



# TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

**“Supuestos y condiciones para la aplicación de presunciones en la determinación de deuda de la seguridad social.”**

**PERESON, Francisco Javier**

**-ABOGACIA-**

**AÑO 2016**

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación tendrá como objetivo central exponer la evolución del criterio implementado por la Administración Pública, en la utilización de presunciones para la determinación de deuda de aportes y contribuciones a la seguridad social por la existencia de empleados no registrados o deficientemente registrados.

Este camino nos lleva, en primer lugar a desarrollar de donde surge el poder de imperio del estado, que posibilitan implementar las presunciones en la determinación de oficio. En segundo lugar, debemos marcar las diferencias entre el Derecho Previsional con el Derecho Laboral, lo que permite tener en claro el ámbito de aplicación de cada uno y los bienes jurídicos tutelados en cada rama del derecho. Finalizando el trabajo, con nuestro tema de interés, que son los métodos presuntivos dentro de la determinación de deuda en la Seguridad Social por la existencia de empleados no registrados o deficientemente declarados, donde encontramos como novedad en materia presuntiva los Índices Mínimos de Trabajadores.

Tratamos de poner en resalto el rumbo que toma el fisco en la determinación de deuda de la Seguridad Social, el cual no es menor, ya que comienza a prescindir de pruebas, para solo abocarse a citar presunciones normativas que tornan arbitrario el procedimiento determinativo.

Esto se evidencia en los Índices Mínimos de trabajadores, los cuales tienen como objetivo, establecer según parámetros tabulados por cada actividad económica, la cantidad mínima de trabajadores necesarios para desarrollar dicha actividad. Por ejemplo; la Administración considera que para un hotel de 3 estrellas con 30 habitaciones debe contener en temporada alta un mínimo de 11 empleados, que de no cumplir el empleador se presume tener empleados no declarados.

Este trabajo pretende encontrar argumentos a favor y en contra de la aplicación de las presunciones en general dentro del derecho administrativo, para finalmente volcarlos a la determinación de deuda de aportes y contribuciones de la seguridad social, haciendo un recorrido por la normativa Argentina en dicha materia.

*Palabras claves:* Presunciones, Seguridad Social, Determinación de deuda, Índice Mínimo de Trabajadores y Regulación.

## ABSTRACT

The main objective of this research is to explain the evolution of the criterion implemented by the Public Administration in the use of presumptions for the determination of debt contributions and contributions to social security by the existence of unregistered or poorly registered employees.

This path leads us, first of all, a development from which emerges the power of empire of the state, which make it possible to implement the presumptions in the determination of office. Secondly, we must mark the differences between law and law as much as possible. Finalizing the work, with our topic of interest, which are the presumptive methods within the determination of the debt in the Social Security by the existence of employees not registered or declared poorly, where to find the novelty and raw material of the Minimum Indices Of Workers.

Treatments to put in the spring the course that takes the bolt in the determination of the Social Security debt, which is not less, since it begins a dispensation of evidence, only to address the prescriptions that the arbitrator determines the determining procedure .

This is evidenced in the minimum indexes of workers, the objectives are to establish, for the parameters tabulated by each economic activity, the minimum amount of workers required for the development of the activity. For example; The Administration considers that for a 3 star hotel with 30 rooms must contain in the high season a minimum of 11 employees, which if not meet the employer is assumed to have undeclared employees.

This work seeks to find arguments for and against the application of the presumptions in general within the administrative law, to finally turn them to the determination of the debt of contributions and contributions of social security, making a tour of the Argentine legislation in the material.

*Keywords: Presumptions, Social Security, Determination of debt, Minimum Index of Workers and Regulation.*

<b>Resumen/Abstract.....</b>	<b>Pág. 2</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>Pág. 6</b>

**CAPITULO 1: “INTRODUCCIÓN A LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO GENERAL”**

1.1- EL ESTADO Y LAS PRESUNCIONES.....	Pág. 11
1.2- RELACIÓN SUJETO ACTIVO Y PASIVO.....	Pág. 12
1.3- PROBLEMAS EN LA INSTAURACIÓN DE LAS PRESUNCIONES.....	Pág. 13
1.4- LIMITE ENTRE PRESUNCIÓN Y FICCIÓN DEL DERECHO.....	Pág. 18
1.5- LAS PRESUNCIONES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	Pág. 19
a) Capacidad contributiva	
b) Principio de legalidad	
c) Principio de igualdad	
d) Principio de no confiscatoriedad	
e) Principio de proporcionalidad	
f) Principio de equidad	
g) Principio de la defensa en juicio	
h) Garantía innominada de razonabilidad	
i) Principio de seguridad jurídica	

**CAPITULO 2: “DERECHO DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y LAS PRESUNCIONES”**

2.1- DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO LABORAL Y EL DERECHO DE LA SEGURIDAD SOCIAL.....	Pág. 31
2.2- SIMILITUDES EN LA PRESUNCIÓN DE CONTRATO DE TRABAJO DE LA LCT Y LA SEGURIDAD SOCIAL.....	Pág. 32
2.3- RELACIÓN DE DEPENDENCIA.....	Pág. 36
2.4- EL EMPLEADOR RESPONSABLE POR DEUDA AJENA.....	Pág. 39

**CAPITULO 3: “DETERMINACIÓN DE APORTES Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL”**

3.1- AUTODETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL.....	Pág. 45
3.2- LA DETERMINACIÓN DE OFICIO DE APORTES Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL.....	Pág. 46
3.3- METODO DIRECTO E INDIRECTO DE DETERMINACIÓN.....	Pág. 49
3.4- APLICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO EN LA SEGURIDAD SOCIAL.....	Pág. 52
a) El principio de la realidad económica	

**CAPITULO 4: “EL AVANCE DE LAS PRESUNCIONES EN LA NORMATIVA PARA LA DETERINACIÓN DE DEUDA DE LA SEGURIDAD SOCIAL”**

4.1- NACIMIENTO DEL METODO PRESUNTIVO MEDIANTE LEY 26063.....	Pág. 58
4.2- ANÁLISIS PORMENORIZADO DEL ARTÍCULO 5 DE LA LEY 26063.....	Pág. 61

a) Artículo 5 inciso a- Fecha de ingreso trabajador-	
b) Artículo 5 inciso b –Asociados a cooperativas de trabajo-	
c) Artículo 5 inciso c – Cantidad de trabajadores declarados y su base imponible-	
d) Artículo 5 inciso d – Remuneración como base imponible-	
4.3- INDICADOR MÍNIMO DE TRABAJADORES.....	Pág. 66
4.5- PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES.....	Pág. 69
a) PRESUNCIÓN LEGITIMIDAD PARA LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS	
a.i- Fallo “Colegio médico de la pampa”	
a.ii- Fallo “Sosa Rodriguez”	
b) VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD	
b.i- Fallo “Frigorífico Paso De Los Libres”	
b.ii- Fallo “Blaisten S.A.”	
c) CARGA DE LA PRUEBA	
c.i- Fallo “Abraham”	
c.ii- Fallo “Velarde”	
<b>CONCLUSIÓN FINAL.....</b>	<b>Pág. 74</b>

## **Introducción**

El objetivo central, es poner de resalto el rumbo que toma la determinación de oficio en materia de Seguridad Social, cuando existen empleados no registrados o registrados deficientemente. Donde la Administración adopta la metodología de utilizar las presunciones como único elemento justificante del procedimiento y las que se convierten en simples enunciaciones normativas que permite prescindir de elementos esenciales, como son las pruebas.

Continuando por este sendero, el fisco ya no se ocuparía de recabar pruebas contundentes para justificar deuda de la seguridad social en los casos de empleados con deficiente o nula registración. Sino que simplemente citará una norma, la cual impone que para determinada actividad se presumen una cantidad mínima de empleados y por consiguiente un monto total de remuneración adeuda por el empleador a la Seguridad Social.

Para poder abordar esta problemática es necesario desarrollar las presunciones como normas legales de indudable interés, tanto por los efectos económicos como por las relaciones vinculantes jurídicamente entre Administración y contribuyente. Su utilidad y eficacia económica son innegable para la administración pero su honradez jurídica es discutible (Salvador del Castillo 1970). Surge de este autor lo indispensable que resulta para el Estado su utilización, pero a la vez refleja el peligro que ocasionaría un exceso o un mal aprovechamiento.

Por esta razón los tribunales han interpretado que los métodos presuntivos para la determinación de deuda son un último recurso, esto se ve expresado en el fallo “Ledesma Amalia”<sup>1</sup>, donde surgen que la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta constituye un recurso excepcional que tiene a su alcance el Fisco.

Estas consideraciones de utilizar las presunciones como última alternativa, también se veía reflejada en la ley N° 18.820 bajo el título de Régimen de Recaudación a la Caja Nacional de Jubilaciones, que data del año 1970 y aun continua vigente, la norma en su artículo 16, establecía que debía existir por parte del fisco una intimación al cumplimiento de facilitar documentación y en caso de no presentar dicha documental recién era posible aplicar la estimación de oficio. Por lo tanto no era de aplicación inmediata la determinación

---

<sup>1</sup> CNACAF-Sala I- “Ledesma Amalia c/ DGI” -26/09/2000.

de oficio, sino que resultaba como consecuencia de la inobservancia de la documental requerida por el organismo de recaudación.

El eje central de este trabajo será, tratar de dar respuesta a estas tres preguntas: 1) ¿De dónde surgen las facultades auto-atribuidas del estado para realizar determinaciones de oficio aplicando presunciones?; 2) ¿Bajo qué condiciones y supuestos puede aplicar las presunciones legales para la determinación de deuda de Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social?; 3) ¿El exceso en la atribución de aplicar las presunciones podría colocar a los empleadores en una situación indefensa?

Lo que a las claras se puede inferir que la utilización de dicha herramienta tiene un peligro potencial ya que mal implementadas pueden irrumpir el esquema de justicia planteado por la Constitución que guiado por un afán eminentemente de recaudación voraz, inventa capacidades contributivas donde muchas veces no las hay, afectando la economía de los contribuyentes no sólo por determinar un tributo a su cargo, sino porque a la hora de fantasear con la realidad le complica el entorno administrativo y jurídico a los particulares, orillándolos a tomar decisiones no queridas. (Alvarez S. 2007)

Este peligro potencial en el mal uso de las presunciones, como lo exponía Alvarez S. (2007), se fue flexibilizando y comenzaron a dictarse sentencias no tan rígidas en los supuestos de aplicación de esta herramienta. Comienza a implementarse determinaciones sobre base presunta sin el cumplimiento de los requisitos enunciados en ley 18820, inicia este estrecho camino el paradigmático fallo General Motors Argentina<sup>2</sup>, planteando la determinación de base presunta, no solamente ante la ausencia de libros, registros o documentación (era lo que hasta ese momento permitía la ley 18820) sino también cuando estos eran irregulares.

Fallos como estos dieron el punta pie inicial para la aplicación de las presunciones en materia de la Seguridad Social, que luego terminan de confirmarse y asentarse en la legislación con la Ley 26063/05 que en su artículo 3, nos amplía el universo de las posibilidades de introducir el método o criterio de la determinación sobre base presunta, o estimación indirecta, o estimación de oficio.

El dictado de la Ley 26063/05 es un hito dentro del universo de las presunciones en materia de la seguridad social, ya que este nuevo marco normativo activa la posibilidad de

---

<sup>2</sup> CFSS –Sala II- “General Motors Argentina SA c/DGI s/impugnación de deuda”. -30/12/1996

la determinación sobre base presunta cuando: la Administración Federal de Ingresos Públicos carezca de los elementos necesarios para establecer la existencia y cuantificación de los aportes y contribuciones de la seguridad social, *por falta de suministro de los mismo, o por resultar insuficientes o inválidos los aportados.*

Finalizando este marco normativo tenemos a la RG (AFIP) 2927 del año 2010, que viene a reglamentar los por menores de la implementación de la ley 26063. Esta Resolución General de AFIP coloca el broche de oro al método presuntivo para la determinación de deuda de la seguridad social, tal es así que en su ANEXO I publica los Índices Mínimos de Trabajadores (IMT) en la cual se presume una cantidad mínima de empleados por cada actividad desarrollada, que de no cumplirse, habilita al organismo recaudador a determinar deuda por la diferencia de los empleados registrados a los considerados por la tabla de la RG. Lejos de quedar en desuso dicho método, la AFIP sigue agregando por medio de Resoluciones actividades nuevas al ANEXO I de los IMT, lo que nos da aun mayor preocupación por este camino que transita las presunciones de la Seguridad Social.

Se dificulta mucho el estudio de esta problemática, ya que no existen libros ni fallos jurisprudenciales en la aplicación de las presunciones de los Índices Mínimos de Trabajadores, por su reciente aparición.

Con este trabajo se pretende poner el foco de atención en la metodología que aplica la Administración para la determinación de deuda a la Seguridad Social. Esto es un problema mayúsculo ya que en primer lugar, para lograr discutir la determinación en la vía judicial debemos previamente ingresar la deuda reclamada por AFIP; segundo, la cantidad de empleados mínimos requeridos por cada actividad en el ANEXO I de la RG (AFIP):2927 son excesivos y de difícil cumplimiento; tercero y de suma importancia, coloca a los empleadores en la difícil tarea de justificar el quantum de sus empleados y realmente quien debería ocuparse de ello es la administración.

**CAPITULO 1:**  
**“INTRODUCCIÓN A LAS**  
**PRESUNCIONES EN EL DERECHO**  
**GENERAL”**

### Introducción

En esta primera parte del TFG, se pretende iniciar el estudio de las diferentes posturas que se encuentra en la doctrina sobre la facultad del fisco para el dictado y aplicación de las normativas tributarias, de esta forma lograr dimensionar la potestad que tiene el estado en imponernos la norma y consecuentemente las herramientas de las que se sirve para cumplir con sus objetivos, como son las presunciones.

Siguiendo al autor Halperin D. (1992), plantaremos esta pugna entre el poder del estado y los administrados como el equilibrio entre dos fuerzas contrapuestas. Por un lado las prerrogativas del estado y por el otro las garantías del ciudadano.

Otro autor pretende explicar esta facultad del estado, como una relación Jurídica entre sujeto activo y pasivo; y no como una relación de poder entre el aparato étático y los administrados (Valdés Costa, 1982).

Una vez planteada esta relación fisco-contribuyente; nos adentramos, ya en la aplicación de la herramienta de las presunciones dentro del sistema tributario. Comenzando con las problemáticas que genera este mecanismo jurídico dentro de un sistema fiscal. Expondremos las distintas posturas de autores como Del Castillo S. (1970), Bas F. y Rivas (1961), Blanquer D. (2006), Navarrine-Asorey (2006).

Un punto importante, es resaltar dentro de este capítulo la diferencia que existe entre las presunciones y ficciones del derecho, ya que nos permite identificar técnicamente cuando nos encontramos en el marco normativo con una presunción.

Por último y de gran relevancia, es plantear el permanente roce constitucional que tienen las presunciones, por cuanto es el límite a los abusos de poder por parte del fisco.

### 1.1- EL ESTADO Y LAS PRESUNCIONES

Existen innumerables teorías acerca del origen de las potestades del estado para sus ciudadanos. Siguiendo la obra de Halperin D. (1992), quien analiza el Derecho Público como una *prerrogativa* -entendida como la potestad pública caracterizada por el imperio estatal-, y contrarrestando este poder, *las garantías del ciudadano*. Él entiende que deben armonizarse estas dos fuerzas contrapuestas, en un delicado equilibrio, ya que si triunfa las prerrogativas sobre las garantías, nos llevaría a un estado totalitario y en el caso contrario a una ineficiencia estatal.

Las normas constitucionales y el ordenamiento positivo le conceden al Estado dos misiones de carácter inescindible. Por un lado, la tutela de los bienes protegidos y del interés público; por el otro la salvaguarda de los derechos y garantías individuales (Halperin D., 1992).

Esta prerrogativa, coloca al ciudadano en una situación de sujeción por parte del estado a soportar deberes y vínculos obligacionales, creados unilateralmente bajo la presunción de validez o legitimidad de los actos administrativos y el principio de ejecutoriedad (Halperin D., 1992).

Por su parte las garantías, contrarrestan este poder absoluto, para brindarle al ciudadano un justo y sólido sistema de equilibrio a tal sujeción, enfrentándose el contribuyente a esta potestad pública con un mecanismo que hacen a la seguridad jurídica del administrado. Estos derechos son contemplados en la regulación sustantivas o adjetivas, en: garantía de igualdad, principio de legalidad, garantía de razonabilidad y justicia, y la garantía de propiedad, como regulación sustantivas; el informalismo a favor del administrado y el debido proceso adjetivo como garantías adjetivas (Halperin D., 1992).

Es indudable que la demostración de tales encomiendas debe evidenciarse a través de la normativas y reglamentaciones dictadas por la misma Administración, es por esto de gran importancia el papel que ocupara el estado dentro de este equilibrio, donde los ciudadanos expresan su voluntad a través del sufragio en su primer momento y en una segunda instancia mediante distintas formas de manifestar de manera informal.

