

# Moratoria de las obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras;

Ricardo Adrogué

Ley N° 27.541 (B.O. 23/12/2019), modificada por ley N° 27.562 (B.O.26/08/2020), DNU N° 316/2020 (B.O. 28/03/2020), DNU N° 569/2020 (B.O. 26/06/2020), DNU N° 634/2020 (B.O. 30/07/2020).  
RG AFIP N° 4.667 (30/01/2020), RG AFIP N° 4.690 (30/03/2020), RG AFIP N° 4.784 (30/07/2020).

## 1- Introducción

Con sensación de rechazo, tomando palabras de un distinguido tributarista, me introduzco en el análisis de la moratoria impositiva, previsional y aduanera, dispuesta por la ley 27.541, para obligaciones cuya percepción, aplicación y fiscalización esté a cargo de la AFIP. La misma fue prorrogada por los DNU N° 316/2020, N° 569/2020 y N° 637/2020, y ahora por la ley 27.562.

La ley 27.541 dispuso la posibilidad de entrar en la moratoria a las obligaciones vencidas al 30/11/2019, fijando el plazo para acogerse a la misma hasta el 30/04/2020. Por el DNU N° 316/2020, se prorrogó el plazo de acogimiento al 30/06/2020. Plazo que a su vez fue extendido hasta el 31/07/2020 por el DNU N° 569/2020. Por último, el DNU N° 634/2020 dispuso prorrogar el plazo para acogerse a la moratoria hasta el 31/08/2020. A su vez, la ley 27.562 prorroga el plazo para ingresar a la moratoria hasta el 31/10/2020, corriendo la fecha límite de incorporación de obligaciones vencidas del 30/11/2019 al 31/07/2020.

La ley 27.562 introduce modificaciones importantes, adicionales a las comentadas en el párrafo anterior a la moratoria de la ley N° 27.541. Estos cambios son para beneficiar a un grupo empresario en quiebra y cuyos titulares se encuentran procesados.

La ley 27.562 hace uso de un lenguaje inclusivo como es el caso del nuevo artículo 8° de la ley 27.541, donde dice: “los contribuyentes y las contribuyentes”. So pretexto de promover la igualdad de género degrada el idioma de Cervantes y provoca el rechazo de buena parte de la gente educada. Quede claro que sostengo la igualdad de derechos y obligaciones entre el hombre y de la mujer.

## 2- Sujetos

### 2.1. Los sujetos contemplados en la ley 27.541:

Por la ley 27.541 se encuentran habilitados a participar de los beneficios de esta moratoria, los sujetos que puedan encuadrarse en la categoría de MiPyME (micro, pequeña y mediana empresa) según los términos del art. 2 de la Ley 24.467 y las entidades civiles sin fines de lucro.

No podían entrar en esta moratoria los siguientes sujetos:

a) Los declarados en estado de quiebra, respecto de los cuales no se haya dispuesto la continuidad de la explotación mientras duren los efectos de dicha declaración (esto surge del art. 16 de la ley 27.541); la ley 27.562 incorpora: No obstante, podrán adherir al presente régimen a efectos de la conclusión del proceso falencial a cuyo efecto se establecen como requisitos para prestar conformidad al advenimiento por parte de la AFIP, en el expediente judicial, los siguientes : 1- Cumplir con alguna de las distintas forma de pago indicadas en el art. 13 de la ley 27.541 (detalladas en el punto “5- Condiciones para obtener los beneficios. ); 2- La efectiva conclusión del proceso falencial por avenimiento en el término de 90 días corridos, de adhesión al presente régimen, plazo prorrogable por la AFIP cuando se configuren las circunstancias que deberá contemplar la resolución a dictar.

b) Los condenados por alguno de los delitos previstos en las Leyes 23.771, 24.769, Título IX de la ley 27.490 o ley 22.415 (código aduanero) siempre que se hubiera dictado sentencia firme y siempre que la condena no estuviera cumplida;

c) Los condenados por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias respecto de las cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley 27.562 siempre que la condena no estuviere cumplida.

d) Las personas jurídicas en las que, según corresponda, sus socios, administradores, directores, síndicos, miembros del Consejo de Vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en las mismas, indicados en el inciso a), con las mismas condiciones de cumplimiento.

