

NUEVO APOORTE SOLIDARIO.

Por María Paula Císaro

I. INTRODUCCIÓN

La Cámara de Diputados de la Nación ha sancionado -con fecha 17 de noviembre de 2020-, contando con la totalidad de los votos requeridos por el artículo 75 inciso 3 de la Constitución Nacional, el proyecto de ley denominado “APOORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO PARA AYUDAR A MORIGERAR LOS EFECTOS DE LA PANDEMA” que recibió dictamen favorable el pasado 24 de noviembre en la Comisión de Presupuesto y Hacienda y pasó a revisión por parte del Senado. Con fecha 4 de diciembre de 2020, se aprobó en Senado la Ley 27.605

De acuerdo con el proyecto de ley se crea con carácter de “emergencia” este “aporte solidario”¹, “extraordinario” y “obligatorio” que recaerá sobre los bienes que posean las personas humanas y las sucesiones indivisas a la fecha de entrada en vigencia de la ley que lo promulgue.

En el presente cuadro se presentan los aspectos principales a tener en cuenta:

SUJETOS ALCANZADOS	BASE IMPONIBLE	MÍNIMO EXENTO
Personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país	La totalidad de sus bienes en el país y en el exterior valuados conforme la ley del impuesto sobre los bienes personales (<i>solo los activos</i>), sin deducir ningún mínimo no imponible ² . La base de cálculo incluirá los aportes a <i>trusts</i> , fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participaciones en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participaciones directas o indirectas en sociedades u otros entes de cualquier tipo existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley.	Están exentos hasta el importe de \$ 200 millones. Cuando se supere dicha cifra quedarán alcanzados la totalidad de los bienes
SUJETOS ALCANZADOS	BASE IMPONIBLE	MÍNIMO EXENTO
Personas humanas de nacionalidad argentina cuyo	La totalidad de sus bienes en el país y en el exterior valuados conforme la ley del impuesto sobre los bienes personales (<i>solo los activos</i>), sin deducir ningún mínimo no imponible.	Están exentos hasta el importe de \$ 200 millones.

domicilio o residencia se encuentre en "jurisdicciones no cooperantes" ³ o en "jurisdicciones de baja o nula tributación"	La base de cálculo incluirá los aportes a <i>trusts</i> , fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participaciones en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participaciones directas o indirectas en sociedades u otros entes de cualquier tipo existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley	Cuando se supere dicha cifra quedarán alcanzados la totalidad de los bienes
SUJETOS ALCANZADOS	BASE IMPONIBLE	MÍNIMO EXENTO
Personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior	La totalidad de sus bienes en el país valuados conforme la ley del impuesto sobre los bienes personales independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducir ningún mínimo no imponible	Están exentos hasta el importe de \$ 200 millones. Cuando se supere dicha cifra quedarán alcanzados la totalidad de los bienes

II. BASE IMPONIBLE

El proyecto de ley, recientemente sancionado en Senado, incluye dentro de la base imponible todos los bienes comprendidos y valuados conforme lo establecido en el título VI de la ley 23.966 del impuesto sobre los bienes personales, independientemente del tratamiento impositivo que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de ningún mínimo no imponible.

En virtud de ello, para calcular la base imponible del "aporte extraordinario":

- no serán deducibles los pasivos;
- no podrá deducirse el mínimo no imponible de \$ 2 millones establecido en el artículo 24 de la ley 23.966⁴;
- no podrá deducirse el mínimo no imponible de \$ 18 millones aplicable en el caso de los inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente⁵;
- deberán considerarse los bienes exentos por la ley del impuesto sobre los bienes personales –títulos públicos, depósitos en cajas de ahorro o plazo fijo en moneda nacional o extranjera, inmuebles rurales, etc.- (artículo 21⁶ de la ley 23.966);

- deberán considerarse las participaciones societarias no computables⁷ en el impuesto sobre los bienes personales en cabeza de la persona humana.

III. EL CRITERIO DE RESIDENCIA Y LA INCONGRUENCIA TEMPORAL

La ley establece que los sujetos que resulten alcanzados, a los fines de establecer el criterio de residencia, deberán tener en cuenta un momento anterior al de la vigencia de la norma.