Este cumulo de garantías que protegen al administrado en el marco de los procedimientos llevados a cabo por la autoridad de administración servirán de apoyatura para entender que, en el caso puntual de lo que incumbe a la seguridad tributaria se producen –muchas veces- desviaciones y excesos, los que deben quedar expuestos y ser prudentemente corregidos. Es necesario resaltar que la jurisprudencia –a su turno- se ha encargado de “enderezar” estas desviaciones; pero no obstante ello, debemos poner el énfasis en caracterizarlas y así establecer los límites necesarios para evitar sus efectos negativos.

Es bajo este equilibrio ideal que el fisco se sirve de una herramienta muy útil y necesaria como son las presunciones jurídicas, pero que a la vez pueden sobrellevar una serie de elementos que perturben el normal funcionamiento de las relaciones intersubjetivas entre el estado y los sujetos pasivos, rompiendo la armonía entre Administración y contribuyente (Samuelson P. 1967).

## 1.2- RELACIÓN SUJETO ACTIVO Y PASIVO

Valdés Costa (1982) entiende que la relación tributaria entre sujeto activo y pasivo, es una relación Jurídica y no una relación de Poder; el sujeto activo por medio del órgano administrativo, determinado expresa o implícitamente en la norma al igual que el sujeto pasivo que se ve sometido al mismo ordenamientos. El poder étático se agotó con la aprobación de ésta por el Parlamento en ejercicio de su potestad discrecional, dentro de los límites constitucionales.

La doctrina nacional e internacional se enfrentan a partir de la consideración de etapas definidas en el seno de la relación; la primera de estas, se encuentra justificada en la potestad del Estado de crear tributos solamente a través de la fuerza de la ley, o sea una potestad reglada. Por otra parte, la segunda etapa, está dada por la potestad administrativa de determinación del tributo creada por la ley, creando una relación tributaria formal.

Dentro de esta relación tributaria formal se encuentra dividida en dos grupos, autores como Giannini Achille Donato sostiene que las distintas manifestaciones de las relaciones impositivas pueden ser consideradas en su conjunto y de esa manera los sujetos que participan son el ente público y las personas subordinadas a él.

Autores como Valdés Costa (1982), atacan esta posición, por cuanto creen que se establecería una sola relación tributaria, encontrándose por un lado la Administración en ejercicio de su soberanía fiscal; y en el otro una pluralidad de sujetos con pluralidad de obligaciones. Esta dogmática sostiene que el fenómeno tributario da lugar a vínculos de distinta naturaleza jurídica, algunos de carácter material y otros de carácter formal o administrativo, procesal y penal, a los que le asignan carácter de ramas del Derecho Tributaria.

Lo importante de estas teorías es que nos proponen distintos niveles de potestad administrativa en la relación jurídica-tributaria, entre la administración y el administrado. En nuestra legislación nos vemos orientados hacia esta última teoría, clarificando con los derechos de rango constitucional y con la determinación de las garantías que hacen efectivo el goce de tales derechos.

En el derecho tributario como en el derecho comparado se sostiene al “contribuyente” como eje o actor principal de la sujeción pasiva en la relación jurídica-tributaria, definido como aquel sujeto a quien la ley le atribuye el hecho imponible en función de su capacidad contributiva y que resulta obligado al pago del tributo. A partir de este concepto comienzan a tener efecto en nuestra legislación la clasificación de los sujetos de los deberes impositivos, distinguiéndolos entre “Responsable por deuda propia” y “Responsable por deuda ajena”.

### 1.3- PROBLEMAS EN LA INSTAURACION DE LAS PRESUNCIONES

La técnica jurídica de las normas de presunción en nuestro sistema tributario, llevan a distintas falacias, al suponer hechos o situaciones como reales, sin tener la certeza de la verdad de los hechos o actos jurídicos. Y más aún si frente a estos hechos o situaciones presuntas, la legislación no admite prueba en contrario, ni la contraprueba, es lógico que la administración coloque al contribuyente en una situación difícil, al exigirle prestaciones coactivamente sin posibilidad de defensa jurídica (Del Castillo S. 1970).

No son problemas mínimos para ser abandonados al rigor completo de la ley fiscal por carecer de importancia cualitativa. Sin dudas la legislación positiva da una solución,

pero en algunos casos injustas y en beneficio de uno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria, es decir, desequilibrada con arreglo a derecho, aunque sea conforme a ley. Por otra parte, tampoco carecen de importancia cuantitativa, en cuanto al número de sujetos afectados o a la cantidad recaudada por la Administración (Del Castillo S. 1970).

Según Del Castillo S. (1970), la razón de las presunciones dentro de un sistema tributario tiene su particular aplicación por la falta de confianza que existe entre la Administración Fiscal y el administrado. Ya que se encuentran contrapuestos por una parte el ordenamiento tributario que se dirige a combatir el fraude del contribuyente, evidenciando una falta de conciencia social y comunitaria. Sumado a la necesidad de recaudar que tiene la Administración, para cumplir con sus fines. Por otra parte se encuentra el contribuyente, que desconfía del accionar de un estado poco capaz y eficiente e intenta autodefenderse del sistema algunas veces avasallantes del régimen de presunciones.

Este sistema de defensa puede recaer en un estadio de fraude natural, tomando el administrado una estrategia de evasión y el fisco aplicando su herramienta a discreción y en algunas ocasiones perdiendo de vista su finalidad y orientarla solo a fines recaudatorios. Por lo tanto sería normal aplicar un razonamiento lógico y suponer que los administrados podrían realizar evasiones parciales u ocultaciones maliciosas de base para aminorar el peso del impuesto, frente a otros ciudadanos que ven gravados con excesiva onerosidad al pagar íntegramente sin ocultaciones ni fraudes sus cuotas impositivas, generando efectos nocivos y perjudiciales para el sistema recaudador del fisco (Del Castillo S. 1970).

Según Bas F. y Rivas (1961), pueden producirse dos resultados: 1) Efectos de injusticia, desigualdad y más concretamente de inequidad al violarse los principios constitucionales tributarios, con especial detrimento de capacidad contributiva. 2) Efecto de desmoralización en los contribuyentes que no logran eludir un impuesto frente a los parciales o absolutos defraudadores que lo consiguen y que plantean una situación desalentadora.

Por estos efectos podemos alegar que las presunciones son necesarias para el sistema fiscal, pero no menos importante es menester resaltar que debe tener un uso moderado y racional, porque su exceso puede ocasionar situaciones inicuas. Constituye un régimen de excepción dentro del sistema general del derecho, por cuyo motivo hay que utilizarlas en

forma muy limitada y únicamente cuando concurren circunstancias especialísimas que lo justifiquen.

La utilización de las presunciones, son excepcionalmente requeridas, por cuyo motivo no es que sea equivocado el planteamiento de su uso, sino que precisan de delicada y justificada utilización para supuestos a los que no se puede hacer frente a través de una estimación directa y concreta de hecho o situaciones. En este sentido, son igualmente necesarias para evitar brechas fraudulentas incontenibles y permitirle de este modo a la Administración disminuir su esfuerzo en materia probatoria ante un posible evasor, quien será el responsable de la carga probatoria, ya que el hecho se presume como cierto (Bas F. y Rivas, 1961).

Otra razón más que se puede enunciar en favor de la necesidad de las presunciones, aunque aquí no tan claramente justificada, por cuanto constituye un arma de doble filo; se trata del argumento de la dificultad que tiene la Administración para establecer determinados impuestos. Si en estos casos se emplean las presunciones se aclara la situación para el fisco ya que puede cuantificar o configurar un determinado impuesto, pero considerando su contracara en la verdadera capacidad contributiva del ciudadano, no solo conforme a la ley, sino también respetando el principio de equidad tributaria en el reparto de la carga fiscal, puesto que en la presunción no se utilizan supuestos reales, sino otros elementos facticos base, de los que se inducen los supuestos presumidos (Del Castillo S. 1970).

Siguiendo estos argumentos, conviene delimitar su función según se trate de presunciones legales o presunciones simples y según sean aplicables en el derecho material o en el derecho procesal. La naturaleza jurídica no depende del texto legislativo en que estén recogidas.

Tienen carácter procesal las presunciones simples o judiciales, y su misión, dentro de la actividad iusprocesalista, será la de servir al esclarecimiento del litigio contencioso.

Según Blanquer D. (2006), las presunciones legales tienen una función ambigua entre el derecho material y el derecho procesal; están recogidas en normas que se encuentran entre el derecho procesal y derecho material. Tiene función dentro del derecho procesal,

cuando la presunción es *Iuris Tantum*, lo que posibilita su prueba en contrario. Pero por otro lado este autor considera que cuando tiene carácter irrefutable, formarían parte del derecho material, ya que sería inútil cualquier intento de cuestionamiento a la norma.

La función de las presunciones debe buscar en el hecho de que estas sean juicios sobre probabilidad, lo que posibilita su prueba en contrario; el inconveniente surge cuando es el mismo sujeto quien dicta esas presunciones y las aplica con el único sentido de obtener un beneficio propio. (Del Castillo S. 1970).

En cambio, la ordenación jurídica de conductas ajenas requiere, a veces, la utilización de presunciones, que cobran entonces un pleno valor jurídico, ya sea trazada la conducta ajena por el titular del órgano jurisdiccional o por el legislador, que realiza juicios sobre certeza y probabilidad, enlazando hechos; la función de las presunciones jurídicas será la de servir de instrumento para fijar el supuesto de hecho o conducta antecedentes de una norma legislada o de una sentencia (Del Castillo S. 1970).

Volviendo a la temática tributaria, las presunciones tienen una función instrumental, que es la de detectar riqueza y así buscar continuamente la verdad sobre la existencia de riqueza, conforme a la razón que sobre este difícil terreno la presunción debe operar en un campo amplio y sobre todo bajo consideración de la progresividad y capacidad contributiva, indispensable para aplicar la justicia tributaria es el conocimiento de la riqueza poseída por cada sujeto (Del Castillo S. 1970).

No es fácil el trabajo del fisco en detectar los evasores y grabar a la luz de la riqueza poseída por cada sujeto, ya que más allá de la riqueza inmueble o visible existen otras tantas que son fácilmente ocultables. De aquí la necesidad de las presunciones tributarias por las que el legislador limita las zonas de evasión.

La presunción nace de una exigencia de Orden Público y puesta al servicio del erario y a cargo del sujeto pasivo. Pero este noble fin puede verse desilusionado, ya que las presunciones no son un instrumento preciso, porque opera en un campo frecuentemente impenetrable y permanece una afirmación incierta o bien incide de modo no conforme a la justicia.

Esta lucha del bien y el mal de las presunciones se ve reflejada en la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva. El primero de estos exige la prohibición del fraude fiscal, este es el espíritu que impulsa la mayor parte de las presunciones tributarias, ya que se presume un hecho o un efecto jurídico para evitarle a la Administración la dificultad de probar lo acontecido realmente. Ahora bien, esta presunción por prescindir de la prueba, puede lesionar el principio de capacidad contributiva, llamando a tributar en situaciones no imponibles o haciéndolo en forma y cuantía no ajustada a la realidad de los hechos (Del Castillo S. 1970).

Por todo lo dicho, son las presunciones instrumentos jurídicos de una gran operatividad, necesarios y funcionales, pero dada su excepcionalidad dentro del mundo del derecho, requieren un uso concreto y racional.

El principio general es que el legislador debe definir los hechos imponibles a través de elementos directos extraídos de la realidad, que permitan avanzar hacia los verdaderos hechos que pretendían gravar, es decir que se debe prescindir en lo posible del uso de las presunciones y ficciones para tal propósito (Navarrine-Asorey, 2006).

Estos autores consideran que la utilización de las presunciones y ficciones deben condicionarse a las siguientes pautas:

- a) Únicamente respetando el principio de jerarquía de fuentes.
- b) Al mínimo de lo posible.
- c) Debe existir una relación de razonabilidad entre el hecho base y el presumido.
- d) Deben estar siempre en los enmarcados en los principios constitucionales.
- e) Debe existir una causa legítima para su utilización, como dificultad técnica para definir el hecho imponible, necesidad de solucionar situaciones evasivas, o de simplificación.

Dichos autores consideran que bajo ningún punto de vista se pueden utilizar las presunciones o ficciones como causa legítima para salvar las ineficiencias de la

Administración o la ineptitud del legislador en captar o definir la realidad que se pretende sustituir (Navarrine-Asorey, 2006).

#### 1.4- LIMITE ENTRE PRESUNCION Y FICCION DEL DERECHO

Siguiendo la distinción desarrollada por Blanquer D. (2006), la ficción es una “mentira del Derecho”, en cambio las presunciones existe un hecho conocido con plena seguridad, que guarda cierta relación con otro sobre el que no existe esa misma certeza.

La presunción es una institución procesal que tiene por finalidad el conocimiento indirecto de un hecho sospechado pero incierto, esto nos permite pasar de la simple conjetura a una certeza verosímil. Consiste en la admisión de la existencia de un hecho sin necesidad de probarlo directamente, bastando con acreditar otro hecho distinto que tiene con el primero una vinculación lógica o natural (Blanquer D. 2006).

Von Ihering (1997), define a la ficción del derecho como “una mentira técnica consagrada por la necesidad”. Señalando que es la solución imperfecta a un problema de una época en que la fuerza jurídica carecía de poder para dar solución verdadera. Quien la compara con muletas que las ciencia utiliza cuando no se tiene las fuerzas suficientes.

Para comprender cabalmente el concepto de ficción en el derecho, comentare un ejemplo aportado por Engisch K. (2001), cuenta que cuando era estudiante un compañero suyo que estudiaba medicina leyó el Artículo 1589 del Código Civil (Alemania), donde decía que el “hijo ilegítimo y su padre no son parientes”, el futuro medico veía en esta norma una disposición totalmente arbitraria, una negación arrogante de los datos biológicos. Esto no es otra cosa que una ficción Jurídica, pues se inventa o se imagina un concepto al que se atribuye existencia jurídica. Por ello se acierta al decir que la ficción es como una mentira que se contrapone a la realidad.

Las presunciones nacen cuando es difícil o imposible la producción de prueba directa de un hecho, en cambio la ficción no plantea un problema de aportación de pruebas sino de protección de ciertos bienes jurídicos. En la presunción cabe prueba en contrario, en la ficción carece de sentido la prueba en contrario. La presunción atribuye certeza a una realidad, que en principio solo es probable (pero posible), mientras que la ficción se

construye a partir de algo que es falso, ya que no es cierta la asimilación entre la realidad y lo que se finge (Engisch K., 2001).

Para Blanquer D. (2006), una presunción *IURIS ET DE IURE* es en realidad una ficción del derecho, ya que basada en una valoración legal o tasada de la prueba se esconde una ficción del derecho. Cuando se impone una valoración tasada de un medio de prueba, el ordenamiento crea una ficción de veracidad de la prueba practicada, siendo esta veracidad de carácter obligatoria.

La construcción artificial de hechos tienen límites en el derecho, la fantasía jurídica no es soberana y omnipoderosa; los efectos prácticos que se produce cuando se aplica la ficción revelan que a veces estamos ante una mentira del derecho, por cuanto el resultado es contrario a la justicia o las más elementales reglas de la equidad (Legaz Lacambra L. 1979).

#### 1.5- LAS PRESUNCIONES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

En el ordenamiento tributario argentino se pueden observar ficciones y presunciones violatorias de los principios constitucionales, es por ello que resultan altamente peligrosos los esquemas de solución que tienden a establecer obligaciones tributarias sobre la base de presunciones y ficciones dejando de lado sus principios constitucionales. (Navarrine-Asorey, 2006)

Seguidamente enunciare los principios constitucionales que tienen un roce con la aplicación de presunciones en el ordenamiento tributario. Vale aclarar que al hablar de ordenamiento tributario se habla del régimen genérico considerando también la Seguridad Social.

a) CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Siguiendo a Navarrine S y Asorey R. (2006), el principio de capacidad contributiva cumple las funciones de ser fundamento de la imposición, entendido como el límite del legislador en el ejercicio de su poder tributario.

Este principio no se encuentra expresamente consagrado en nuestra constitución, sino que se permite interpretar del Artículo 16 en su última oración “...*La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.*”<sup>3</sup> y en su artículo 4, “...*de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...*”<sup>4</sup>.

Muchas veces los indicios de capacidad contributiva reales son sustituidos por lo legales, inspirados en la necesidad legislativa de proteger a la administración pública en la lucha contra el fraude, lamentablemente la razón primordial por la cual se utiliza el mecanismo de las presunciones como técnica legislativa es para superar la ineficiencia e inoperancia del fisco en definir y limitar los hechos imposables reales, ya que la correcta técnica legislativa es que en la determinación del hecho imponible debe prescindirse del uso de ficciones y presunciones (Navarrine-Asorey, 2006).

Es fundamental examinar hasta qué punto los tributos de base presunta se integran en el esquema de un impuesto jurídicamente estructurado como obligación rigurosamente establecida por la ley en la que el estado y el contribuyente se colocan en el mismo plano de igualdad, y como una obligación que responde al principio de capacidad (Navarrine-Asorey, 2006).

