NOTA DE OPINIÓN

ENERO DE 2021

Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia

El autor analiza los aspectos más relevantes de la ley denominada "Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia", aprobada por el Congreso de la Nación el pasado 4 de diciembre de 2020, a fin de indagar sobre su constitucionalidad y, en su caso, las posibles defensas que puedan surgir.

POR JUAN CRUZ CARDOSO
Abogado por la Universidad de Mendoza. Magíster y Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Austral, socio titular de la Firma Cardoso & Bustelo – Abogados & Contadores.

Money, It's a crime
Share it fairly
But don't take a slice of my pie.
"MONEY", PINK FLOYD, THE DARK SIDE OF THE MOON, 1973.

I. Aclaración inicial

Bien podríamos haber comenzado este *paper*, aludiendo a la canción "Taxman[1]" de *The Beatles*, pero dada la voracidad demostrada por el poder político nacional, hemos preferido una referencia algo más explícita.

II. Introducción

Con fecha 4 de diciembre de 2020, el Congreso de la Nación aprobó una ley denominada "Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia", y como toda buena prosa, tiene subtítulo, en donde se aclara que es un "Aporte solidario, extraordinario y por única vez, vinculado a los patrimonios de las personas humanas".

De estas frases se desprenden varios conceptos que analizaremos en el presente, como "aporte", "solidaridad", "extraordinario" y "por única vez", junto con los aspectos más salientes de la Ley, para que el lector pueda obtener su propia conclusión respecto de la constitucionalidad de la misma, y en su caso, las posibles defensas que puedan surgir.

1 "Let me tell you how it will be, there's one for you, nineteen for me, cause I'm the taxman, yeah, I'm the taxman" (Harrison, George - The Beatles, pista N° 1 del disco "Revolver", 1966).

III. Sinopsis

Entre los aspectos más salientes de la norma, encontramos:

- Crea, con carácter de emergencia y por única vez, un aporte extraordinario y obligatorio.
- Se encuentran alcanzadas por el aporte las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior.
- Dispone una exención al aporte para las personas alcanzadas, cuando el valor de la totalidad de sus bienes no exceda de los 200 millones de pesos.
- Cuando se supere esta cifra, quedará alcanzada por el aporte la totalidad de los bienes.
- El sujeto del aporte se regirá por los criterios de residencia, sin embargo, se encuentran expresamente alcanzados los sujetos de nacionalidad argentina no residentes, que vivan en países no cooperantes o de baja o nula tributación.
- Dispone que las personas humanas residentes en el país, explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al aporte deberán actuar como responsables sustitutos del aporte.
- Establece que la base de determinación se calculará incluyendo los aportes a *trusts*, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigor de esta ley.
- Entiende por repatriación, el ingreso al país, dentro de los 60 días, inclusive, contados desde la entrada en vigor de la norma, de: (i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior y (ii) de los importes generados como resultado de la realización de activos financieros en el exterior, que representen como mínimo un 30 % del valor total de dichos activos.
- Respecto de los bienes situados en el exterior, establece que, de no verificarse la repatriación en los términos indicados, deberá calcularse el aporte a ingresar conforme la tabla que indica la propia norma (porcentajes de entre el 3% y el 5,25%).
- Si en cambio se verifica la repatriación, dispone que los fondos deberán permanecer hasta el 31 de diciembre de 2.021 depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526 de entidades financieras, o afectados, una vez efectuado ese depósito, a alguno de los destinos que establezca el Poder Ejecutivo nacional.
- La aplicación, percepción y fiscalización del Aporte quedará a cargo de la AFIP, quien además queda facultada para dictar las normas complementarias y reglamentarias necesarias.
- Se fija la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (t.o. 1.998 y sus modific.) y de la Régimen Penal Tributario, Ley N° 27.430 – Título IX (y sus modific.).

- Se crea una presunción en contra de los sujetos alcanzados por el "Aporte", respecto de las variaciones patrimoniales ocurridas durante los ciento ochenta (180) días previos a la entrada en vigor de la norma. Tales movimientos son definidos por la ley como un "ardid evasivo", y por lo tanto se faculta a la AFIP a computar tales variaciones para determinar el tributo.

IV. Ley de aporte solidario: consideraciones

Con la mayor rigurosidad técnica posible, podemos afirmar que existen varios términos o conceptos que no incluye la norma, y otros que sí, pero que en realidad no representan la terminología tributaria constitucional formal y legal.

