la Seguridad Social de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social: en la División Técnico Jurídica interviniente dependiente de cada una de las Direcciones Regionales de los Recursos de la Seguridad Social que se indique en la notificación de la mencionada resolución; 2. Resto de contribuyentes: en la dependencia en la cual se encuentren inscriptos.

A los fines de la determinación del plazo previsto en este punto se considerará la ubicación del domicilio fiscal del apelante.

Presentado el recurso de apelación se procederá a la elevación del expediente ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, previa verificación del cumplimiento del depósito previsto en el Artículo 15 de la Ley N° 18.820, en los términos de la Resolución General N° 3.488.

Ante el incumplimiento de la aludida obligación se notificará al contribuyente o responsable el rechazo de la presentación, quedando habilitado este Organismo para iniciar las acciones tendientes al cobro de la deuda pertinente.

Lo indicado en este punto no será de aplicación respecto de las presentaciones encuadradas por el contribuyente o responsable como recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, cuando las actuaciones no hubieran tramitado como impugnación en los términos del presente Anexo. Dichas presentaciones deberán ser rechazadas mediante una providencia simple.

Llegadas las actuaciones administrativas a la C.F.S.S., la sala competente analizará en primer lugar, el cumplimiento del requisito del depósito previo (art. 15 ley 18.820 y modif.) por parte del recurrente para disponer, en su caso, la apertura de la instancia judicial. Posteriormente, conocerá sobre la cuestión de fondo planteada y dictará la respectiva sentencia, revocando el acto administrativo en forma total o parcial, o bien, lo confirmará en todo o en parte y se pronunciará, además, sobre las costas.

En el supuesto que la Cámara Federal de la Seguridad Social confirme la deuda determinada por esta Administración Federal, los fondos depositados de conformidad con el pago previo serán transferidos a los subsistemas de la seguridad social, a cuyo fin el responsable deberá efectuar la re-imputación de los mismos presentando el formulario de declaración jurada F.399 o una nota -en los términos de la Resolución General N° 1.128- con el detalle de los conceptos y períodos a los que corresponda sean imputados los fondos, en ambos supuestos dentro de los QUINCE (15) días de notificada la sentencia. Transcurrido dicho plazo sin que el contribuyente realice la correspondiente re-imputación, este Organismo procederá a efectuarla de oficio de acuerdo con lo resuelto en sede judicial.

Una vez firme la pertinente determinación de deuda, por haber sido consentida o hallarse ejecutoriada, esta Administración Federal determinará la obligación omitida, en su caso en forma

nominativa, sobre la base de la información que posea al respecto, la que suplirá a la declaración jurada omitida o la que hubiere sido presentada en defecto.

En caso de haberse aplicado el procedimiento previsto mediante el SiCOSS, los fondos depositados de conformidad con el pago previo, serán transferidos a los distintos subsistemas de la seguridad social, a través de la generación del formulario F.991, no siendo de aplicación en este supuesto lo indicado en el segundo párrafo del punto 9.6 de la RG 3739.

Cuando el recurso presentado ante la Cámara Federal de la Seguridad Social fuere favorable al contribuyente, éste podrá utilizar los fondos depositados de conformidad con lo previsto como pago previo para la cancelación de otras obligaciones de la seguridad social, a cuyo fin deberá presentar el formulario de declaración jurada F.399. Cuando el responsable no solicitare la imputación referida precedentemente, este Organismo dispondrá la devolución de los fondos aludidos en el plazo establecido en la sentencia.

En caso de haberse aplicado el procedimiento previsto en el punto 1.3 de la RG 3739 (SiCOSS), además, esta Administración Federal procederá a anular el o los formularios F.991 que se hubieren generado con motivo de las deudas que originaron la sentencia.

De no presentarse el recurso de apelación en tiempo y forma, la resolución administrativa quedará firme y consentida y el Fisco estará habilitado para emitir el pertinente certificado de deuda para proceder a su cobro ejecutivo por vía del juicio de ejecución fiscal.-

4.2.2. Recurso Extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Contra la sentencia dictada por la C.F.S.S., tanto la AFIP como el contribuyente podrán interponer el Recurso Extraordinario (art 256 CPCCN sptes y cdantes), cuando se verifiquen los supuestos contemplados en el art 14 de la ley 48, a saber: a) Cuando en el pleito se haya cuestionado la validez de un tratado, de una ley del Congreso o de una autoridad ejercida en nombre de la Nación y la decisión haya sido contra su validez; b) Cuando la validez de una ley,

decreto o autoridad de provincia se haya cuestionado, bajo la pretensión de ser contraria a la Constitución Nacional, a los tratados o leyes del Congreso y la decisión sea a favor de la validez de la ley o autoridad de provincia.

El plazo para recurrir es de 10 días hábiles judiciales contados a partir de la notificación de la sentencia objeto del recurso y deberá presentarse ante la misma sala que dictó la referida sentencia, además de cumplir con las formalidades impuestas por la Acordada 4/2007 de la C.S.J.N. para habilitar su tramitación. Por esta acordada la C.S.J.N. aprobó un reglamento que deberán observar los escritos de interposición del recurso extraordinario y del recurso de queja por denegatoria del recurso extraordinario. En el supuesto que el recurrente no cumpla con algún o algunos de los recaudos exigidos o lo haya hecho de modo deficiente, la C.S.J.N. desestimaré la presentación mediante la sola mención de la norma reglamentaria pertinente salvo que, en su sana discreción, el incumplimiento no constituya un obstáculo insalvable para admitir el recurso extraordinario o el recurso de queja.

