

APORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO PARA AYUDAR A MORIGERAR LOS EFECTOS DE LA PANDEMIA FRENTE AL CRITERIO DE LA NACIONALIDAD.

Richard L. Amaro Gomez

El viernes 4 de diciembre de 2020 se sancionó en el Congreso Nacional y, más precisamente, en la Cámara de Senadores de la Nación el denominado “Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia”. Si bien aún no se publicó la ley en el Boletín Oficial, el objetivo de la presente colaboración es analizar el criterio de la nacionalidad que introduce este nuevo impuesto, haciendo una previa introducción para el mejor entendimiento del tema.

INTRODUCCIÓN. CRITERIOS O MOMENTOS DE VINCULACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE¹.

Se denominan así a las pautas o criterios que se utilizan para ligar el elemento material del hecho imponible (renta, patrimonio y consumo) con los límites de la potestad tributaria del Estado que la ejerce. Dicha potestad tributaria es ejercida en función del principio de soberanía fiscal que es la capacidad de una Nación de implantar la política fiscal de su elección, libre de influencias externas.

En este sentido:

“Los elementos de conexión consisten en las relajaciones o vínculos existentes entre las personas, los objetos y los hechos con los ordenamientos tributarios, pudiendo ser subjetivos, si se reportan a las personas (como la nacionalidad o la residencia), u objetivos, si se reportan a las cosas y a los hechos (como la fuente de producción o pago de la renta, o lugar del ejercicio de la actividad o lugar de la situación de los bienes, el lugar del establecimiento permanente, el lugar de celebración de un contrato).

No siempre, sin embargo, la ley o las convenciones utilizan una única conexión en sus previsiones normativas, siendo frecuentes los casos de pluralidad de conexiones. Se habla entonces de conexión compleja o múltiple, en contraposición a la conexión simple o única”².

Dichos criterios a su vez se pueden clasificar en:

- a) Criterios políticos: aquí el criterio es la nacionalidad (lugar de nacimiento del sujeto o de los padres). El mismo se basa en la protección que dicho Estado proporciona aún cuando el sujeto no resida en el país. En este caso la protección viene dada por la embajada. También este criterio se fundamenta en el prestigio que le otorga al sujeto el sólo invocar su nacionalidad.

¹ Amaro Gómez, Richard L. ““El asesoramiento técnico en las leyes domésticas y en los convenios de doble imposición. Una perspectiva general” (julio 2015) de la Editorial Errepar”

² Xavier, Alberto. Derecho tributario internacional. Conceptos fundamentales. Editorial: Ábaco de Rodolfo Depalma. Ciudad de Buenos Aires. Agosto 2005. Pag. 198.

- b) Criterios sociales: en esta categoría tenemos dos clases, el criterio del domicilio y el criterio de la residencia.
- c) Criterio económico: en esta categoría podemos ubicar los siguientes criterios, el del establecimiento permanente, el de la fuente y el criterio de base mundial que es una combinación del criterio económico con el social.

En resumen y en cuanto a los criterios atributivos de capacidad contributiva tenemos:

1. Criterio político – lugar de nacimiento.
2. Criterio social – domicilio y residencia.
3. Criterio económico – fuente, establecimiento permanente y base mundial.

A su vez estos grupos se pueden clasificar en:

- 1) Criterios de sujeción personal.
- 2) Criterios de sujeción económica.

Los criterios sociales (domicilio y residencia), son **criterios de sujeción personal**, donde se ejerce la potestad tributaria sobre todas las personas que habitan un territorio. El fundamento está dado en que dichos sujetos se benefician por la labor del Estado, como lo es el proporcionar seguridad jurídica, física, etc.

Mientras que los **criterios de sujeción económica** son:

- fuente y,
- sede de negocios (establecimientos permanentes).

Estos criterios económicos se fundamentan en que se gravan aquellos negocios que se desarrollan en determinado Estado, ya que el mismo provee en dichos lugares seguridad jurídica, física, servicios diversos, etc.

Aunque vale destacar que algunos clasifican a los criterios de vinculación de la siguiente manera:

- a) Criterios personales (residencia y domicilio).
- b) Criterios reales (fuente y territorialidad).

c) Criterio de la nacionalidad.

Los criterios siempre hacen referencia al territorio. Esta referencia puede hacerse en términos objetivos o subjetivos:

1. Aspecto objetivo (o reales): comprende a todos los hechos realizados dentro del mismo.
2. Aspecto subjetivo (o personales): se relacionan con los hechos realizados por la personas que reviste la condición de residentes, domiciliados o nacionales de cierto lugar.

De allí surge la clasificación tradicional de los momentos de vinculación en función de:

- a) los que tienen en cuenta las cuestiones objetivas de los hechos imposables, por ejemplo, el lugar donde se producen; y
- b) lo que consideran cuestiones subjetivas, como ser la residencia de la persona que realiza el hecho imponible, su domicilio o nacionalidad.