## 2.2. Los sujetos incorporados por la ley 27.562:

La ley 27.562 incluye a todos los contribuyentes y responsables salvo a los siguientes sujetos (parte del nuevo art. 8, incorporado por ley 27.562):

“Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación.”

“Para el caso de personas jurídicas, la condición de repatriación será de aplicación para sus socios y accionistas, directos e indirectos, que posean un porcentaje no inferior al treinta por ciento (30%) del capital social de las mismas. Quedan incluidos en estas disposiciones quienes revistan la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, incluidos fideicomisos.”

La ley 27.562 incorpora al resto de los contribuyentes “no MiPyME”, esto es, incorpora a empresas medianas que no entran como MiPyME y empresas grandes, sin embargo, le agrega a estos contribuyentes “no MiPyME” condiciones que hacen prácticamente imposible entrar en la moratoria, salvo, claro está, para quien fue diseñada la moratoria, el pool de combustibles y de juegos por todos conocido. En el punto “Trabas para ingresar a la moratoria” se desarrollan estas condiciones, las que resultan inconcebibles desde el punto de vista de la igualdad ante la ley.

### 3- Objeto

#### 3.1. Se incluyen:

Las deudas tributarias, de los recursos de la Seguridad Social y aduaneras

#### 3.2. Se excluyen:

“a) Cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo y los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales.”

La ley 27.541 excluyó, como era habitual en todas las moratorias a los siguientes (sin embargo, por las causas oscuras ya señaladas, la ley 27.562 los incluyó):

“b) Los impuestos sobre los combustibles líquidos y el dióxido de carbono establecidos por el Tít. III de la Ley 23.966 (t.o. en 1998) y sus modificatorias; el impuesto al gas natural sustituido por Ley 27.430; el impuesto sobre el gasoil y el gas licuado que preveía la Ley 26.028 y sus modificatorias, y el Fondo Hídrico de Infraestructura que regulaba la Ley 26.181 y sus modificatorias, ambos derogados por el art. 147 de la Ley 27.430.”

“c) El impuesto específico sobre la realización de apuestas, establecido por la Ley 27.346 y su modificatoria.”

#### 3.3. Se excluyen de las exclusiones; **se incluyen:**

La ley 25762 incorporó a la moratoria:

“b) Los impuestos sobre los combustibles líquidos y el dióxido de carbono establecidos por el Tít. III de la Ley 23.966 (t.o. en 1998) y sus modificatorias; el impuesto al gas natural sustituido por Ley 27.430; el impuesto sobre el gasoil y el gas licuado que preveía la Ley 26.028 y sus modificatorias, y el Fondo Hídrico de Infraestructura que regulaba la Ley 26.181 y sus modificatorias, ambos derogados por el art. 147 de la Ley 27.430.”

“c) El impuesto específico sobre la realización de apuestas, establecido por la Ley 27.346 y su modificatoria.”

#### 4- Beneficios

4.1. Se podrá incluir en este régimen la refinanciación de planes de pago vigentes y las deudas emergentes de planes caducos.

4.2. Se consideran comprendidas en el presente régimen las obligaciones correspondientes al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa establecido por la Ley 23.427 y sus modificatorias, así como los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones conforme lo previsto por la Ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al Fisco nacional.

Resultan alcanzadas por el mismo las obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios, así como las deudas impositivas resultantes de su decaimiento con más sus accesorios (conceptos incorporados por la ley 27.562).

4.3. Están incluidas las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial al 26/08/2020, en tanto el demandado se allane incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos.

El allanamiento y/o, en su caso, desistimiento, podrá ser total o parcial y procederá en cualquier etapa o instancia administrativa o judicial, según corresponda.

4.4. Quedan también incluidas aquellas obligaciones respecto de las cuales hubieran prescrito las facultades de la AFIP para determinarlas y exigir las, y sobre las que se hubiere formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, penal económica, contra los contribuyentes o responsables, siempre que el requerimiento lo efectúe el deudor.

