

ALCANCE DE LAS OBLIGACIONES INFORMATIVAS EN CONTRIBUYENTES EXPATRIADOS

(en el marco de la Ley 27.605¹)

Frente a la aplicación de las normas de la Ley 27.605 comienzan a generarse naturales dudas en el caso de contribuyentes expatriados en fechas anteriores y que, por diferentes motivos, requieren considerar su situación frente al gravamen.

En cuanto nos importa deberemos distinguir entre obligaciones materiales de las obligaciones formales. Las obligaciones materiales son aquellas derivadas de una relación jurídico tributaria orientada al cumplimiento de una obligación monetaria determinada por un hecho abstracto acaecido (hecho imponible).

Las obligaciones formales se orientan “asistir” al deber obligacional si que por ello implique un vínculo directo y forzoso con dicha materia. Al respecto resulta interesante lo reflexionado por Dino Jarach² cuando señaló respecto de las obligaciones de carácter formal: “... el derecho formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan al tributo” para luego advertir que la falta de vinculación lógica y **necesaria** entre el deber informativo y la obligación material explican las diferencias entre ambas (obligaciones formales y materiales)³.

Los regímenes de información se inscriben en el marco de obligaciones formales dispuestas por la autoridad fiscal⁴ que por su carácter de indudable carga pública deben estar adecuados al principio de legalidad conforme nuestro orden constitucional⁵, máxime cuando no presentan reparación alguna.

¹ B.O. 18-12-2020

² Dino Jarach en “El Hecho Imponible” – Ed. Abeledo Perrot (2011). Pag. 15

³ Gustavo Naveira de Casanova en su obra “Derecho Tributari” – Ed. Estudio (2017) – ISBN 978-950-897-547-8 - Pag. 47

⁴ Art. 7, inc. 6) DR 618-1997

⁵ Art. 4, 17, 75 y 99, inc. 3) Constitución Nacional y Art. 14 Ley 19.549.

No quisiera avanzar sin antes recordar lo señalado por Gustavo Naveira de Casanova⁶, si bien vinculada al efecto indirecto de la superposición de regímenes de retención/percepción y los regímenes de información, entiendo aplicable al tema que nos convoca:

“A la suma de estos dos pilares se la considera como ‘presión fiscal indirecta’ ... el costo del cumplimiento de todo este cúmulo de deberes formales y de obligaciones conexas que establece el Estado ... De esta manera se cierra el círculo de la moderna construcción de un régimen fiscal con apoyatura en la consolidación de una pléyade de cargas públicas, cuyo incumplimiento es fuertemente castigado.”

En este contexto nos orientaremos a acercar nuestra interpretación a la siguiente pregunta concreta:

¿En el caso de un contribuyente que ha perdido la condición de residente a los fines fiscales en fecha anterior al 31-12-2019, no radicado en jurisdicción de baja o nula tributación o no cooperante; ¿se encuentra alcanzado por el régimen informativo del Art. 10 RG 4930?⁷

⁶ Gustavo Naveira de Casanova en su obra “Derecho Tributari” – Ed. Estudio (2017) – ISBN 978-950-897-547-8 - Pag. 50

⁷ B.O. 08-02-2021

I.- REPASO DEL MARCO NORMATIVO

A los fines de contestar interrogante que nos hemos planteado cabe recordar que el Art. 10 RG 4930 manda confeccionar una serie de declaraciones juradas de carácter informativo y referentes a posiciones patrimoniales al 30-03-2020 y al 18-12-2020. A todos los efectos advertimos que las obligaciones informativas a fecha del 18-12-2020 serán solo aplicables a sujetos no alcanzados por la obligación sustantiva dispuesta en Ley 27.605 (bienes inferiores a \$ 200.000.000,00 a fecha 18-12-2020)⁸.

Para responder al punto deberíamos remitirnos, en primera instancia, al ámbito subjetivo del impuesto dispuesto por norma de referencia que, conforme señala el Art. 2 Ley 27.605, estará orientado a las siguientes hipótesis (siempre vinculadas a persona humana o sucesión indivisa):

(1) Contribuyente como sujeto pasivo y sujeto obligado al pago del impuesto: residentes fiscales al 31-12-2019 así como aquellas personas residentes en jurisdicciones en baja o nula fiscalidad⁹ o no cooperante¹⁰ pese a no ser residentes a los efectos fiscales a la fecha indicada. Materia imponible: base mundial¹¹;

(2) Contribuyente sujeto pasivo, pero con interposición de responsable solidario. Materia imponible: base local¹².

Por último, se indica que el Art. 2 Ley 27.605 se encarga de establecer una suerte de categorización subjetiva (a los efectos de delimitar mejor el elemento subjetivo del gravamen) por cuanto manda considerar un mínimo de bienes a determinada fecha para estar sujetos al tributo conforme se detalla a continuación:

⁸ La exclusión a la declaración jurada de carácter informativo a fecha del 18-12-2020 para lo contribuyentes alcanzados por las obligaciones sustantivas dispuestas por la norma de referencia (contribuyentes alcanzados por el tributo), al margen de ser producto de lo dispuesto en el Art. 10, último párrafo, RG 4930 AFIP advertimos que ello resulta lógico dado que los sujetos señalados ya estarán informando sus activos en detalle toda vez que, a dicha fecha, este se encontrará individualizado a fines determinativos del gravamen.

⁹ Art. 20 Ley 20.628 (y normas reglamentarias)

¹⁰ Art. 19 Ley 20.628 (y normas reglamentarias)

¹¹ Art. 2, inc. a) Ley 27.605 (comprensivo de sucesiones indivisas)

¹² Art. 2, inc. b) Ley 27.605 (comprensivo de sucesiones indivisas)

“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 de la totalidad de los bienes, debiendo ingresarlo de conformidad a lo dispuesto en los artículos 4° y 5°.”

En este artículo no indagaremos sobre la hipótesis de retroactividad subjetiva que algún sector de la doctrina nacional sostiene al observar el mandato del Art. 2, inc. a), segundo párrafo de la Ley 27.605 sobre el cual hice pública mi opinión en medios digitales y al cual me remito¹³. Sin embargo, advierto: según la posición que se tome respecto de este punto, la solución interpretativa aplicable podría considerar una alteración obligada.

El Art. 9 Ley 27.605 contiene en su último párrafo una prescripción normativa orientada a evitar la articulación de esquemas de administración patrimonial motivados en eludir la aplicación de una norma impositiva futura. El texto indica el siguiente mandato:

www.sergiocarbhone.com.ar

“Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación.”

De la transcripción analizada debemos señalar los siguientes elementos conformantes del mandato legal:

- (a) la norma está orientada a los sujetos pasivos del aporte;
- (b) la norma se delimita a los “bienes sujetos al aporte”;
- (c) las operaciones de obligado escrutinio serán aquellas realizadas durante los 180 días inmediatos anteriores a la fecha a la fecha de vigencia de la ley.

¹³ www.sergiocarbhone.com.ar y canal youtube específico

Considerando lo señalado en base al Art. 2 Ley 27.605, y sobre el texto transcrito vigente para el último párrafo del Art. 9 Ley 27.605, es dable entender que por “bienes sujetos al aporte” se refiere a lo siguiente:

- (1) en cuanto se trate de contribuyentes que deban tributar sobre base mundial¹⁴:
bienes en Argentina y en Exterior;
- (2) en cuanto se trate de contribuyentes que deban tributar sobre base local: bienes en Argentina¹⁵

Es decir, el escrutinio deberá ser realizado sobre la base de los bienes señalados en (1) y (2) supra no siendo, en consecuencia, legítimo ni consistente pretender aplicar síntesis en base al Art. 9 Ley 27.605, último párrafo¹⁶, en referencia a bienes radicados en extraña jurisdicción pertenecientes a contribuyentes indicados en punto (2) supra cuando al 31-12-2019 no presentaban condición de residente a los efectos fiscales en la República Argentina¹⁷ y no se encontraban en la situación descripta en el Art. 2, inc. a), segundo párrafo, Ley 27.605.

El señalamiento aquí realizado será fundamental toda vez que la autoridad fiscal se encuentra habilitada a disponer regímenes de información a efecto de detectar las maniobras “ardidas” perseguidas por el Art. 9 Ley 27.605 por cuanto expresamente se declara que “la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación.”. La habilitación a la autoridad fiscal estará signada, en consecuencia, al marco material de la norma habilitante.

Llamado a reglamentar el tema bajo análisis el Poder Ejecutivo Nacional dispone en Art. 10 DR 42-2021 que el llamado informativo estará orientado a “... recabar los datos que estime pertinentes para la oportuna detección de las operaciones que puedan configurar un ardid

¹⁴ Contribuyentes comprendidos en el Art. 2, inc. a) Ley 27.605

¹⁵ Contribuyentes comprendidos en el Art. 2 inc. b) ley 27.605

¹⁶ Art. 9, último párrafo, Ley 27.605 – medida anti elusiva (fuga del impuesto): “Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación.

¹⁷ Residencia a fines fiscales en los términos del Art. 116 Ley 20.628

evasivo o estén destinadas a la elusión del pago del aporte...”. Si bien la “pertinencia” informativa puede estar sujeta a cierto marco de discrecionalidad entendemos que el mismo se agota en cuanto a la materia alcanzada de manera tal que el reconocimiento acercado por el reglamentador (P.E.N.) a la autoridad fiscal se limita a aquel movimiento hábil a “... configurar un ardid evasivo o estén destinadas a la elusión del pago del aporte...”. En este contexto se sostiene lo antes señalado pero ya considerado el contenido obligado del régimen informativo:

(1) contribuyentes que deban tributar sobre base mundial: bienes en Argentina y en exterior¹⁸;

(2) Contribuyentes que deban tributar sobre base local: bienes en Argentina¹⁹

EL ACTO ADMINISTRATIVO

Una resolución general, como acto administrativo con alcance general y, con ello, debe someterse a las prescripciones de la Ley 19.549 por cuanto debe estar motivado y basarse en derecho vigente.

La habilitación reglamentaria de la autoridad fiscal, en cuanto a regímenes de información, se encuentra dada por las normas antes señaladas: Art. 9 Ley 27.605 y Art. 10 DR PEN 42-2021 y, en consecuencia, con el alcance señalado en líneas anteriores.

Un acto administrativo carente de motivación o causa o en exceso de las facultades (en este caso reglamentarias) será nulo de nulidad absoluta e insaneable, defecto sustantivo cuando estamos en el marco de una carga pública dado que la reglamentación de la misma debe ser conforme habilitación legal y delimitada de forma clara y precisa. Estamos claramente haciendo referencia a la hipótesis señalada en el Art. 14, inc. b) Ley 19.506 y frente a esta hipótesis debería ser revocado o sustituido aún en sede administrativa²⁰.

En el diseño del Art. 10 RG 4930 podemos encontrar dos soluciones aplicables:

¹⁸ Contribuyentes comprendidos en el Art. 2, inc. a) Ley 27.605

¹⁹ Contribuyentes comprendidos en el Art. 2, inc. b) Ley 27.605

²⁰ Art. 17 Ley 19.549

- (1) Que la autoridad fiscal se ha extralimitado en su función reglamentaria: en este caso estaremos frente a un acto encuadrable en el Art. 14 inc. b) Ley 19.605 y, como consecuencia, carece de efectos en el régimen jurídico argentino²¹;
- (2) Que la autoridad fiscal ha decidido no reglamentar la situación de contribuyentes encuadrados en el Art. 2, inc. b) Ley 27.605 (expatriados y sin posibilidad de “atracción de residencia” por su vinculación con jurisdicciones “sospechosas”): en este caso tampoco hay norma jurídica.

La norma bajo estudio se soporta en una hipótesis de riesgo dada conforme la magnitud de bienes de contribuyente a determinada fecha (31-12-2018 o 31-12-2019) y para ello selecciona aquellos declarados a cada fecha en las determinaciones de fiscales correspondientes al impuesto sobre los bienes personales.

En este contexto volvemos a nuestra pregunta inicial y acercamos la conclusión:

www.sergiocarbhone.com.ar

¿En el caso de un contribuyente que ha perdido la condición de residente a los fines fiscales en fecha anterior al 31-12-2019, no radicado en jurisdicción de baja o nula tributación o no cooperante; ¿ se encuentra alcanzado por el régimen informativo del Art. 10 RG 4930?.

El contribuyente con presentación de declaración jurada en el impuesto sobre los bienes personales al 31-12-2018 en valores superiores a \$ 80.000.000,00 (gravados, no gravados y exentos)²² debe presentar informativa al 30-03-2020 y al 18-12-2020 por bienes ubicados en territorio nacional argentino solamente dado que se encuentra nominado en la “hipótesis de riesgo” y objetivamente encuadra en la definición material. La inclusión en las determinaciones informativas meritúa, en nuestra opinión, un reclamo por exceso reglamentario y en consecuencia fatal para la normativa de referencia.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)

²¹ De entender nos encontramos en esta hipótesis y de no aplicar la autoridad fiscal el vehículo del Art. 17 Ley 19.549 entiendo su nulidad podría ser impugnada por aplicación del Art. 24, inc. a) Ley 19.549 Fallos: (303:380), (303:794) entre otros (vehículo que no presenta plazo de prescripción). Adicionalmente no descarto la vía del Art. 322 CPCCN.

²² Siendo este el caso que mayor atractivo presenta a la hipótesis de trabajo dispuesta en análisis.

www.sergiocarbone.com.ar