



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

Sentencia Definitiva

Expediente N° 55813/2023

AUTOS: MACIZO DEL DESEADO PERFORACIONES S.A c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS s/IMPUGNACION DE DEUDA

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a los, , reunida la Sala Segunda de la Excelentísima Cámara Federal de la Seguridad Social para dictar sentencia en estos autos, se procede a votar en el siguiente orden:

EL DOCTOR JUAN A. FANTINI ALBARENQUE DIJO:

Llegan las presentes actuaciones ante esta Sala en virtud del recurso de apelación interpuesto por la empresa “MACIZO DEL DESEADO PERFORACIONES S.A.” –en adelante empresa “Macizo del Deseado”- contra la RES-2023-18-E-AFIP-DVRCRI#SDGOPII de fecha 30/08/2023, por medio de la cual se desestimó la impugnación deducida por la empresa “Macizo del Deseado” con relación a la deuda intimada por los conceptos: Diferencias Remunerativas y falta de declaración de la alícuota diferencial de contribuciones establecida en el Decreto N° 633/18 y la ley 26.494, que asciende a la suma de \$ 4.761,08.- por aportes a los recursos de la Seguridad Social, \$15.950.688,47.- por contribuciones de los recursos de la seguridad social, mas sus intereses resarcitorios; y la sanción prevista en el art. 5° de la R.G. n° 1566 AFIP que asciende a \$ 15.955.449,55.

Mediante la orden de intervención n° 1927616 la Administración Federal de Ingresos Públicos inicio una fiscalización a la apelante respecto de aportes y contribuciones de la Seguridad Social por los periodos 01/2017 a 07/2018 y 09/2018 a 02/2021. Los orígenes de los cargos fueron fruto del cruce de información denominado “Cruce de Empresas Mineras” respecto del cumplimiento por parte de los empleadores de la contribución patronal adicional del 2% sobre la nómina salarial respecto de aquellos empleados que realicen las actividades encuadradas en distintos regímenes diferenciales, conforme lo establecido en el Decreto 633/2018, también se detectaron otras inconsistencias como el aporte del 5% sobre nómina salarial de empleado de la construcción y diferencias de remuneración SMVM.

En respuesta a ello la empresa requerida manifestó que sus trabajadores pueden dividirse en dos grupos, esto es, el personal del área de servicios de apoyo a la minería y perforación y, por otro lado, el personal de explotación de mina subterránea y movimiento



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

de suelos. Manifestando que el primer grupo mencionado, no encuadra en las previsiones del decreto 4257/68, toda vez que no se desempeña habitualmente en tareas de minería a cielo abierto realizando labores de obtención directa de productos mineros ni realiza habitualmente tareas en minas subterráneas. Siendo su labor exclusivamente de tareas de apoyo a la minería en su etapa inicial de exploración, mediante la ejecución de las labores de perforación bajo los sistemas de diamantina o aire reverso, por lo que no corresponde la aplicación de la alícuota diferencial de contribuciones 2% prevista en el Decreto 4257/68.

Posteriormente el organismo recaudador luego del análisis recursivo de Macizo del Deseado, en remisión al dictamen jurídico, concluye también que existen trabajadores que desarrollan la actividad de choferes en los términos del decreto 4257/1968 y ley 20.740, es decir se efectúa un cargo por alícuota diferencial del 2% y por la existencia de empleados de la construcción, encuadrados bajo la ley 26.494 con alícuota adicional del 5%.

En su libelo recursivo la recurrente se agravia de las siguientes cuestiones: En primer término, plantea la nulidad de la resolución cuestionada ante la existencia de vicios en el procedimiento que origina su dictado. También deja planteada la nulidad de las actas que dieron origen al procedimiento de determinación de oficio, sostiene que las actas fueron labradas por un funcionario incompetente, sin dictamen jurídico previo, sin motivación ni causa y en abierta violación de las garantías constitucionales ampliamente reconocidas. Sin embargo, sostiene que de las actas surgiría –aunque de forma oscura- que las pretensiones fiscales giran en torno a dos tópicos, la presunta falta declaración de la alícuota diferencial establecida por el decreto n° 633/18 y de la falta declaración de la alícuota diferencial de contribuciones establecidas por la ley 26.494. Con lo cual, afirma que nunca –en este procedimiento- fue objeto de análisis la aplicación a alguno de los empleados de Macizo del Deseado de una alícuota diferencial para “choferes” en los términos del decreto 4257/68 y la ley 20.740 régimen que nada tienen que ver con su actividad. A su vez, señala que es absurdo el ajuste propiciado por el Fisco, al considerar que para el desarrollo de su actividad los 465 trabajadores afectados jamás pueden estar encuadrados como “choferes” o como “personal de construcción”, arguye además que es el propio organismo quien reconoce que solo 65 de esos 465 trabajadores tendrían el puesto de “chofer” o estarían relacionados con labores relacionadas a la construcción.