De no presentarse el recurso extraordinario en tiempo y forma, la sentencia judicial quedará firme y consentida. En el caso que la sentencia de la Cámara Federal que haya quedado firme sea en contra del contribuyente, el Fisco estará habilitado a emitir el pertinente certificado de deuda para proceder a su cobro ejecutivo por vía del juicio de ejecución fiscal, según lo normado en los arts. 92 y siguientes de la ley 11.683. La C.S.J.N. a partir del fallo de fecha 15 de junio de 2010 dictado en la causa " AFIP c/ Intercop S.R.L. s/ ejecución fiscal", declaró la inconstitucionalidad de este art. 92 de la ley 11.683 en cuanto contiene una inadmisibles delegación a favor de la AFIP de atribuciones relativas a la función judicial pues el agente fiscal no puede, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, trabar embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor. La reciente jurisprudencia ha limitado el accionar fiscal en este tipo de juicios de ejecución fiscal de manera que, en la actualidad, sólo el juez del proceso está facultado para trabar medidas cautelares que afecten el patrimonio del contribuyente.

4.2.3.-Recurso de Queja por Denegatoria del Recurso Extraordinario

En el supuesto que el recurso extraordinario sea denegado por el Tribunal actuante, el recurrente podrá interponer directamente ante la C.S.J.N. y dentro del plazo de cinco (5) días hábiles judiciales de notificada la denegatoria aludida, el recurso de queja por denegación del recurso extraordinario de acuerdo con el art. 282 y siguientes del C.P.C.C.N.

El quejoso, para la procedencia de este recurso, deberá cumplir con las formalidades impuestas por la Acordada 42/2018 de la C.S.J.N.

Para habilitar la queja, el interesado deberá efectuar un depósito de garantía que es un monto fijado por la Acordada 42/2018 de la C.S.J.N., en la actualidad de pesos cuarenta mil (\$40.000), haciendo constar que este recurso no tiene efecto suspensivo de manera que la Administración estará habilitada a promover el juicio de ejecución fiscal previsto por el art. 92 de la ley 11.683 a fin de ejecutar compulsivamente la deuda.

4.2.4.Planteo de inconstitucionalidad:

Cuando en la impugnación sólo se plantee la inconstitucionalidad de leyes, decretos o resoluciones o se invoquen argumentos jurídicos de análogas características o cuando se cuestione la composición y aplicación de coeficientes de actualización y de intereses, el juez administrativo competente dictará resolución, previa emisión del dictamen jurídico. Dicha resolución será apelable ante la Cámara Federal de la Seguridad Social (punto 6 Anexo-RG 79/98 y modif.).

4.2.5.-Resultado de la sentencia definitiva: A favor de la A.F.I.P. o del Contribuyente.

* **A favor de la AFIP :** En el supuesto que la sentencia definitiva confirme la deuda determinada por la AFIP, los fondos depositados en forma previa serán transferidos a los subsistemas de la seguridad social a cuyo fin el contribuyente deberá efectuar la re-imputación de los mismos en el plazo de quince días hábiles de notificada la sentencia respectiva, presentando el formulario de declaración jurada pertinente o una nota de acuerdo con la

R.G.(A.F.I.P.) 1128, detallando los conceptos y períodos a imputar. Transcurrido el plazo señalado sin que el contribuyente formalice la aludida presentación, la A.F.I.P., deberá devolver los oficios siguiendo las pautas de la sentencia judicial.

* **A favor del Contribuyente:** Cuando la sentencia judicial sea favorable al contribuyente, éste podrá utilizar los fondos depositados oportunamente a raíz del depósito previo exigido para tramitar la apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, para cancelar otras obligaciones de la seguridad social a cuyo fin deberá presentar el formulario de declaración jurada pertinente para su re-implementación.

Cuando el contribuyente no afectare los fondos depositados a cancelar otras obligaciones de la seguridad social, la A.F.I.P. dispondrá la devolución de los fondos en el plazo fijado en la sentencia.

Por disposición (A.F.I.P.) 256/15 de AFIP se establece que en los casos que, mediando sentencia a favor del contribuyente y/o responsable –pto. 10.7 del anexo de la Res. Gral. A.F.I.P. 79/98, sus modificatorias y complementarias–, éste no utilizare los fondos depositados en cumplimiento con el depósito previo exigido por el art. 15 de la ley 18.820 y sus modificaciones, para cancelar otras obligaciones de la Seguridad Social pendientes de pago, el Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales y las Agencias sede, Agencias y distritos dependientes de las Direcciones Regionales a cuyo cargo se encuentre el control de las obligaciones correspondientes a los recursos de la Seguridad Social del recurrente deberán practicar –ante el Juzgado Federal competente– la traba de embargo sobre la suma sujeta a devolución, con el objeto de asegurar la cancelación de las referidas obligaciones.

4.3- DELITOS RELATIVOS A LA SEGURIDAD SOCIAL:

La ley 27.430 en cuanto al Régimen Penal tributario, referido a delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social, en el Capítulo IX, Título II, establece:

a) **Evasión Simple (art 5)**: Se establece pena de prisión de dos (2) a seis (6) años para el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes.

Aquí el *bien jurídico tutelado* es la seguridad social, la evasión es por recursos de la seguridad social. La *acción típica* consiste en que el agente, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, por acción u omisión, evada total o parcialmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, y se supere el monto fijado como condición objetiva de punibilidad.

Se enumeran dos medios de comisión: las declaraciones engañosas y la ocultación maliciosa; aunque luego el artículo emplea la fórmula amplia de " cualquier otro ardid o engaño ", a fin de comprender una pluralidad de maniobras.

En cuanto a la *Condición objetiva de punibilidad*, el tipo penal exige la verificación que el monto evadido supere la suma de doscientos mil pesos por cada período, lo que no incluye los intereses porque se toma el monto histórico de la evasión. Por ello la condición objetiva de punibilidad debe compararse al momento de la comisión del hecho delictivo. Las evasiones por debajo de ese monto mínimo quedarán impunes como delitos previsionales.

