



Declaración y pago de Tributos durante el estado de alarma decretado por la pandemia del COVID-19

CARLOS ENRIQUE PAREDES

En Venezuela el Estado de Alarma declarado por la pandemia del COVID-19, alcanzó los 4 meses, con sus medidas de prevención, confinamiento, distanciamiento social, y suspensión de actividades en la mayor parte de los sectores económicos. En ese contexto, los contribuyentes han tenido que afrontar las distintas dificultades que conlleva el presente Estado de Alarma, con respecto a la determinación, declaración y pago de obligaciones tributarias. Dificultades que pueden producir cumplimientos tardíos de tales obligaciones, sin que media dolo o culpa de los contribuyentes, sino como consecuencia, de un flujo de caja deficitario, provocado por las secuelas económicas de la pandemia y de las acciones tomadas para enfrentarla; cierre de agencias bancarias; imposibilidad o dificultad de las personas de trasladarse físicamente fuera de sus domicilios, a fin de salvaguardar su salud y sus vidas, entre las distintas circunstancias que se pueden verificar en cada caso en particular.

Las dificultades comentadas se potencian por la incertidumbre generada por la omisión del propio Ejecutivo Nacional, en dictar medidas tributarias expresas, que reconozcan la situación descrita. En tal sentido, el presente artículo tiene como

objetivo, explicar de forma resumida, interpretaciones de las normas tributarias, sostenidas por importantes sectores de la doctrina nacional, que sirven como válidos argumentos frente a eventuales pretensiones de la Administración Tributaria, de reclamar por cumplimientos tardíos, multas e intereses de mora, en aquellos casos en que no existe dolo o culpa, sino que tales cumplimientos tardíos es consecuencia de la situación provocada por la pandemia COVID-19.

1.- Antecedentes

Lamentablemente, el virus COVID-19 ha infectado a millones de personas en el mundo, y ha provocado, también a nivel global, cientos de miles de muertos. Hasta ahora, ante la falta de vacuna y de tratamientos médicos que sean efectivos, los países han optado por dictar medidas de confinamiento y distanciamiento social, para evitar la propagación del virus, protegiendo así a la población más vulnerable, y el colapso de los servicios médicos-asistenciales. Medidas de confinamiento que aun cuando, por lo general, excluyen importantes sectores económicos (alimentos, salud, bancos, servicios básicos), conlleva una reducción drástica de



la actividad económica, produciendo en el ámbito de las empresas, reducción de ventas, afectación del flujo de caja y de la capacidad de pago de las obligaciones de éstas, con trabajadores, proveedores, acreedores y entes acreedores de obligaciones tributarias.

Ante los efectos negativos que la pandemia (COVID-19) genera en la economía, en los contribuyentes y en los ciudadanos, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) planteó políticas impositivas para su correspondiente evaluación por los gobiernos y sus respectivas administraciones tributarias. Entre tales políticas podemos destacar: (i) otorgamiento de prorrogas para la declaración y pago de los diversos tributos; (ii) diferimiento del pago de los tributos a los fines de facilitar el flujo de caja de los contribuyentes; (iii) remisión o suspensión de la aplicación de sanciones e intereses por incumplimientos, y (iv) fraccionamiento de pago de las obligaciones tributarias sin cobro de intereses.

En Venezuela, el Ejecutivo Nacional dictó el Decreto No. 4.160, de fecha 13 de marzo de 2020, mediante el cual declaró el Estado de Alarma en todo el territorio nacional para atender la emergencia sanitaria provocada por la pandemia COVID-19. Estado de Alarma prorrogado, consecutivamente, mediante los Decretos Nos. 4.186 del 12 de abril de 2020, 4.198 del 14 de mayo de 2020 y 4.230, del 11 de junio de 2020; cada prórroga de treinta (30) días. La última de

esas prorrogas fue anunciada recientemente por el Ejecutivo Nacional, y extendió el Estado de Alarma hasta el 11 de agosto de 2020.

Según el Decreto No. 4.160, el Ejecutivo Nacional adoptará medidas urgentes, efectivas y necesarias, de protección y preservación de la salud de la población venezolana, a fin de mitigar y erradicar los riesgos de epidemia relacionados con el coronavirus (COVID-19). Según el artículo 8 del Decreto, el Ejecutivo Nacional podrá ordenar la suspensión de actividades en determinadas zonas o áreas geográficas, incluso, las laborales, cuando éstas no sean posibles bajo alguna modalidad a distancia que permita al trabajador desempeñar su labor desde su lugar de habitación.