Toda vez el apelante ha ingresado el pago de la liquidación en cuestión, cumpliendo con el depósito previo contemplado en el art. 15 de la ley 18820, propicio entender en el recurso impetrado.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

Ahora bien, en primer término cabe dar tratamiento al agravio vertido en torno a la legalidad del procedimiento llevado a cabo que concluyó con la resolución impugnada.

En cuanto a las nulidades formuladas, de la lectura de los agravios en que funda las diversas nulidades planteadas, revela apoyarse en un disenso o disconformidad con lo decidido en etapa administrativa, lo cual determina la inadmisibilidad del planteo, que únicamente puede fundarse por vicios graves que afecten alguno de los requisitos de validez del acto. Ello, en virtud de la presunción de legitimidad que ostentan los actos administrativos (art. 12 de la ley 19.549), por cuyo mérito se presume que toda la actividad de la administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico.

Ingresando en el fondo de la cuestión surge que el origen de los cargos formulados a la contribuyente se origina por el control de empresas mineras respecto al cumplimiento por parte de los empleadores de la contribución patronal adicional del 2% sobre los empleados que realicen actividades encuadradas en distintos regímenes diferenciales, conforme lo establecido en el Decreto 633/2018. De las actuaciones digitales agregadas se desprende que el contribuyente declara la alícuota diferencial de contribuciones del 2% por su actividad minera durante los períodos fiscales, 10/2018, 11/2018 y 01/2019 y que posee trabajadores declarados bajo los Convenios colectivos de trabajo CCT n° 38/90 Minería; CCT n° 76/75 Construcción.

Ahora bien, cabe hacer una breve reseña respecto del plexo normativo que entiendo aplicable a los trabajadores en cuestión.

Primeramente, cabe reseñar que en lo que respecta a la actividad desarrollada por Macizo del Deseado Perforaciones S.A. que la ley 14.370 del 13 de octubre de 1954 ya disponía la reducción de edad (50 años) y de servicios (25 años), en aquellos casos que las tareas que realizaba el trabajador hayan sido consideradas insalubres.

Posteriormente, y con mayor precisión, el Decreto Nacional 4.257/68, estableció un régimen diferencial de jubilaciones y pensiones para quienes cumplan tareas penosas, riesgosas, insalubres o determinantes de vejez o agotamiento prematuro. Este decreto dictado en el mes de julio de 1968 establece un régimen especial de jubilaciones y pensiones para quienes cumplan ese tipo de tareas, estableciendo límites de edad y de años de servicios y de aportes y contribuciones diferenciales, en relación con la naturaleza de la



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

actividad de que se trate. Esta norma legal, dictada como excepción al sistema general, abarcan tareas que implican un envejecimiento precoz de los trabajadores, concediéndoles prestaciones previsionales con menos años de edad, de aportes y de servicios respecto del régimen general, contemplando con mayor precisión, la diferenciación entre tareas mineras realizadas minas subterráneas y a cielo abierto

Allí en su art. 1 establece un régimen diferencial para “... **el personal que se desempeñe habitualmente en tareas mineras a cielo abierto, realizando labores de obtención directa de productos mineros...**”). Por otro lado, en su art. 2 este decreto establece que tendrá derecho a jubilación ordinaria con 25 años de servicios y 50 de edad el “...**Personal que realice habitualmente tareas en minas subterráneas...**” (el resaltado me pertenece).

