

El coronavirus y la situación fiscal

Bertazza, Humberto J.

I. La imprevisibilidad y sus efectos.— II. Presentar o no declaraciones juradas.— III. Impuestos con responsabilidad propia.— IV. Anticipos impositivos.— V. Aportes previsionales y retenciones y percepciones impositivas y previsionales.— VI. Medidas cautelares.— VII. Intereses resarcitorios.— VIII. Sanciones administrativas.— IX. Problemas operativos de la determinación tributaria.— X. Sanciones anómalas.— XI. Responsabilidad solidaria de directores y administradores.— XII. Posición ante la AFIP, CABA u organismos provinciales

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 artículo.

I. 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.

II. Presentar o no declaraciones juradas

Un primer aspecto que debe analizarse es con 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.

III. 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.

IV. 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.

V. 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. 4º 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 consume 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.

Con 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.

VI. 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.

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

VII. 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 (CS, 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.

VIII. 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.

IX. 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.

X. 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.

XI. 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 lo cual el fisco debe recurrir al procedimiento de determinación de oficio, a los 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.

XII. 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.

Insertar en formulario multinota impositivo.

..... (1). en mi carácter de (2) de (3)., con domicilio fiscal en , lo que acredito con (4). a esa Jefatura me presento y respetuosamente digo:

1. Antecedentes

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.

Habiéndose constatado la propagación de casos del nuevo coronavirus COVID-19 en numerosos países de diferentes continentes y, ante la detección de casos en nuestra región y, más específicamente, en nuestro país; el Poder Ejecutivo Nacional, dictó el decreto de Necesidad y Urgencia (DNU) 260/2020 (BO 12/03/2020, año CXXVIII, nro. 34.327), 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 diversas medidas sanitarias de carácter preventivo, tendientes a mitigar la propagación del virus, mediante el aislamiento obligatorio con los limitados alcances personales y temporales previstos en su art. 7°.

Ulteriormente, en fecha 19 de marzo del corriente año, ante la acelerada propagación de la enfermedad en nuestro país, el Poder Ejecutivo Nacional dispuso, mediante Decreto de Necesidad y Urgencia (DNU) 297/2020 (BO 20/03/2020, año CXXVIII, nro. 34.334), 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.

En efecto, el art. 2° del decreto, estableció que durante la vigencia de la referida medida de aislamiento social, las personas debían permanecer en sus residencias habituales o en la residencia en la que se encontrasen a las 00:00 horas del día 20 de marzo de 2020, momento de inicio de la medida; prohibiendo la concurrencia a los lugares de trabajo y el desplazamiento por rutas, vías y espacios públicos; restringiéndose así la libre circulación de las personas que no estuvieren expresamente comprendidas en los supuestos de excepción contemplados en el art. 6°.

Asimismo, se prohibió la realización de eventos culturales, recreativos, deportivos, religiosos y toda otra actividad que implicase la concurrencia de personas y; se dispuso la suspensión de la apertura de locales, centros comerciales, establecimientos mayoristas y minoristas y cualquier otro lugar que requiera la presencia de personas —incluidos los establecimientos comerciales, de servicios e industriales—, a excepción de los taxativamente enumerados en los incs. 11 a 24 del referido art. 6°.

2. Consecuencias económicas de las políticas públicas para mitigar los efectos de la pandemia. Imposibilidad de cumplimiento tempestivo de obligaciones fiscales. Mora inculpable. Dispensa de intereses por caso fortuito y/o fuerza mayor. Dispensa de sanciones. Improcedencia de formulación de denuncia penal.

A consecuencia de la medida de aislamiento y de las restricciones generalizadas a la circulación, se ha visto seriamente afectada la dinámica de la economía en su conjunto, tanto en relación con las actividades productivas de comercio, industria y servicios brindadas por personas humanas en forma autónoma, como las desarrolladas por PyMES y grandes contribuyentes; paralizándose y discontinuándose, total o parcialmente, el normal desarrollo de las mismas.