Se debe señalar que las presunciones resultan contrarias por definición al principio de capacidad económica y al principio de igualdad, y es por ello que su utilización debe limitarse al mínimo de lo posible (Navarrine-Asorey, 2006).

Señalan Perez de Ayala y Gonzalez Garcia (1992), que el problema se encuentra al fijar los límites dentro de los que el legislador puede moverse en su deseo de crear presunciones absolutas y no violar los límites de garantías constitucionales como la capacidad contributiva. Dichos autores consideran que el requisito de razonabilidad en las

---

<sup>3</sup> Artículo 16, Constitución Nacional Argentina, Año 1853

<sup>4</sup> Artículo 4, Constitución Nacional Argentina, Año 1853

presunciones entre el hecho conocido y el presumido, disminuye el riesgo de violar dicho límite.

La doctrina ha señalado que la utilización de técnicas como las presunciones conducen necesariamente a un cierto alejamiento del principio de capacidad económica y justificaba la utilización de los elementos de medición objetivos en diversas razones, ya que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la estimación objetiva debe ser juzgada no desde las perspectiva de la constitucionalidad de un método de cuantificación sino de la de un impuesto a las rentas o ventas medias potenciales y no reales (Ferreiro Lapatza, 1998).

Así se sostiene que en toda estimación objetiva existe un grado de estimación directa pues ciertos hechos o datos se miden directamente de la realidad y en toda estimación directa existe un grado de estimación objetiva. Por lo tanto dicho autor entiende que si bien el legislador no puede tomar como base una medida de una realidad que no revele en absoluto ningún tipo de capacidad económica nadie ha dicho que un bien no pueda considerarse, en sí mismo y con independencia de sus rendimientos, como riqueza susceptible de imposición o que, como tal, pueda ser gravado tomando el valor real medio o potencial del bien o de su rendimiento (Ferreiro Lapatza, 1998).

El mismo autor sostiene que, de respetar ese mínimo de exigencia constitucional, es decir de cierta capacidad económica, deben también tenerse en cuenta otros valores constitucionales como la seguridad, la certeza y la posibilidad de realización proporcional del derecho, es decir, la eficacia medida no solo en posibilidades de recaudación sino en costos de aplicación para la administración y el administrado, debiendo tal ponderación también tener en cuenta los principios de generalidad e igualdad (Ferreiro Lapatza, 1998).

## b) PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En el Artículo 19 de la Constitución Nacional, “...ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley...”<sup>5</sup>, como lo ha sostenido la doctrina el principio de legalidad se fundamenta en la necesidad de preservar la propiedad; por ello no puede haber tributos sin una ley formal y material que los establezcan.

Este principio de legalidad se ve indirectamente vinculado a otras disposiciones constitucionales, como por ejemplo con el Artículo 52, el cual le otorga a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y el Artículo 72, inciso 2, que atribuye al congreso la facultad de imponer contribuciones directas por tiempo determinado. Sin embargo, este procedimiento muchas veces es simplificado y salteado, donde por vía reglamentaria, ya sea mediante decretos o resoluciones y hasta por circulares, se observan violaciones a este principio, en aras de una falsa protección del erario público y de un eficientísimo en la recaudación. La jurisprudencia en reiterados fallos ha declarado la inconstitucionalidad de dichos decretos o resoluciones Administrativas por violatorio al principio de legalidad (Navarrine-Asorey, 2006).

El núcleo del fundamento del principio de legalidad reside en la protección del patrimonio de los ciudadanos, dado que la imposición de los tributos implica una transferencia de riqueza de los particulares al Estado, por lo tanto es indispensable establecer garantías jurídicas (Navarrine-Asorey, 2006).

En el régimen tributario argentino se observa el abandono del principio de legalidad, para favorecer una mayor eficacia recaudatoria, en detrimento de los derechos y garantías. Así, se destacan que distintas leyes autorizan al poder ejecutivo para suponer la aplicación de los tributos bajo ciertas condiciones. Estas violaciones al principio de legalidad surgen cuando se permite que aspectos esenciales de la relación jurídica tributaria sean determinadas por el poder ejecutivo, y no por el legislativo.

### c) PRINCIPIO DE IGUALDAD

---

<sup>5</sup> Artículo 19, de la Constitución Nacional, Año 1853.

La Constitución Nacional en su Artículo 16, “...*Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.*”<sup>6</sup>, la doctrina y la jurisprudencia, han entendido que de este principio se deriva el de igualdad de la ley y el de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas.

Dicho principio implica también el de igualdad de las partes, entendiéndose al fisco en identidad de derechos y obligaciones que el contribuyente, en sus respectivas calidades de acreedor y deudor del tributo, los cuales son regulados por igual mediante la ley, de manera que ninguno de ellos goza, en principio, de privilegio alguno frente a la contraparte (Valdés Costa 1996).

El concepto de igualdad ante las cargas públicas puede ser encarado desde tres puntos de vista: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. De ello se entiende que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar una igualación por medio de la distribución de la riqueza y que la administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en la ley (Valdés Costa 1996).

El concepto de, igualdad en la ley y de igualdad ante la ley, han sido ampliamente desarrollados por la jurisprudencia argentina, adoptando el concepto de, “*igual tratamiento para quien esta en análoga situación*”, lo cual ha permitido el distingo o categorías razonables, en la medida en que ellas no impliquen discriminación arbitrarias, injustas u hostiles contra determinadas personas o categorías de personas (Giulliani Fonrouge 2004).

Surge implícito en este principio de igualdad el de generalidad tributaria, entendido como la afectación universal del gravamen a los contribuyentes, sin hacer discriminaciones individuales que impliquen mayor perjuicio para ciertas, actividades, cosas o sujetos; inversamente el otorgamiento de exenciones, liberalidades o beneficios tributarios que puedan constituir privilegios personales.

#### d) PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

---

<sup>6</sup> Artículo 16, Constitución Nacional Argentina, Año 1853.

No está consagrado específicamente en la Constitución Nacional, pero se halla garantizado en forma implícita, en el derecho a la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, donde se establece que las contribuciones no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad de la renta.

Nuestra Corte Suprema de Justicia ha determinado pautas de confiscatoriedad frente a ciertos gravámenes nacionales y locales, criterios que reflejan, limitaciones cuantitativas respecto de las alícuotas aplicadas. (Giulliani Fonrouge, 2004)

Siguiendo a García Belsunce (1982), a esta garantía implícita de orden constitucional, que surge de la aplicación del derecho de propiedad consagrado en el Artículo 17 de la Constitución Nacional; “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley...” y en su última parte establece, “...La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino...”<sup>7</sup>; le son aplicables las siguientes conclusiones:

- 1) La no confiscatoriedad de la Constitución es solo la del Código Penal, no siendo aplicable tal norma a los tributos.
- 2) No obstante, los impuestos no pueden ser confiscatorios, porque lesionarían la garantía del derecho de propiedad.
- 3) No le corresponde al poder judicial revisar la oportunidad, conveniencia o justicia de los tributos, los vicios o errores de la política tributaria, en tanto no se manifiesten en confiscación.
- 4) Se considera confiscatorio el tributo que absorbe una parte sustancial de la renta o capital gravado.

Para obtener la consagración de esta garantía implícita de la Constitución, es necesario acreditar que el tributo afecta una parte importante de la renta o del patrimonio del contribuyente; por lo tanto se debe demostrar con mucha precisión que la alícuota aplicada, al afectar un exceso la capacidad contributiva, considerada por el legislador como presupuesto de hecho de la tributación, termina violando el derecho de propiedad garantizado en el Artículo 17 de la Constitución Nacional.

---

<sup>7</sup> Artículo 17, Constitución Nacional Argentina, Año 1853

Giuliani Fonrouge (2004), cita abundante jurisprudencia, que se ha considerado inconstitucional, por ejemplo: el impuesto inmobiliario que insume más del 33% de la renta del bien, calculado según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación; el impuesto sucesorio que exceda del 33% del valor de los bienes recibidos; entre otros.

Se ha sostenido que las presunciones absolutas pueden llegar a convertirse en normas inconstitucionales al devenir en ficción arbitraria, pero que la cuestión no se vincula con el principio de no confiscatoriedad, que presupone una riqueza presente confiscada por el impuesto. En estos casos, se trata de una riqueza que la ley presume existente, pero que en realidad no existe.

#### e) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El Artículo 4 de la Constitución Nacional, cuando establece las formas de financiación del estado da a conocer otro principio sumamente importante en la faz tributaria, dicho artículo reza “...*contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...*”<sup>8</sup>.

La Corte Suprema ha elaborado una jurisprudencia en la cual se interpreta que el principio de proporcionalidad debería referirse a la proporcionalidad frente a la capacidad contributiva de los habitantes, es decir que se confunde con el principio de igualdad (Ferreiro Lapatza, 1998).

#### f) PRINCIPIO DE EQUIDAD

Este principio se desprende del mismo Artículo 4, al establecer, que las contribuciones que disponga el Congreso deben ser equitativas y proporcionales a la población. Esto ha sido interpretado por nuestra Corte Suprema de Justicia en el sentido de que los impuestos son equitativos cuando no resultan confiscatorios, es decir, cuando no violan la garantía de la propiedad individual (Navarrine-Asorey, 2006).

---

<sup>8</sup> Artículo 4, Constitución Nacional Argentina, Año 1853

A su vez, la Corte Suprema de Justicia ha interpretado que no tiene el poder judicial la facultad de discutir la equidad del impuesto con referencia a su monto y a la oportunidad y necesidad de su vigencia.

g) PRINCIPIO DE LA DEFENSA EN JUICIO

Este principio se encuentra en el Artículo 18 de la Constitución Nacional, es de naturaleza procesal y denominado como el debido proceso legal; “*Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa...*”<sup>9</sup>

Las presunciones que admiten prueba en contrario no violan este principio, por permitir al contribuyente su discusión sobre lo realmente acontecido. No sucede lo mismo con las presunciones absolutas, las cuales no permiten ejercer derecho a defensa.

h) GARANTIA INNOMINADA DE RAZONABILIDAD

Como el nombre mismo lo indica no se encuentra plasmada en nuestra Constitución Nacional, sino que la doctrina considera a la razonabilidad como una garantía constitucional de la tributación, que funciona como complemento de cada garantía tributaria explícita de la Constitución (García Belsunce, 1982).

No existe jurisprudencia sobre este enfoque, ni en lo inherente a su funcionamiento ni en relación con el tema de las presunciones y ficciones.

Navarrine-Asorey (2006), consideran que si se acepta este principio como garantía constitucional independiente, puede limitar tanto la aplicación y valoración judicial de las presunciones *hominis*, de las legales y de las ficciones, como la formulación legislativa de ellas.

---

<sup>9</sup> Artículo 18, Constitución Nacional, Año 1853

i) PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA

Este principio viene siendo objeto de estudio por parte de la doctrina y lentamente se puede observar su incorporación en las decisiones jurisprudenciales. Su esencia es aportada por la doctrina alemana, quien interpreta que se encuentra en la susceptibilidad de la previsión objetiva por parte de los particulares de su situación jurídica.

Se ha sostenido que la ficción afecta a la seguridad jurídica en cuanto crea una apariencia de verdad que pone en cuestión la certeza del derecho, mientras que la presunción absoluta no afecta a este principio pues admite como cierto el resultado de la aplicación de una norma. Esta vulneración es aceptada en la medida en que estas herramientas tienden a prevenir comportamientos que afecten el ordenamiento tributario (Asorey R., 1990).

## **CONCLUSIÓN PARCIAL DEL CAPITULO 1**

Al finalizar este capítulo podemos concluir que el estado se encuentra en una posición ventajosa en esta relación jurídica de Estado-Contribuyente, ya que la legislación le brinda el mecanismo de las presunciones que lo ubica un escalón por encima de los ciudadanos.

Esto sin dudas que provoca una gran polémica en la doctrina y jurisprudencia, ya que en la mala utilización de dicha herramienta, coloca al ciudadano en una situación de indefensión. Por supuesto, que tenemos el paraguas de la constitución Nacional para la protección de este avasallamiento del fisco.

Encontramos que para el estado las presunciones son importantes a la hora de recaudar, ya que es utilizada como punto de partida para la estimación de deuda, pero esto sin duda ocasiona en muchos casos un perjuicio muy grande a los contribuyentes. Por cuanto el fisco no necesita otra cosa que una simple imposición normativa que disponga una presunta realidad, que puede o no coincidir con lo que efectivamente acontezca en los hechos, pero que deja al contribuyente desde el inicio del pleito en una situación de infractor o evasor.

Por lo tanto el estado sin mucho esfuerzo en la fiscalización, se posiciona en un escalón por encima del contribuyente, quien se ve obligado a probar algo que simplemente fue argumentado por el fisco, sin siquiera el mínimo esfuerzo en brindar pruebas de los hechos.

Según lo expuesto en este capítulo tenemos como principal escudo jurídico a los principios constitucionales, que garantizan al ciudadano el amparo de sus derechos. Creo que esta solución no es la ideal para pequeños contribuyentes, ya que para ser argumentadas deben acudir a la justicia, sin ser oídos o tenidas en cuenta en la vía administrativa.

**CAPITULO 2:**  
**“DERECHO DE LA SEGURIDAD SOCIAL**  
**Y LAS PRESUNCIONES”**

### Introducción

En este capítulo desarrollamos los puntos de partida hacia las presunciones en la seguridad social. Para comenzar, necesitamos explicar las diferencias y similitudes que existe entre el derecho laboral y el derecho a la seguridad social.

Es preciso distinguir que la seguridad social tiene como fundamento el trabajo personal sea como autónomo o relación de dependencia, siendo este segundo ámbito la esencia del derecho laboral. Mientras que la seguridad social cubre las contingencias ciertas o probables que un ser humano tuviese desde antes de nacer hasta después de su deceso, el derecho laboral regula la relación entre empleado y empleador (Condoleo R., 2013).

Lo central en este capítulo es determinar la existencia de relación de dependencia en el ámbito de la LCT y de la seguridad social, para lo cual se desarrollan las notas tipificantes de la relación de dependencia.

Finalizando, se analiza nuestro sistema legal en materia de seguridad social, donde pone en cabeza del empleador la obligación directa de realizar las contribuciones y lo ubica como responsable por deuda ajena de los aportes del personal.

## 2.1- DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO LABORAL Y EL DERECHO DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Es preciso distinguir que la seguridad social tiene como fundamento el trabajo personal sea como autónomo o relación de dependencia, siendo este segundo ámbito la esencia del derecho laboral. Mientras que la seguridad social cubre las contingencias ciertas o probables que un ser humano tuviese desde antes de nacer hasta después de su deceso, el derecho laboral regula la relación entre empleado y empleador (Condoleo R., 2013).

Es así que establecer la naturaleza jurídica de la relación entre dos o más sujetos, es esencial para ambas ramas del derecho, siendo el derecho laboral quien marca las pautas que tipifican la relación de dependencia.

Perez D. (2011), resalta esta aproximación entre ambos derechos por cuestiones obvias, como por ejemplo: en que en ambas ramas, coinciden en que su objeto es la prestación subordinada de tareas. Esto se da por cuanto en materia de seguridad social el hecho imponible coincide con el objeto del contrato de trabajo y quedan expresadas en los artículos 2 inciso a) de la ley 24241 y artículo 21 de la ley 20744. Otra similitud y gran acercamiento entre ambos sistemas se da en la base imponible de la seguridad social, que coincide con la contraprestación del contrato de trabajo: la remuneración, que la encontramos reglados en los artículos 6 y 7 de la ley 24241 y artículo 103 de ley 20744.

Esta identidad en el concepto de remuneración, presenta algunas diferencias que le dieron la posibilidad a la doctrina de distinguir entre conceptos de “salario laboral” y “salario previsional”. Entendida como salario laboral a la remuneración como contraprestación del servicio puesto a disposición de un tercero en el marco del derecho laboral, y salario previsional, a la remuneración sujeta a aportes y contribuciones del Sistema Integrado Previsional Argentino.

Si bien en principio existe un tronco común entre el derecho laboral y el de la seguridad social, la doctrina y jurisprudencia, han pronunciado ciertas divergencias en su naturaleza; si bien ambas ramas participan de órdenes tuitivos que tienen que ver con las actividades desarrolladas en torno al trabajo humano, hoy los bienes jurídicos protegidos

reafirman una separación estructural. Es más, nuestra legislación positiva enuncia y establece ciertas diferencias cualitativas entre ambos órdenes.

Los bienes jurídicamente tutelados por estas dos ramas del derecho son, indudablemente de distinta naturaleza, por tal razón es que estamos tratando de dos órdenes jurídicos distintos con características preponderantes autonómicas.

Ejemplo de esto tenemos el “principio protector” que orienta a la normativa laboral, entendida como la protección que la ley juzga como primordial en las relaciones interpersonales del trabajo, esto no se refleja en el ámbito de la seguridad social y más aún cuando nos referimos a normas que se relacionan con los tributos de la seguridad social. Ya que en materia de seguridad social estamos en presencia de normas tributarias cuyo designio protector es la “hacienda pública” en su sentido dinámico; es decir, el flujo de ingresos y gastos que abastecen los distintos subsistemas de la seguridad social (Perez D. 2011).

