



LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO A LA RIQUEZA Y LAS VÍAS PARA SU CUESTIONAMIENTO

Como se sabe, ha sido aprobada por el Congreso Nacional la ley que crea el “Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia”, conocido mediáticamente como el “impuesto a la riqueza”. Se trata de un tributo que puede ser calificado de impuesto, que debe abonarse por única vez, vinculado a los patrimonios de las personas humanas.



Estamos ante un tributo que grava el patrimonio de las personas físicas y sucesiones indivisas. Específicamente, los bienes existentes en el país y el exterior a la fecha de entrada en vigencia de la ley, que se encuentran comprendidos y valuados en los términos establecidos en el Título VI de la Ley N° 23.966 del IBP.

El hecho imponible es descrito en la norma de forma muy similar al impuesto a los bienes personales (IBP).

En su aspecto personal, la normativa distingue entre personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país y las residentes en el extranjero de manera que deben tributar por principio de renta mundial y de la fuente, respectivamente.

Además, la ley modifica el criterio de residencia de la Ley de Impuesto Ganancias a la que hace remisión de sus artículos 19, 20, 116 a 123 t.o. 2019, en tanto agrega que “... aquellas personas humanas de nacionalidad Argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en “jurisdicciones no cooperantes” o “jurisdicciones de baja o nula tributación”, en los términos de los artículos 19 y 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, respectivamente, serán considerados sujetos residentes a los efectos de este aporte”, es decir que amplía el concepto de sujetos residentes que contiene la ley de ganancias y a la que se remite actualmente la ley de bienes personales.

Ello, en la práctica, implica un nuevo supuesto de extensión en el ejercicio de potestad tributaria, pero con la grave circunstancia de que la norma convierte a los nacionales argentinos que efectivamente residen en países no cooperantes o de baja o nula tributación, como Bolivia o Paraguay, que han perdido su condición de residentes en el país en función de la legislación vigente por los mismos artículos a los que hace remisión la ley (y para los cuales tendrían la condición de residentes en el exterior hasta antes de sancionarse la presente) en “residentes argentinos a los efectos de este aporte.”

Sin lugar a dudas esto implica una modificación retroactiva a su calidad de residentes con directa incidencia en su situación tributaria lo que implica una afrenta al derecho de propiedad como derecho adquirido.

La base imponible serán los bienes personales que estos sujetos (residentes argentinos o en el extranjero) tengan a la entrada en vigencia de la ley, quedando gravados a una alícuota de progresividad doble que va del 2 al 3,50 %.

Este impuesto resulta mucho más gravoso que el IBP en tanto no prevé deducción de mínimo no imponible alguno y grava conceptos que se encuentran exentos en aquel tributo.

En el último párrafo del artículo 2° prescribe un mínimo exento a partir del cual se grava por la totalidad sin que se encuentre prevista deducción alguna: “Quedan exentas de este aporte las personas mencionadas en el artículo 2° cuando el valor de la totalidad de sus bienes no exceda de los DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$ 200.000.000), inclusive. Cuando se supere la mencionada cifra, quedará alcanzada por el aporte la totalidad de los bienes, debiendo ingresarlo de conformidad a lo dispuesto en los artículos 4° y 5°.”

Además, debemos destacar que el impuesto grava la totalidad de los bienes comprendidos en la Ley del IBP, pero sin las exenciones que aquel establece.

A esto debe sumarse la situación de los aportes a trust, 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 vigencia de esta ley, que se incluyen en la determinación de la base.

En el IBP se encuentran gravadas las acciones y/o participaciones societarias cuya alícuota conforme el artículo 25.1 pasó del 0,25% al 0,50% a partir del período fiscal 2019. Sin embargo, los trusts solamente tributan si tienen inversiones en el país, existiendo asimismo exenciones para determinadas inversiones en activos financieros colocados por oferta pública.