En efecto, la adopción de rápidas y extraordinarias medidas de profilaxis, necesarias para la protección de la vida y la salud, ha tenido por efecto secundario inevitable —tanto en nuestro país como en los restantes países afectados por el coronavirus COVID-19— una seria alteración del orden económico, plausible en la paralización de diversos sectores de la economía, la caída de la demanda de bienes y servicios, la interrupción o diferimiento de la cadena de pagos, la dificultad para acceder a diversas fuentes de financiamiento y la retracción del mercado laboral.

Tal impacto ha sido tempranamente reconocido por el Poder Ejecutivo Nacional, a través del dictado del decreto de Necesidad y Urgencia (DNU) 310/2020 (BO 24/03/2020, año CXXVIII, nro. 34.337), por el cual se instituyó el "Ingreso Familiar de Emergencia", como prestación monetaria no contributiva de carácter excepcional destinada a compensar la pérdida o grave disminución de ingresos de personas humanas de sectores más vulnerables, afectadas por la situación de emergencia.

No obstante ello, el Poder Ejecutivo Nacional y el Congreso no han dispuesto aún medidas para mitigar los daños económicos que las políticas de Estado han infligido a las personas humanas no comprendidas en su alcance y a las personas jurídicas que han visto obstaculizadas sus actividades económicas en pos del bien común.

Ello así, a la fecha de la presente, en ausencia de un marco normativo adecuado al estado de emergencia económica, que disponga necesarias y urgentes medidas paliativas de la extraordinaria crisis que atraviesa el sector privado —entre las cuales las medidas de alivio fiscal adquieren significativa importancia—; resulta indispensable poner en conocimiento de esa Administración Federal de Ingresos Públicos, las dificultades financieras concretas y las causales de caso fortuito y fuerza mayor, que colocan a mi representada en la imposibilidad de dar cumplimiento tempestivo a las obligaciones fiscales a nivel nacional que se detallan en el Anexo I (5), por la falta de liquidez propia suficiente para hacer frente a su inminente pago y a la cancelación simultánea de salarios, cargas sociales y contribuciones patronales, gastos de mantenimiento de los establecimientos productivos y servicios y obligaciones comerciales previamente asumidas.

Nuestra empresa no ha sido ajena al pernicioso impacto económico de tales medidas; muy por el contrario, la situación financiera de la compañía refleja una fuerte caída de ingresos, ventas, etc. (6), desde la entrada en vigencia de la normativa reseñada en los párrafos precedentes.

En efecto, mi representada no cuenta con fondos suficientes para dar cumplimiento a la obligación de ingresar los salarios —conforme lo dispone el art. 8° del DNU 297/2020, que asegura a los trabajadores del sector privado el derecho al goce íntegro de sus ingresos habituales—, las cargas sociales y contribuciones patronales, las obligaciones tributarias antes detalladas y, honrar el pago de compromisos comerciales y gastos de administración y conservación de la entidad.

Por el contrario, la sociedad, se ha visto forzada a establecer un plan transitorio de administración en estado de emergencia que le permita —hasta tanto cesen las medidas de excepción y/o se normalice su situación financiera— asegurar, en la medida de lo posible, la subsistencia de la unidad de negocios, la conservación del mayor número de fuentes de trabajo y la preservación de la renta pública.