Como consecuencia del Estado de Alarma, la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario (SUDEBAN) emitió en fecha 15 de marzo de 2020 la Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02415, mediante el cual señala que *“a partir del lunes 16 de marzo de 2020, estarán excepcionalmente suspendidas todas las actividades que impliquen la atención directa a los clientes, usuarios y usuarias y el público en general a través de su red de agencias, taquillas, oficinas y sedes administrativas en todo el país”*. En virtud de lo anterior, la referida Circular añade que deberá garantizarse *“(…) la asistencia del personal mínimo requerido para el funcionamiento y uso*



óptimo de los cajeros automáticos, banca por internet, medios de pagos electrónicos, tales como Pago Móvil Interbancario (P2P, P2C, C2P), Transferencias, Puntos de Venta y cualquier otra modalidad de servicios bancarios en línea considerados en los respectivos planes de prestación de servicios para días no laborables, (...).”

2.- Cumplimiento de obligaciones tributarias en el Estado de Alarma

Muchos países, incluidos los latinoamericanos, siguiendo las recomendaciones de la OCDE, han dictado prórrogas y fraccionamientos para el pago de tributos, remisión o suspensión de sanciones e intereses, entre otras medidas, a fin de no afectar más aún el flujo de caja de contribuyentes en este periodo de pandemia.

Sin embargo, a diferencia del contexto internacional, en Venezuela el Ejecutivo Nacional ha omitido toda medida expresa, de índole tributario, que reconozca la dificultad o imposibilidad de contribuyentes o responsables tributarios, para cumplir sus obligaciones tributarias en el plazo previsto. Medidas que faciliten, en tiempo posterior, el cumplimiento de tales obligaciones tributarias (prórroga, fraccionamiento, etc.). Al respecto, el artículo 45 del Código Orgánico Tributario prevé que *“El Ejecutivo Nacional podrá conceder, con carácter general, prórrogas y demás facilidades para el pago de obligaciones no vencidas, así como fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, **cuando el normal***

cumplimiento de la obligación tributaria se ve impedido por caso fortuito y fuerza mayor, o en virtud de las circunstancias excepcionales de la que afecten la economía del país.

” (Destacado nuestro). En tal sentido, no hay duda alguna que en la presente situación se justifica el otorgamiento de prórrogas y fraccionamientos para el pago de las obligaciones tributarias, en razón de que la pandemia, constituye caso fortuito o fuerza mayor y una circunstancia excepcional que afecta la economía del país.

No obstante, en el Decreto No. 4.160, mediante el cual se declaró el Estado de Alarma, en su Disposición Transitoria Sexta, se señala que *“La suspensión o interrupción de un procedimiento administrativo como consecuencia de las medidas de suspensión de actividades o las restricciones a la circulación que fueren dictadas no podrá ser considerada causa imputable al interesado, pero tampoco podrá ser invocada como mora o retardo en el cumplimiento de las obligaciones de la administración pública. (...)”*. Al respecto, destacados especialistas en derecho tributario han planteado tesis, según la cual, la obligación de determinar y pagar tributos, se encontraría suspendida a partir de la publicación del Decreto 4.160, con fundamento en la interpretación de su Disposición Final Sexta.

Asimismo, se han planteado interpretaciones adicionales, todas válidas en derecho, que toman en consideración la



dificultad o imposibilidad en contribuyentes, de declarar y pagar sus tributos, en virtud de los efectos económicos en éstos de la pandemia misma y de la aplicación de las medidas tendientes a contrarrestar los efectos del COVID-19. Interpretaciones que resumimos a continuación, conforme a las normas que le sirven de fundamento:

a. Normas constitucionales:

- La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) prevé la inviolabilidad del **derecho a la vida** (artículo 43); y, asimismo, el Estado garantizará el **derecho a la salud** (artículo 83). Derechos humanos supraconstitucionales que el Estado debe proteger en cualquier circunstancia y que, por lo tanto, están por encima del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, previsto en el artículo 133 de la CRBV.