Lo que me interesa resaltar a los fines de este trabajo es la interdependencia que existe entre ambos sistema, ya que para encontrarnos dentro del derecho a la seguridad social es inescindible que se haya configurado una relación de dependencia por parte del derecho del trabajo.

## 2.2- SIMILITUDES EN LA PRESUNCIÓN DE CONTRATO DE TRABAJO DE LA LCT Y LA SEGURIDAD SOCIAL

Es menester resaltar en este apartado cuando existe para la LCT un contrato de trabajo, lo que por defecto será la base de cálculo para la determinación de aportes y contribuciones a la seguridad social y cuando la norma previsional interpreta que existe una relación de dependencia.

Para dejar explícita la situación a la que apuntamos, es que tanto en el ámbito laboral como en el de la seguridad social, se utiliza la presunción general de la conformación de un contrato laboral, a partir de la prestación de servicios.

Comenzando con el análisis pormenorizado y siguiendo la idea expuesta por Condoleo R. (2013), quien observaba hasta antes del dictado de la Ley 26063, una diferencia notoria entre la presunción de relación de trabajo de la Ley de Contrato de Trabajo y la Ley 18820. Sosteniendo que la primera contiene de antigua data el artículo 23, donde expone una presunción de relación de dependencia, quien lo divide en dos partes: a) en principio toda prestación de servicio se presume dependiente, salvo que se demuestre lo contrario, b) la presunción cae si el interesado se presenta como titular de una organización propia, es decir como empresario.

Lo expuesto es de singular importancia procesal, pues mientras que en el derecho laboral quien carga con la prueba para demostrar lo contrario es el empleador, en seguridad social quien alegue la relación de dependencia debe demostrarla, esto es válido incluso para el estado. El fundamento de esta diferencia es que en el contencioso laboral uno de los actores es el empleado, como principal interesado y beneficiario de tal presunción, distinto es en el contencioso de la seguridad social, donde los actores son el contribuyente empleador y el Estado.

Las tres Salas de la Cámara Federal de la Seguridad Social se han expresado de manera uniforme y son proclives a revocar las resoluciones del fisco, por falta de acreditación de pruebas.

Es por tal circunstancia, que con el fin de neutralizar esta carga probatoria, nace el artículo 4 de la ley 26063, el cual introduce una presunción similar a la del artículo 23 de la ley 20744, la pequeña diferencia radica en que no contiene la segunda parte de la presunción de la LCT, referida al carácter de empresario por parte de quien presta el servicio, tampoco consideramos que en la práctica esto sea relevante.

La administración se expidió respecto del inconveniente en distinguir si corresponde una relación de dependencia o el trabajador es autónomo. Fija algunas pautas que permiten inducir en conjunto de todas o algunas de ellas, cuando existe una relación autónoma, en resumidas palabras estipula: 1) Que se presente como jefe de una organización propia.- 2) Que preste servicios dependientes a varias empresas.- 3) La correlatividad de facturas no resulta suficiente, si no se verifica la subordinación Jurídica.- 4) Si está inscripto en el

impuesto a las ganancias y como trabajador autónomo puede constituir un indicio pero debe darse junto a otras pautas (Condoleo R. 2013).

Es imprescindible que desarrollemos los artículos de la LCT, que nos llevan a la presunción de la relación de trabajo. Para ello partimos del Artículo 21, “*Habrá contrato de trabajo, cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en favor de la otra y bajo la dependencia de esta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración...*”,<sup>10</sup> quedando de esta forma definido lo que entiende la ley como contrato de trabajo, siguiendo a Altamira Gigena “*el contrato de trabajo es una convención –oral o escrito- mediante la cual el trabajador pone su actividad profesional en relación de dependencia o subordinación de otra, llamada empleador, recibiendo en contraprestación una remuneración.*” (Altamira G., 1986, p. 221)

La LCT para poder instrumentar el Artículo 23, se sirve de una prestación de servicio y de un contrato de trabajo, este último definido en el Art. 21 y el Artículo 22<sup>11</sup>, nos define cuando habrá una relación de trabajo; “*Habrá relación de trabajo cuando una persona realice actos, ejecute obras o preste servicio en favor de otra, bajo la dependencia de esta en forma voluntaria y mediante el pago de una remuneración, cualquiera sea el acto que le dé origen*”. Con este segundo artículo ya tenemos los elementos para poder instrumentar la presunción que la LCT la expone en su flamante Art. 23 “*El hecho de la prestación de servicios hace presumir la existencia de un contrato de trabajo, salvo que por las circunstancias, las relaciones o causas que lo motiven se demostrase lo contrario. Esa presunción operará igualmente aun cuando se utilicen figuras no laborables, para caracterizar al contrato, y en tanto que por las circunstancias no sea dado calificar de empresario a quien presta el servicio*<sup>12</sup>”, podemos inferir que admite prueba en contrario, por lo tanto estamos ante una presunción *iuris tantum*, que cae ante la demostración de que la naturaleza de la vinculación establecida entre las partes se encuentre alejada de toda connotación de relación de dependencia.

---

<sup>10</sup> Artículo 21, Ley 20744, Año 1974

<sup>11</sup> Artículo 22, Ley 20744, Año 1974

<sup>12</sup> Artículo 23, Ley 20744, Año 1974

Se encuentra contemplado por la jurisprudencia, que la presunción se rompe si “...*las circunstancias, relaciones o causas que motivan la prestación demuestran lo contrario, y que las prescripciones del artículo 23 de la ley de Contrato de Trabajo deben interpretarse mediante la adecuación de los principios generales a las circunstancias de cada caso, en tanto existen ciertas tareas en las cuales la prestación del trabajo puede ser autónoma o dependiente, según sean las distintas características fácticas que rodeen la prestación de los servicios...*”;<sup>13</sup> en el mismo sentido, encontramos interpretación de la Cámara Nacional del Trabajo, Sala II; quienes expusieron que “*cuando a pesar de la existencia de la prestación de servicios, de la prueba producida surge que la vinculación existente entre las partes reconoce características distintas a la relación laboral, pudiendo ser reputada de naturaleza comercial, no tiene vigencia la presunción del artículo 23 de la LCT...*”

Altamira G. (1986), entiende que en el intento de encuadrar ciertas prestaciones en el Derecho Laboral, por medio del Artículo 23, muchas veces se abarcan relaciones contractuales creadas al amparo de las voluntades regidas por el Derecho Civil o Comercial y por lo tanto existe la posibilidad de confundir las figuras que tiene como base la prestaciones de trabajo humano, como ser: la locación de servicio, locación de obra, mandato, la sociedad con el contrato de trabajo.

Por consiguiente, el vínculo jurídico entre el empleador y el trabajador es el contrato de trabajo, mientras que la relación laboral es la vinculación de hecho que los une durante la ejecución del contrato. El primero está constituido por los derechos y obligaciones contraídos entre las partes del contrato y, la segunda, con la efectiva realización de dichas prestaciones, es decir la ejecución del contrato de trabajo.

En la seguridad social advertimos esta presunción en su artículo 4, que reza “*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.*<sup>14</sup>”, como lo comentamos anteriormente podemos apreciar su similitud con la del artículo 23 de la LCT.

---

<sup>13</sup> “Abad, Nancy c/Círculo Deportivo Policial”, Fallo ST Jujuy, 03/06/1996

<sup>14</sup> Artículo 4, Ley 26063, Año 2005.

En materia de la Seguridad Social se encuentra comprimida esta presunción en este artículo 4 de la ley 26063, el cual admite prueba en contrario y a su vez mantiene la mecánica de la LCT. Estableciendo como elementos necesario la prestación personal de trabajo, presumiendo un contrato de trabajo.

Ambos regímenes, uno más detallado que otro, pero de igual forma requieren como elemento esencial la prestación de trabajo que a su vez se exterioriza en un contrato que puede ser explícito o tácito.

Por todo lo dicho es importante que desarrollemos el concepto de RELACION DE DEPENDENCIA que nos introduce hacia ambas ramas del derecho.

### 2.3- RELACION DE DEPENDENCIA

Como lo venimos señalando es imprescindible adentrarnos dentro del Derecho del Trabajo, para determinar la existencia de relación de dependencia, que es la puerta de entrada al ámbito de la Seguridad Social.

Como ya adelantamos el análisis del artículo 21 de la Ley de Contrato de Trabajo, sabemos que el mismo dispone que habrá contrato de trabajo cuando una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en favor de otra y bajo la dependencia de esta. Es decir, que una de las principales características propias del contrato de trabajo es la *subordinación*.

Entendemos que la relación de dependencia es el nexo causal del trabajador con el empleador, es el vínculo jurídico, el hilo invisible que une a ambas partes de un contrato de trabajo. Por lo dicho es elemento esencial en el derecho laboral como en el derecho de la seguridad social.

En términos generales encontramos que la doctrina se une en ambas ramas del derecho, aceptando la relación de dependencia cuando se dan las NOTAS TIPIFICANTE, que como lo entiende Ojeda R. (2009), funcionan como tres aspectos básicos de la relación de dependencia:

- 1- **DEPENDENCIA TÉCNICA:** es la facultad del empresario de organizar la prestación del trabajador; se verifica con el acto de impartir órdenes e

indicaciones para su cumplimiento, en relación a la forma de realizar dichas tareas. Sin embargo, a medida que aumenta el grado de profesionalidad del trabajador, disminuye la apreciación de esta nota tipificante, como por ejemplo: la relación que existe entre un Contador con su empleador no es lo mismo de una persona que se encuentra como maestrana en un local de venta de ropas.

2- **DEPENDENCIA ECONÓMICA:** el trabajo se realiza por cuenta ajena para un empleador a cambio de una remuneración, esto es claramente apreciable ya que el tiempo dispuesto en favor de un tercero tiene un costo, el cual debe ser compensado de forma dineraria en favor del trabajador.

3- **DEPENDENCIA JURÍDICA:** posibilita la disposición de parte del empleador de la fuerza de trabajo del dependiente, darle ordenes o sustituir la voluntad del trabajador por la suya propia, en ejercicio de su poder de dirección. Por lo tanto esto se manifiesta en la facultad del empleador de ordenar y de adecuar las prestaciones del trabajador a los fines de la empresa y en la obligación del trabajador de aceptar el ejercicio de dicha facultad.

Pero estas notas tipificantes no existen reglas tan fijas y claras como para delimitar los rasgos fisonómicos de la relación laboral en forma categórica, ya que la realidad actual ha agudizado la crisis de las notas típicas que traslucen la relación de dependencia, relativizándose en muchas situaciones la gravitación que pueden llegar a tener conceptos tales como la incorporación al establecimiento, el trabajo personal indelegable, el cumplimiento de horarios o la exclusividad.

Es muy importante resaltar como se manifestó la jurisprudencia en relación a estas cuestiones de las notas tipificantes de la relación laboral y así podemos encontrar fallos como “Agripo S.A. c/ AFIP-DGI s/impugnación”, en donde se ha señalado que la subordinación jurídica implica la facultad del empleador de organizar el trabajo y dar ordenes a sus trabajadores ejerciendo el poder de dirección, que la subordinación económica consiste en que el trabajo se realiza enteramente por cuenta ajena para la empresa y organización de otro por una retribución, y que la subordinación técnica es la facultad del empresario de organizar en concreto las prestaciones comprometidas por el trabajador, dando indicaciones y ordenes acerca de las forma de realizar la tarea.

Un tema muy especial es la subordinación técnica en relación a los profesionales, ya que se presenta la circunstancia de que el empleador diera pocas o ninguna orden a su dependiente no altera la obligación contractual de este de obedecer lo que surge del contrato de trabajo, ya que la libertad que tenga el dependiente para realizar sus tareas conforme a su competencia profesional, no le quita su condición de subordinación, esto lo extraemos de un fallo de la Sala I del año 1999 CNTrab. “E.O. A. c/ Somisa”.

Ponemos de resalto la dirección que ha tomado la Administración Federal de Ingresos Públicos a través del dictamen AFIP (DAL) 62/2000, del 10/10/2002, en relación al tema abordado de las notas tipificantes de la relación de dependencia, de lo que se puede extraer lo siguiente: a) existe subordinación jurídica: cuando una de las partes, tiene la facultad jerárquica de dirigir, dar órdenes e instrucciones dentro de la esfera contractual y, como contrapartida, la otra parte, la obligación de someterse a las directivas que aquel le imparta. b) hay subordinación económica: cuando el trabajador queda excluido de los riesgos de la empresa; su única obligación hacia la contraparte radica en aportar su trabajo personal mediante una remuneración a cargo del empleador. c) por último la subordinación técnica: consiste en la facultad del empleador de fijar la forma, modo y método de trabajo al cual el empleado deberá ajustarse en su cometido.

Separadamente de este concepto de relación de dependencia encontramos al trabajador autónomo, es quien realiza las actividades en forma independiente, la doctrina considera que este se define por la auto-organización del trabajo y la asunción de los riesgos propios de su actividad.

En este caso, el trabajo es realizado por cuenta propia, asume los riesgos de su actividad sin incorporarse a la organización de un tercero y obtiene una ganancia. Por lo dicho se puede señalar como rasgo característicos propios de la actividad autónoma la organización de las propias tareas y la asunción del riesgo empresarial.

Como lo planteamos anteriormente, un tema muy tratado por la jurisprudencia es el de los profesionales independientes que trabajan para empresas. Se ha expresado que la naturaleza jurídica de las vinculaciones que los unen con las empresas, pueden enmarcarse, en la locación de obras o servicios y el contrato de trabajo; encontramos por ejemplo lo expuesto por la Sala K de la CNCivil, “*Si bien no existe acuerdo sobre la naturaleza*

*jurídica de los servicios que prestan quienes ejercen una profesión liberal pueden dar lugar a contratos de locación de servicios, o de locación de obra, o de mando según los casos. Por tanto, se trata de un contrato multiforme, variable o proteiforme...<sup>15</sup>*

Los dictámenes emanados de la Administración Fiscal, dictados por la ex Dirección Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad Social, y amparados en su calidad de autoridad de aplicación de los tributos de la seguridad social, se pronunciaron en este sentido: *“el objeto contractual puede consistir en la actividad en si misma cuando el locador se compromete a realizar investigaciones o asesoramiento, en cuyo caso se tratará de una locación de servicios sin subordinación jurídica, regida por el Derecho Civil, o la concreción de un resultado, que constituye la realización de una locación de obra<sup>16</sup>”*.

En virtud de lo expresado, y según surge tanto de los aspectos enunciados por la doctrina como de la jurisprudencia, y hasta los dictámenes de la administración fiscal, se puede concluir que las prestaciones de carácter profesional hallan un correlato con lo previsto por el legislador en materia de locación de obras o prestación de servicio.

#### 2.4- EL EMPLEADOR RESPONSABLE POR DEUDA AJENA

Es importante poner de resalto esta característica de nuestro sistema legal-tributario, ya que ubica al empleador como agente de retención de los aportes a la seguridad social del empleado y los coloca en responsables por cumplimiento de deuda ajena, incluidos en el inciso f) del artículo 6 de la ley 11.683.

Entiéndase responsable por deuda ajena, a la persona respecto de la cual no se produce el hecho imponible, pero está vinculada con él, y por ello, la ley le atribuye responsabilidad para cumplir la prestación tributaria (Vilella G. 2004).

Por lo que estos sujetos deben hacer frente a la obligación tributaria, no en virtud de una capacidad contributiva, sino porque la ley expresamente los ha puesto en ese lugar

---

<sup>15</sup> “Steinberg, Isaac c/ ArtkinoPictures de la Argentina”, CNCiv. Sala K, 28/04/1989; LL, 1989-E-153

<sup>16</sup> Dictamen 1707/97 (DLTRSS), 02/10/1997

como un medio de hacer efectiva la deuda tributaria nacida a raíz del acaecimiento del hecho imponible (Vilella G. 2004).

Por lo tanto, la responsabilidad por deuda ajena es aquella que nace en cabeza de quien, sin ser contribuyente, es obligado por la ley al cumplimiento de la obligación tributaria.

En cuanto a los empleadores, la legislación específica les ha otorgado desde siempre la misión de retener los aportes que en cabeza de los dependientes constituyan la cotización en virtud del hecho imponible tipificado por el ejercicio de las actividades realizadas en relación de dependencia; como consecuencia, han asumido la figura del “agente de retención”.

Es la ley 24241 en su artículo 11, “... *Los aportes y contribuciones obligatorios serán ingresados a través del SUSS. A tal efecto, los mismos deberán ser declarados e ingresados por el trabajador autónomo o por el empleador en su doble carácter de agente de retención de las obligaciones a cargo de los trabajadores y de contribuyente al SIJP, según corresponda, en los plazos y con las modalidades que establezca la autoridad de aplicación...*<sup>17</sup>”; podemos acreditar en este párrafo la asimilación del empleador con respecto a los aportes de la seguridad social al agente de retención.

Existen otros países como por ejemplo España que ubican al empleador dentro de un responsable sustituto por los montos que correspondan a aportes de la seguridad social. Esta figura –responsable sustituto- desplaza al contribuyente, quedando como principal responsable del cumplimiento de la obligación. Esta responsabilidad sustitutiva hace a la constitución misma de la relación impositiva, de suerte tal que el fisco solo mantiene relación jurídica con el sustituto.

