A pesar de tratarse de la norma de excepción más beneficiosa que sancionó este gobierno y a la pretendida simplicidad que se le ha intentado imprimir, igualmente se han generado inquietudes que abarcan tanto los conceptos cuanto las formalidades y las formas de pago admitidas. Todo ello hace necesario analizar los aspectos más importantes contenidos en los términos del decreto y su norma reglamentaria.

DUDAS Y ALCANCESDE LA NUEVA MORATORIA FISCAL

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

El Fisco ha tratado –en general con poco éxito- de controlar y analizar la recaudación de los recursos tributarios sin considerar que la situación económica global es una de las variables que se vuelve contra la optimización de tales recursos.

Unido a esta situación, la imposición de tasas de resarcimiento incompatibles con cualquier política de crecimiento, generó dudas acumuladas de imposible regularización.

Por eso entendemos que el Decreto 493/95 y su reglamentación –RG (Dirección General Impositiva) 4065/95- constituyen un camino para el reconocimiento de la necesidad de alguna solución de fondo que optimice el funcionamiento de la relación fisco-contribuyente.

CONTENIDO DEL DECRETO

El decreto trata dos universos diferentes y a la postre complementarias; por una parte, el Título I dispone: "... la condonación de los intereses resarcitorios y/o punitorios, de las multas y demás sanciones...", y por la otra, los Títulos II y III determinan sendos regímenes de facilidades de pago que obran en dos aspectos: a) como regularización de las obligaciones impositivas y previsionales vencidas al 31 de julio de 1995; y b) como uno de los requisitos para acceder a la liberación de intereses, multas y demás sanciones.

Limitaremos esta nota al tratamiento del Título I, "Condonación de intereses y multas".

CONDONACIÓN

I. CONCEPTO

A manera de introducción decimos que el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española define a la condonación como la acción y efecto de "perdonar o remitir una pena de muerte o deuda".

La remisión como una forma de extinción de las obligaciones se encuentra tratada por los artículos 876 y siguientes del Código Civil, sin embargo, más apropiado sería el concepto de "renuncia" (artículos 868 y siguientes) atento el carácter de las obligaciones tributarias.

Materia de un análisis más profundo, debería ser el considerar la legitimidad del ejercicio de esta facultad por parte del Fisco, en tanto recaudador y administrador de la renta pública.

Villegas menciona como medios de extinción de la obligación tributaria a los previstos por el art. 41 del Modelo de Código Tributario para América Latina, encontrándose entre ellos la condonación o remisión: "La condonación o remisión es la dispensa de tributos y de otras obligaciones accesorias (intereses, multas) que puede hacerse por leyes o por disposiciones de la administración" (Derecho Financiero y Tributario, Ed. Depalma, Bs. As. 1974).

II. FACULTAD DEL PODER EJECUTIVO

El Poder Ejecutivo basa su facultad de condonación en las siguientes normas: 1) Ley 11.683 (t.o. 1978), artículo 111, para las obligaciones de carácter impositivo; y 2) Ley 23.769, artículo 2°, inciso "c"; y Decreto 507/93, ratificado por ley 24.447, para los recursos de la Seguridad Social.

1) ART. 111 LEY 11.683

En el campo estrictamente impositivo, el Poder Ejecutivo se encuentra investido por la delegación de funciones que la Ley de procedimiento tributario en su artículo 111 le otorga para conceder la "... exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitorios y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cualesquiera de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General...". Esta delegación de facultades merece reparos por parte de la doctrina, en tanto violatoria del principio de legalidad, dado que la potestad de creación o eximición de gravámenes es atributo del Poder Legislativo (Giuliani Fonrouge Navarrine, Procedimiento Tributario, Ed. Depalma, 6° ed. Bs. As. 1995)

Sin embargo, la larga tradición en cuanto a la utilización de los regímenes de presentación espontánea ha sido receptada en forma pacífica y utilizada frecuentemente a través de los años.

2) LEY 23.769 Y DECRETO 507/93

La facultad del Poder Ejecutivo de condonar obligaciones en materia de Seguridad Social, no resulta tan directa como la que posee respecto de obligaciones estrictamente impositivas.

Las normas mencionadas como base para la aplicación de la figura son la Ley 23.769 y el Decreto 507/93. Previo a su análisis, recordemos que conforme lo dispone el Decreto 507/, y su complementario –Decreto /- sólo los artículos en ellos expresamente indicados serán de aplicación a los recursos de la Seguridad Social. Como producto de esta remisión se excluye específicamente –en realidad no se incluye- al art. 111 de la Ley 11.683.