- Asimismo, es inconstitucional que el Estado obligue a las personas jurídicas a anteponer el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a su propia existencia o continuidad de operaciones. Pretensión inconstitucional por significar la violación de los artículos 112 y 299 de la Constitución, normas según las cuales, el Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando de esa forma, la creación y justa distribución de la riqueza, la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, y, conjuntamente con la iniciativa privada, generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, para elevar el nivel de vida de la población.

b. Caso fortuito y fuerza mayor. Las normas tributarias sancionan pecuniariamente al contribuyente por la falta de cumplimiento oportuno en la declaración y pago de tributos. Sin embargo, para que ese incumplimiento constituya ilícito tributario, se requiere además que esa conducta subsumible en la norma sancionatoria, sea culpable. Ahora bien, el artículo 85, numeral 3, del Código Orgánico Tributario (COT), establece que el **caso fortuito** y la **fuerza mayor** son eximentes de responsabilidad por ilícitos tributarios. Según lo anterior, cuando entre la conducta del deudor y el incumplimiento de la norma tributaria, media una causa extraña no imputable –el caso fortuito o la fuerza mayor representado por la pandemia del COVID-19-, se excluye la culpa y por tanto no hay responsabilidad del deudor por ese incumplimiento, por lo que no podrá imponérsele sanción. Adicionalmente, si el incumplimiento tardío de la obligación tributaria, no es imputable al contribuyente, en virtud de la existencia de caso fortuito o fuerza mayor, sobre la referida obligación no se causarían intereses moratorios.

c. Vencimiento de los plazos de declaración y pago –diferimiento-, al día hábil siguiente. En razón del Estado de Alarma, la SUDEBAN dictó la Circular N° SIB-DSB-CJ-OD-02415, mediante la cual, a partir del 16 de marzo de 2020, se suspendió la atención directa a clientes y público en general a través de la red de agencias, taquillas, oficinas y sedes administrativas en todo el país.



A tal respecto, según el artículo 10, numeral 3, del Código Orgánico Tributario, cuando los términos y plazos vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente; y, asimismo, de conformidad con el párrafo único del mismo artículo, se consideran inhábiles, a los solos efectos de la **declaración y pago de las obligaciones tributarias**, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales, no estuvieren abiertas al público.

Posteriormente, el Ejecutivo Nacional anunció flexibilización de la cuarentena, permitiendo un período de cinco (5) días de labores, para determinados sectores como el bancario, seguidos por diez (10) de suspensión de actividades. Dentro de ese contexto, la SUDEBAN dictó el domingo 31 de mayo de 2020 la Circular No. SIB-DSB-CJ-OD-02793, mediante la cual estableció que solo en determinadas semanas, se brindará atención a personas naturales, según el terminal de número de cédula de identidad, de lunes a jueves, y para personas jurídicas, el día viernes.

Según lo anterior, por efecto del cierre de las agencias bancarias, el vencimiento de los plazos para la declaración y pago de las

obligaciones tributarias, que se hubiera verificado a partir del 16 de marzo de 2020, se habría diferido hasta el primer día hábil siguiente, entendiéndose como tal, el día en que la agencia bancaria haya abierto nuevamente para atender al contribuyente. En nuestra opinión, la presente interpretación es general para todos los contribuyentes, sin perjuicio de que, conforme a las circunstancias de cada caso en particular, pudiera ser aplicable el caso fortuito y la fuerza mayor, como argumento para contrarrestar la pretensión fiscal de aplicar multas e intereses de mora.

En definitiva, las referidas interpretaciones, bien fundamentadas en derecho, subsanarían la omisión del Ejecutivo Nacional en dictar medidas tributarias, como, por ejemplo, prórrogas o fraccionamientos de pago, que reconozcan la difícil situación de los contribuyentes en general, como consecuencia de la pandemia. Conforme a lo anterior, si a pesar de todo lo expuesto, eventualmente, la Administración Tributaria reclama multas e intereses de mora sobre tributos pagados de forma tardía, durante el Estado de Alarma, consideramos que los contribuyentes tendrían argumentos de derecho para sostener la improcedencia de esa pretensión fiscal.

El presente artículo es una exposición sobre aspectos legales generales del tema planteado. No implica asistencia, asesoría u opinión legal. Para cualquier consulta sobre el particular, pueden contactarnos a través de los siguientes correos:

carlos.paredes@paredesabogados.com
marjorie.mosquera@paredesabogados.com