4.5. El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme.

4.6. La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Incluidas en este régimen las cancelaciones del Régimen Nacional de Obras Sociales (esto fue incorporado por la ley 27.562). En el caso de las infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera en los términos de los arts. 930 y 932 de la Ley 22.415 (Código Aduanero), en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento.

4.7. La caducidad del plan de facilidades de pago implicará la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, según fuere el caso, o habilitará la promoción por parte de la AFIP de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere dado en forma previa a su

interposición. También importará el comienzo o la reanudación, según el caso, del cómputo de la prescripción penal tributaria y/o aduanera.

4.8. Para quienes se acojan al presente régimen y cumplan con los pagos del mismo, gozan de las siguientes exenciones y/o condonaciones (art. 11 ley 27.541):

a) De las multas y demás sanciones previstas en la Ley 11.683 (t.o. en 1998) y sus modificatorias, en la Ley 17.250 y sus modificatorias, en la Ley 22.161 y sus modificatorias y en la Ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este capítulo.

b) Del ciento por ciento (100%) de los intereses resarcitorios y/o punitivos previstos en los arts. 37 y 52 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) y sus modificatorias, del capital adeudado y adherido al régimen de regularización correspondiente al aporte personal previsto en el art. 10, inc. c) de la Ley 24.241 y sus modificaciones, de los trabajadores autónomos comprendidos en el art. 20, inc. b) de la citada norma legal.

c) De los intereses resarcitorios y/o punitivos previstos en los arts. 37, 52 y 168 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) y sus modificatorias, los intereses resarcitorios y/o punitivos sobre multas y tributos aduaneros (incluidos los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al Fisco nacional) previstos en los arts. 794, 797, 845 y 924 de la Ley 22.415 (Código Aduanero) en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación:

1. Período fiscal 2018 y 2019: 10% del capital adeudado.
2. Períodos fiscales 2016 y 2017: 25% del capital adeudado.
3. Períodos fiscales 2014 y 2015: 50% del capital adeudado.
4. Períodos fiscales 2013 y anteriores: 75% del capital adeudado.

d) Lo dispuesto en los párrafos anteriores será de aplicación respecto de los conceptos mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley y correspondan a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la Seguridad Social vencidas, o por infracciones cometidas al 31 de julio de 2020.

4.9. El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31 de julio de 2020, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al presente régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal.

De haberse sustanciado el sumario administrativo previsto en el art. 70 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) y sus modificaciones, el citado beneficio operará cuando el acto u omisión atribuido se hubiere subsanado antes de la fecha de vencimiento del plazo para el acogimiento al presente régimen.

Cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de julio de 2020, inclusive.

4.10. Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de julio de 2020, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.

4.11. También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley.

4.12 La liberación de multas y sanciones importará, asimismo y de corresponder, la baja de la inscripción del contribuyente del Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) contemplado en la Ley 26.940.

4.13. Los agentes de retención y percepción quedarán liberados de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la entrada en vigencia de la ley 27.562, cuando exterioricen y paguen el importe que hubieran omitido retener o percibir o habiéndolo retenido o percibido no lo hubiesen ingresado en el plazo para hacerlo.

4.14. No se encuentran sujetos a reintegro o repetición las sumas que con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de esta ley modificatoria (ley 27.562) , se hubieran ingresado en concepto de intereses o multas, así como los intereses contemplados en el artículo 168 de la ley 11.683 por las obligaciones contenidas en el presente régimen.

4.15. Los monotributistas cumplidores gozan de los siguientes beneficios (Incorporado por la ley 27.562): consistente en la exención del componente impositivo de las cuotas consecutivas que se indican para las siguientes categorías: A y B, 6 cuotas; C y D, 5 cuotas; E y F, 4 cuotas; G y H, 3 cuotas; I, J y K, 2 cuotas. En ningún caso el límite del beneficio podrá superar \$17.500.