El empleador, como sujeto de la relación tributaria, tiene claramente dos roles bien diferenciados. Por un lado, es contribuyente titular por sus propios tributos, es decir las contribuciones patronales que se devengan por el ejercicio de la actividad que resulta en hecho imponible, por la utilización del factor humano como factor de producción y por el otro es agente de retención de los aportes que en cabeza de los empleados en relación de

---

<sup>17</sup> Artículo 11, Ley 24241, Año 1993

PERSON FRANCISCO JAVIER

dependencia, responden a la obligación tributaria, por su propio hecho imponible, que es precisamente el desarrollo de tales tareas.

## CUCLUSIÓN PARCIAL DEL CAPITULO 2

Por lo expuesto en este capítulo podemos concluir que la naturaleza jurídica del Derecho Laboral y del Derecho de la Seguridad Social son distintas. La primera persigue la protección del empleado ante la posición dominante del empleador, la segunda tiene como objetivo cubrir las contingencias ciertas y probables de los seres humanos.

Una vez diferenciadas ambas ramas del derecho, podemos apreciar su punto de encuentro en la subordinación de tareas. Esto se da por cuanto en materia de Seguridad social el hecho imponible coincide con el objeto del contrato de trabajo.

La interpretación de la jurisprudencia y de la propia administración pública, en cuanto a las presunciones de que se sirve el fisco para determinar la aplicación del derecho a la seguridad social y el derecho del trabajo, está dado por la relación de dependencia, evidenciándose a través de las Notas tipificantes.

Concluyendo, podemos decir que existe relación de dependencia y por ende aplicación del Derecho a la Seguridad Social y del Derecho del Trabajo, al encontrarse estas tres notas tipificantes: *subordinación jurídica*, cuando una de las partes, tiene la facultad jerárquica de dirigir, dar órdenes e instrucciones dentro de la esfera contractual y, como contrapartida, la otra parte, la obligación de someterse a las directivas que aquel le imparta. *Subordinación económica*, cuando el trabajador queda excluido de los riesgos de la empresa; su única obligación hacia la contraparte radica en aportar su trabajo personal mediante una remuneración a cargo del empleador. Por último la *subordinación técnica*, consiste en la facultad del empleador de fijar la forma, modo y método de trabajo al cual el empleado deberá ajustarse en su cometido.

**CAPITULO 3:**  
**“DETERMINACION DE APORTES Y**  
**CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD**  
**SOCIAL”**

### Introducción

En este capítulo nos introducimos en los mecanismos determinativos de los aportes y contribuciones a la seguridad social. Para esto, expondremos la reglamentación procesal del régimen de la seguridad social y entablado un paralelismo con la ley de procedimiento tributario.

Desarrollaremos la normativa que permite la introducción de las presunciones en materia determinativa de aportes y contribuciones. Teniendo en cuenta, las importantes modificaciones en la mecánica presuntiva luego de la incorporación de la ley 26063.

Es oportuno realizar una breve consideración a los dos métodos de determinación enunciados por la jurisprudencia en el fallo “L. R. J. c/ Altier S.A”, donde divide en dos caminos; por un lado el *Directo*, entendido como la efectiva constatación de la subordinación y el otro; el *camino Indirecto*, el cual se sirve de las presunciones de las notas tipificantes para considerar la subordinación.

Concluimos este capítulo, con las disposiciones de la ley 26063, que activa con su artículo 1, mecanismos de materia tributaria encontradas en los artículos 1 y 2 de la ley 11683, referidos a la interpretación de la ley tributaria y al principio de la realidad económica.

### 3.1- AUTODETERMINACION DE LAS OBLIGACIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL

El decreto 507/93 quedo claramente establecida la forma de determinación y percepción de los gravámenes por parte de contribuyentes y responsables, a través de la expresa remisión que efectúa a los artículos 11 a 13 y 15 del actual ordenamiento de la ley de procedimiento fiscal.

Por lo tanto como paso previo a la activación de los presupuestos que hacen a la aplicación de los mecanismos determinativos de las obligaciones por parte del fisco, como ser las presunciones, tiene que ser desestimadas las presentaciones de las declaraciones juradas hechas por el contribuyente.

Siguiendo lo expuesto por Diaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth (1994) el sistema tributario argentino reposa en la modalidad autodeterminativa tanto de la materia imponible como de su cuantificación, ya que la obligación primigenia del contribuyente es la liquidación del impuesto mediante la presentación de una “declaración jurada”. La que consiste en el reconocimiento formal de una obligación perfeccionada con antelación. En ella el sujeto identifica los hechos imponibles acaecidos, fijando así la base sobre la que se liquida el impuesto resultante.

Por lo tanto la declaración jurada no da origen a la obligación tributaria, sino que la cuantifica y la hace liquida. Por ello su eficacia es declarativa y no constitutiva. Además de hacer absoluta y totalmente responsable al contribuyente por el contenido volcado en ella.

Repitiendo lo expuesto anteriormente, solo cuando el contribuyente no cumpla con la obligación descrita, resultare impugnabile la declaración presentada o se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria, el fisco queda habilitado para realizar la determinación de oficio.

Cabe decir que los sistemas de seguridad social, y más específicamente los regímenes o sistemas previsionales, han mantenido a lo largo del tiempo una tradición de carácter declarativo para la determinación de las obligaciones emergentes de tales regímenes. Por ejemplo desde el texto original de la ley 14236 del 13 de Octubre de 1953, en su artículo 18, expresaba en forma muy clara que el empleador deberá depositar el descuento realizado

en calidad de aportes y las contribuciones abonadas por él, calculadas sobre la remuneración del empleado.

Debemos tener en cuenta que todas las normas de antigua data, estaban encuadradas dentro del aspecto específico del ámbito previsional. Recién a partir de la evolución operada en la década del noventa las normas positivas se comienzan a orientar a través de un tratamiento de naturaleza tributaria, que por nuestros días es reconocida en forma mayoritaria tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

En la actualidad el procedimiento para la declaración jurada de aportes y contribuciones a la seguridad social, se genera en forma automática al cargar las remuneraciones de los empleados devengadas en el mes anterior a través de la página web de AFIP, la que genera un formulario de pago denominado F 931.

### 3.2- LA DETERMINACION DE OFICIO DE APORTES Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Haremos un paralelismo entre la ley de procedimiento tributario y su par en la materia de la seguridad social. Partiendo de la ley 11683 (Ley de Procedimiento Tributaria), contempla el mecanismo determinativo de oficio a partir del artículo 16 y concordantes. Este artículo es de suma importancia porque aclara los presupuestos bajo los cuales se activa la determinación de oficio en materia imponible, estos son: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) resulten impugnables las presentadas (Perez D. 2011).

Con estos supuestos, se produce la habilitación de las facultades que la Administración posee para determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente, bajo dos formas claras y diferenciadas: a) en forma DIRECTA, por conocimiento cierto de dicha materia o b) en forma INDIRECTA, mediante estimación, si los elementos conocidos solamente permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. Esta última forma suele ser mencionada como “determinación de oficio sobre base presunta” (Perez D. 2011).

Ahora pasando al ámbito de la seguridad social podemos apreciar una gran similitud, al analizar en primer término el artículo 16 de la ley 18820, que era la única herramienta antes del dictado de la ley 26063 del año 2005. Dada la gran importancia que se le da a este artículo 16 es oportuno hacer su transcripción para poder apreciar sus pormenores, “*Si el empleador previamente intimado a facilitar los libros, registros y demás elementos de juicio que le fueran requeridos no lo hiciera, la Dirección Nacional de Previsión Social está facultada para determinar de oficio la deuda por aportes y contribuciones, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder...*”<sup>18</sup> luego en un segundo párrafo nos expresa este mismo artículo, “... *Comprobada la utilización de personal y la falta de documentación fehaciente, una vez determinada la deuda de oficio...*”, podemos apreciar que la aplicación del procedimiento de determinación de oficio en circunstancia de que el empleador no dispusiere o facilitare los libros, registros y demás elementos que hacen al soporte de los ingresos de las obligaciones, o a falta de ellos, cuando se comprobare la utilización de personal.

En síntesis, la determinación de oficio en materia de la seguridad social no contenía elementos que permitan inferir una determinación de oficio de manera presuntiva, sino la real determinación de la materia imponible en los casos que no existiera presentación de la documentación solicitada o la efectiva comprobación de la utilización de personal sin declarar.

Uno de los problemas más cuestionados que contenía el procedimiento determinativo por parte del fisco en materia de seguridad social es el acotado campo de las presunciones en materia de determinación de deuda. Dada su antigüedad y su carácter estático, no había receptado el avance normativo experimentado desde la redacción original ni tampoco la evolución de la jurisprudencia y los dictámenes administrativos (Perez D., 2011).

A partir de la publicación de la ley 26063 del año 2005, se agrega al cuadro anteriormente expuesto una contemplación del régimen determinativo de oficio, viniéndose a instaurar de forma definitiva, la corriente presuntiva al régimen de la seguridad social.

---

<sup>18</sup> Artículo 16, Ley 18820, Año 1970.

Esta norma impone una readecuación y actualización del procedimiento determinativo, al hacerlo más compatible y cercano al procedimiento dictado por los artículos 16 y subsiguientes de la ley 11683.

Introduciéndonos en la ley 26063, y particularmente en su artículo 2, encontramos un presupuesto más para activar la posibilidad de practicar la determinación de oficio. Ya que en su segundo párrafo “... cuando no se haya presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas por no representar la realidad constatada, la Administración Federal de Ingresos Públicos (...) procederá a determinar de oficio y a liquidar los aportes y contribuciones omitidas, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dichas obligaciones, o sea mediante estimación, si los elementos conocidos solamente permiten presumir la existencia y magnitud de aquellos...”<sup>19</sup>, este artículo tiene su acercamiento al reconocer el método de autodeterminación de la declaración jurada, hasta el límite de considerarla como no representativa de la realidad constatada y por lo tanto su posterior impugnación.

Volviendo a la ley 18820, en su artículo 2 en su segundo párrafo “comprobada la utilización de personal y a falta de documentación fehaciente, una vez determinada la deuda de oficio...”, nos encontramos con que el presupuesto previo para la determinación de oficio es la comprobación de la utilización de trabajo ajeno y/o la falta de documentación de tales hechos, entendiéndose como empleo no registrado. Observamos como la ley 18820 era muy poco proclive a la discrecionalidad del funcionario actuante, limitando de forma muy contundente la posibilidad de determinación de oficio.

Por otro lado, encontramos el artículo 3 de la ley 26063, que introduce el método de la determinación sobre base presunta o estimación de oficio. Los presupuestos que activan esta determinación se encuentran expresamente enunciados en este párrafo de dicho artículo “... cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos carezca de los elementos necesarios para establecer la existencia y cuantificación de los aportes y contribuciones de la seguridad social, por falta de suministro de los mismos o por resultar insuficientes o inválidos los aportados, podrá efectuar estimación de oficio...”<sup>20</sup>, pasando

---

<sup>19</sup> Artículo 2, Ley 26063, Año 2005.

<sup>20</sup> Artículo 3, Ley 26063, Año 2005.

en limpio, para habilitar el mecanismo de la determinación de oficio mediante presunciones este artículo agrega el hecho de que los mismos pueden considerarse insuficientes o inválidos; ya no hace falta una comprobación como lo entendía la ley 18820.

Según Perez D. (2011), podría decirse entonces que existen dos situaciones distintas y dos presupuestos también diferentes asociados a tal situación, por un lado, la posibilidad de determinar de oficio la materia imponible cuyo presupuesto respondería a la falta de presentación de declaración jurada o a que resulten impugnables y por otro lado, la posibilidad de determinar sobre “base presunta”, la que se activaría a partir de la falta de suministro de elementos o de su insuficiencia o invalidez.

Este autor entiende, que si bien prevalecen las regulaciones de la última norma (ley 26063) no solamente por ser esta una ley específica y posterior, sino fundamentalmente por los aspectos teleológicos de la reforma, pero sin embargo el artículo 16 de la ley 18820 está lejos de perder vigor.

### 3.3- METODO DIRECTO E INDIRECTO DE DETERMINACION

Esta articulación de la determinación por método directo e indirecto nace a través de la doctrina del fallo “L. R. J. c/ Altier S.A”, aquí se efectúa una distinción entre los caminos alternativos a seguir cuando se discute la existencia de una relación laboral. Vale aclarar que el fallo es en materia de Derecho Laboral, pero la doctrina lo aplica unánimemente también para los tributos de la seguridad social.

Ponemos de resalto lo trascendente de dicho fallo, donde divide el *Camino Directo* como la existencia de la vinculación y a la presencia de la subordinación económica, técnica y jurídica; y por otro lado, el *Camino Indirecto*, establecido como una presunción en el régimen de contrato de trabajo, en su artículo 23, el cual refiere a la existencia de tareas para terceros, corriendo a cargo de este demostrar que la causa de las mismas es distinta a la relación laboral pretendida (Perez D. 2011).

Desde que el organismo fiscal asumiera las facultades de aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución fiscal de los tribunales de la seguridad social a partir del decreto 507/93, la faz determinativa y el andamiaje legal-reglamentario para encuadrar las

relaciones y proceder a la determinación de oficio de la deuda se basaba en la aplicación conjunta de los métodos directos e indirectos, muchas veces en forma conjunta.

Esto resulta propicio de análisis a los efectos de la seguridad social, por cuanto hasta la aparición de la Ley 26063, el esquema presuntivo se basaba exclusivamente en la activación del artículo 23 de la LCT.

Uno de los grandes cambios que proyecta la ley 26.063, se podría decir que hasta con mejor alcance jurídico que la misma ley de Procedimiento Tributario, es haber explicitado el orden de prelación de la determinación directa (entendida como aquella aplicada sobre base cierta) respecto de la activación de los métodos presuncionales o también llamada estimación de oficio. Dicho avance se ve reflejado en su artículo 3, donde se expresa “...todas las presunciones establecidas por esta ley, operarán solamente en caso de inexistencia de prueba directa o dejarán siempre a salvo la prueba en contrario...”<sup>21</sup>.

Esta circunstancia tiene toda una carga histórica en materia típicamente impositiva, de tal modo que la jurisprudencia se ha hecho oír en reiteradas oportunidades con pronunciamientos en los que deja en claro la prelación del método directo.

La atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio, los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa. Y si bien ello no significa construir un criterio general que implique prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, tampoco permite descartar al inicio la aplicación de métodos indiciarios cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la utilización como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. Por lo que se puede interpretar, que su validez dependerá de su uso razonable y que corresponda con los restantes elementos de convicción colectados en la causa (Perez D., 2011).

En otra oportunidad la Jurisprudencia se pronunció en similar sentido, expresando que la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta constituye un recurso

---

<sup>21</sup> Artículo 3, Ley 26063, Año 2005

excepcional que tiene a su alcance el Fisco, por cuanto debe fundarse, insoslayablemente, en hechos y circunstancias conocidas que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir la real existencia y medida del mismo.

Estas interpretaciones judiciales son dentro del ámbito tributario, por lo que en nuestro sistema – Previsional- se nos hace un poco más fácil determinar el hecho imponible, ya que nos viene dado con la presencia de actividades de carácter laboral y, fundamentalmente, con la utilización de trabajo ajeno. Nuestro hecho imponible lo encontramos descrito en la ley 24241(Ley del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones), norma rectora del espectro contributivo al Sistema Único de Seguridad Social (SUSS), la cual define en su artículo 2 el ámbito de aplicación, incluyendo de forma obligatoria a las personas físicas mayores de 18 años que presten en forma permanente, transitoria o eventual servicios remunerados en relación de dependencia en la actividad privada y en cualquier territorio del país.

En este sentido nos adentramos en un camino espinoso, ya que comienza a tomar parte en paralelo el derecho de la seguridad social con el derecho laboral. Ya que la norma pone énfasis en la necesidad de que exista relación de dependencia, concepto más estrecho que el de la ejecución de tareas por cuenta ajena y llegamos a la conclusión de que la ley, a través de tal expresión, no ha dejado de concretar la posición de aquella persona ligada, esencialmente, a la existencia de una obligación de trabajo subordinado, objeto típico regulado por el derecho laboral.

En esta dirección y de manera imperiosa debemos adentrarnos en las pautas que le han servido al Derecho Laboral y que representan a su vez también las pautas para establecer el camino directo en la determinación de los tributos de la Seguridad Social.

Siguiendo este camino nos vamos a encontrar con la incertidumbre de plantearnos si las mismas presunciones aplicadas en el Derecho Laboral son usadas en el Derecho a la Seguridad Social, o si bien, este segundo es un derivado del primero. Pero con la llegada de la ley 26063, nos esclarece el camino a seguir y nos marca un rumbo en el esquema presuntivo, distanciando la posibilidad de aplicar las presunciones en materia laboral dentro del sistema de la Seguridad Social.

### 3.4- APLICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO EN LA SEGURIDAD SOCIAL

Siguiendo a Perez D. (2011), el decreto 507/93 y 2102/93 provocan un armado multifacético y diverso en las normas procesales relativas a los tributos de la seguridad social. Esto se logra mediante la combinación de normas de la ley 11683, junto con otras de la seguridad social, prevalentes a la publicación de los mencionados decretos.

