**EL CORONAVIRUS Y LA SITUACIÓN FISCAL**

El CORONAVIRUS nos plantea en la actualidad graves perjuicios sanitarios y económicos. Más allá de la preponderante incidencia del tema sanitario, al cual debe darse absoluta prioridad, aparecen los temas económicos, como consecuencia del aislamiento obligatorio, que produce resultados críticos ante el cierre de establecimientos, pérdida de ingresos y existencia de gastos de estructura.

Dentro de los temas económicos, aparecen los temas tributarios, que serán analizados en este informe.

1. **La imprevisibilidad y sus efectos**

Estamos atravesando un estado de emergencia económica, con un incompleto marco jurídico que disponga medidas necesarias y urgentes, paliativas de la extraordinaria crisis económica que atraviesa el sector privado, entre los cuales se encuentran las medidas de alivio fiscal.

Esta situación lleva a las empresas en general a dificultades económicas y financieras concretas que impiden el cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones tributarias y previsionales.

Se trata de situaciones imprevisibles, por caso fortuito y fuerza mayor, que colocan a los contribuyentes en incumplimientos con las obligaciones tributarias, ante la falta de liquidez propia para hacer frente a su inminente pago y a la cancelación simultánea de salarios, cargas sociales, gastos de estructura por las operaciones comerciales.

Ante ello, haremos algunas reflexiones en torno a la materia tributaria, para informar en el proceso de toma de decisiones que cada empresa debe adoptar en cada caso.

1. **Presentar o no declaraciones juradas**

Un primer aspecto que debe analizarse es en relación a la presentación o no de las declaraciones juradas determinativas de impuestos.

Si el contribuyente no presenta las declaraciones juradas impositivas, se expone a la intimación fiscal y a la instrucción de sumarios formales (art. 38 de la Ley 11.683). Pero, por otra parte, tendrá un tiempo adicional, pues la AFIP deberá proceder a iniciar el procedimiento de determinación de oficio para su liquidación e intimación.

Podría también la AFIP recurrir a la facultad legal de exigir judicialmente un pago a cuenta del impuesto no determinado, para lo cual puede basarse en los impuestos determinados por los períodos fiscales no prescriptos.

Respecto del plazo para la repatriación de bienes en el exterior en el impuesto sobre los bienes personales, cuyo vencimiento ha de operar el próximo 1 de abril del 2020, se ha comentado la prórroga de dicho plazo ante la falta de dictado de algunas normas reglamentarias.

Debe agregarse que, en el caso de falta de presentación de la declaración jurada y pago del impuesto, resulta de aplicación la ley de procedimiento fiscal, que establece una multa por omisión del cien por ciento del impuesto dejado de pagar, cuando a su vez tampoco se presente la declaración jurada.

Si se presenta la declaración jurada y no se ingresa el saldo de impuesto resultante, no procederá la multa por omisión, pero queda expedita a vía para que la AFIP intime dicho saldo e inicie el juicio de ejecución fiscal.

Por otro parte se destaca que la ley de procedimiento fiscal establece normas sobre exención y reducción de sanciones. De esta manera, si el contribuyente no fuera reincidente en infracciones materiales y regularizará su situación fiscal antes que se le notifique una orden de intervención (iniciación de inspección), mediante la presentación de la declaración jurada original, quedará exento de la responsabilidad infraccional, aun sin la cancelación del saldo de impuesto resultante.

1. **Impuestos con responsabilidad propia**

En el caso de obligaciones fiscales, en cabeza de las sociedades como responsables a título propio (ganancias, IVA, internos, ingresos brutos, contribuciones patronales, etc.) la falta de presentación y pago no tiene, en principio, efectos respecto del régimen penal tributario.

1. **Anticipos impositivos**

Podrá recurrirse al ejercicio de la opción para el ingreso de los anticipos impositivos, en cuyo caso el contribuyente deberá estimar el impuesto correspondiente. A tales efectos debe considerarse que dicha opción se debe realizar con anterioridad al vencimiento del anticipo respecto del cual se ejerce la opción.

Esta opción se refiere al impuesto a las ganancias, tanto para sociedades como para personas humanas y al impuesto sobre los bienes personales para estas últimas.

1. **Aportes previsionales y retenciones y percepciones impositivas y previsionales**

En estos casos, el incumplimiento de la cancelación de tales obligaciones, puede provocar la denuncia por parte de la AFIP, en el régimen penal tributario.

Es de destacar que, en el caso de la apropiación indebida de tributos, el art. 4 de la Ley Penal Tributaria establece tal situación respecto del agente de retención o percepción de tributos nacionales (Impuesto a las Ganancias e IVA) y provinciales o de la CABA (Impuesto Sobre los Ingresos Brutos), en la medida que no se depositare, total o parcialmente, dentro de los 30 días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe respectivo, que supere los $100.000 por mes.