4.16. Los contribuyentes cumplidores inscriptos en el impuesto a las Ganancias gozarán de una deducción especial: A) para las personas humanas \$25.983,50 (50% del mínimo no imponible) excepto para los empleados públicos (art 82 inc. a) ley 20.628), los que están en relación de dependencia (art. 82 inc. b) ley 20.628) y para los jubilados (art 82 inc. c) ley 20.628); B) Los sujetos MiPyME que estén encuadrados en la 3ra categoría de Ganancias podrán optar por amortizar a partir del año de habilitación del bien: i) en el caso de bienes muebles amortizables, en 2 cuotas anuales iguales y consecutivas; ii) en el caso de bienes muebles amortizables importados, en 3 años anuales iguales y consecutivas; iii) en el caso de inversiones, en el 50% de su vida útil. Este beneficio será aplicable para las inversiones efectuadas hasta el 21/12/2021. Una vez efectuada la opción, el mismo criterio debe seguirse para las demás inversiones, debiendo comunicarse a la AFIP. Ambos beneficios se aplicarán a las DDJJ que vencen con posterioridad al 30/12/2020.

Los beneficios fiscales no son acumulativos, debiéndose optar por alguno.

Se entiende que un contribuyente tiene la calidad de cumplidor cuando, a) no registre incumplimiento

## 5- Condiciones para obtener los beneficios

El beneficio procede si los sujetos cumplen, respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, algunas de las siguientes condiciones (art. 13 ley 27.541, sustituido por ley 27.562):

a) Compensación de la mencionada deuda, cualquiera sea su origen, con saldos de libre disponibilidad, devoluciones, reintegros o reembolsos a los que tengan derecho por parte de la AFIP, en materia impositiva, aduanera o de recursos de la Seguridad Social a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562.

b) Cancelación mediante pago al contado, hasta la fecha en que se efectúe el acogimiento al presente régimen, siendo de aplicación en estos casos una reducción del 15% de la deuda consolidada.

c) Cancelación total mediante alguno de los planes de facilidades de pago que al respecto disponga la AFIP, los que se ajustarán a las siguientes condiciones:

1. Tendrán un plazo máximo de:

1.1.1. 60 cuotas para aportes personales con destino al Sistema Unico de la Seguridad Social y para retenciones o percepciones impositivas y de los recursos de la Seguridad Social, para los contribuyentes a) MiPyME, b) entidades sin fines de lucro. c) Personas humanas que sean pequeños contribuyentes (esta es una categoría nueva creada por la ley 27.562).

1.1.2. 45 cuotas para el resto de los contribuyentes.

1.2.1. Para las restantes obligaciones: 120 cuotas para aportes personales con destino al Sistema Unico de la Seguridad Social y para retenciones o percepciones impositivas y de los recursos de la Seguridad Social, para los contribuyentes a) MiPyME, b) entidades sin fines de. c) Personas humanas que sean pequeños contribuyentes (esta es una categoría nueva creada por la ley 2.562).

1.2.2. 96 cuotas para el resto de los contribuyentes

1.3. 120 cuotas para las entidades sin fines de lucro, entes públicos no estatales y fundaciones admitidas por la ley del impuesto a las Ganancias.

2. La primera cuota vencerá no antes del 16 de noviembre de 2020, salvo que se trate de refinanciaciones.

3. 1. Podrán contener un pago a cuenta de la deuda consolidada: i) MiPyME, ii) entidades sin fines de lucro, con domicilio de sus directores en el territorio nacional. iii) Personas humanas pequeños contribuyentes, iiiii) Concursados y fallidos.

3.2. El resto de los contribuyentes tendrán obligatoriamente un pago a cuenta.

4. La tasa de interés será fija, del 2% mensual, respecto de los primeros 6 meses y luego será la tasa variable equivalente a Badlar utilizable por los Bancos privados. El contribuyente podrá optar por cancelar anticipadamente el plan de pagos en la forma y bajo las condiciones que al efecto disponga la AFIP.