El decreto 507/93 determino las normas de la Ley de Procedimiento Fiscal que serían aplicables a los tributos de la seguridad social y no incluyo a los artículos 1 y 2 de la ley 11683; es decir, los principios de interpretación de la ley tributaria Artículo 1, *“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significado económico. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.”*<sup>22</sup> y por otro lado el principio de realidad económica enunciado en el Artículo 2, *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...”*<sup>23</sup>.

La ley 26063 determina en su artículo 1 que *“A los fines de la aplicación, recaudación y fiscalización de los recursos de la seguridad social, para la interpretación de las leyes aplicables y la determinación de la existencia y cuantificación de la obligación de ingresar los aportes y las contribuciones, serán de aplicación las disposiciones de los artículos 1° y 2° de la Ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones”*<sup>24</sup>.

Es a partir de esta norma que se descubre la trascendencia tributaria de los recursos de la seguridad social, así tanto el mismo organismo recaudador como el fuero de la seguridad social trataron de indagar acerca de la verdadera dimensión del hecho imponible, activando el instituto del fraude de la ley y más especialmente el fraude a la ley laboral o

---

<sup>22</sup> Artículo 1, Ley 11683, Año 1978 y modificatorias.

<sup>23</sup> Artículo 2, Ley 11683, Año 1978 y modificatorias.

<sup>24</sup> Artículo 1, Ley 26063, Año 2005.

en todo caso, la figura del abuso del derecho, previsto en el viejo artículo 1071 del Código Civil; ahora reflejado en el Código Civil y Comercial en su Artículo 10.

El organismo fiscal ha sostenido que el concepto de abuso del derecho tiene su origen legislativo en el ex Artículo 1071 del Código Civil, ahora reemplazado por el 10 del Código Civil y Comercial; y ha sido receptado por el Artículo 2 de la ley 11683 y por el artículo 19 del decreto 738/95, reglamentario de la ley 24465. El Dictamen (DIALIR) 48/07, del año 2007 no da una definición precisa del abuso del derecho, la cual se entiende configurada cuando el titular de un derecho lo ejerce con dolo, culpa o negligencia; cuando usa las normas de una manera irrazonable, excesiva o extravagante, o sin necesidad o intereses legítimos o en forma irregular o agravante; causa un perjuicio inmotivado, o tiene intención de perjudicar; o se ejerce el derecho en forma contraria a la moral, buenas costumbres o de mala fe, o más allá de la necesidad determinada por su destino individual; o cuando se lo desvía de los fines de la institución o de manera que afecta la solidaridad social; o sea provoca un daño excesivo en relación a las consecuencias normales de su ejercicio.

#### EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

Como lo planteamos anteriormente, la ley 26063 activa con su artículo 1, disposiciones de materia tributaria encontradas en los artículos 1 y 2 de la ley 11683, referidos a la interpretación de la ley tributaria y al principio de la realidad económica.

Este último ha sido abordado por la justicia, la cual nos deja abundantes pronunciamientos respecto del caso, ya desde larga data en el fallo “Kellogg Co. Argentina S.A.”, la CSJN ha desarrollado este concepto, expresando que “*constituye un elemento jurídico de captación de la verdadera entidad sustantiva del hecho imponible, pero de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno de los sujetos de la relación tributaria, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea esta favorable al fisco o al contribuyente*<sup>25</sup>”. Queda claro que la Corte nutre

---

<sup>25</sup> “Kellogg Co. Argentina S.A.” CSJN del 26/2/1985, (Fallos:307;118)

de neutralidad a este concepto y advierte la peligrosidad de la mala utilización y deja sentada la posibilidad que su utilidad es para ambos sujetos de la relación jurídica.

Pero como se expresa Perez D. (2011) la primera reglamentación de la ley 26063, a través de la RG (AFIP) 2927, no de la mejor forma ha reglamentado los Artículos 1 a 4 de la ley. Analizando en detalle el último párrafo del artículo 1 de la resolución expresa: “*...En los casos en que el prestatario invoque una relación no laboral y aporte pruebas documental al efecto, este organismo podrá apartarse de dicho encuadramiento y considerar la existencia de una relación de dependencia prescindiendo de las formas o estructuras inadecuadas cuando, por aplicación del principio de realidad económica, se compruebe la subordinación y la ausencia del riesgo económico por parte del prestador...*”<sup>26</sup>.

Este autor entiende, que dicho artículo, bajo la aplicación del principio de realidad económica, no podría dar lugar al establecimiento del llamado método indirecto, o sea a la aplicación de la presunción general del artículo 4 de la ley 26063, “*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.*”; sino que daría espacio para activar el método directo, esto significa la búsqueda de la verdad material a través de la indagación de los conceptos de subordinación en sus tres aspectos -Subordinación Técnica, Jurídica y Económica-.

---

<sup>26</sup> Artículo 1, DR (AFIP) 2927/2010, (B.O.: 21/10/2010).

### **CONCLUSIÓN PARCIAL AL CAPÍTULO 3**

Pasando en limpio podemos decir que el sistema tributario argentino tiene una modalidad autodeterminativa, tanto de la materia imponible como de su cuantificación, ya que la obligación primigenia del contribuyente es la liquidación del impuesto mediante la presentación de una “declaración jurada”.

Partiendo de esta base, entiendo que desestimar dicha presentación del contribuyente debe ser en última instancia, por hechos contundentes, que justifiquen su rechazo o anulación. Porque de ser contrario, no tendría ningún sentido declarar mensualmente la base imponible de la seguridad social, si el fisco con la sola sospecha activa una presunción y anula sin prueba alguna nuestra presentación.

Antes del dictado de la ley 26063, nos encontrábamos en idéntica situación que la ley de procedimiento tributaria, ya que se aplicaba el procedimiento de determinación de oficio en circunstancia de que el empleador no dispusiere o facilitare los libros, registros y demás elementos que hacen al soporte de los ingresos de las obligaciones, o a falta de ellos, cuando se comprobare la utilización de personal.

Luego de la sanción 26063, se instaura un sistema de presunciones, pero que es auto regulado por la misma normativa. Trae en juego el principio tributario de realidad económica, que constituye un elemento jurídico de captación de la verdadera entidad sustantiva del hecho imponible. Pero de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno de los sujetos de la relación tributaria, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal.

**CAPITULO 4:**  
**“EL AVANCE DE LAS PRESUNCIONES**  
**EN LA NORMATIVA PARA LA**  
**DETERINACION DE DEUDA DE LA**  
**SEGURIDAD SOCIAL”**

### Introducción

En este último capítulo nos centraremos en la normativa que introduce mediante presunciones los parámetros que activarán la posibilidad de determinación de la base imponible en la Seguridad Social.

El tema central está dado por el Artículo 5 de la Ley 26063, ya que es el encargado de introducir bajo sus cuatros incisos la aplicación de las presunciones. Se desarrollarán cada uno de estos, con el máximo detalle.

Desagregaremos este temeroso artículo 5 en su particular “inciso c”, que ha causado tanto estupor y preocupación mediante la RG (AFIP) 2927 y sus modificatorias, que han instrumentado lo que se dio en llamar el Indicador Mínimo de Trabajadores.

Considerando que no existen fallos en la aplicación de los IMT, nos ocuparemos en este capítulo de exponer algunos principios enunciados por la jurisprudencia que nos servirán de ayuda para el planteo de defensas a la aplicación de presunciones.

#### 4.1- NACIMIENTO DEL METODO PRESUNTIVO MEDIANTE LEY 26063

Con esta normativa se introducen los supuestos que activarán la determinación mediante presunciones de deuda en la seguridad social. Definiendo la situación y momento en que la Administración de Ingresos Públicos aplique dicha herramienta.

Al realizar una lectura de la Ley 26063, encontramos en su artículo 2, que la determinación de aportes y contribuciones a la seguridad social es AUTODETERMINATIVA, como lo desarrollamos en el capítulo previo, esto consiste en declarar unilateralmente la cantidad de empleados y remuneración. Por lo tanto podemos decir que el empleador es quien tiene la obligación de realizar esta declaración jurada y exponer el monto a pagar de aportes y contribuciones a la seguridad social.

Pero el legislador en el mismo artículo en su segundo párrafo ya advierte que cuando: “no se hayan presentado dichas declaraciones juradas” o cuando estas “resulten impugnables por no representar la realidad constatada”, la AFIP procederá a la determinación de oficio.

Según el Artículo 3 de la norma, se crea una plataforma que sustenta la estimación de oficio mediante la utilización de presunciones, bajo el reconocimiento de dos supuestos o condiciones:

- A) El primero cuando no se hayan presentado las declaraciones juradas o que estas resulten impugnables, este supuesto se identifica con lo establecido por la Ley de Procedimiento Tributario y que se refiere a aquellos que activan la posibilidad de determinación de oficio por parte del organismo fiscal.
- B) El segundo nos da el principio de prelación para la determinación de oficio mediante presunciones, enunciando así en el Artículo 3, último párrafo, que todas las presunciones establecidas por esta ley operarán solamente en caso de inexistencia de prueba directa y dejarán siempre a salvo la prueba en contrario.

Siguiendo con este análisis de la aplicación de las presunciones encontramos un fallo de la Cámara Federal de la Seguridad Social, donde el tribunal se pronuncia en favor de la AFIP para hacer uso de dicha herramienta. El fallo citado es “Massa, Rubén Omar c/ AFIP-DGI”, en el cual se permite la aplicación de las presunciones, cuando carezca el organismo

de elementos necesarios para establecer la existencia y cuantificación de los aportes y contribuciones, por resultar insuficientes o inválidos los aportados, con la salvedad que dichas presunciones deben fundarse en hechos y circunstancias ciertos y/o indicios comprobados y coincidentes que, por su obligación de ingresar aportes y contribuciones, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida de dicha obligación. El problema que se le presento en este fallo a la Administración, fue que solo contaba con un elemento de juicio que le permitía llegar a la conclusión de su determinación.

Con este antecedente jurisprudencial, quedo esclarecido que es relevante tener una colección de indicios y concordancia entre ellos, para establecer correctamente el tipo de relación. Esto no es una cuestión menor, ya que en un sinnúmero de oportunidades, las tareas de fiscalización, conclusión y determinación de las deudas, no llegan a recolectar y agrupar una cantidad convenientes de indicios, los que con la debida complementación entre ellos, permitan arribar a la verdad material, tal como la jurisprudencia y el mismo organismo fiscal han decidido a su respecto.

Según lo entiende Perez D. (2011), el armado de las presunciones generales enunciadas en los artículos 4 y 5 de la ley 26063, contiene errores importantes y una gran falta de eficiencia para solucionar inconvenientes a largo plazo. Por ejemplo su artículo 4 reza *“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.”*<sup>27</sup> lo que hace este artículo es reiterar y convalidar, la aplicación del camino indirecto establecido en el artículo 23 de la ley de Contrato de Trabajo.

Hay que tener en cuenta que la jurisprudencia ha dejado sentado que las presunciones se rompen si las circunstancias, relaciones o causas que motivan la prestación demuestran lo contrario, por ejemplo encontramos el fallo de la Superior Tribunal de Jujuy, *“... las prescripciones del artículo 23 de la Ley de Contrato de Trabajo debe interpretarse mediante la adecuación de los principios generales a las circunstancias de cada caso, en tanto existen ciertas tareas en las cuales la prestación del trabajo puede ser autónoma o*

---

<sup>27</sup> Artículo 4, Ley 26063, Año 2005.

*dependiente, según sean las distintas características fácticas que rodeen la prestación de los servicios”<sup>28</sup>.*

Continuando con el análisis del articulado de la ley, nos encontramos con el Artículo 5, que elabora una serie de presunciones a las que denomina “generales”. Está compuesto de cuatro incisos, que tienen como punto central: inciso a) la fecha de ingreso del trabajador frente al incumplimiento de las pautas registrales; inciso b) la relación de dependencia presumida entre los asociados a cooperativas de trabajos y las empresas que utilizan sus servicios; inciso c) contiene métodos indiciarios para determinar si la cantidad de trabajadores registrados o el monto de las remuneraciones declaradas concuerdan con la realidad de las actividades desarrolladas; e inciso c) establece pautas para las remuneraciones, las que se deben ajustar a lo acordado por los Convenios Colectivos de trabajo, estatutos u otra normativa que regule las remuneraciones para esa actividad.

Perez D. (2011), entiende que las presunciones del Artículo 5, no son autónomas por depender de una presunción “mayor”, establecida en el Artículo 4, por cuanto la expresión del primer párrafo no deja lugar a dudas : “... *A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, podrá tomarse como presunción general que...*”<sup>29</sup>, por lo que él interpreta que se trataría de ficciones jurídicas, por emerger de una presunción de carácter general que es aquella que supone a toda prestación de servicio realizada en virtud de un contrato de trabajo.

Entendiendo como ficción, a la técnica jurídica de construcción para aplicar preceptos previstos para una determinada situación a otro tipo de situación distinta. Su función misma no es otra que aplicar conclusiones jurídicas a supuestos de hecho no contenidos normalmente en las premisas. Esto es peligroso porque muchas veces encuentran similitudes entre las ficciones y las presunciones absolutas, sobre todo las legales. Por cuanto unas como otras al crear verdaderas realidades jurídicas distintas a las verdades auténticas impiden una actividad probatoria amplia y eficiente por parte del receptor subjetivo de la ficción. Siendo que las presunciones relativas (*iuris tantum*) tienen su

---

<sup>28</sup> “Abad, Nancy c/ Circulo Deportivo Policial”, ST Jujuy, 03/06/1996

<sup>29</sup> Artículo 5, Ley 26063, Año 2005.

objetivo en instar a la producción de una prueba en contrario, satisfacer lo que se está proponiendo como indagación a través del mecanismo presuntivo (Perez D., 2011).

Por lo dicho el autor concluye que las ficciones no solo cumplen importantes funciones históricas y dogmáticas para el ordenamiento jurídico, sino que también entre sus cometidos está el de dar una apariencia falsa de que se mantiene normalidad jurídica, cuando la realidad puede ser bien contraria.

#### 4.2- ANÁLISIS PORMENORIZADO DEL ARTÍCULO 5 DE LA LEY 26063

Es en este artículo 5 de la Ley 26063, donde encontramos el tema central de nuestro trabajo, por cuanto se observa el cumulo de presunciones para la determinación de deuda de aportes y contribuciones a la Seguridad Social.

Seguidamente desarrollaremos cada uno de sus incisos:

##### a) ARTICULO 5 INCISO A- FECHA DE INGRESO TRABAJADOR-

Artículo 5 inciso A): *“La fecha de ingreso del trabajador es anterior a la alegada por el empleador, cuando este último no haya cumplido con la debida registración del alta de la relación laboral en los términos que fijan las normas legales y reglamentarias. En tal caso, la presunción deberá fundarse en pruebas o indicios, precisos y concordantes que permitan inferir la fecha de inicio de las relación laboral.”*<sup>30</sup>, este inciso hace alusión al requisito formal de registración de las relaciones laborales, ya que a partir de la creación de la clave de alta temprana por intermedio de la RG (AFIP) 899/2000, luego reemplazada por la 1891/05 y sus posteriores modificaciones, se crea en el ámbito de la AFIP el “Registro de Altas y Bajas en Materia de la Seguridad Social”, al cual en la actualidad se denomina “Simplificación Registral”. Dicho registro es una base de datos que contiene todas las relaciones empleado-empfeador, de suma importancia para los empleadores porque es la herramienta que tienen para instrumentar y acreditar ante cualquier organismo la fecha de alta del empleado. La RG (AFIP) 1891/05, en su Artículo 3, establece los plazos

---

<sup>30</sup> Artículo 5, Inciso A; Ley 26063, Año 2005.

para la registraci3n de los empleados; lo cual indica que para registrar el alta de un empleado debe ser el d3a anterior al que efectivamente de inicio a sus tareas laborales.

Justamente el inciso, expresa la “debida registraci3n del alta de la relaci3n laboral en los t3rminos que fijan las normas<sup>31</sup>”, es ac3 donde toma relevancia el plazo establecido por la RG (AFIP) 1891/05, el cual al ser incumplido habilita la aplicaci3n de las presunciones, pero la 3ltima parte del inciso a del Articulo 5, reza “*En tal caso, la presunci3n deber3 fundarse en pruebas o indicios, precisos y concordantes que permitan inferir la fecha de inicio de la relaci3n laboral*”, cabe decir que la invocaci3n de que la presunci3n deber3 fundarse en PRUEBAS o INDICIOS PRECISOS y CONCORDANTES, por lo tanto obliga a la administraci3n a una colecci3n de todo tipo de datos e indicios, que logren la b3squeda de la verdad material de los hechos y siempre respetando el principio de razonabilidad, evitando que su accionar pudiera derivar en la conformaci3n de cargos arbitrarios. A pesar de ello, en numerosas oportunidades la justicia debi3 poner freno a la discrecionalidad llevada al arbitrio (Perez D., 2011).

