

EL ESTADO DE NECESIDAD FRENTE A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (LA PANDEMIA DEL CORONAVIRUS)

Dr. Enrique D. Carrica

Dr. Oswaldo H. Soler

Buenos Aires, 15 de abril de 2020

I - Introducción

Como es de público y notorio conocimiento, con fecha 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud (OMS), declaró el brote del nuevo coronavirus COVID-19 como una pandemia que a esa fecha afectaba a 110 países.

Que con motivo de la pandemia que afecta al mundo, el Poder Ejecutivo Nacional, dictó el decreto *de Necesidad y Urgencia (DNU) 260/2020* por el cual se dispuso la ampliación de la emergencia pública sanitaria establecida por ley 27.541, por el plazo de un año a partir de la entrada en vigencia de la norma y concurrentemente se han adoptado medidas sanitarias de carácter preventivo, con el consiguiente aislamiento de los habitantes que se ha traducido en trabas de importancia al comercio doméstico, como así también al de intercambio de operaciones de exportación e importación.

Con posterioridad, el PEN dispuso, por DNU 297/2020 la generalización del aislamiento social preventivo y obligatorio entre los días 20 y 31 de marzo del corriente año, ambas fechas inclusive; con el fin de proteger la salud y la vida de todos los habitantes de la República. Asimismo por DNU 335/20 se extendió esa medida hasta el 26 de abril próximo.

En dicho contexto caótico, generado por la epidemia, el PEN ha instrumentado un conjunto de medidas tendientes a morigerar esas consecuencias dañosas. Sin embargo, el carácter excepcional de este fenómeno ha hecho que sea absolutamente dificultoso, sino imposible, implementar un universo de medidas que den acabada respuesta a este fenómeno y sus consecuencias en toda la sociedad.

Adquiere especial relevancia las consecuencias gravemente perjudiciales que ha generado el aislamiento obligatorio en materia económica, las que impactan especialmente en los numerosos casos de empresarios autónomos o empresas que han sufrido daños directos y significativos, en razón de la parálisis sufrida en su actividad comercial.

De tal modo, por el carácter excepcional y novedoso de este fenómeno, la normativa regulatoria del mismo luce por el momento insuficiente para abarcar en su totalidad la problemática actual en todos sus aspectos. Lo cierto es que en ese transcurso de la epidemia, son numerosísimos los sujetos expuestos a gastos imprevistos e inexorables que no pueden ser absorbidos por ingresos devenidos en inexistentes o insuficientes.

II – Situación Fiscal

En dicho marco, aquellas empresas que atraviesan por dicha situación, que se traduce en la configuración de un escenario de excepción, que cabe ser calificada como un caso fortuito o de fuerza mayor, están colocadas en una posición económico financiera de emergencia, que impide en muchos casos el exacto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Téngase en cuenta que la situación patrimonial y financiera de las empresas en tales condiciones puede impedirles afrontar, además de las erogaciones que demanda su situación fiscal, las que reclama el pago de salarios, las cotizaciones previsionales, y los compromisos comerciales con sus proveedores. Inclusive las medidas paliativas contempladas en el Decreto 297/2020 pueden resultar las más de las veces insuficientes.

En dicho contexto, este tipo de empresas o comercios pueden encontrarse ante un estado de necesidad que las obliga a enfrentar el dilema de optar por mantener a la empresa con vida, evitando el cierre directo de la misma y el despido de su personal, postergando el cumplimiento de sus obligaciones, sean impositivas o previsionales.

Ante esa disyuntiva, y acreditado que sea el mencionado estado de necesidad, luce absolutamente razonable para el comerciante o empresario optar por cumplir con la premisa de ocasionar un mal menos grave que el que se ocasionaría de optar por la hipótesis opuesta, en un contexto en el que el mal que se genera en materia recaudatoria, tiene por causa una conducta que preserva a la empresa y a la sociedad, en su conjunto, evitar la ocurrencia de un mal mayor como sería el cese de su actividad. Por otra parte, la alternativa objeto de opción, y que da lugar al incumplimiento, no ha sido provocada por el empleador, dado que, obligado por las circunstancias, no tiene a su disposición otro medio para evitarlo capaz de producir un daño menor al elegido.

Nuestra Constitución Nacional, en su artículo 14, garantiza los derechos sociales prescribiendo que el trabajo en sus diversas formas goza de la protección de las leyes, las que asegurarán al trabajador, entre otros, una retribución justa y la protección integral de la familia.