5. La calificación de riesgo que posea el contribuyente ante la AFIP no será tenida en cuenta para la caracterización del plan de facilidades de pago (agregado por la ley 27.541).
6. Los planes de facilidades de pago caducarán:
  - 6.1. Por falta de pago de hasta 6 cuotas para: i) MiPyME, ii) entidades sin fines de lucro, con domicilio de sus directores en el territorio nacional. iii) Personas humanas pequeños contribuyentes, iiiii) Concursados y fallidos.
  - 6.2. Por falta de pago de hasta 3 cuotas para los restantes contribuyentes.
  - 6.3. Invalidez del saldo de libre disponibilidad utilizado para compensar la deuda.
  - 6.4. Por falta de aprobación judicial del avenimiento en los plazos que determina la normativa a dictarse.
  - 6.5. Por falta de obtención del certificado MiPyME. En este caso tendrán un plazo adicional de 15 días, en cuyo caso la primera cuota vencerá el 16/12/2020.
  - 6.6. Para los contribuyentes que no son: i) MiPyME, ii) entidades sin fines de lucro, con domicilio de sus directores en el territorio nacional. iii) Personas humanas pequeños contribuyentes:
    - 6.6.1. no podrán distribuir dividendos por 24 meses.
    - 6.6.2. no podrán acceder al mercado de cambios (MULC) para:
      - 6.6.2.1. pagar servicios de asistencia técnica ingeniería y consultoría.
      - 6.6.2.2. pagar servicios vinculados a patentes de invención.
      - 6.6.2.3. pagar intereses de préstamos.
    - 6.6.3. Cuando se hayan efectuados venta de títulos valores en moneda extranjera por 24 meses.
    - 6.6.4. Por la transferencia al exterior o compra de activos financieros en el exterior durante 24 meses. Están incluidos los accionistas que posean por lo menos el 30% del capital. Para el caso de los contribuyentes que cancelen sus obligaciones del presente régimen quedan eximidos de los puntos 6.6.1, 6.6.2, 6.6.3 y 6.6.4.

## 6- Trabas para ingresar a la moratoria

En el punto **2- Sujetos** comenté que el propósito, oculto, de la ley 27.562, era salvar a un importantísimo grupo económico y por eso, incorporaron a las “no MiPyME”. Al mismo tiempo que “había que dañar al capital”, la ideología está siempre presente en quienes nos gobiernan, ya lo dice la marchita.

Es así como se dispuso que las empresas “no MiPyME” para entrar en la moratoria no debían tener inversiones en el exterior y en caso de tenerlo se les exige algo de cumplimiento imposible: Tener que repatriar en el término de 60 días, el 30% de las inversiones en el exterior.

Para el caso que alguna de estas empresas “no MiPyME” no tuviesen inversiones en el exterior y entonces pudieran entrar en la moratoria, tampoco podrían si alguno de sus accionistas o socios que posean el 30% o más de la tenencia accionaria o capital social, en forma directa o indirecta, tuviese inversiones en exterior, salvo que estos traigan en el plazo de 60 días el 30% de sus tenencias en el exterior, que como mencioné mas arriba es de cumplimiento imposible.

## 7- Requisitos necesarios

Para dar cumplimiento a las normas que rigen la moratoria y por consiguiente que se tengan por cumplidos los requisitos de la misma, se deben observar:

7.1. En el caso de querer compensar con saldos a favor, la compensación debe efectuarse por el “Sistema de Cuentas Tributarias” de la página web de AFIP,

7.2. En el caso de optar por pago al contado, el mismo debe efectuarse por “Mis Facilidades” de la página de AFIP.

7.3. En el caso de optar por pago en cuotas, el mismo debe efectuarse por “Mis Facilidades” de la página de AFIP.

## 8- Comentario final

De la lectura de la ley 27.562, queda claro, que está ausente de la misma el criterio de simplificación para legislar y el principio de la igualdad ante la ley. Su redacción es tortuosa y confusa.

Cuando volvió el proyecto de ley de Diputados al Senado, éste lo aprobó a libro cerrado. Nuestro Senado se parece más a una escribanía que a una cámara deliberativa.

Con la sanción de la ley 27.562 hemos retrocedido muchos escalones en la concepción de democracia representativa y republicana.

No obstante lo dicho sobre su falta de equidad y dado que la crisis económica que padecemos es generalizada, las MiPyME y las entidades sin fines de lucro tienen una oportunidad para aliviar su situación. Para las empresas medianas y grandes que no resulten encuadradas en la categoría de MiPyME, en la medida que puedan entrar en la moratoria, también les representará un alivio.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 26 de agosto de 2020