El *autor* de este delito será el obligado, es decir aquel que está compelido legalmente al pago de los aportes y contribuciones correspondientes al sistema de la seguridad social, sea persona física como de existencia ideal, una mera asociación de hecho o, incluso, un ente carente de la calidad de sujeto de derecho si las normas tributarias o previsionales le asignan tal carácter.

La *consumación* se perfecciona con la evasión total o parcial de los aportes o contribuciones.

La evasión previsional simple es un *delito doloso*; el autor debe tener conocimiento efectivo de los elementos objetivos del tipo penal y la voluntad del agente de evadir concretamente los aportes o contribuciones de la seguridad social. La *penalidad* será de dos a seis años

b) Evasión Agravada (art.6) : La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5° (Evasión Simple), por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos: a) El monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000);b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000);c) Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000).

En cuanto a la acción típica, esta modalidad agravada se remite a la conducta que describe el tipo básico del art. 5; y se agrava por el monto evadido. A su vez, a través de esta modalidad calificada se castiga la actuación del testaferro.

c) Apropiación indebida de Recursos de la Seguridad Social (art.7): Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo

de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

En el juego de los sujetos, posibles evasores, el empleador cumple el papel de agente de retención y el empleado es el verdadero *obligado*, ya que con sus fondos se debe ingresar los recursos de la seguridad social, por lo que el *sujeto activo* de este delito previsional sólo puede ser el agente de retención de los aportes, es decir, que únicamente lo será el empleador, quien es el encargado de descontar de la remuneración del trabajador el porcentaje correspondiente al aporte del empleado.

Para la *consumación* de este delito no se requiere ninguna intimación previa; basta con el vencimiento del plazo que determina el tipo penal, es un delito instantáneo, pues la acción típica se agota en el momento, y no es admisible la tentativa.

En cuanto a la *culpabilidad* es un delito doloso, el autor debe saber que él es un agente de retención de los aportes del sistema de la seguridad social nacional; y debe existir la voluntad concreta de no depositarlo en el plazo que fija la norma. La existencia del elemento de culpabilidad deberá ser valorada por el magistrado a la luz de las constancias de la causa, sin que exista algún tipo de prueba privilegiada.

La ley 27.430 en su Título IX, Título IV establece disposiciones generales, a saber: * Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en esta ley. En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.(art 12); *Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen

intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz. Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3 (art. 13); *En el caso de la evasión agravada además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez (10) años (art. 14); *El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena. b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro (4) años de prisión. c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los

ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión (art. 15); * En los casos de evasión simple y evasión agravada la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada (art. 16);* Las penas establecidas por la ley 27.430 serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas (art. 17).-

La ley 27.430 en su título V establece el procedimiento a seguir, prescribiendo que el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho

organismo .El organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito. La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación. La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales, que establece que cuando las infracciones surgieren con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera, se entenderá que la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente. Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la

autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial. Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en esta ley, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y/o toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos. Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, juntamente con el organismo de seguridad competente. Los planteos judiciales que se hagan respecto de las medidas de urgencia o autorizaciones no suspenderán el curso de los procedimientos administrativos que pudieren corresponder a los efectos de la determinación de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social. Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de esta ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal económico. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal. Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.

La ley en análisis, ley 27.430, invita en su articulado a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a adherir en cada una de sus jurisdicciones al régimen procesal previsto en el Título V y que fuera desarrollado en los párrafos anteriores.

Suspensión de la Prescripción: La prescripción para aplicar sanciones se suspenderá desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva.

TITULO V

SANCIONES APLICADAS POR EL MINISTERIO DE PRODUCCIÓN Y TRABAJO . RENATEA.-

5.1.- Ministerio de Producción y Trabajo. Multas. RG 655/05.Procedimiento para la comprobación y juzgamiento de las infracciones a que se refieren los Capítulos B), E), G), I) y J) de la Resolución General N° 1566 AFIP.RG 655/05 y sus modificaciones, RG 37/07 y RG 611/2010:

En sede administrativa se procede a realizar el trabajo de verificación de la situación registral en el momento de realizarse la fiscalización, comprobando:

1. Alta de empleador: se verifica en la Base de Empleadores de la AFIP si el empleador está inscripto como tal.
2. Aportes jubilatorios: se verifica en el SIJP si todos los trabajadores relevados están registrados en la declaración jurada del empleador en el período anterior a la fecha de relevamiento.
3. Alta de los trabajadores en el sistema “Mi Simplificación - Registro de Altas y Bajas en Materia de Seguridad Social”: se verifica en la base de la AFIP si todos los trabajadores relevados cuentan con el alta correspondiente.

En el caso de que se detecte alguna irregularidad se procede a notificar al empleador acerca de la apertura de un sumario y la posibilidad de presentar su descargo. En ese momento el administrado podrá presentar la documentación que considere pertinente en una audiencia. Con esta documentación y los resultados de una segunda verificación (a efectos de comprobar si se han rectificado las irregularidades detectadas) la Dirección de Resolución de la Fiscalización procede a dictar una resolución, la cual puede ser absolutoria o condenatoria. Los empleadores que rectifican

las irregularidades antes de la audiencia se ven beneficiados con importantes reducciones en el monto de las multas impuestas. Si los empleadores no abonan la multa, el Ministerio de Producción y Trabajo procede a ejecutarla judicialmente.

El Procedimiento para la comprobación y juzgamiento de las infracciones a que se refieren los Capítulos B) Falta de Inscripción, E) Negativa infundada a suministrar información, G) Incumplimiento a la tramitación en término de la clave temprana, I) Presentación extemporánea de planillas o de declaraciones juradas informativa del personal ocupado y J) Archivar y mantener a disposición la documentación relativa a las cargas de familia, de la Resolución General N° 1566 AFIP se encuentra regulado en la RG 655/05 y sus modificaciones, RG 37/07 y RG 611/2010, el cual establece que la autoridad de aplicación si verifica la comisión de infracciones procede a labrar acta de comprobación. Asimismo si de actuaciones administrativas o judiciales emane evidencia de la comisión de infracciones, el funcionario administrativo interviniente formulará dictamen acusatorio el que será remitido a la autoridad de aplicación.