La omisión en el pago de impuestos a cargo del empleador como consecuencia de darle prioridad al pago de salarios, en tanto la situación de crisis que afecta a la empresa sea objetivamente demostrable, y que además ella no sea imputable al empleador, configura una hipótesis que puede ser resuelta a través de su asimilación al régimen del estado de necesidad previsto en el inciso 3, del artículo 34° del Código Penal, lo que puede conducir a sostener para cada caso concreto, la improcedencia de aplicar sanción por la conducta seguida por el sujeto.

El estado de necesidad puede presentarse con relación a quien para evitar la quiebra de su empresa privilegia el pago de los insumos necesarios para mantener su proyecto comercial en marcha. Para el sujeto que omite el pago de los impuestos, para evitar la falta de pago de los insumos, éste es un mal inminente a cuya merced se encuentra y que busca evitar por aquella vía. A ello cabe agregar que la quiebra de la empresa, en tales casos, habrá de provocar, las más de las veces, males irreparables en perjuicio de sus empleados y proveedores que en última instancia también alcanzarán y afectarán a la recaudación tributaria por la desaparición de la fuente productora de ganancias gravadas por los diversos impuestos aplicables.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Una situación de crisis como la vivida por el país en la actualidad, con puntos de contacto en materia económica con la ocurrida con la salida de la convertibilidad, permite dar mayor amplitud a los principios interpretativos en juego, de manera de admitir el estado de necesidad señalado en situaciones que en un marco de normalidad serían inadmisibles, inclusive pudiendo dejar fuera del marco de responsabilidad infraccional o penal a las retenciones previsionales que corresponde deducir al empleador del haber bruto del empleado, si el primero acredita su incapacidad de pagar al empleado otro importe que no sea el del haber neto, libre de retenciones.

Ello no quita que, si el estado de necesidad se fuera difuminando, y con ello se modifique la situación gravosa de las empresas y se recuperen índices aceptables de rendimiento, las obligaciones omitidas justificadamente, deban ser regularizadas, en principio, sin la carga de los intereses, en tanto la culpa es un elemento necesario para que estos accesorios se devenguen.

En definitiva, la hipótesis de excepción señalada colocaría al comerciante o a la empresa ante un estado de necesidad, que tiene como correlato, a nivel penal, la no punibilidad de su conducta, habida cuenta la inexistencia de dolo o culpa en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales como contribuyente.. De tal modo, cabría la posibilidad de plantear, ante dicho evento, la improcedencia de cualquier pretensión sancionatoria, sea en los términos de la Ley 11683, de la Ley Penal Tributaria o de la prevista en los respectivos códigos fiscales de las jurisdicciones locales.

III – Recomendación

Resulta aconsejable que la empresa que se encontrase en la situación descrita en este trabajo, tomase la iniciativa de exponerla adecuadamente ante los organismos fiscales correspondientes, de modo tal de comunicarles las circunstancias que acrediten las razones de eventuales incumplimientos fiscales, y que pudieran servir de antecedente ante cualquier iniciativa que pudiera adoptar el organismo fiscal o el propio contribuyente.

Es conveniente que la empresa realice un diagnóstico de su situación económica y financiera actual, dentro del marco de crisis derivado de la pandemia que acosa a nuestro país y al mundo, que le permita obtener una visión realista de las condiciones en las que se encuentra, para cotejarla con las obligaciones tributarias a su cargo impuestas por las normas legales que las rigen. El mentado estudio debe tener en cuenta las herramientas jurídicas provistas por la legislación de fondo en forma integral, así como las normas que vayan emitiendo los poderes públicos que pudieren ser utilizadas para neutralizar los efectos desfavorables de la crisis.

El objetivo de dicho análisis es el de optimizar el manejo de la cuestión tributaria mediante un meticuloso estudio que posibilite asociar a la real situación económica y financiera, el valor añadido del instrumental jurídico, a todo nivel, que le permita a la empresa seleccionar aquellas herramientas que mejor se compadezcan con aquella realidad.

Adviértase que dicho estado de necesidad impone soluciones excepcionales, las cuales deben ser debidamente conocidas y evaluadas, si lo que se busca es minimizar los efectos disvaliosos de la crisis.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Nuestro Estudio, a tono con las circunstancias, ofrece un servicio contenedor de los dilemas que enfrente todo comerciante o empresario afectado por esta crisis, que incluye una evaluación de la problemática fiscal, el que pone al alcance de las empresas que consideren que pueda resultarle de su interés.