Entre las medidas comprendidas en el plan de emergencia, se ha resuelto:

a) afectar los fondos disponibles a la cancelación, en primer término, de los salarios correspondientes al mes de marzo de 2020, a fin de asegurar a los trabajadores que conforman la nómina de la empresa, un flujo de ingresos que les permita atender sus gastos corrientes y los de su familia;

b) evaluar la necesidad y conveniencia de recurrir al Procedimiento Preventivo de Crisis contemplado en la ley 24.013 nacional de Empleo y sus normas complementarias y en el art. 247 de la Ley de Contrato de Trabajo, si persisten o se prorrogan, las medidas que han desembocado en una extraordinaria falta o disminución de trabajo no imputable al empleador;

c) renegociar con sus acreedores comerciales los términos de los contratos y obligaciones asumidas en forma previa a la declaración del estado de emergencia sanitaria;

d) postergar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de carácter formal de la sociedad, con vencimiento a partir del 20 de marzo de 2020, tanto propias como las que le compelen en carácter de agente de recaudación, en la medida que la sociedad no cuente con personal propio o prestadores de servicios que, debido a las restricciones a la circulación, puedan realizar las liquidaciones de impuestos en forma remota;

e) diferir la cancelación de las obligaciones fiscales de carácter material por falta de liquidez y hasta tanto la sociedad cuente con los fondos necesarios para realizar el pago;

f) establecer un cronograma de pagos voluntarios extemporáneos y formalizar planes de financiación para su regularización, a fin de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias y de la seguridad social con vencimiento a partir del 20 de marzo de 2020, en función de la liquidez y flujo de fondos de la sociedad;

g) hacer uso en forma inmediata de la solicitud de reducción de anticipos de impuestos correspondientes a las obligaciones del año en curso, de conformidad con las normas vigentes.

Desde ya, mi representada deja expresamente constancia que el cumplimiento defectuoso de las obligaciones tributarias formales y materiales, en cuanto al plazo en que debieran realizarse, justificado en el estado de excepción por caso fortuito o fuerza mayor que ha quedado aquí descripto, dispensa a la sociedad del pago de los intereses establecidos en el art. 37 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario; por ausencia de factor de imputación subjetiva (confr. CS, Fallos: 304:203 y 323:1315, entre otros); por lo cual se solicita a esa Administración Fiscal que se abstenga de proseguir su cobro y exigir su ingreso por cualquier medio y/o de disponer medidas precautorias de carácter asegurativo.

Asimismo, solicito a ese Organismo que se abstenga de instruir sumario infraccional a mi representada en los términos de los arts. 38 y ss. de la ley 11.683, ya sea por omisiones formales y/o materiales, atento que concurren en el caso circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor que actúan como eximente de responsabilidad, por ausencia de culpa o dolo en el obrar y la comprobada buena fe del contribuyente al denunciar diligentemente ante esa Administración las dificultades financieras que le impedirán dar cumplimiento tempestivo a sus obligaciones tributarias y de la seguridad social.

Finalmente, mi representada solicita a esa Jefatura que no proceda a formular denuncia penal en los términos del art. 19 de la Ley Penal Tributaria —incluso si los montos comprometidos superasen la condición objetiva de punibilidad que para cada tipo se prevé en dicha norma—, atento que surge en forma manifiesta, que no se habrían verificado las conductas punibles descriptas por el legislador, por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable carente de ardid, engaño o dolo y encontrarse prima facie acreditado que el perjuicio fiscal no ha sido deliberado ni imputable al presentante, sino que obedece a excepcionales circunstancias de caso fortuito y/o fuerza mayor, absolutamente imprevisibles.

Sin otro particular saludo al Sr. Jefe, atentamente.

(1) Insertar datos del presentante (persona humana).

(2) Indicar el carácter del presentante (presidente, vicepresidente, apoderado, representante legal, etc.).

(3) Indicar razón social.

(4) Detallar los instrumentos que acrediten la personería invocada, los que deberán agregarse como adjuntos a la multinota (poder general, poder especial, acta de designación de autoridades y distribución de cargos, etc.).

(5) Indicar en el Anexo I tributos que no podrán ingresarse en tiempo y forma oportunos. Insertar cuadro con calendario de vencimientos.

(6) Se deberá adaptar a cada caso concreto, haciendo constar los indicadores financieros más significativos que sirvan para demostrar el impacto individual de las medidas sobre la situación financiera del peticionante.

© Thomson Reuters