En función de las modalidades de aplicación de ambos criterios, se suele calificar al criterio de la residencia y el criterio del domicilio (criterios subjetivos) como de sujeción ilimitada, por alcanzar a los sujetos (residentes o domiciliados) por todas sus rentas, consumos y patrimonios, mientras que el criterio de la fuente o sede de negocios (criterios objetivos) suelen ser calificados como de sujeción limitada, por circunscribirse sólo a las rentas (o, en su caso, patrimonios y consumos) generadas o relacionados con el respectivo país que los impone mediante ley. En estos últimos hay una conexión de naturaleza territorial.

Un análisis simplista llevaría a concluir que si todos los países adoptarían un único criterio no debería haber doble o múltiple imposición. Sin embargo, esto no es tan simple, toda vez que la mayoría de los países adoptan, simultáneamente, tanto criterios objetivos como subjetivos: en nuestro país sucede con la Ley del Impuesto a las Ganancias la cual considera el criterio de la fuente para no residentes y el criterio de la residencia para los que efectivamente reúnen la calidad de ser residentes (criterio de la renta mundial).

Por otra parte, también se podría decir que, en un marco teórico hipotético, si el criterio de la fuente fuera adoptado con exclusividad para todos los países, se ha argumentado que no habría necesidad de suscribir tratados para evitar la doble imposición internacional, por cuanto todas las rentas quedarían gravadas una sola vez, en el lugar de su fuente o generación. Sin embargo, como los criterios para establecer la fuente pueden no ser homogéneos, los convenios siguen siendo necesarios. Algo similar ocurre con los criterios sociales o personales, donde existen distintas apreciaciones de las legislaciones locales

respecto al concepto de domicilio y residencia, esto a veces suele llevar a que un mismo sujeto sea residente de dos o más países.

Con relación al domicilio, por ejemplo, de las personas jurídicas tenemos distintos criterios para definir a donde pertenecen:

- lugar de constitución,
- lugar donde se lleva a cabo la dirección efectiva,
- lugar donde se lleva a cabo las operaciones económicas (generadoras de renta).

Y si consideramos el domicilio de las personas, la situación se hace más compleja aún por la gran diversidad que pueden tener (verbigracia: domicilio real, domicilio de origen, domicilio legal, etc.).

EL APOORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO PARA AYUDAR A MORIGERAR LOS EFECTOS DE LA PANDEMIA. UN NUEVO TRIBUTO Y EL CRITERIO DE LA NACIONALIDAD.

Como bien sabemos el denominado “Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia” es en realidad un impuesto con las siguientes características:

1. Nacional: dado que fue sancionado por el Congreso Nacional.
2. Directo: dado que en principio no es trasladable.
3. Patrimonial: dado que grava los bienes de los sujetos alcanzados.
4. Progresivo: dadas las escalas de alícuotas por tramos de patrimonio.
5. Extraordinario: dado que sólo resulta de aplicación para el período fiscal 2020.

Lo interesante del caso es que en cuanto al **criterio o momento de vinculación del hecho imponible** tenemos que se consideran tres:

- 1) la residencia,
- 2) la fuente (ubicación de los bienes) y
- 3) la nacionalidad.

De esta manera, son sujetos pasivos o alcanzados:

- 1) Residentes al 31 de diciembre de 2019: van a estar alcanzados por los bienes situados en el país y en el exterior.

- 2) No residentes al 31 de diciembre de 2019: estarán alcanzados por los bienes situados en el país.
- 3) Nacionales argentinos situados (residentes o domiciliados) en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación al 31 de diciembre de 2019: estarán alcanzados tanto por los bienes situados en el país como en el exterior.

Ello en la medida que el valor de la totalidad de sus bienes exceda de los \$ 200.000.000, inclusive. Una vez que se supera dicho umbral, se tributará el impuesto la totalidad de los bienes.

Ahora bien, es preciso destacar que se considera a la nacionalidad (argentina) para los residentes o domiciliados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación. A estos fines debemos recordar que según la ley del impuesto a las ganancias:

Concepto	Descripción
<p>Jurisdicciones no cooperantes</p> <p>Art. 19 LIG</p>	<p>A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a “jurisdicciones no cooperantes”, deberá entenderse referida a aquellos países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información.</p> <p>Asimismo, se considerarán como no cooperantes aquellos países que, teniendo vigente un acuerdo con los alcances definidos en el párrafo anterior, no cumplan efectivamente con el intercambio de información.</p> <p>Los acuerdos y convenios aludidos en el presente artículo deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina.</p> <p>El Poder Ejecutivo nacional elaborará un listado de las jurisdicciones no cooperantes con base en el criterio contenido en este artículo.</p>
<p>Jurisdicciones de baja o nula tributación</p> <p>Art. 20 LIG</p>	<p>A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a “jurisdicciones de baja o nula tributación”,</p>

	deberá entenderse referida a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresaria inferior al sesenta por ciento (60%) de la alícuota contemplada en el inciso a) del artículo 69 de esta ley.
--	---

Lo expuesto implica que los que al 31 de diciembre de 2019 residan o se domicilien en jurisdicciones no cooperantes o de baja de o nula tributación, deberán tributar por todos sus bienes tanto en el país como en el exterior. Mientras los que residan en otras jurisdicciones sólo tributarán por los bienes ubicados en el país.