La apertura del sumario junto con el acta de comprobación será notificada al empleador en su domicilio fiscal, o de no tenerlo en el legal o en su defecto en el domicilio de la fiscalización. Dicho sumario se realizará en la Dirección de Inspección General cuando el domicilio fiscal del imputado se encuentre en la ciudad autónoma de Buenos Aires; o en la sede del Ministerio de Producción y Trabajo con jurisdicción territorial en el domicilio fiscal del imputado, o en el legal o en el cual se realizó la fiscalización según corresponda.

Al celebrarse la audiencia el imputado debe comparecer personalmente o por representante a acreditar identidad y manifestar su domicilio real o legal bajo juramento, siendo válidas las notificaciones efectuadas en el domicilio fiscal. Si no tuviere domicilio fiscal deberá constituirlo y expresar la titularidad o no del establecimiento donde se ha comprobado a infracción. La personería invocada podrá acreditarse dentro de los cinco días de celebrada la audiencia mencionada. Ante la

falta de acreditación de la personería en dicho plazo como así también por la incomparecencia a la audiencia, la autoridad de aplicación declarará la rebeldía del imputado continuando el trámite.

En la audiencia de descargo, cuya citación se realizó en el acta de comprobación, el imputado deberá ofrecer la prueba de que intente valerse, es su carga, y la autoridad de aplicación ordenará la producción de la prueba que considere conducente para la resolución de las actuaciones o rechazará fundadamente la que fuere manifiestamente improcedente, superflua o meramente dilatoria. En cuanto a la prueba testimonial, hasta cinco testigos pueden ofrecerse y con respecto a la informativa el imputado debe acreditar el diligenciamiento de los oficios dentro del plazo de cinco días de ofrecida, no pudiendo producirla con posterioridad.

La resolución del sumario será dictada por la Dirección de Resolución de la Fiscalización en un plazo no mayor de treinta días, contados a partir de la recepción de la integridad de las actuaciones. Dicha resolución debe fundarse y notificarse al empleador imputado por los medios establecidos por el art. 100 de la ley 11.683, es decir, que debe notificarse según el caso por carta certificada con aviso de retorno, personalmente mediante un empleado de la A.F.I.P., por nota numerada, por volante de intimación de pago, por cédula, por telegrama, por comunicación informática, por edictos publicados en el Boletín Oficial.

La resolución que impone la sanción podrá ser impugnada y/o recurrida.

En los casos de infracciones por falta de inscripción , negativa infundada a suministrar información , en el caso de archivar y mantener a disposición la documentación relativa a las cargas de familia , falsa declaración o adulteración de datos referentes a los beneficiarios, o por ocupación de trabajadores en relación de dependencia sin la debida registración y declaración; podrá impugnarse administrativamente en el plazo de quince días contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución que se impugna por ante la dependencia donde tramitó el expediente del sumario. Tal impugnación deberá ser por escrito y fundada manifestando expresamente la parte

del acto que le causó agravios al empleador imputado. La Dirección de Resolución de la Fiscalización dictará la resolución definitiva que pondrá fin a la instancia administrativa, dentro de los treinta días contados a partir de la recepción de la integridad de las actuaciones. También la resolución que impone la sanción podrá ser recurrida ante la Cámara Federal de la Seguridad Social en el plazo de treinta días de notificado el acto administrativo si el recurrente se domicilia en la ciudad autónoma de Buenos Aires o de cuarenta y cinco días si se domicilia en el interior del país, ante el mismo órgano administrativo que dictó la resolución recurrida con firma de letrado y expresión de agravios, previo pago de la multa impuesta.

Las sanciones de multa con accesoria de clausura por infracciones referidas en el Cap. J de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.566/03, texto sustituido en 2004, serán recurribles en sede administrativa dentro de los cinco días contados a partir del día siguiente de la notificación, debiendo presentarse el recurso por ante la dependencia que instruyó el sumario y será la Dirección Nacional de Fiscalización, quien deberá expedirse en un plazo no mayor de diez días. Resultará aplicable –en lo pertinente– lo dispuesto por el art. 77 y cc. de la Ley 11.683 (t.o. por Dto. 821/98) y sus modificatorias.

Si la resolución sancionatoria la dictó la Dirección Nacional de Fiscalización, por ausencia del director de Inspección Federal, el recurso previsto mencionado en el párrafo anterior, será resuelto por el subsecretario de Fiscalización del Trabajo y de la Seguridad Social.

La decisión que resuelve el recurso administrativo será recurrible dentro de los cinco días de notificada la resolución. El recurso debe ser interpuesto y fundado en sede administrativa.

La Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Producción y Trabajo tendrá a su cargo la ejecución de las multas impuestas, las cuales deberán depositarse en el Banco de la Nación Argentina o en sus sucursales, siguiendo el procedimiento de ejecución fiscal previsto en el art. 92 y sigtes. de la Ley 11.683 (t.o. por Dto. 821/98) y sus modificatorias, sirviendo de suficiente título la

copia autenticada de la resolución condenatoria o la certificación del importe de la multa que expida la Dirección de Inspección Federal.