Correlativamente y por indicación del art. 30 del decreto 507/93 mantienen su vigencia "todas las normas que integran el régimen de los recursos de la seguridad social".

Aclarando lo anterior, digamos que la Ley 23.769 crea el Instituto Nacional de Previsión Social, al que asigna –entre otras- la función de "... establecer las modalidades de recaudación de los aportes, contribuciones y tributos cuya percepción esté a su cargo y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones previsionales..." (artículo 2°, inciso "c". Entre esta norma y el Decreto 507/93, existe un interesante camino normativo que –por razones de brevedad- solo mencionaremos: Decreto 574/91, Decreto 2284/91 (ratificado por Ley 24.307), y Decreto 2741/91 (ratificado por Ley 24.241.

De la prolija secuencia de estas normas se arriba a que la DGI, en tanto detentora de las facultades de recaudación fiscalización y ejecución de los recursos de la Seguridad Social (Decreto 507/93, ratificado por la Ley 24.447) posee también la antedicha facultad de "establecer modalidades de recaudación".

Finalmente, y siendo la Dirección General Impositiva un órgano del poder administrador, es el Poder Ejecutivo quien directamente –a través del Decreto 493/95- determina la condonación de las obligaciones previsionales. (¿Será la condonación una "modalidad" de recaudación?)

CONCLUSIÓN

Llegados a este punto, nos enfrentamos a dos situaciones de fuerza contraria, por un lado el resguardo del principio de legalidad, que significaría que aquellas facultades reservadas por imperio constitucional al poder de la ley no sean ejercidas por el Poder Ejecutivo, y por el otro, el "principio" de realidad que indica que la transformación del sistema tributario en sistema recaudatorio, por parte del mismo Poder Ejecutivo, debe tener su remedio con el fin de volver las cosas a su estado natural.

III. ALCANCE

Nos ocupa ahora determinar, cuales son los conceptos, en que circunstancias y con qué imitaciones es posible acceder al régimen de condonación. Para ello, nada mejor que comenzar con un análisis del art. 1° del Decreto: "Establécese con el alcance general, la condonación de los intereses resarcitorios y/o punitorios, de las multas y demás sanciones... emergentes de las obligaciones o infracciones impositivas y de los recursos de la seguridad social..." Aquí una primera observación, la referencia a conceptos condonables "emergentes de las obligaciones", intenta decir "emergentes del incumplimiento de las obligaciones"; sólo el incumplimiento total o parcial de una obligación puede ser posible de una sanción. Inmediatamente introduce el concepto de "infracción", por lo que quedarían fuera de la órbita de la condonación las penas aplicadas por delitos encuadrados en la Ley 23.771. Esto no quiere decir que se impida el acceso al beneficio por aquellas deudas o infracciones denunciadas en los términos de la Ley Penal Tributaria, circunstancia específicamente contemplada en el último párrafo del art. 14 de la Resolución general (Dirección General Impositiva) 4065/95.

Aunque el cumplimiento de la obligación o la satisfacción de la sanción no constituyan hechos que liberen al acto de su carácter antijurídico, debería analizarse, a la luz de la amplitud de la

condonación, la posibilidad que tales actos constituyan antecedentes para la extinción de la acción penal (art. 14, ley 23.771).

1. CONCEPTOS CONDONABLES

Son condonables –en principio- todas las sanciones (penales y no penales) previstas por la Ley 11.683, en la medida que observen inicialmente las siguientes condiciones:

a) Que prevengan del incumplimiento de obligaciones o la comisión de infracciones impositivas o de recursos de la seguridad social, vencidas o cometidas al 31 de julio de 1995.

b) Que los conceptos (intereses resarcitorios o punitorios, multas y demás sanciones) no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la entrada en vigencia del decreto.

2. CONCEPTOS EXCLUIDOS

Se encuentran explícitamente excluidos del beneficio, los intereses por los aportes retenidos al personal con destino al SIJP, los intereses y multas de los aportes y contribuciones con destino al Sistema Nacional de Obras Sociales y los anticipos de los Impuestos a las ganancias y sobre los Bienes personales vencidos con posterioridad al 1/1/95 correspondientes a los ejercicios ’95 y ’96.