Ambas situaciones, tanto los silencios o conceptos oscuros, así como las manifestaciones expresas en la ley, creemos, no han sido casualidades.

a) Interpretación y alcance

Por ser una norma que ha sido objeto de una gran polémica, y de la que mucho se viene hablando desde comienzos de la pandemia en la República Argentina, tanto a favor como en contra, debemos advertir que vamos a interpretar y comentar en base a la propia letra de la ley, dentro del contexto del ordenamiento jurídico formal especial y general, y luego en la jurisprudencia vigente, buscando así las respuestas necesarias.

Preliminarmente, y con la finalidad señalada, tenemos que los artículos 1° y 2° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modific.), establecen claras pautas de interpretación en materia impositiva, y consagra el principio de realidad económica, al señalar que:

(i) En la interpretación de las disposiciones de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de estas y a su significación económica.

(ii) No se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios.

(iii) En todos los casos de aplicación de esta ley se deberá salvaguardar y garantizar el derecho del contribuyente a un tratamiento similar al dado a otros sujetos que posean su misma condición fiscal.

(iv) Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.

De manera que poco importa que la norma mencione que se trata de un "aporte solidario", ya que se le aplicarán todos los principios, derechos y garantías que contiene el ordenamiento Tributario – Constitucional, primero porque la propia norma lo prevé en su artículo 9°, y luego, porque la Ley impone un pago forzoso y no voluntario de los contribuyentes alcanzados, lo que lo hace un impuesto.

Se crea un nuevo y verdadero hecho imponible, se crea un nuevo impuesto.

Es entonces que, para evitar confusiones y eufemismos, en el futuro utilizaremos el término "impuesto" para referirnos al "aporte" creado por la ley que comentamos.

b) Los aspectos más salientes de la ley

El impuesto tiene serias posibilidades de:

(i) Ser confiscatorio:

La alícuota máxima llega al cinco con 25/100 por ciento (5,25%) para bienes en el exterior y recae sobre activos, sin permitir deducir pasivos (ej. créditos hipotecarios y otras deudas), así como tampoco permite exenciones (vgr. alcanza inmuebles rurales, maquinaria, instalaciones, plazos fijos en el país, títulos públicos argentinos, entre otros sin discriminar si se trata de capital productivo, especulativo, o si generó ganancia, pérdidas o fue neutro).

Si además, a esta tasa efectiva se adiciona la de bienes personales y los bajos o nulos rendimientos de este año 2.020, pericia contable mediante, resultará muy posible lograr probar con suficiente certeza la afectación a este principio constitucional de no confiscatoriedad.

a. Para bienes situados en el país no existe "mínimo no imponible" (en el Impuesto a los Bienes Personales, $2.000.000), sino "mínimo exento" de $ 200.000.000. La gran diferencia radica en que, una vez alcanzado el mínimo exento, queda gravado todo el patrimonio (vgr., si un patrimonio es de $199.999.999, no deberá pagar el impuesto dado que no alcanzó el mínimo exento, pero, si en cambio alcanza los $ 200.000.000 deberá ingresar el impuesto en su totalidad, aplicado sobre la totalidad del patrimonio y no solo sobre aquella parte en que supera el monto imponible, de conformidad con las escalas indicadas en la norma).

b. Por los bienes situados en el exterior el impuesto se torna sumamente gravoso por las alícuotas aplicadas, lo que hace que la diferencia con los bienes en el país sea más importante (generando una discriminación no deseada ni permitida).

(ii) Violar los principios de legalidad y de irretroactividad tributaria:

La Ley crea una presunción en contra de los contribuyentes por los movimientos patrimoniales ocurridos con ciento ochenta (180) días previos a su entrada en vigor, al posibilitar que se alcance un hecho anterior a la fecha de su entrada en vigencia.

Para ello se habilita a la AFIP a revisar todos los actos de disposición ocurridos durante tal período de tiempo, dando una ultraactividad prohibida a la norma, que contradice la Constitución y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en tal sentido.

Altas posibilidades de aplicación retroactiva del impuesto.

Es importante señalar que, conforme datos dados por la propia AFIP, el setenta y siete por ciento (77%) de los bienes alcanzados por el impuesto, están valuados en dólares, de manera que la sola diferencia de cambio entre el momento de la valuación de los activos (180 días hacia a tras desde su vigencia) y el momento de la sanción de la ley, arrojará diferencias sustanciales.

No se puede gravar una capacidad contributiva extinta a la fecha de entrar en vigor la norma.