En el caso de la apropiación indebida de recursos de seguridad social (aportes de empleados en relación de dependencia y retenciones y percepciones de Seguridad Social), también se consuma el tipo penal dentro de los 30 días corridos de vencido el plazo de ingreso, siempre que el monto no ingresado superase la suma de $100.000 por cada mes.

Más allá que la situación configurada por el CORONAVIRUS constituye lo que se denomina el estado de necesidad justificante, no cabe descartar la formulación de la denuncia penal por parte de la AFIP.

Sin embargo, debe destacarse que el propio art. 19 de la ley penal tributaria, al referirse a la abstención de formulación de denuncias, establece que la AFIP no formulará denuncia penal cuando surgiera manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dado las circunstancias del hecho, lo cual resulta obvio en el caso.

En relación a los aportes previsionales, cabe destacar que se ha anunciado que está en preparación la norma legal por la cual se eliminarán dichos aportes para todos los contribuyentes, durante el tiempo de aislamiento.

Por otra parte, se encuentran suspendidas la formulación de las denuncias penales por parte de la AFIP contra las MyPMES hasta que opere el vencimiento del acogimiento a la moratoria fiscal, respecto de obligaciones vencidas hasta el 30 de noviembre de 2019.

1. **Medidas cautelares**

Otro aspecto a destacar es la posibilidad de solicitar una medida cautelar autónoma, obligando a la AFIP a no intimar al contribuyente o iniciar una ejecución fiscal o trabar embargos preventivos en el caso.

En relación a los embargos contra las MyPIMES se recuerda que los mismos se encuentran suspendidos hasta el 30 de abril de 2020.

1. **Intereses resarcitorios**

La exigencia de los intereses resarcitorios no procede en forma automática, sino que requiere además que la mora sea imputable al contribuyente.

De esta manera, ante la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias, en tiempo y forma, no se devengan tales intereses, en razón del estado de excepción, caso fortuito o fuerza mayor, ante la ausencia del factor de imputación subjetiva (CSJN, Fallos 304: 203 y 323: 1315, entre otros).

En todos estos casos, es conveniente precisar, que tal dispensa no debe fundamentarse exclusivamente en una situación abstracta general, sino que se requiere, en cada caso, la demostración del daño de la empresa.

Sin embargo, la AFIP podría liquidar e intimar tales intereses resarcitorios, respecto de los cuales el Tribunal Fiscal de la Nación no tiene competencia para expedirse respecto de los mismos.

1. **Sanciones administrativas**

Por la misma razón señalada en el punto anterior, en cuanto a la causal justificante por caso fortuito o de fuerza mayor, no corresponderá la instrucción de los sumarios formales o materiales.

1. **Problemas operativos de la determinación tributaria**

En algunos casos, ciertos contribuyentes se verán impedidos de confeccionar las declaraciones juradas determinativas, por estar la información base en la sede de la empresa o por cuestiones tecnológicas.

Como tal situación no podrá ser solucionada como consecuencia del aislamiento obligatorio, existirá un impedimento de hecho para ello, lo cual también ha de requerir la efectiva demostración en cada caso.

1. **Sanciones anómalas**

Un punto que debe analizarse cuidadosamente es el referido a las sanciones anómalas, que aplica la AFIP, sin instrucción alguna, ante ciertos incumplimientos formales y materiales de los contribuyentes.

En tal sentido y a título de ejemplo, podemos mencionar al SIPER, restricciones de facturación, modificación en los estados administrativos de la CUIT, recupero IVA exportadores, y exclusión o suspensión de los Registros especiales tributarios o registros fiscales, entre otros.

1. **Responsabilidad solidaria de directores y administradores**

Debe destacarse que la falta de pago de las obligaciones fiscales del contribuyente puede acarrear otra consecuencia que es la de la responsabilidad personal y solidaria, en los directores y administradores, quienes deberán responder con sus bienes propios.

Esta responsabilidad es accesoria, distinta de la solidaridad del derecho privado, pues requiere necesariamente de la intimación previa del fisco que debe realizar a la sociedad.

Si esta no regulariza su situación fiscal dentro de los quince días de la intimación administrativa de pago, procederá la responsabilidad solidaria, para los cual el fisco debe recurrir al procedimiento de determinación de oficio, a lo efectos de alegar el derecho y ofrecer o producir las pruebas pertinentes.

Tal responsabilidad personal y solidaria no será de aplicación en los casos en que se demuestre debidamente que dicha responsabilidad no es imputable subjetivamente al director o administrador, para lo cual se requiere la producción de las pruebas pertinentes.

1. **Posición ante la AFIP, CABA u organismos provinciales**

El contribuyente debe obrar siempre con buena fe ante el fisco, por lo que resulta recomendable presentarse informando tal situación y la conducta que se asumirá.

Para ello, es conveniente presentar una multinota a los efectos de cumplir tal objetivo, a cuyo efecto adjuntamos con la presente un modelo de nota.