Cabe destacar que –en principio- los trabajadores que realicen servicios en áreas de apoyo estarían excluidos en la actualidad del régimen diferencial establecido en el Decreto 4.257/68, que comprende exclusivamente, a los trabajadores mineros a cielo abierto y a aquellos que se desempeñen realizando labores de obtención directa de productos mineros.

A su vez, el decreto 633/2018 a fin de determinar la exigibilidad de las contribuciones patronales adicionales para los regímenes diferenciales y facilitar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los empleadores agrega, a título enunciativo, un Anexo con el listado de las actividades comprendidas en el ámbito del presente, entre las que cabe señalar, se encuentra el decreto 4257/68.

Descripto este cuadro factico, en primer término cabe destacar que el ajuste bajo análisis se hace por aplicación del decreto n° 633/2018 donde expresamente en su artículo primero establece que a partir del mes devengado inmediato posterior a la entrada en vigencia del presente, las contribuciones patronales adicionales correspondientes a los régimen diferenciales mantenidos por la ley 24241 y sus modificatorias serán previstas en las respectivas normas vigentes, con lo cual, fijar un reclamo por periodos anteriores a su vigencia prima facie no advierto que esa conducta sea congruente con las disposiciones reglamentarias invocadas. Su aplicación retroactiva para aquellos periodos anteriores a lo expresamente estipulado en su art. 1 debió estar debidamente fundada. No puede sostenerse válidamente que el ejercicio de facultades discrecionales por parte de un órgano administrativo, lo exima de cumplir los recaudos que para todo acto administrativo exige el art. 7 ° de la ley 19.549. (Fallos 331:735)



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

A su vez, considero que es el organismo recaudador debió extremar las medidas de prueba a fin de acreditar que efectivamente los trabajadores por quienes se hicieron los cargos aquí cuestionados, desarrollaban las tareas de la naturaleza descriptas en el articulado del decreto 4.257/68, situación que tampoco advierto haya sido debidamente relevada y acreditada.

Cabe señalar que la presunción debe ser el punto de partida de un procedimiento de investigación exhaustivo, donde todas las pruebas necesarias para su comprobación se lleven a cabo. Resulta oportuno poner de manifiesto que existiendo hechos y pruebas insuficientes, el fisco no debió limitarse a los datos vertidos en el acta, sino que, por el contrario, en virtud del principio inquisitivo o de oficialidad, la autoridad administrativa debió dirigir el procedimiento y ordenar que se practique toda diligencia que sea conducente para el esclarecimiento de la verdad y la justa resolución de la cuestión planteada, como pudo ser –entre otras- la obtención de prueba alguna a fin de constatar las tareas efectivamente desempeñadas por los trabajadores durante los periodos en cuestión.

Aunque el procedimiento puede ser iniciado de oficio o a instancia de parte, el impulso de éste corresponde a la administración, en razón de que con él no se tiende a satisfacer simplemente un interés individual, sino un interés público: el administrativo (ver Hutchinson, Tomás; " Régimen de Procedimientos Administrativos, Ley 19.549 ", pág. 29 y ss.).

Con lo cual, al no haber arbitrado el organismo, los medios indispensables que tenía a su alcance, tendientes a corroborar la veracidad de los hechos invocados por la recurrente, mal puede ahora sustentar la liquidación de deuda en concepto de aportes y contribuciones y la multa dispuesta, toda vez que el procedimiento está plagado de presunciones sin base cierta alguna.

No se trata de cumplir con un ritualismo procedimental, sino de satisfacer el orden público para arribar a la verdad material, mediante el aseguramiento del derecho de defensa del administrado.

Las normas constitucionales, y en particular aquellas que establecen los derechos de los individuos frente al Estado, son imperativas; es decir, existen y deben ser aplicadas, precisamente porque integran un orden jurídico constitucional superior al Estado.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