Además, surge una duda de vital relevancia, atento al silencio de la norma, nos referimos al cómputo del plazo legal, ya que la norma refiere a la posibilidad de computar dentro de los bienes sujetos al impuesto, a todos aquellos que hubieran sido parte del patrimonio del contribuyente alcanzado, durante "los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia", con lo que cabe preguntarse: ¿se trata de días hábiles administrativos o días corridos?, la diferencia es realmente sustancial, ya que si la respuesta fuera "días hábiles administrativos", debemos tener en cuenta que los DNU dictados durante la pandemia por el Poder Ejecutivo Nacional, harán que tal plazo sea sumamente más extenso que los "180 días inmediatos anteriores" (deberemos apelar a la interpretación literal de la norma y al principio "in dubio, pro contribuyente").

(iii) Afectar los principios de seguridad jurídica y buena fe:

Cuando se dispuso el "Sinceramiento Fiscal" (blanqueo Ley N° 27.260), se propuso como incentivo un sendero de disminución y eventual eliminación del impuesto sobre los bienes personales.

Ese pacto ya fue violado en diciembre del 2.019, al incrementar las alícuotas de bienes personales del 0,25% al 1,25% y 2,25% para activos en el país y en exterior, respectivamente, mientras que, en el caso de activos en el exterior, el aumento fue de un 800%.

La credibilidad en materia tributaria del Estado Argentino se agotó, y con ello la seguridad jurídica.

¿Existe un derecho adquirido?

(iv) Violar el principio de igualdad y generar doble imposición:

Se grava por igual a sujetos que pueden no tener la misma capacidad contributiva, sin tener en cuenta las diferentes situaciones patrimoniales ni la capacidad económicas de los contribuyentes alcanzados.

Si bien la doble imposición no está legalmente prohibida, es un efecto indeseado en todo sistema tributario, y al que principalmente la OCDE y la comunidad fiscal internacional en general desaconsejan abiertamente, algo que claramente no se respeta con la creación de este impuesto, al existir en nuestro sistema otro impuesto de similares características, como el Impuesto a los Bienes Personales.

(v) Viola el derecho de propiedad

La norma define la repatriación a sus efectos legales propios, y ordena que los fondos repatriados deberán permanecer, hasta el 31 de diciembre de 2021, depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular en entidades comprendidas en el régimen de la Ley de Entidades Financieras - N° 21.526, o afectados, una vez efectuado ese depósito, a alguno de los destinos que establezca el Poder Ejecutivo nacional.

De manera que el Estado Nacional pasa a tener el control absoluto sobre los fondos repatriados por los contribuyentes, fondos sobre los que, recordemos, ya habrá determinado e ingresado el impuesto, afectando la posibilidad de disponer de los mismos durante un determinado período de tiempo, o lo que es lo mismo: violando derechos como el de propiedad, contenido en el artículo 17 CN.

(vi) Viola el principio de residencia

Al indicar que están alcanzados por el impuesto los argentinos con domicilio o residencia en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, se estaría incorporando un nuevo criterio de sujeción: la nacionalidad del sujeto[2].

O sea que un sujeto de nacionalidad argentina, con residencia fiscal en un país no cooperante, y sin bienes en el país, cuyo patrimonio fuera de la República Argentina alcance el monto imponible, deberá tributar por tales bienes que posiblemente nunca estuvieron en la República Argentina.

Esta novedosa redacción, además de ser inconstitucional, luce como impracticable.

(vii) Viola el principio de razonabilidad

La violación de este principio es la consagración de todas las violaciones señaladas anteriormente.

El nuevo impuesto exige arbitrariamente una imposición pecuniaria, de manera coercitiva, aplicando los procedimientos de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modific.) y el Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430 – Título IX (y sus modific.), pero se presenta como un Aporte Extraordinario, sin aceptar exenciones ni deducciones.

V. Algunas conclusiones del Impuesto extraordinario a las grandes fortunas

Nuestra Corte Suprema Nacional ya tachó de inconstitucional a un gravamen en un caso concreto, cuando la exacción patrimonial fue cercena a una determinada proporción del patrimonio (33% de las ganancias, sg. Fallo: "Synge").

---

2 En materia impositiva rige el principio de territorialidad para determinar si un sujeto está alcanzado por impuestos:

• Sea la territorialidad del sujeto (residente en el país), y en ese caso incluida su renta mundial (o activos existentes en el país y exterior)

• Sea la territorialidad de la base imponible (bienes o renta argentina), para el caso de sujetos no residentes.

Con este nuevo criterio, se pretende ignorar este principio general que rige el sistema tributario argentino, incorporando un concepto ajeno: la nacionalidad.

Aun cuando no sea residente ni tenga bienes en el país, el "argentino" resultará alcanzado por el impuesto.