Por ejemplo tenemos un fallo reconocido de la C3mara Federal de la Seguridad Social, en el que ha expuesto claramente su posici3n: “*La Administraci3n en el ejercicio de sus atribuciones no puede ni debe actuar con un criterio fiscalista o recaudador. Por el contrario, para el logro de sus fines debe agotar todos los medios a su alcance a fin de probar la procedencia de los cargos que formula, no compadeci3ndose con esta premisa las generalizaciones o apreciaciones estimativas.*”<sup>32</sup>; queda plasmada la obligaci3n que tiene la Administraci3n de buscar y recolectar elementos de prueba, bajo los cuales instrumentar la presunci3n. El mismo fallo concluye diciendo “*el organismo previsional, aun cuando legalmente pueda formular cargos, debe actuar cuidadosamente para no caer, como se ha dicho, en arbitrariedad atentando contra los derechos y garant3as del particular, amparados en nuestra Constituci3n...*”; otro fallo que marca este deber de la Administraci3n es de la CFSS, Sala II, “*... frente a la imputaci3n de un cargo, donde las garant3as del administrado cobran especial relevancia y la menor duda debe ser siempre*

---

<sup>31</sup> Art3culo 5, inciso a, Ley 26063, A3o 2005.

<sup>32</sup> “Marriot Argentina CISA c / Direcci3n General Impositiva”, sentencia 71.719, CFSS, Sala II, 12/02/1998.

*en su favor y no a la inversa, es el organismo quien debe demostrar la procedencia de aquél y, en tal cometido, agotar los medios a su alcance para lograrlo...*<sup>33</sup>

b) ARTICULO 5 INCISO B –ASOCIADOS A COOPERATIVAS DE TRABAJO-

El gran problema de las cooperativas de trabajo tiene una gran carga de ideas y posiciones políticas que encuadren jurídicos y técnicos. Lo cual se comienza a orientar la normativa hacia un norte, así encontramos a la Ley 25877 que en su Artículo 40; luego surge la citada normativa con sus artículos 5 inciso b; y artículo 8.

Lo cierto es que el tema del cooperativismo de trabajo sigue siendo altamente controvertido. Se encuentran a diario numerosos fallos que revelan las diferentes opiniones que la doctrina y la jurisprudencia tiene en la materia.

El primer ordenamiento Ley 25877, en su artículo 40, “...*Estos últimos serán considerados trabajadores dependientes de la empresa usuaria para la cual presten servicios, a los efectos de la aplicación de la legislación laboral y de la seguridad social...*”<sup>34</sup> teniendo en cuenta la aparente conformación del fraude laboral, los asociados a las cooperativas de trabajo serán considerados trabajadores dependientes de las empresas usuarias para la cual presten servicios a los efectos de la aplicación de la legislación laboral y de la seguridad social.

La ley 26063, repite esta consigna en el inciso b) del artículo 5, “*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.*”<sup>35</sup>; agrega como circunstancia adicional que los asociados a cooperativas de trabajo son empleados en relación de dependencia de quien utilice sus servicios, este presupuesto es diferente del que plantea la normativa de orden laboral (Perez D., 2011).

---

<sup>33</sup> “Sureda, Victor José c/ DGI”, CFSS, Sala II, 22/04/1998

<sup>34</sup> Artículo 40, Ley 25877; Año 2004

<sup>35</sup> Artículo 5 inciso b), Ley 26063 y su modificación Decreto 1515/2005

c) ARTICULO 5 INCISO C – CANTIDAD DE TRABAJADORES DECLARADOS Y SU BASE IMPONIBLE-

Este inciso es el que contiene los argumentos más cuestionables dentro del debate de las presunciones, considerándose una ficción jurídica más que una presunción. El presupuesto general que activa el mecanismo presuntivo de dicho inciso se refiere a que la cantidad de trabajadores declarados o el monto de la remuneración imponible consignados en las declaraciones juradas por el empleador son insuficientes, cuando dichas declaraciones no se comparezcan con la realidad de la actividad desarrollada y no se justifique dicha circunstancia (Perez D., 2011).

Lo trascendente es determinar cuál es la realidad de la actividad desarrollada, lo cual parece ser un parámetro difuso. La norma se vale a estos efectos del establecimiento de ciertos indicios que pueden llevar al camino presuntivo.

El segundo párrafo de dicho artículo 5, enuncia los índices de forma no taxativa, en función de los que se podrá justificar el fisco para la determinación de la base imponible; *“A tales fines, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá efectuar la determinación en función de índices que pueda obtener, 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 o de alguna parte del mismo, el tipo de obra ejecutada, la superficie explotada y nivel de tecnificación y, en general, el tiempo de ejecución y las características de la explotación o actividad.”*<sup>36</sup>.

Cada uno de estos parámetros presuntivos necesitaría de una puntual referencia; pero se pueden observar ciertos errores de contenido. Por lo que no consideramos acertado establecer que la cantidad de trabajadores contratados o su remuneración pueda relacionarse tan directamente con pautas como el consumo de gas; energía eléctrica; o servicios públicos, etcétera. Nótese que ninguno de los conceptos anteriormente enunciados puede tener directa vinculación con la posibilidad de determinar la inexactitud en la cantidad de personal ocupado; en todo caso y si quisiesen adoptarse parámetros más exactos

---

<sup>36</sup> Artículo 5 inciso c) segundo párrafo, Ley 26063, Año 2005.

deberían atenderse, por ejemplo, a la calidad de mano de obra intensiva o no de la actividad. Estos indicios han sido activados por la RG (AFIP) 2927 y sus modificatorias (Perez D., 2011).

El tercer párrafo del citado artículo, nos advierte de la utilización de las presunciones establecidas mediante los indicios; *“Los indicios enumerados en el párrafo precedente de este inciso son meramente enunciativos y su empleo deberá realizarse en forma razonable y uniforme, y aplicarse proyectando datos del mismo empleador de ejercicios anteriores o de terceros, cuando se acredite fundadamente que desarrollan una actividad similar;”*<sup>37</sup>.

Podemos resaltar algunas circunstancias que surgen con bastante claridad de esta preposición: 1) los “indicios”, son de carácter enunciativo, o meramente orientativo; esto significa que pueden utilizarse cualquier otros, mientras cumplan los criterios de razonabilidad uniformidad, resultaría precedente como parámetro presuntivo; 2) son de carácter proyectivo y comparativo; ya que establece una proyección respecto del mismo empleador ejercicios anteriores y comparativos respecto del mismo contribuyente como de terceros, cuando se acredite que realizan actividades similares.

El autor Perez D. (2011), señala que las características generales plantean situaciones erráticas. Resulta muy difícil y carente de exactitud comparar utilización del trabajo humano o remuneración de dicho factor entre distintos empleadores de una misma actividad y tal vez mucho más complejo e inexacto comparar y extraer conclusiones respecto de distintos periodos de un mismo empleador. Mucho más riesgo se asume a poco de ver cuáles son los “indicios” que revelarían, ciertas tendencias en la conformación del hecho imponible, entiéndase como la utilización de personal dependiente por parte del empleador; o en otro caso ciertas características cuantitativas de la base imponible, léase base remunerativa.

Estas razones, la autoridad de aplicación ha decidido reglamentar este inciso en forma y con los alcances que pretende la novel reglamentación a través de la RG (AFIP) 2927 y sus modificatorias.

---

<sup>37</sup> Artículo 5 inciso c) tercer párrafo, Ley 26063, Año 2005

d) ARTICULO 5 INCISO D – REMUNERACION COMO BASE IMPONIBLE-

En este último inciso del artículo 5, *“En el caso de trabajadores comprendidos en la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744, Convenios Colectivos de Trabajo, paritarias, laudos, estatutos o agrupados bajo otra normativa dictada por la entidad que regule la relación laboral, la remuneración es la establecida por el Convenio o la normativa que corresponda, proporcionalmente a la cantidad de horas o días trabajados, de acuerdo con la actividad o especialidad desempeñada.”*<sup>38</sup>, contiene la presunción sobre la remuneración básica de los trabajadores registrados comprendidos en la Ley de Contrato de Trabajo, convenios colectivos de trabajo, etcétera. Para tales casos la remuneración debe ser aquella establecida por las regulaciones que correspondan, proporcionalmente a la cantidad de horas o días trabajados, de acuerdo con la actividad o especialidad desempeñada.

Según Perez D. (2011), puede ser considerada la pauta presuntiva más razonable. Si en realidad debe fijarse un parámetro a partir del cual establecer la remuneración básica a los efectos de la determinación de la base imponible sujeta a aportes y contribuciones, este debe hallarse relacionado con las remuneraciones legales o convencionales.

Esta definición de base imponible de la Seguridad Social, viene dada por los artículos 6 y 7 de la ley 24241, en la cual se detallan los conceptos que deben ser considerados para la determinación de los aportes y contribuciones a la seguridad social, en la práctica se observan conductas tendientes a disminuir dicha base imponible por conceptos no remunerativos.

#### 4.3- INDICADOR MINIMO DE TRABAJADORES

Como última novedad en materia presuntiva encontramos los IMT –Indicador Mínimo de Trabajadores-, esto evidencia un camino hacia la arbitrariedad en la aplicación de presunciones para la determinación de deuda de aportes y contribuciones a la Seguridad Social.

---

<sup>38</sup> Artículo 5, inciso d), Ley 2063, Año 2005.

La AFIP ha reglamentado el inciso c del Artículo 5 de la Ley 26063, mediante la RG 2927 y sus modificatorias, específicamente en su Artículo 3.

Esta norma reglamentaria instrumento, lo que ha dado en llamarse el Indicador Mínimo de Trabajadores, entendiendo como indicador; *“el hecho conocido, que es el antecedente a partir del cual mediante un razonamiento lógico se desarrolla la presunción alcanzándose la conclusión. Este hecho inherente debe quedar inequívocamente comprobado por quien intenta articular la presunción, pues si no fuera así la conclusión carecería de sustento materias”*<sup>39</sup>, así lo ha entendido la CNACAF de la Sala V.

El Artículo 3 de la RG 2927, establece en tres incisos que la Administración determinará de oficio los aportes y contribuciones a la Seguridad Social, sobre la base del indicador mínimo de trabajadores de conformidad al inciso c del artículo 5 de la ley 26063; dicho artículo reza, *“...cuando concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Se compruebe la realización de una obra o la prestación de un servicio que, por su naturaleza requiera o hubiere requerido de la utilización de mano de obra;*

*b) el empleador no hubiere declarado trabajadores ocupados o los declarados fueren insuficientes en relación con dicho índice y no justifique debidamente la no utilización de trabajadores propios o la aplicación de una tecnología sustitutiva de mano de obra; y*

*c) por las circunstancias del caso no fuese posible relevar al personal efectivamente ocupado.*

*Lo señalado precedentemente alcanza a las actividades que se consignan en el Anexo I de la presente, respecto de las cuales serán de aplicación los índices que se indican para cada una de ellas.”*<sup>40</sup>

Es en este artículo encontramos el punto máximo de arbitrariedad de la Administración Pública, ya que en pocas palabras nos dice que si nuestra actividad no se ajusta a la cantidad de trabajadores enunciados por el ANEXO I, tenemos trabajadores no

---

<sup>39</sup> “San Martín Cia. Arg. De Seguros S.A c/DGI”, CNACAF, Sala V, 27/02/2002

<sup>40</sup> Artículo 3, RG 2927 (AFIP), Año 2010

registrados y debemos probar porque no se cumple con la cantidad mínima de empleados enunciada en dicho anexo.

El Anexo I de la RG 2927, y sus posteriores modificaciones, dado que en la actualidad se siguen incorporando actividades a dicho índice ha dejado un grupo de actividades a las que se les asigna un índice de trabajadores mínimos, denominado “Índice Mínimo de Trabajadores” o “IMT”.

En el primer y segundo párrafo del Anexo de la RG 2927, la define “*El Indicador Mínimo de Trabajadores señala la cantidad de trabajadores requeridos por cada unidad de obra o servicio, según la actividad de que se trate, durante un período determinado.*”

*A los fines de la estimación del importe base para el cálculo de los aportes y contribuciones, el indicador deberá multiplicarse por la remuneración básica promedio del convenio colectivo de trabajo propio de la actividad.*

*En los apéndices que componen este Anexo se detallan los indicadores aplicables a cada una de las actividades contempladas en el mismo.<sup>41</sup>”*

Estos indicadores no pueden ni deben transformarse en mecanismos autónomos que vayan a servir para indicar una verdad objetiva. Deben ser utilizados solamente como primer indicio de una suerte de encadenamiento lógico, a falta de otros elementos reales que permitan llegar a conclusiones valederas (Perez D., 2011).

Continuamente por RG, AFIP, agrega y actualiza los índices de las actividades. Se encuentran instrumentados los índices para las actividades de:

- 1) Industria de la Construcción.
- 2) Industria Textil.
- 3) Servicio de Turismo.
- 4) Servicio de Modelaje.
- 5) Sector de “feed lot”.
- 6) Producción Cítrica.
- 7) Actividad Gastronómica.

---

<sup>41</sup> Anexo I, RG 2927 (AFIP), Año 2010.

8) Actividad Hotelera. Entre otras.

Perez D. (2011), define esto como un grave error, una tergiversación de los términos legales. El indicador no puede constituirse en una pauta aplicativa para determinar cantidad de trabajadores afectados; la ley especifica que hay una cantidad de indicios que pueden obtenerse o utilizarse para formar una convicción, a través de un mecanismo presuntivo, que solamente debe utilizarse a partir de la imposibilidad de obtener en forma cierta elementos que puedan dar lugar a la apreciación de la magnitud del hecho imponible.

Como bien expresa el autor, el indicador nunca puede constituirse en una medida autónoma de aplicación a cualquier situación para extrapolar cantidad de trabajadores o mano de obra ocupada. Señalando que más que un error, es un avance ilegal sobre la norma.

En la medida que el “IMT” sea nada más que un neologismo para identificar ciertos aspectos de la reglamentación, no parece ofensivo; hasta el límite de que dicho indicador no se constituya o pretenda erigirse en un parámetro de medición de naturaleza autónoma, en ese caso sería abusivamente inconstitucional, al conformarse en un exceso reglamentario y, en tal sentido, violar el principio de reserva de la ley en materia tributaria (Perez D., 2011)

#### 4.5- PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES

Como todavía no existen sentencias en la aplicación de los IMT, encontramos oportuno resaltar algunos fallos de los que podemos extraer argumentos en contra de la aplicación de las presunciones.

Desarrollaremos muy brevemente algunos principios extraídos de fallos en los que el tribunal se expidió acerca de las presunciones:

a) **PRESUNCION LEGITIMIDAD PARA LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS**

a.i- FALLO “COLEGIO MEDICO DE LA PAMPA”

No producen la inversión de la carga probatoria, sino que sitúan el deber probatorio de aquella previo al dictado del acto administrativo. En consecuencia, lo que realmente

ocurre es que la Administración Fiscal debe reunir los elementos de convicción previos al dictado del acto, mientras que el impugnante del mismo debe acercarlos luego de su dictado, al momento de tramitar el procedimiento que corresponda. En tal procedimiento la ausencia de prueba por parte de la Administración, posterior al dictado del acto, puede crear ilusión de una presunción en su favor; lo que realmente no ocurre de esa manera ya que su actividad probatoria tuvo que desarrollarla con anterioridad al dictado del acto, y cuya ausencia no podrá ser defendida con la sola referencia a una presunción de legitimidad que resulte desvirtuada por la prueba aportada por el impugnante<sup>42</sup>.

a.ii- FALLO “SOSA RODRIGUEZ”

La Sala II ha sostenido que la Administración debe agotar todos los medios necesarios para esclarecer la situación que se le señalaba y no colocar al particular en un estado de indefensión incompatible con los principios elementales consagrados en la Constitución Nacional; ya que es la prueba, la que debe dar el convencimiento del juez acerca de la existencia o no de hechos de importancia en el proceso, no siendo el organismo ajeno a la producción de la misma, ya que las aseveraciones que señala deben ser corroboradas del mismo modo que ha de permitirse al impugnante probar sus dichos por los medios que estime convenientes, sin perjuicio de la ulterior consideración sobre su efectividad al momento de resolver<sup>43</sup>.

b) VIOLACION AL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

b.i- FALLO “FRIGORIFICO PASO DE LOS LIBRES”

Este principio de razonabilidad se encuentra consagrado implícitamente en los Artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional Argentina, el cual entiende la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad, en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos, y obliga a dar a la ley y a los actos estatales derivados de la forma mediata o inmediata de la Administración, un contenido razonable, justo, valioso, de modo que

---

<sup>42</sup> “Colegio Médico de la Pampa c/ AFIP-DGI s/Impugnación de deuda” Sentencia definitiva 111625, EXPTE 19247/04, CFSS, Sala III, 13/02/2006.

<sup>43</sup> “Sosa Rodríguez, Marcelino Mártir c/AFIP-DGI”, Sala II, CFSS, Sentencia definitiva 101804, 22/08/2003

alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de esa ley sea razonable, sea justo y válido<sup>44</sup>.

b.ii- FALLO “BLAISTEN S.A.”