5.2.- Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios (RENATRE). .Ley 25.191.Sanciones. Normas de Procedimiento para la comprobación y juzgamiento de las infracciones de la ley 25.191 y sus normas complementarias y reglamentarias. Res. Conjunta 379/2005. Res. 188/2013:

El RENATRE (Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores) fue forjado en un marco donde el Estado estaba ausente, surgió para luchar por la dignificación del trabajador rural y su familia a través de la Ley 25.191. A pesar de los claros avances, en diciembre del año 2011, se impulsa la sanción de la Ley 26.727 (Nuevo Régimen de Trabajo Agrario) traspasando las funciones, el personal y el patrimonio del RENATRE al RENATEA (Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios), que pasó a depender directamente del Gobierno Nacional. El Renatea se creó en enero de 2012, como complemento del estatuto del peón rural, con el objetivo de ampliar los derechos de los trabajadores rurales. La Corte Suprema, a finales de 2015, confirmó un fallo de la justicia “Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores c/ Poder Ejecutivo Nacional y otro s/ acción de amparo” que declaraba inconstitucional la creación del Renatea. Por Decreto N° 1014/2016 se declaró la reorganización institucional del REGISTRO NACIONAL DE TRABAJADORES Y EMPLEADORES AGRARIOS —RENATEA— y el restablecimiento del REGISTRO NACIONAL DE TRABAJADORES RURALES Y EMPLEADORES – RENATRE, a partir del 1° de enero de 2017. Por el artículo 61 de la Ley N° 27.341, se derogaron los artículos 106 y 107 de la Ley 26.727, y se dispuso el restablecimiento de la vigencia de la ley 25.191 en su redacción original junto con la normativa reglamentaria a partir del 1° de enero de 2017.

Por consiguiente se produjo el re-establecimiento del Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores (Renatre), institución que volvió a funcionar a partir del 1 de enero de 2017, como

Ente de Derecho Público no Estatal, de conformidad con lo establecido en la Ley N° 25.191 sancionada con fecha 3 de noviembre de 1999.

La ley 25.191 que crea el Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores (RENATRE) dispone en su capítulo IV las sanciones que serán aplicables al empleador que no cumpla con las obligaciones establecidas en dicha ley. La misma clasifica las sanciones en infracción leve, grave y muy grave. Se considerará leve si el empleador no informa al Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores o su Delegación, trimestralmente, lo que requiera la autoridad de aplicación sobre la celebración, ejecución y finalización del trabajo rural; será grave cuando: a) No exhiba la Libreta de Trabajo; b) No registre en la libreta desde la fecha de ingreso todos los datos relativos al inicio, desarrollo y extinción de la relación laboral; c) No tener la Libreta de Trabajo en el lugar de prestación de servicios hasta la finalización de la relación laboral; d) No entregar la Libreta de Trabajo al finalizar la relación laboral; y será muy grave si se da las siguientes circunstancias: a) No requerir del trabajador la Libreta en forma previa a la concertación de la relación laboral; b) No tramitar la Libreta de Trabajo ante el organismo correspondiente, en caso que el trabajador no contara con la misma por ser éste su primer empleo o por haberla extraviado.

Las sanciones leves se sancionarán con *Apercibimiento* si es la primera infracción leve, y se tendrán en cuenta los antecedentes y circunstancias de cada caso, los cuales serán evaluados con la autoridad administrativa de aplicación. O bien se sancionarán con Multas de ochenta pesos (\$ 80) a doscientos cincuenta pesos (\$ 250).

Las sanciones graves se sancionarán con multas de doscientos cincuenta pesos (\$ 250) a mil pesos (\$ 1.000), por cada trabajador afectado por la infracción.

En caso de reincidencia respecto a las infracciones graves, la autoridad administrativa podrá adicionar a los montos máximos de la multa una suma que no supere el diez por ciento (10%) del

total de las remuneraciones que se hayan devengado en el establecimiento en el mes inmediatamente anterior al de la constatación de la infracción.

Las *infracciones muy graves* serán sancionadas con multa de mil pesos (\$ 1.000) a cinco mil pesos (\$ 5.000) por cada trabajador afectado por la infracción.

En los supuestos de reincidencias en infracciones muy graves se podrá clausurar el establecimiento hasta un máximo de diez días manteniéndose entre tanto el derecho de los trabajadores al cobro de las remuneraciones.

PROCEDIMIENTO PARA LA COMPROBACION Y JUZGAMIENTO DE LOS INCUMPLIMIENTOS A LA LEY N° 25.191. Resolución Conjunta 379/2005:

La Res. Conjunta 379/2005 y 369/2005 establecen el procedimiento que se aplicará en toda la Nación para la comprobación y el juzgamiento de las infracciones de los empleadores que se configuren por incumplimiento a las normas establecidas por la Ley N° 25.191. La competencia para la sustanciación del procedimiento sancionatorio será del REGISTRO NACIONAL DE TRABAJADORES RURALES Y EMPLEADORES (RENATRE).

El procedimiento se instruirá e impulsará de oficio o por denuncia formulada ante el RENATRE. Tales denuncias deberán reunir los siguientes requisitos: a) La relación circunstanciada de los hechos que se reputen constitutivos de la infracción; b) El apellido y nombre o Razón Social, domicilio y demás datos de identidad del empleador presunto infractor.

Los inspectores actuarán de oficio o por denuncia, confeccionarán actas circunstanciadas de su actuación y estarán facultados para: a) Ingresar a los lugares sujetos a inspección, sin necesidad de notificación previa ni de orden judicial de allanamiento, b) Requerir información y realizar las diligencias probatorias que consideren necesarias, incluida la identificación de las personas que se encuentren en el centro de trabajo inspeccionado; c) Exigir a todo empleador la exhibición de la

documentación requerida por la legislación laboral aplicable a la actividad, al solo efecto de verificación del cumplimiento de las obligaciones que le impone la Ley N° 25.191.

Los inspectores estarán habilitados para requerir directamente el auxilio de la fuerza pública a los fines del cumplimiento de su cometido.

Estas actas labradas por los inspectores harán fe mientras no se pruebe lo contrario.