Como puede apreciarse, la normativa en cuestión resulta inconstitucional, por los siguientes motivos:

a) Irrazonabilidad (art. 28 CN): El impuesto implica el doble pago sobre el mismo supuesto de hecho y base de imposición que genera la obligación fiscal, y sobre la base de una ley que al tiempo de la presentación y pago de la declaración jurada bienes personales establecía a algunos de ellos como los depósitos de cajas de ahorro en dólares o inmuebles rurales exentos, desconoce esa norma y retroactivamente exige el pago de estos bienes, lo que quebranta la seguridad jurídica y la razonabilidad en materia tributaria. Ese vicio se torna ostensible si se tiene en cuenta que el IBP, debía ser eliminado, en un compromiso asumido al dictar la Ley 27.260 de Sinceramiento Fiscal en la que se exhortaba a la repatriación de capitales del extranjero, así como a la declaración de bienes ocultos.

Dichos bienes que fueron exteriorizados, así como los que obran en el patrimonio de los contribuyentes no sólo no dejaron de pagar el Impuesto a los Bienes Personales, sino que se los gravó con una alícuota superior y diferencial (para bienes en el exterior) a la entonces prevista en la Ley 27.260. A ello se suma que ahora se vuelve a pagar, retroactivamente, sobre los mismos bienes e incluso sobre aquellos que se encontraban exentos y que fueron exteriorizados. La irrazonabilidad y desproporción es manifiesta.

b) Violación al derecho a la igualdad (arts. 4 y 16 CN): Ello dado que la ley establece mayores alícuotas en relación con el patrimonio del exterior, de manera que puede ocurrir que se aplique un mayor impuesto a un contribuyente que posee bienes en el exterior, frente a otro contribuyente que, a igual capacidad contributiva, pero que solo posee bienes en la Argentina, pagará menos impuesto.

La distinción plasmada en la norma no guarda ningún criterio razonable respecto de la capacidad contributiva, criterio sobre el cual es admisible los distinguos en igualdad de circunstancias, sino que más bien se erige como una sanción hacia el titular de los bienes que optó por depositar sus ahorros en el exterior, ante el incumplimiento del Estado de preservar el valor de la moneda (art. 75 inc. 19 CN), y que solo puede ser liberado de la sanción en caso de repatriar los bienes, lo que económicamente dado el contexto actual y la situación de inseguridad jurídica que el Estado genera parece no ser una solución viable.

c) Transgresión al principio de No Confiscatoriedad. De acuerdo a la situación del contribuyente, en particular teniendo en consideración a los bienes que están siendo objeto de gravamen y la situación particular del sujeto incidido, el tributo puede ser confiscatorio, en los términos de lo dispuesto por la Corte Suprema en “ACUÑA HNOS. Y CIA. SRL” 21/08/1973 y “Candy”, 03/07/2009, entre otros.

Para ello, deberá analizarse entonces en primer lugar la capacidad contributiva del contribuyente que no puede surgir únicamente del valor de los bienes que conforman su patrimonio, sino de la real posibilidad de pagar este tributo extraordinario.

Se gravaría, en su alícuota máxima, con un 5,25 % los bienes de las personas humanas y sucesiones ya que es altamente probable están alcanzados por bienes en el exterior que no serán repatriados y que en muchos casos fueron exteriorizados en función de los últimos blanqueos. Si a estas alícuotas le sumamos la incidencia de la existente sobre los bienes personales, llegamos tal vez a un 7,50%.

Asimismo, y en el caso de tratarse de bienes productivos se vería afectada no solo el capital sino también la renta productiva, con lo cual la incidencia global en el patrimonio de un sujeto puede tornarse en confiscatoria por la suma global de tributos, a los que falta añadir los de índole provincial. Circunstancia que deberá ser analizada en cada caso en concreto según la jurisprudencia de la Corte.

En definitiva, tomando en consideración que el impuesto en cuestión aparece como una alícuota incrementada del IBP, la suma de ambos tributos debe tomarse en su conjunto para efectuar el análisis sobre su confiscatoriedad.

d) Inequidad. Sacrificio especial sobre el sector productivo. La normativa en cuestión es, además, inequitativa e impone un sacrificio especial sobre el sector productivo de la población que atenta contra los postulados constitucionales del art. 4, 16 y 17 de la CN.

Atento el panorama descrito y la evidente inconstitucionalidad de las normativa objeto de comentario, la misma puede ser atacada por la vía de la acción declarativa de inconstitucionalidad o acción de amparo ante los juzgados federales de primera instancia, solicitando como medida cautelar que el Fisco se abstenga de iniciar acciones legales para el cobro del tributo hasta tanto se dirima su legitimidad.