En definitiva, la ley equipará a estos nacionales a residentes en el país dado que a ambos le aplican el criterio de imposición mundial.

Al respecto, nos preguntamos con que fundamento, considerando que general el mismo tiene, como ya se dijo, en general 2 argumentos que lo sustentan:

- La protección que el Estado proporciona a los nacionales aún cuando el sujeto no resida en el país, protección que viene dada por la embajada.
- El prestigio que le otorga al sujeto el sólo invocar su nacionalidad.

Realmente es algo impensado teniendo en cuenta que el criterio de sujeción de la residencia y de la fuente, es el que rige en nuestro sistema tributario. Aparte, que el criterio de la nacionalidad no tendría una clara justificación en el caso de nuestro Estado. Por lo que nos queda por pensar que el legislador habría imaginado que la riqueza de los nacionales residentes en tales jurisdicciones se habría generado en el país y, por lo tanto, intenta gravarlas al gozar en dichos países de niveles de tributación mínimos. De todos modos, creemos que no tiene una justificación razonable dado que esta hipótesis no es un 100% cierta, ya que hay riqueza de nacionales generada en el exterior y que luego se radica en dichas jurisdicciones benévolas en cuanto al tratamiento tributario.

Adicionalmente, un punto importante que hay que precisar es que la nacionalidad es irrenunciable, a diferencia de lo que sucede con los otros criterios de sujeción, lo que genera una vinculación permanente y absoluta entre el sujeto y el elemento material del hecho imponible.

Asimismo, respecto a este criterio de la nacionalidad es importante destacar:

“Las tentativas de fundamentación del poder de tributar basadas en la idea de nacionalidad, o sea, en una concepción personalista de la soberanía (personalhoheit) no consiguieron imponerse en la doctrina (...)”³.

“La práctica generalizada en todos los Estados, de tributar a los extranjeros residentes en su territorio y la abstención, igualmente general, de someter al impuesto a los nacionales residentes en el extranjero, no podría dejar de estar presente en el espíritu de los autores”⁴.

“Frente a las concepciones hoy dominantes (con la reserva de los Estados Unidos y las Filipinas, en materia de impuestos sobre la renta y de los Estados Unidos y de Turquía, en materia de impuestos sobre las sucesiones y donaciones), la nacionalidad es irrelevante para efectos de la delimitación del poder tributario de los Estados, fortaleciendo más bien conexiones subjetivas u objetivas, relacionadas con la soberanía territorial del Estado”⁵.

O sea, salvo raras excepciones este criterio no tiene aceptación mundial. Salvo en nuestro país. Por lo que es un avance peligroso por parte del Estado al introducir este concepto a contrario de lo que sucede mayormente a nivel mundial, donde predominan criterios más razonables que tienen bases justificables para su aplicación.

Aparte que el sujeto nacional que quede encuadrado en la hipótesis de incidencia tributaria, que sólo tiene bienes en el exterior, será alcanzado por el sólo hecho de ser argentino. Dichos en otros términos por el sólo hecho de haber nacido en nuestro país deberá aportar de manera extraordinaria por una crisis derivada de una pandemia en su país de origen, con el cual no tiene relación económica alguna.

Diferente es el caso del nacional que queda alcanzado pero que a su vez también tiene bienes en el país. Aquí podríamos admitir una mayor justificación a diferencia del caso anterior. De hecho, aquí la tributación es igual a la de un no residente de cualquier otro país.

Pero lo amenazante, lo avasallante, aparece en relación a los bienes situados en el exterior, ya que al nacional se le aplica también el criterio de imposición mundial. Y la situación se hace más ilógica aún si es que ese sujeto no tiene ningún bien en el país. En definitiva, sería como gravar a cualquier sujeto residente de otra nación que no tiene sus bienes en el país, con la excusa que tiene una relación mínima con el Estado por el hecho de ser argentino (nacional).

LA REFLEXIÓN FINAL.

³ Xavier, Alberto. Derecho tributario internacional. Conceptos fundamentales. Editorial: Ábaco de Rodolfo Depalma. Ciudad de Buenos Aires. Agosto 2005. Pag. 219.

⁴ Xavier, Alberto. Derecho tributario internacional. Conceptos fundamentales. Editorial: Ábaco de Rodolfo Depalma. Ciudad de Buenos Aires. Agosto 2005. Pag. 220.

⁵ Xavier, Alberto. Derecho tributario internacional. Conceptos fundamentales. Editorial: Ábaco de Rodolfo Depalma. Ciudad de Buenos Aires. Agosto 2005. Pag. 220

Lamentablemente, la introducción del criterio de la nacionalidad dará lugar a muchas asimetrías tributarias y a la generación de situaciones injustas.

Aparte de ir en contra de los criterios que usualmente se aplican a nivel mundial. Y sin dejar de mencionar, que no existen argumentos sólidos que justifiquen en nuestro caso su aplicación.

Esperamos haber sido lo suficientemente claros. Aunque evidente es, que esto recién comienza.