Esto no es solo cuestionable desde un punto de vista legal, sino que, desde la óptica de la administración tributaria, se trata de un criterio de imposible control. ¿Cómo hará la AFIP para perseguir el cobro de un impuesto cuando no tiene poder coercitivo para hacerlo? Por ejemplo, ¿cómo le trabará un embargo a una persona que no tiene bienes en el país o inhibe a alguien que no vive aquí? Simplemente, impracticable.

Dijo la CSJN en tal fallo algunas ideas que parecen útiles traer como conclusión: 1- Si bien el recargo impositivo por ausentismo que establece la ley nacional 11.287, en materia de transmisión hereditaria, no es violatorio de la igualdad constitucional -art. 16, CN.-, no puede ser ilimitado y cuando absorbe más de la tercera parte del valor de los bienes transmitidos resulta confiscatorio e inconstitucional por afectar el derecho de propiedad que reconoce el art. 17 de la CN. 2- El poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que, además de determinar las bases de la equidad y proporcionalidad de la exacción a fin de que los impuestos sean distribuidos con Justicia, requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar, con exceso, el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas por razón de los bienes que posee o adquieren ocurriendo dicho exceso.

Así mismo, nuestra Corte Suprema de Justicia Nacional ya se pronunció en otro fallo memorable, "Navarro Viola", en donde se cuestionaba la constitucionalidad del impuesto de emergencia sancionado en junio de 1982, que gravaba por única vez los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981.

En el caso tratado por el Máximo Tribunal, la actora había donado parte de sus activos antes de la sanción de la ley, y finalmente se resolvió que "la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción sin que se invoque, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado"[3]. Se afecta el derecho de propiedad cuando la ley toma en cuenta como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de la sanción de la ley (Fallos 217:7).

Por último, parece también atinada la cita al maestro Bidart Campos, quien sostiene que "si un hecho no es imponible conforme a la ley fiscal vigente al tiempo de producirse, hay derecho adquirido a quedar libre del pago de una obligación fiscal respecto del mismo hecho"[4].

---

3 CSJN, in re "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional DGI s/ repetición", CSJN, N. 81. XXI. 19/12/1989" - Fallo: 312:2467.

4 Bidart Campos en "Manual de la Constitución", T. II, p. 167.

VI. Palabras finales: algunas consideraciones, estrategias, y el compliance (otra vez)

Independientemente de los disfraces terminológicos que se puedan utilizar, estamos frente a un nuevo impuesto, con todo lo que ello implica, el que sin perjuicio de la constitucionalidad o no del mismo, debe entenderse dentro del contexto de carga fiscal récord que tiene la República Argentina, y la delicada situación fiscal que se atraviesa, justamente por ello, pero también por los efectos de la pandemia - Covid-19.

Se le llama aporte, pero es obligatorio, se delega en el Fisco Nacional su percepción, recaudación y reglamentación, y se aplican las normas de la Ley de Procedimiento Tributario y del Régimen Penal Tributario, con lo cual, tiene plena aplicación (sin duda alguna) los principios, derechos y garantías constitucionales tributarios y tributarios constitucionales vigentes.

Pero es el contribuyente quien debe ejercer y defender la vigencia y aplicación de tales principios, derechos y garantías. Existen diferentes caminos según la situación particular de cada uno, pudiendo actuarse en forma preventiva: acción cautelar autónoma, cautelares, acción autónoma de inconstitucionalidad; o bien defensivamente: esperar el requerimiento fiscal. Hay que estar a la situación particular de cada contribuyente para diseñar una estrategia adecuada.

Por otro lado, sin perjuicio de la estrategia diseñada, y siguiendo la línea analítica tomada en nuestros anteriores *Papers* Impositivos (especialmente los N° 1.20, 10.20 y los *podcast* y charlas sobre *Compliance* Tributario publicadas en microjuris.com y nuestro blog), nos parece importante destacar una vez más la importancia del *Compliance* Tributario.

Dijo la CSJN en la causa "Feler"[5] que "los términos de la prueba pericial contable... son insuficientes para demostrar un supuesto de confiscatoriedad por la laxitud de su análisis", lo que nos lleva a reconocer que el *Compliance* Tributario siempre se filtra, demostrando la importancia de la prueba anticipada, en tiempo real, circunstanciada y analítica.

No existen recetas únicas, pero sí existen ciertos recaudos que como contribuyentes de buena fe se pueden tomar, para que, si llegado el caso, como le pasó a "Don Feler", los reclamos del contribuyente no son atendidos por el Fisco, lo sean por la Justicia.

5 CSJN in re "Feler, Eduardo Jorge vs. Estado Nacional y otros. Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad" (06/08/2020).