3. REQUISITOS

A los efectos de una mayor claridad, enunciaremos los requisitos en función de cada uno de los conceptos susceptibles de ser condonados.

a) Intereses resarcitorios o punitorios. Todos son condonables, independientemente de que su cálculo se realice sobre cifras actualizadas o no (intereses de la res. SH 36/90, Decreto 611/92) y en la medida en que se haya cancelado el capital con anterioridad a la vigencia del decreto, se cancele hasta la fecha prevista, o se haya incluido en algún régimen de regularización, caduco o no.

b) Multas por infracciones formales

Son condonables en la medida que el cumplimiento de la obligación formal se produzca hasta la fecha de acogimiento que determina la Dirección General Impositiva cuando exista sustanciación de sumario administrativo (art. 72, ley 11.683) deberá –en el mismo- notificarse tal cumplimiento. La condonación operará de oficio para el supuesto de infracciones formales insusceptibles de ser cumplidas.

c) Multas por infracciones sustanciales

Diferente tratamiento le otorga el decreto a la condonación de las multas por infracciones sustanciales. En este caso para que opere la condonación, el cumplimiento de la omisión debió haberse producido con

anterioridad al 31 de julio de 1995. En su consecuencia, todo cumplimiento registrado entre el 1.8.95 y la fecha de acogimiento del decreto, liberará al deudor de los intereses, no de las multas.

d) Demás sanciones

Si bien todas las accesorias descriptas anteriormente son sanciones, el Decreto utiliza esta denominación en forma residual, englobando aquí todas aquellas sanciones diferentes a intereses y multas que las leyes impositivas y de Seguridad Social prevén. Citaremos como ejemplo, la más frecuente de ellas, la clausura de los arts. 44 y siguientes de la Ley 11.683 (t.o. 1978); en este supuesto la condonación operará tanto su discusión se encuentre en etapa administrativa , como apelada en los términos del artículo agregado a continuación del 78 de la ley 11.683.

IV. USO DE BONOS

Análisis aparte merece el tratamiento de la posibilidad de pago del capital con uso de Bonos de Consolidación o Bonos de Consolidación de Deuda Previsional.

Adelantamos desde ya, que consideramos que la resolución General (DGI) 4065/95 implica, en este punto, un exceso reglamentario que debería ser subsanado.

El Decreto 493/95, al fijar en su artículo 1°, párrafo 4°, las condiciones de procedencia del beneficio, determina como una de ella la de cancelación "mediante pago al contado" del importe del capital, hasta la fecha que disponga la DGI.

A su vez, el 11° Considerando del Decreto, confirma la "posibilidad de pagar al contado con los precitados títulos públicos (se refiere a ambos Bonos de Consolidación) deudas impositivas o con el Sistema Único de la Seguridad Social, por los períodos permitidos para cada uno de dichos instrumentos de crédito".

Sin embargo, al dictarse la referida reglamentación, en forma contundente su artículo 2° expresa que "el beneficio establecido en el artículo 1° del aludido decreto, no procederá respecto de la deuda que se cancele, total o parcialmente, a partir del 26 de septiembre de 1995, mediante Bonos de Consolidación de Deuda previsional, Bonos de Consolidación o cualquier otro título de la Deuda Pública Nacional".

Como vemos, existe entonces una manifiesta extralimitación de facultades que cercena un derecho otorgado por normas de rango constitucional superior.

El tema no se planteaba en el Decreto como oscuro o con necesidad de reglamentación. La voluntad del Ejecutivo fue clara, la de la DGI –en sentido contrario- también, pero no explica ni justifica sus razones.

Si en forma especulativa supusiéramos que la exclusión se debe a la no consideración del pago en Bonos como "pago al contado", rápidamente nos daríamos cuanta que ello no es así, con sólo observar que del propio

considerando 11° surge lo contrario: "... pagar al contado con los precitados títulos...".

En síntesis la cancelación del capital es la condición necesaria, pero no suficiente para acceder al beneficio; se hace necesario el concurso de dos requisitos; a) que el pago sea al contado, y b) que se realice antes de una fecha establecida; la utilización de Bonos cumple con las condiciones y requisitos previstos por la norma y por tanto, transferidos éstos a la Dirección General Impositiva e imputados a deuda de capital correspondiente a períodos con posibilidad de pago en Bonos, operaría –de oficio- la condonación de las obligaciones accesorias.