Toda actividad de la Administración debe estar sometida al orden jurídico y, en ese sentido, la Constitución Nacional constituye la referencia obligada en la que se subsumen todas las normas y decisiones que hagan a la vida de un Estado de Derecho. La Carta Magna consagra una serie de principios, derechos y garantías que deben ser respetados y cuya violación lleva aparejada una tacha que hace al acto, decisión o proceder, arbitrarios e injustos y como tal ilegítimos; lo que provoca su ineficiencia jurídica, o la reparación de los daños causados.

La deuda que se determina, debe ser demostrada por quien la imputa. La simple presunción, la estimación por muestreo, considero que no puede ser admitida, salvo casos excepcionales donde la conducta del contribuyente sea patente o este no haya logrado desvirtuar mediante un procedimiento administrativo, pleno y eficaz, la presunción cierta del organismo. Si ello no sucede, si la duda existe, si las pruebas no son concluyentes, si son parciales, la investigación debe proseguir hasta dejar el mínimo margen de error posible. La actividad administrativa debe ser enderezada a hacer cumplir las obligaciones previsionales castigando al infractor, castigo que necesariamente amerita la razonabilidad y legitimidad de la imputación que lo fundamenta<sup>45</sup>.

c) CARGA DE LA PRUEBA

c.i- FALLO “ABRAHAM”

En este fallo la Sala II, CFSS, manifiesta que resulta aplicable la regla del “*onus probando incumbit el qui dicit*”. La carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el Artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, “*Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la*

---

<sup>44</sup> “Frigorífico Paso de Los Libres S.A c/DGI” CNACFA, Sala IV, 31/10/1995

<sup>45</sup> “Blaisten S.A c/AFIP-DGI s/ Impugnacion de deuda” CFSS, Sala II, Sentencia Definitiva 117900, 17/07/2006.

*existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer.*

*Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción.*

*Si la ley extranjera invocada por alguna de las partes no hubiere sido probada, el juez podrá investigar su existencia, y aplicarla a la relación jurídica materia del litigio.”<sup>46</sup>; cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.*

La estimación de oficio sobre base presunta, resulta viable cuando el Fisco nacional no cuenta con pruebas suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente. Toda determinación, sobre base presunta como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados<sup>47</sup>.

#### c.ii- FALLO “VELARDE”

La Sala I de la CFSS, se pronunció afirmando que es el organismo administrativo quien debe realizar todas las medidas y pruebas necesarias tendientes a esclarecer la verdad jurídica objetiva del caso, no pudiendo basar sus argumentaciones, en meras presunciones, máxime cuando no surge prueba en contrario de lo manifestado y probado por la actora<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> Artículo 377, CPCCN, Ley 17454, Año 1981

<sup>47</sup> “Abraham, Irma c/AFIP-DGI s/ Impugnación de deuda”, CFSS, Sala II, 11/07/2003

<sup>48</sup> “Velarde Altolaguirre, María Guadalupe c/ AFIP-DGI s/ Impugnación de deuda” CFSS, Sala I, Sentencia definitiva 96716, 27/12/2001

## **CONCLUSIÓN PARCIAL DEL CAPITULO 4**

En este capítulo final culminamos el análisis con la normativa que pone en juego a las presunciones en materia determinativa de los aportes y contribuciones a la seguridad social.

Antes de la sanción de la Ley 26063, teníamos en materia de determinación de la base imponible de la seguridad social al artículo 16 de la Ley 18820, esta normativa se asimilaba a la ley de procedimiento tributario. Ambas permitían la determinación mediante la utilización de presunciones bajo ciertos supuestos. Estos eran: a) falta de declaración del hecho imponible tipificado y, consecuentemente, su medición cuantitativa o, b) que resulten objetables los declarados en virtud de la existencia de determinadas comprobaciones que arrojen diferencia, ya sea en el personal utilizado o en la base imponible denunciada.

La flamante Reglamentación de la Ley 26063 mediante RG (AFIP): 2927, a mi entender se encamina el procedimiento de determinación de oficio hacia la arbitrariedad, porque comienza a prescindir de pruebas, para abocarse a publicar índices que pongan en cuestionamiento la cantidad de personal registrado. Esto lo considero un atropello al contribuyente que se podría ver envuelto en un proceso administrativo con pocas esperanzas de obtener una respuesta satisfactoria, ya que la Administración se encuentra ajustada a derecho. Por lo tanto solo podría emprender la búsqueda de la verdad en vías judiciales, cuestión que muchas veces es imposible por los gastos que genera dicho procedimiento.

Lo positivo en principio es que la justicia ha brindado soluciones acordes en fallos arriba mencionados, lo malo es que para llegar a dicha instancia se debió atravesar un costoso y largo recorrido administrativo y judicial.

## CONCLUSIÓN FINAL

El objetivo de este trabajo es apreciar el avance normativo hacia la arbitrariedad de la administración en la aplicación de las presunciones para la determinación de deuda correspondiente a aportes y contribuciones de la Seguridad Social por tener empleados irregularmente registrados o no registrados.

Caracterizamos de arbitrario este avance normativo, por entender que la administración opto por un método caprichoso e irracional que encuadra como evasor a la Seguridad Social a todo contribuyente que no cumple con cierta cantidad mínima de trabajadores, solo con la mera comparación en un tabla, sin considerar el caso en particular. Esto es comparable a crear una norma que disponga la detención de una persona que transita a altas horas de la noche, por presumir que existe probabilidad de que este individuo cometa un delito –delito de peligro-. Con esto se lograra sin dudas persuadir a muchos delincuentes, pero a la vez ocasiona gran perjuicio a las personas que por cualquier circunstancia del caso necesiten transitar a altas horas de la noche.

Entonces, como no decir que es arbitrario un método que solo por el no cumplimiento de un mínimo de empleados y sin considerar el caso en particular, nos coloca en situación de infractores. El perjuicio es monstruoso para pequeños contribuyentes, en primer lugar, porque demostrar la ilegalidad de esta norma lo conseguimos con suerte en la vía judicial, a la que solo accedemos si abonamos el total reclamado por la administración, ya que la Ley 18.820 dispone que tiene efectos devolutivos. Segundo, debemos realizar la difícil tarea de probar la correcta registración de los empleados, siendo que la Administración Publica debe demostrar con elementos contundentes la evasión a la Seguridad Social.

Es en esta realidad que observamos la utilización cada vez más preeminente de las presunciones jurídicas, entendida como un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho, se concluye en la confirmación de otro que normalmente lo acompaña, sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos.

Las presunciones son importantes a la hora de recaudar para el estado, ya que es utilizada como punto de partida para la estimación de deuda, pero esto sin duda provoca en muchos casos un perjuicio muy grande a los contribuyentes. Por cuanto el fisco no necesita

otra cosa que una simple imposición normativa que disponga una presunta realidad y que puede o no coincidir con lo que efectivamente acontezca en los hechos, pero que deja al contribuyente desde el inicio del pleito en una situación de infractor o evasor.

Por lo tanto el estado sin mucho esfuerzo en la fiscalización, se posiciona en un escalón por encima del contribuyente, el cual se ve obligado a probar algo que simplemente fue argumentado por el fisco, sin siquiera el mínimo esfuerzo en brindar pruebas de los hechos.

Desde la otra vereda, podemos decir que el Estado de no contar con estas presunciones normativas, sería muy difícil ponerle un límite a la evasión, por cuanto el empleador ya tiene los parámetros que mínimamente la Administración requerirá.

Por lo tanto, las presunciones sirven como un freno a la tan cuestionable evasión, y a la vez cumple la función de atemorizar al posible infractor. Sería muy difícil fiscalizar a cada uno de los contribuyentes reuniendo un compendio de pruebas que permitan una certera determinación de deuda.

Vale recordar que el sistema de la Seguridad Social argentino tiene una modalidad autodeterminativa. Ya que la obligación primigenia es la del empleador, que mediante la presentación de una “declaración jurada” exterioriza el monto de aportes y contribuciones.

Partiendo de esta base, entiendo que desestimar dicha presentación del contribuyente debe ser en última instancia y por hechos contundentes que justifiquen su rechazo o anulación. Porque de ser contrario, no tendría ningún sentido declarar mensualmente la base imponible de la seguridad social, si el fisco con la sola sospecha activa una presunción y anula sin prueba alguna nuestra presentación.

Antes de la sanción de la Ley 26063, teníamos en materia determinativa de la base imponible de la seguridad social al artículo 16 de la Ley 18820, esta normativa se asimilaba a la ley de procedimiento tributario. Ambas permitían la determinación mediante la utilización de presunciones bajo ciertos supuestos, estos eran: a) falta de declaración del hecho imponible tipificado y, consecuentemente, su medición cuantitativa o, b) que resulten objetable lo declarado en virtud de la existencia de determinadas comprobaciones que arrojen diferencia, ya sea en el personal utilizado o en la base imponible denunciada.

Como podemos apreciar con la vieja normativa pero aún vigente, aplicar una determinación de oficio mediante presunciones era restringida a: la falta de presentación de la declaración jurada o que resultara impugnada mediante la comprobación de la utilización de personal. Por lo tanto exigía a la autoridad de aplicación un esfuerzo en detectar esta diferencia entre lo declarado y lo que acontecía.

La flamante Ley 26063, a mi entender podría considerarse un atajo hacia la determinación de oficio sin siquiera el mínimo de pruebas necesarios para justificar dichos ajustes. Esto lo considero un atropello al contribuyente que se podría ver envuelto en un proceso administrativo con pocas esperanzas de obtener una respuesta satisfactoria, ya que la Administración se encuentra ajustada a derecho. Por lo tanto solo podría emprender la búsqueda de la verdad en la vía judicial, cuestión que muchas veces es imposible, por los gastos que genera dicho procedimiento.

Claro está, que el sujeto pasivo tiene herramientas de defensa ante estos ataques arbitrarios en algunos casos por parte del estado, ya que cuenta con las garantías enunciadas en nuestra carta magna y le permiten resistir a estas determinaciones oficiosas que en algunos casos son injustas.

Cerrando esta conclusión final, entiendo que brindarle a la Administración Federal de Ingresos Públicos la posibilidad de aplicar las presunciones para la determinación de la base imponible de la seguridad social tan liviana de pruebas, es un peligro inminente para los contribuyentes.

Considerando que los actos de la administración gozan de legalidad y ejecutoriedad como lo describe el artículo 12 de la Ley 19.549, el fisco tiene un poder muy sensible de administrar, ya que con el simple acogimiento a la normativa y aplicando los índices mínimos de trabajadores, coloca al empleador en un problema mayúsculo. Esto implica para el sujeto pasivo tener que impugnar una determinación de oficio, que según el procedimiento de la ley 18820, tendremos que abonar la deuda reclamada por la Administración para luego discutir el fondo del pleito en la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo como lo establece el artículo 15 de dicha normativa.

Por esta realidad normativa es que todavía no se encuentran fallos jurisprudenciales de la aplicación del IMT, mas allá de que dicha norma puede ser considerada como inconstitucional sabemos que para el común de los empleadores genera un trastorno muy difícil de sortear.

Sumado a la impericia de AFIP para la determinación de oficio, encontramos que los Índices planteados por la RG 2927, no se ajustan a la realidad federal de nuestro país. Ya que sin ser un iluminado podemos apreciar que no puede implementarse dichos índices mínimos de personal por una actividad desarrollada en Buenos Aires que en la provincia de Santiago del Estero, porque las condiciones en las que se desarrollan cada actividad claramente son disimiles.

Considero que podría ser de utilidad las presunciones de los IMT (Índice Mínimos de Trabajadores), de complemento a las pruebas recabadas para cada caso en particular por parte del fisco. Pero de ninguna manera pueden ser utilizadas de forma absoluta y solitaria. En el mismo sentido se ha manifestado jurisprudencia.

A mi entender, no encuentro en la justicia la solución a este inconveniente. Ya que para poder llegar a ella, hace falta recorrer un largo y costoso camino que la mayoría de los pequeños contribuyentes no están dispuestos a sortear.

Dimensionando la situación, es un gran problema la determinación de deuda bajo el régimen presuntivo de los IMT, en el cual siento que son mayores los perjuicios que los beneficios ocasionados por el fisco. Por cuanto de existir una determinación sobre base presunta los aportes y contribuciones a la seguridad social recaudadas no son asignados a ningún CUIL en particular, ya que se desconoce quiénes y cuántos son los trabajadores que realmente prestaron servicios en la empresa. Entonces el único beneficio que brinda al fisco es recaudatorio, no busca perseguir la verdad de los hechos y asignar esos aportes a trabajadores que efectivamente cumplieron o cumplen tareas en la empresa.

Para encontrar una solución a esta problemática, pienso que el mejor camino es realizar un relevamiento efectivo de los trabajadores que prestan servicio, lo cual significa un trabajo profundo de la administración y demandaría más recursos, pero lograría más

PERESON FRANCISCO JAVIER

eficiencia al proceso determinativo y a los fondos de la seguridad social de cada trabajador en particular.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALTAMIRA GIGENA, (1986). *“Ley de Contrato de Trabajo, comentada, anotada y concordada”*. Bs. As. Ed. Astrea.
- BLANQUER DAVID (2006), *“Hechos, ficciones, pruebas y presunciones en el Derecho Administrativo”*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch.
- DIAZ SIEIRO H., VELJANOVICH R. Y BERGROTH L (1994), *“Procedimiento Tributario”*, Bs. As. -Ed. Macchi-
- ENGISCH KARL (2001), *“Introducción al pensamiento jurídico”*, Traducción Ernesto Garzón Valdés, Granada, Ed. Comares.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José, (1998), *“Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario”*. Madrid. Ed. Marcial Pons.
- GARCIA BELSUNCE, H. (1982). *“Temas de derecho tributario”*. Bs. As. Ed. Depalma.
- HALPERIN DAVIS A. (1992) *“Las prerrogativas y garantías en el procedimiento tributario”*, Revista IMPUESTO, tomo b, Editorial la ley
- LEGAZ LACAMBRA LUIS (1979), *“Filosofía del Derecho”*, Quinta Edición, Barcelona, Ed. Bosch.
- NAVARRINE S. C. Y ASOREY R. O. (1985). *“Presunciones y ficciones en el derecho tributario”*. Bs. As. - Ed. Depalma –
- NAVARRINE S. C. Y ASOREY R. O. (2006). *“Presunciones y ficciones en el derecho tributario”*. Tercera Edición. Bs. As. - Ed. LexisNexis –
- SAMUELSON P.A (1967). *“Economics, an introductorys.”* 5ta Edicion. Versión al Español. New York.
- VALDES COSTA, R. (1982), *“Estudios de derecho tributario latinoamericano”*. Montevideo, Ed. Depalma.
- VILELLA GUILLERMO (2004), *“Las Presunciones de la ley 11683 y el proceso penal por el delito de evasión tributaria”*. Bs. As., -Ed. La Ley-
- VON IHERING RUDOLF (1997), *“El espíritu del Derecho Romano”*. Madrid. Ed. Marcial Pons.

VERSIONES ELECTRÓNICAS DE PUBLICACIONES PERIÓDICAS

- ASOREY, R. (1990). “*El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario*”. Revista Española de Derecho Financiero N°66. [Versión Electrónica]
- BAS Y RIVAS (1961), “*Impuesto de derechos reales y sobre transmisiones patrimoniales de bienes*”. Ed. Revista de derecho privado. Madrid, Volumen II. [Versión Electrónica]
- CONDOLEO, ROBERTO (2013), “*Presunciones en materia de Seguridad Social*”, Bs. As. Publicación doctrina laboral ERREPAR, TOMO: XXVII, 12/2013 [Versión Electrónica]
- DEL CASTILLO S. ALVAREZ-CEDRON (1970). “*Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva*”. Revista de administración pública, ISSN - 0034-7639.-Madrid- [Versión Electrónica]
- OJEDA RAÚL (2009), “*Nuevas fronteras del Derecho del Trabajo*”, Colección temas de derecho laboral N°2, Bs. As. -Ed. Errepar- [Versión Electrónica]

## ANEXO E – FORMULARIO DESCRIPTIVO DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACION



### AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR TESIS DE POSGRADO O GRADO A LA UNIVERSIDAD SIGLO 21

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

<b>Autor-tesista</b>	PERESON FRANCISCO JAVIER
<b>DNI</b>	33452618
<b>Título y subtítulo</b>	<i>“Supuestos y condiciones para la aplicación de presunciones en la determinación de deuda de la seguridad social.”</i>
<b>Correo electrónico</b>	pereson.fj@hotmail.com
<b>Unidad Académica</b>	Universidad Siglo 21
<b>Datos de edición:</b>	

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

<b>Texto completo de la Tesis</b>	SI
<b>Publicación parcial</b>	PUBLICACION TOTAL

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

**Lugar Fecha:** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
**Firma autor-tesista**

\_\_\_\_\_  
**Aclaración autor-tesista**

Esta Secretaría/Departamento de Grado/Posgrado de la Unidad Académica:

\_\_\_\_\_certifique  
la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta dependencia.

\_\_\_\_\_  
**Firma Autoridad**

\_\_\_\_\_  
**Aclaración Autoridad**

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado