

TÍTULO:	EL APOORTE SOLIDARIO Y LA PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA FISCAL: EL AMPARO NO ES LA VÍA IDÓNEA PARA PROBARLA
AUTOR/ES:	Vidal Quera, Gastón
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLIII
PÁGINA:	-
MES:	Octubre
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

GASTÓN VIDAL QUERA

EL APOORTE SOLIDARIO Y LA PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA FISCAL: EL AMPARO NO ES LA VÍA IDÓNEA PARA PROBARLA

I - EL APOORTE SOLIDARIO Y EL CRITERIO DE RESIDENCIA

El Aporte Solidario establecido por la [ley 27605](#) fue cuestionado en forma judicial por varios contribuyentes y uno de los aspectos que se invocó fue la pérdida de la condición de residente que fue el tema que se analizó en el fallo de Cámara que se comenta, que aceptó que se cobre el impuesto sobre dicha persona.

En este caso aprovecho para comentar un amparo de primera instancia que aceptó el cobro del Aporte al no estar probada la pérdida de condición de residente.

Con relación a los sujetos alcanzados, la ley del Aporte dispone en el artículo 2 que: *"a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el Título VI de la ley 23966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley.*

Asimismo, 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 consideradas sujetos residentes a los efectos de este aporte.

b) las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior, excepto las mencionadas en el segundo párrafo del inciso anterior, por la totalidad de sus bienes en el país comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el Título

VI de la ley 23966, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley" (conforme art. 2 de la ley 27605).

Se dispone expresamente que **"El sujeto del aporte se registrá por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusiva, de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificatorias, al 31 de diciembre de 2019"**, con lo cual se remite al decreto 824/2019 que es el texto que ordena la ley del 2019.

II - EL AMPARO Y LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

En primera instancia la sentencia que se hace referencia es del 30 de noviembre de 2021⁽¹⁾ en donde la actora se había mudado en forma definitiva a la República Oriental del Uruguay en donde poseía su vivienda permanente y centro de intereses vitales, con anterioridad a la vigencia del Aporte Solidario, no obstante lo cual se cuestiona que la ley dispone que a los fines de la residencia fiscal se debe tomar la misma al 31 de diciembre de 2019. Tiene una aplicación de la norma que vulnera la irretroactividad de la norma tributaria.

En esa sentencia se indica que **"la ley 27605 sancionada el 4/12/2020 y promulgada el 18/12/2020 no considera la fecha de vigencia de la norma para determinar la residencia de los contribuyentes, sino, que como ya se dijo, toma en cuenta el 31 de diciembre de 2019. El Tribunal no desconoce que prestigiosa doctrina admite la aplicación retroactiva de normas tributarias a efectos de impedir maniobras para eludir el pago de impuestos, pero ello no sucede en el caso particular de la accionante, frente al impuesto creado por la ley 27605 ... la accionante obtuvo el certificado de residencia fiscal en Uruguay -a partir del 1ro de enero de 2020, momento en el cual, la pandemia no había llegado a la Argentina. La demandada señala que a partir del mes de abril de 2020, se comenzó a discutir en el Congreso de la Nación la implementación de un tributo, que recién fue promulgada el 18/12/2020 ... más allá de los motivos por los cuales la accionante decidió establecer su residencia en Uruguay, no lo fue sin duda, para evitar el pago del impuesto creado por la ley 27605 sobre la totalidad de sus bienes tanto en Uruguay como en Argentina ... lleva a declarar inaplicable a la accionante el anteúltimo párrafo del art. 2 de la ley 27605 en cuanto dispone considerar la residencia del contribuyente al 31/12/2019, pues como enseña el maestro Jarach un corolario del principio de legalidad es que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio ... se decide es la inaplicabilidad a la accionante del penúltimo párrafo del art. 2 de la ley 27605 en razón de que toma como fecha el 31/12/2019 para la residencia fiscal"** (lo destacado me pertenece).

III - LA SENTENCIA DE CÁMARA Y LA PROCEDENCIA DEL COBRO DEL APOORTE AL NO ESTAR PROBADA LA PÉRDIDA DE RESIDENCIA FISCAL

La sentencia de la Cámara Contencioso Administrativo Federal⁽²⁾ es del 29 de setiembre de 2022, de la Sala I, y admite el recurso de la AFIP, rechazando la demanda.

Surge que en la apelación la AFIP destaca que la baja del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales tuvo lugar el 18 de diciembre de 2020, que fue la entrada en vigor de la ley 27605. Tampoco para la AFIP surge del fallo que se ha demostrado el cumplimiento de los requisitos exigidos para acreditar la supuesta pérdida de residencia en el país. Además, informa que se encuentra analizando las actuaciones "Análisis de Residencia Fiscal" que cobró en los 2020 haberes jubilatorios del ANSeS, con inmuebles en el país, cuentas bancarias en entidades financieras locales y plazos fijos, y en la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales figura un inmueble en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con destino de "casa habitación".

En su sentencia, la Cámara recordó que la acción de amparo es un proceso excepcional, únicamente utilizable en las delicadas y extremas situaciones en las que pelagra la salvaguarda de derechos fundamentales con la presencia de arbitrariedad, irrazonabilidad o ilegalidad manifiesta que configuren, ante la ineficacia de los procesos ordinarios, la existencia de un daño concreto y grave.

Se resolvió que **"no se encuentran configurados los extremos que habiliten la procedencia de la actora en los términos exigidos por la vía procesal exigida. Y ello es así, en orden a un aspecto fundamental que frustra la admisión de la pretensión de la actora, puesto que contrariamente a lo sostenido en la sentencia apelada no demostró que la aplicación de la ley 27605, en su caso concreto, adolezca de una arbitrariedad o ilegalidad manifiesta. En este sentido, la discrepancia existente acerca de la interpretación de las normas cuestionadas y de la eficacia probatoria de la documentación incorporada en la causa, pone en evidencia que el asunto versa sobre cuestiones jurídicas complejas y opinables ajenas al ámbito del amparo y que obstan a la determinación de la eventual invalidez de las disposiciones impugnadas"**.

Agregando que "la vulneración de los diversos principios y garantías que la amparista invocó en su demanda no surge acreditada de modo manifiesto con los elementos de juicio que acompañó y por ende, la inaplicabilidad de la norma declarada en primera instancia o puede ser mantenida ... **no surge nítido su carácter de no residente en el país a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27605** y además, porque ese extremo es materia de investigación en sede administrativa, según lo expuso la AFIP al expresar agravios". Cerrando que el grado de complejidad de la cuestión requiere de un mayor ámbito de debate y prueba que no puede ser dilucidada en una acción de amparo.

IV - A MODO DE CIERRE

La norma analizada en la ley del Aporte parece inconstitucional por ser retroactiva y aplicar los criterios de residencia fiscal al 31 de diciembre de 2019 del impuesto a las ganancias a un impuesto que entró en vigor el 18 de diciembre de 2020.

En el caso no se analizó ese punto que ha sido planteado, por lo que se ha difundido por varios contribuyentes que residen en otros países, ya que no se probó para la Cámara que no haya un supuesto de doble residencia fiscal de un contribuyente entre Argentina y Uruguay. En ese sentido, el artículo 122 de la [ley de impuesto a las ganancias](#).

El tema sigue abierto y cabe esperar qué diga la Justicia sobre ese punto en los casos que se vayan resolviendo.

Notas:

(1) "[L., N. E. B. c/EN-AFIP-DGI-L. 27605 s/amparo ley 16986](#)" - Juzg. Cont. Adm. Fed. 8 - 30/11/2021 (causa 6737/2021) - Cita digital EOLJU196569A

(2) "[L., N. E. B. c/EN-AFIP-DGI-L. 27605 s/amparo ley 16986](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala 1 - 29/9/2022 - Cita digital EOLJU196570A