En la confección del acta de infracción se deberá consignar: a) Lugar, día y hora en que se efectúa la verificación; b) Identidad del presunto infractor; c) Descripción de la infracción verificada, refiriéndola a la norma infringida; d) Indicación de las personas que se hallen presentes en el acto y del carácter que invocan; e) Firma del inspector actuante, con aclaración de nombre y apellido.

En base al acta de infracción, se dispondrá: a) Ordenar la ampliación de la investigación en aquellos aspectos que se considere necesario. A tal fin se podrá disponer la realización de nuevas verificaciones o la ampliación de las ya realizadas, y en general, dictar toda providencia que permita salvar insuficiencias, omisiones o errores de trámite o de constatación; b) Su desestimación, cuando los hechos investigados no configuren infracción, o, c) La apertura del sumario.

El sumario tramitará por ante la Gerencia de Asuntos Jurídicos del REGISTRO NACIONAL DE TRABAJADORES RURALES Y EMPLEADORES (RENATRE), quien podrá requerir la intervención de todas las dependencias que integran la estructura orgánica del citado Registro.

En el despacho que ordene la apertura del sumario, o mediante resolución posterior, se fijará audiencia para que el imputado formule aquellos descargos que estime convenientes, y ofrezca la prueba, a cuyo efecto será citado con una anticipación no menos a TRES (3) días hábiles administrativos, mediante despacho telegráfico colacionado o cédula de notificación. Serán de aplicación, en lo pertinente, las disposiciones de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley N° 18.695.

Por art. 2° de la Resolución N° 7/2006 del Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores se sustituye la audiencia prevista en el presente artículo por la presentación mediante escrito fundado, de los descargos que se estimen pertinentes.

La citación prevista del imputado comprenderá la estimación provisoria de la multa. Asimismo podrá optar por el pago voluntario del SESENTA POR CIENTO (60%) de los importes así estimados hasta el momento de la audiencia fijada en virtud del auto de apertura del sumario y siempre que acredite el cumplimiento actual de las obligaciones que motivaran la apertura del sumario.

El pago se efectuará a través de una entidad bancaria habilitada al efecto por el RENATRE y deberá acreditarse en los actuados, acompañando la correspondiente boleta de depósito, en cuyo caso se procederá al archivo de las actuaciones.

La primera notificación, citación o emplazamiento, deberá contener la transcripción del auto de apertura del sumario o copia del mismo y dirigirse al domicilio que surja de las constancias existentes en el RENATRE, el que se considerará válido a esos efectos.

En la primera actuación, el empleador constituirá domicilio en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o en el radio urbano provincial donde tramiten las actuaciones, el cual subsistirá a los efectos de todas las notificaciones mientras no se constituya uno nuevo.

La instrucción sumarial no podrá durar más de SESENTA (60) días. Recibido el descargo o vencido el plazo para hacerlo y producida la prueba o vencido el plazo para producirla, se elaborará el proyecto de resolución sugiriendo la condena y el monto de la multa, en los casos que corresponda, o la desestimación de la actuación.

Para graduar la sanción, se tendrá en cuenta su finalidad, la naturaleza de la infracción, la importancia económica del infractor y el carácter de reincidente que éste pudiera revestir.

Concluido el trámite, las actuaciones serán elevadas al Presidente del RENATRE, para el dictado de la resolución definitiva.

La resolución definitiva será fundada y deberá condenar al imputado, fijando, en su caso, la multa correspondiente, o su absolución.

La resolución será notificada al imputado por cédula o carta documento dirigida al domicilio constituido o al que corresponda, con transcripción de la parte dispositiva.

Las sanciones impuestas por el RENATRE podrán ser recurridas por ante el MINISTERIO DE PRODUCCIÓN Y TRABAJO, dentro del plazo de QUINCE (15) días de notificadas, en la forma y condiciones previstas en los artículos 94, siguientes y concordantes del Reglamento de Procedimientos Administrativos. Decreto 1759/72 (t.o. 1991). La apelación será presentada ante la sede del RENATRE más próxima al domicilio del empleador fiscalizado, y tramitada por la Gerencia de Asuntos Jurídicos del RENATRE, la cual girará las actuaciones y sus antecedentes al MINISTERIO DE PRODUCCIÓN Y TRABAJO, dentro de los CINCO (5) días hábiles de presentado.

Sin perjuicio de lo expuesto, a elección del recurrente se podrá dar por decaída la instancia administrativa y optar por la apelación en sede judicial ante el fuero competente, según el artículo 19 de la Ley N° 25.191.

Serán competentes para la aplicación de lo dispuesto en Res. 379/2005, los Juzgados Federales de Primera Instancia en lo Civil y Comercial. En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires será competente la Justicia Federal de Primera Instancia de la Seguridad Social.

Prescriben a los DOS (2) años las acciones emergentes de las infracciones previstas en la Ley N° 25.191. La prescripción en curso se interrumpirá por la constatación de la infracción, a través del acta pertinente, por el auto de apertura del sumario y por la comisión de nuevas infracciones.

Las sanciones impuestas prescribirán a los DOS (2) años de haber quedado firmes, plazo que se interrumpirá por los actos encaminados a obtener su cobro en sede administrativa o judicial.

A través de la **Res. 188/2013**, que entro en vigencia a partir del 01 de junio de 2013, se promueve la registración de oficio/automática de aquellos trabajadores agrarios comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley N° 25.191 que no se encontraran inscriptos en el RENATEA, y cuyos empleadores hayan sido sancionados con multas determinadas en procedimientos de comprobación y juzgamiento de infracciones vigentes, sin registración en el Padrón de Trabajadores Agrarios del RENATEA; y se hubiesen dado los siguientes supuestos: a) Cuando se registrara el pago de los importes de las multas infraccionadas en cualquier instancia del proceso administrativo; b) Cuando hubiese resultado necesaria iniciar la ejecución judicial de la deuda, ante la falta de pago de la sanción impuesta al empleador. Tanto en caso de a) o de b), la Subgerencia de Fiscalización remitía el listado de los trabajadores agrarios relevados sin inscripción en el RENATEA a la Subgerencia Registro y Prestaciones, indicando el empleador infractor y la fecha de la fiscalización llevada a cabo. La Subgerencia Registro y Prestaciones procedía a dar de Alta en el Padrón de Trabajadores Agrarios a los mismos, indicando la fecha de fiscalización como fecha de alta en sistema de registración.