En este sentido se expidió esta Sala –en su anterior integración- en autos “INGENIO RÍO GRANDE S.A. c/ D.G.I.” sent. 81407 del 31.10.00 en cuanto sostuvo que “...El proceso administrativo debe brindar protección jurídica al particular a la par que asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general. Es por ello que la observancia de la regla del debido proceso adjetivo debe acentuarse aún más cuando el órgano administrativo resulta, al mismo tiempo, parte y juez dentro de una misma causa, pues en esa doble condición posee más información -inclusive de sus propios registros- que le facilita la constatación de las afirmaciones que efectúe el administrado. Por esa razón, el procedimiento administrativo recursivo debe ser abierto a prueba tanto cuando el órgano administrador lo crea necesario como cuando el administrado así lo solicita a fin de acreditar los hechos que invoca. Sólo así se garantiza su derecho de defensa, arribando a una mayor racionalización y eficacia de los trámites cumplidos, valorando las probanzas aportadas y conducentes para incursionar a fondo en la realidad económica analizada, primando así el principio de la verdad material o real, rector indiscutido de la labor fiscalizadora del cumplimiento de las obligaciones tributarias en general.”

El procedimiento administrativo debe ser transparente, en el que se asegure el pleno y cabal conocimiento del interesado de la gestión que se lleve a cabo, permitiéndole argumentar, producir y controlar todas las medidas de prueba que proponga y hagan a su derecho, como así también las que la propia administración impulse en su búsqueda de la verdad. Con ello, no sólo se garantiza el derecho de defensa de éste, sino una mayor racionalización y eficacia de los trámites administrativos, facilitándose a los funcionarios que deben expedirse una información más amplia y completa. Posteriormente, compete al organismo administrativo apreciar las probanzas producidas, no ya en base a principios rígidos, sino de manera lógica y natural, aquilatando cada una de ellas en su individualidad y dentro del conjunto de la rendida.

Por ello, el organismo no puede basarse solo en la inspección efectuada sin importar otros elementos para determinar la deuda, debió haber ahondado aún más en materia probatoria para sostener o desvirtuar las inconsistencias detectadas.

La formulación de estos procesos lógicos, aceptados y regulados (ver Ley 26.063 título II) necesariamente deben ajustarse a un criterio de razonabilidad respetando el debido proceso adjetivo y garantía de defensa en juicio, debiendo de este modo agotarse todos los medios para poder arribar en forma precisa la materia imponible.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

El hecho de estructurar el procedimiento únicamente en base a las presunciones señaladas, aparece cuanto menos dogmático frente a la complejidad de la materia a analizar y la imperiosa necesidad de contar con mayores elementos de juicio. La utilización de estas presunciones no debe ser entendida como la instauración del principio de la responsabilidad objetiva, sino como un régimen probatorio característico de la figura tributaria (en similar sentido ver Fallos: 312:149). Por lo cual, ante la ausencia de elementos probatorios conducentes, en lo que hace a la comprobación de las presunciones que sustentan el reclamo, imponiéndose descalificar el proceder llevado a cabo por el organismo administrativo tributario.

Ahora bien, respecto a los cargos efectuados por el personal dedicado a tareas de conducción de vehículos automotores de transporte de cargas, previsto en la ley 20.740, más allá de –en muchos casos- haber sido así declarados oportunamente por la empresa Macizo del Deseado, conforme las altas tempranas que obran en la prueba documental, tampoco se los individualiza detalladamente limitándose el organismo, en el papel de trabajo “detalle de cuiles”, a describir que los mismos fueron observados por esa fiscalización ante el hallazgo de alícuotas diferenciales por contribuciones no informadas, sin siquiera hacer el más mínimo análisis de esos antecedentes, ni en el informe final de inspección ni, tampoco, en las posteriores resoluciones aquí impugnadas, por lo cual, le caben las mismas consideraciones que las mencionadas precedentemente. (Ver expte. administrativo digital CSS 055813/2023/PDD01 EX- 2021-00357952).

Por consiguiente, dado los argumentos expuestos, propicio se declare la nulidad del procedimiento incoado y de las resoluciones dictadas en consecuencia, debiendo darse intervención nuevamente a la Administración a fin de que produzca la prueba necesaria, a fin de analizar detallada y adecuadamente la situación laboral y previsional de los trabajadores involucrados en la presente causa.

Respecto a los restantes agravios considero abstracto expedirme al respecto, en virtud en la forma en la que se propone resolver.

En cuanto a las costas, dadas las particularidades del caso y la forma en la que se resuelve, corresponde imponerlas por su orden (art. 68 2do párrafo CPCCN).