La Unión Argentina de Trabajadores Rurales y Estibadores (UATRE), junto a entidades agropecuarias venían reclamando hace tiempo la disolución del Renatea estatal y la recuperación del Renatre. La UATRE recurrió a la justicia para declarar la inconstitucionalidad de los artículos 106 y 107 de la ley N° 26.727 que dispuso la absorción de las funciones y atribuciones del RENATRE por parte del RENATEA. La Justicia les dio la razón, y falló a favor de UATRE para recuperar el RENATRE, el cual a partir de 1 enero de 2017, restableció sus funciones como Ente de Derecho Público no estatal luego de que el fallo de la Corte Suprema de Justicia fuera reglamentado por el gobierno nacional a través del decreto N° 1014/2016.

Tras la restitución de RENATRE, se constituyó nuevamente un directorio conformado por miembros del gremio de los trabajadores rurales (UATRE) y de las entidades más representativas del sector (CRA, SRA, CONINAGRO, FAA), con presencia estatal a través de los síndicos del Ministerio de Trabajo de la Nación.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo se ha desarrollado la naturaleza de los recursos de la seguridad social, las diferentes opiniones encontradas y los fundamentos de una y otra posición, pudiendo concluir que el derecho positivo no deja lugar a dudas sobre la naturaleza de las cotizaciones al sistema de la seguridad social: son naturalmente tributos. Es innegable, más allá de la consideración de su naturaleza, la estrecha vinculación de estos recursos con los sistemas de protección social.

Como se expresó en los puntos anteriores uno de los reparos que la doctrina opone a la consideración de estas cotizaciones como de naturaleza tributaria y aun quienes considerándolas tributos las ubican dentro de las contribuciones o tributos parafiscales, es su falta de legalidad, entendida ésta como que, en muchos casos la fijación o instauración de cotizaciones obligatorias no respeta el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Otra de las observaciones que efectúa ese sector de la doctrina es que la "parafiscalidad" deviene de la falta de captación o administración de los tributos recaudados por parte del Estado o la vulneración del principio de unicidad de caja, en otras oportunidades.

Toda la evolución habida, sobre todo en nuestro país, deja bien a las claras que tales situaciones no se verifican. Los tributos de la seguridad social en nuestro país, siempre tuvieron origen legal, ya que, emanan de leyes en sentido formal y material, o, en el peor de los casos, han surgido en el pasado de leyes o decretos de facto ciertamente convalidados, teniendo en cuenta lo que el Alto Tribunal ha expresado al respecto. En similar sentido, las cotizaciones destinadas a los distintos subsistemas de la seguridad social fueron siempre exigidas por el Estado en virtud de su *imperium* y administradas por el mismo Estado. No existen razones para considerar a las cotizaciones de la seguridad social alejadas o divorciadas de la naturaleza tributaria.

Considero que hay una cierta descriminalización de las infracciones y contravenciones, como consecuencia del avance del derecho administrativo sobre el derecho penal, esto es, la

despenalización de las sanciones administrativas, lo cual es una tendencia mundial que se exterioriza en la cada vez más abundante legislación que atribuye a la administración la potestad de sancionar ilícitos de evidente naturaleza penal.

Esta tendencia a otorgar a la administración la potestad de juzgar ilícitos en primera instancia, ya que normalmente se prevé el debido control jurisdiccional en instancias superiores, puede acarrear consecuencias desatinadas para la garantía de los derechos individuales o acarrear una serie de problemas complejos a resolver, tales como: ¿rigen en sede administrativa los cánones del debido proceso, aplicándose los principios penales y procesales generales? ; ¿cuáles son los límites de la normativa especial, que al apartarse de los principios penales clásicos, pueden aceptarse sin violar mandatos de raigambre constitucional? ; ¿pueden tales normas ser sancionadas por el Poder Ejecutivo, el Provincial o el Municipal?

Este proceso de la despenalización produce la quiebra del sistema que atribuía exclusivamente al Poder Judicial la aplicación de penas y requiere, para no afectar el principio de división de poderes, que se cumplan dos requisitos fundamentales: a) un control judicial suficiente a través de la revisión de la sanción penal administrativa ante los tribunales judiciales, con amplitud de debate y prueba y b) la observancia de las garantías del debido proceso, lo que comporta la no ejecutoriedad o, al menos, la suspensión de la pena contravencional hasta tanto se pronuncie la justicia, pues hasta ese instante, rige la presunción de inocencia.

Es insoslayable el debido proceso y la defensa en juicio, lo que entre muchas otras cosas exige que el Estado provea los medios necesarios para que el juicio a que alude el art. 18 constitucional, se sustancie en igualdad de condiciones entre quien ejerce la acción penal y quien soporta la imputación, todo ello a través de una intervención efectiva y útil de la defensa.

En los delitos siempre es necesario la existencia del factor subjetivo para su configuración (dolo o culpa). En las infracciones, tal principio cede muchas veces dando lugar a la llamada “

responsabilidad objetiva”, que pregona la posibilidad de sancionar al imputado pese a la falta de intención infraccional. Directamente relacionado con la exigencia del elemento subjetivo en el tratamiento infraccional, se encuentra el tema de la prueba de la culpabilidad, que conforme al moderno derecho penal, queda como carga para el acusador (principio de inocencia del imputado), pero que, en el ámbito de las infracciones, muchas veces se invierte, poniendo en cabeza del imputado la carga de la prueba de su inocencia. Dicho principio de inocencia, combinado con el de razonabilidad, impide que, por un mandato legislativo, una persona sea condenada sobre la base de una presunción pues, al carecerse de una prueba idónea que acredite el hecho cometido, el vacío no puede cubrirse mediante una deducción, por más lógica y racional que fuera, ya que, en caso de duda, el precepto conduce a elegir la solución más favorable al particular.

Las infracciones sustanciales o de fondo tienen naturaleza penal y por ende, les son aplicables todos los principios constitucionales represivos y otros contenidos en general en el Código Penal, y sólo puede admitirse como excepción y dado la peculiaridad de cada régimen, la adaptación o morigeración de los mismos. En cambio, las infracciones formales y las contravenciones, tienen preponderantemente naturaleza administrativa, circunstancia que habilita a ser menos rígidos en la aplicación de los principios penales, lo que no significa que queden totalmente de lado, sino simplemente, que pueden ser desplazados o modificados por principios del derecho administrativo, cuando las necesidades imperantes así lo determinen.

En lo que respecta a las faltas disciplinarias, conjugan principios penales y administrativos que permiten obrar con mayor discrecionalidad en la represión de las mismas, discrecionalidad que no debe significar arbitrariedad, por lo cual sobre todo en las más graves, deben estar siempre sujetas a la observancia del debido proceso adjetivo en su investigación y controladas en última instancia por el Poder Judicial.

El acto del funcionario u órgano administrativo que imputa una infracción a un particular, debe ser probado suficientemente por ser una imputación de naturaleza penal y no porque juegue una presunción de inocencia que desplace al de legalidad.

Considero que no se logra la justicia tributaria mediante la aplicación de teorías y/o normas severas, excesivas, exorbitantes y/o novedosas, sino mediante el adecuado reproche al culpable de violar el orden jurídico, lo que conlleva paralela e inevitablemente la defensa irrestricta del inocente.

Finalmente, considero que el RENATRE logró devolverle al trabajador los derechos que, por muchos años, le habían sido negados y así marcar su presencia dentro del marco de la Seguridad Social rural. A pesar de los avances se impulsa un nuevo régimen de trabajo agrario y se crea el Renatea en enero de 2012, quien absorbe al Renatre. El Renatea se crea como complemento del estatuto del peón rural, siendo el objetivo principal de este organismo, la ampliación de derechos de los trabajadores rurales. En sus cuatro años de existencia, el organismo registró a 154 mil trabajadores, otorgo 15 mil coberturas por desempleo y se encargó de proteger a personas víctimas de trata, abrió 260 puntos de alfabetización y brindó talleres a los trabajadores migrantes sobre sus derechos. Fue este mismo organismo ahora disuelto, quien llevo adelante los operativos de fiscalización que permitieron hallar trabajadores en condiciones cercanas al esclavismo. El Renatea asumió la potestad de fiscalizar el trabajo rural en el campo. Sólo de esta manera se lograron rescatar 1000 víctimas de trata laboral en un trabajo conjunto -discontinuado desde 2016- con la Procuración contra la Trata de Personas y la Explotación Laboral (Protex).

Pese a los buenos resultados en los operativos y tareas que tenía encomendada el organismo (Renatea), ahora, disuelto, fue la Corte Suprema, a finales de 2015, quien confirmó un fallo de la justicia que declaraba inconstitucional la creación del Renatea. A través de este dictamen, la corte dejo el camino preparado para que se ponga en marcha nuevamente el Renatre para la regularización del sector rural. Según quienes delegan tal organismo, el Renatre ha vuelto a manos

de sus verdaderos dueños, los trabajadores, y se convierte nuevamente en una mesa de diálogo entre trabajo y empleo con reconocimiento mundial, como lo fue en su creación, como un ejemplo de trabajo decente.

El RENATRE continúa con actividades en todo el país, en el marco del programa nacional de operativos de registración, con el objetivo de incorporar al trabajador rural al mercado formal de empleo y brindarle acceso a los beneficios de la seguridad social, brindando información a los trabajadores sobre los objetivos y funciones del RENATRE, la obligatoriedad de la registración y sus beneficios, la existencia de un seguro social como la prestación por desempleo, los programas de capacitación gratuitos y el marco legal que regula la actividad rural (leyes 25.191 y 26.727), protegiendo al trabajador rural que es por quien debe velar tal Registro.

BIBLIOGRAFIA

- Accorinti, Susana. Recursos de la Seguridad Social, Procedimientos y Sentencias Esenciales. 2ª ed. La Ley, Buenos Aires, 2013.
- Biblioteca Electrónica de la A.F.I.P.
- Dalla Via A y Gutman M. Régimen Penal Tributario, Ley 24.769, Comentada. Némesis , Buenos Aires, 1997
- Dromi, José. Actos administrativos, ejecución, suspensión y recursos. Machi, Buenos Aires, 1973.
- García Belsunce H. Derecho Tributario Penal. Depalma, Buenos Aires, 1985
- García Vizcaíno, Catalina. El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores. Depalma, Buenos Aires, 1986.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Bello Juan. Procedimiento Impositivo. Depalma, Buenos Aires, 1963.
- Giulliani Fonrouge Carlos M. y Navarrine Susana Camila . Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Abeledo Perrot, Buenos Aires. 11ª ed., 2010, actualizada y ampliada por Navarrine Susana Camila
- Pérez, Daniel. Procedimiento Tributario, Recursos de la Seguridad Social. Errepar, Buenos Aires, 2006
- Riquert, Marcelo A. Temas de Derecho Penal. Ediciones Suárez, Mar del Plata, 1997
- Villegas. Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario. Depalma, Buenos Aires, 1976.