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

Por las consideraciones vertidas precedentemente, propicio: 1) Declarar la nulidad del procedimiento incoado y ordenar al organismo a que lleve a cabo nuevamente un procedimiento respetando el debido proceso adjetivo en base a los argumentos esgrimidos precedentemente, 2) Imponer las costas en el orden causado (conf. art. 68 2do párrafo del CPCCN.).

LA DOCTORA NORA CARMEN DORADO DIJO:

Comparto, la solución propiciada por mi colega de Sala. No obstante, entiendo conveniente efectuar algunas consideraciones.

Cabe tener presente que el decreto 633/2018 fue sancionado con el objeto de imponer una contribución patronal adicional del 2% sobre regímenes diferenciales que se mantienen tras el dictado y vigencia de la ley 24.241.

En el caso a estudio, se discute si la empresa apelante, que es una corporación minera, cumplió adecuadamente con la manda referida pues, según su tesis, sólo sobre parte de su personal -el que desempeña tareas en la mina subterránea y en el movimiento de suelos- debe abonar dicha contribución. Por el contrario, el personal del área de servicios de apoyo a la minería y perforación no resulta alcanzado por la norma legal que justifica dicha cotización y que, en principio, es el decreto 4257/68.

En rigor de verdad, entre las actividades obligadas al pago de la contribución diferencial que establece el decreto 633/18 se encuentra el personal afectado a tareas penosas, riesgosas, insalubres o determinantes de vejez o agotamiento prematuro lo que incluye al personal que realice habitualmente tareas en minas subterráneas. A partir de la sanción de la ley 26.494 (de fecha 11 marzo de 2.009), se incluyó al personal de la industria de la construcción que se desempeñe en obras de ingeniería o arquitectura para empleadores de dicha industria (ver art. 1º, inc. c, leyes 22.250 y 26.494) lo que traduce la complejidad del tema en debate, máxime que la apelante como empleadora agrupa a personal tutelado por distintos convenios -38/36 ambos de 1989 de minería, el 76/75 de construcción- e, incluso, chóferes a los que el ente de control considera alcanzados por la ley 20.740 que fue sancionada en el año 1974 y que comprende al personal que se desempeñe en la conducción de automotores de transporte de carga imponiendo el pago de una contribución patronal de dos puntos (art. 4º del referido régimen previsional).

Ahora bien, el tema en controversia no sólo es complejo jurídicamente sino también delicado desde el punto de vista práctico. Ello por cuanto: no se advierte que el personal afectado a tareas de construcción en beneficio de la impugnante pueda ser incluido dentro del régimen del decreto 633/18 o la ley 26.494 pues la última norma sólo abarca a los empleadores de la industria de la construcción, y no a empleadores de la industria minera



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

siendo que la apelante desempeña dicha actividad. Por otra parte sólo el personal de chóferes que transporta carga puede ser beneficiado con la contribución excepcional del 2% y no el que, por ejemplo, se dedique a transportar al personal dependiente de la empresa pues tal actividad no queda alcanzada por la ley 20.740.

Con dichas salvedades, es que adhiero a la propuesta de mi colega a fin que AFIP realice una investigación, más exhaustiva de la actividad empresarial inspeccionada y, una vez producida la prueba pertinente, dicte nueva resolución fundada siguiendo los lineamientos que impone el art. 3º del Cód. Civ. y Ccial de la Nación.

EL DOCTOR WALTER F. CARNOTA DIJO:

Adhiero al voto que encabeza la presente.

En mérito de lo que resulta del presente acuerdo, el Tribunal **RESUELVE**: 1) Declarar la nulidad del procedimiento incoado y ordenar al organismo a que lleve a cabo nuevamente un procedimiento respetando el debido proceso adjetivo en base a los argumentos esgrimidos precedentemente, 2) Imponer las costas en el orden causado (conf. art. 68 2do párrafo del CPCCN.).

Regístrese, protocolícese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

NORA CARMEN DORADO
Juez de Cámara

WALTER FABIAN CARNOTA
Juez de Cámara Subrogante

JUAN FANTINI ALBARENQUE
Juez de Cámara

ANTE MÍ: SANCHEZ MOSCOSO JOSE MARIA
Prosecretario de Cámara

JSM