Por lo tanto, conforme el texto del proyecto que se aprobara en Senado, se produce una incongruencia temporal entre la fecha en que se deberá efectuar la cuantificación de los bienes y el momento en que se deberá considerar si se cumple con el requisito de residencia, esto es al 31 de diciembre de 2019.

En resumen, el requisito de residencia deberá darse al 31 de diciembre de 2019, para ello deberá tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 116 a 123 de la ley de impuesto a las ganancias (T.O.2019)⁸.

IV. PERDIDA DE LA CONDICIÓN DE RESIDENTE

Las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones, o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de doce meses, caso en el que las presencias temporales en el país, no interrumpirán la continuidad de la permanencia. En este último supuesto, las personas que se encuentren ausentes del país por causas que no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual podrán acreditar dicha circunstancia. Se considera que las presencias temporales en el país que, en forma continua o alternada, no excedan un total de 90 días durante cada período de 12 meses no interrumpen la permanencia continuada en el exterior.

La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquél en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda.

V. ACREDITACIÓN DE LA PÉRDIDA DE RESIDENCIA PARA EL PERIODO FISCAL 2019 Y SIGUIENTES

A los efectos de acreditar la condición de residencia al 31 de diciembre de 2019, habrá que tener en cuenta lo establecido en la ley de impuesto a las ganancias y lo establecido en las normas reglamentarias.

Según lo establecido por la resolución general (AFIP) 2322/2007, modificada por la 4760/2020⁹, las personas humanas que soliciten la cancelación de la inscripción en el impuesto a las ganancias y/o en el impuesto sobre los bienes personales alegando la pérdida de la condición de residentes conforme el artículo 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (T.O.2019), deberán formalizar la solicitud de cancelación accediendo al servicio “Sistema Registral”, opción “Registro Tributario/F420/T Baja de Impuestos/Regímenes”, disponible en el sitio “web” de la AFIP.

Asimismo, quienes soliciten la cancelación de la inscripción en el impuesto a las ganancias por la pérdida de la condición de residentes en el país -conforme lo dispuesto por el Artículo 120 de la Ley de Impuesto a las Ganancias-, deberán:

- a) informar, con carácter de declaración jurada y en forma previa a la presentación de la solicitud, su domicilio del exterior a través del servicio “Sistema Registral” menú “Registro Tributario”, opción “Domicilio - Residencia en el extranjero”, del sitio “web” de este Organismo;
- b) al momento de solicitar la baja, seleccionar el motivo “242 - Baja por adquisición de residencia permanente en materia migratoria en otra jurisdicción” o “243 - Baja por pérdida de residencia por permanencia continuada en el exterior por un período de 12 meses”, según corresponda¹⁰, y adjuntar un archivo en formato “.pdf” conteniendo una copia de los elementos que correspondan conforme lo previsto en el artículo 2° de la resolución general (AFIP) 4236: (i) certificado de residencia permanente emitido por la autoridad competente del Estado extranjero de que se trate., ii) pasaporte, certificación consular u otro documento fehaciente que pruebe la salida y permanencia fuera del país por el lapso previsto en dicho artículo.

Cuando la solicitud de baja se refiera al impuesto sobre los bienes personales informar -de corresponder- la C.U.I.T. del sujeto designado como responsable sustituto -conforme lo dispuesto por el artículo 26 de la ley del citado gravamen-, quien deberá aceptar o rechazar la designación a través del servicio “Sistema Registral” menú “Registro Tributario”, opción “Aceptación de designación”, del sitio web institucional mediante clave fiscal con nivel de seguridad 2, obtenida en los términos de la resolución general 3713 y sus modificaciones.

Es condición necesaria para procesar la solicitud de baja que el sujeto informado como responsable sustituto acepte su designación a través del procedimiento precedentemente indicado. Caso contrario, no se procederá a registrar la misma.

VI. RESPONSABLES SUSTITUTOS

Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior o aquellas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en "jurisdicciones no cooperantes" o en "jurisdicciones de baja o nula tributación" deberán ingresar este "aporte solidario" a través de un responsable sustituto residente en el país, quién deberá declarar y pagar el gravamen en cabeza del sujeto obligado.

Conforme lo establece el proyecto de ley deberán actuar como responsables sustitutos:

- las personas humanas residentes en el país,
- explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones indivisas allí radicadas



que posean el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de los bienes que pertenezcan a los responsables alcanzados sujetos al impuesto

VII. TABLA PROGRESIVA DE ALICUOTAS

El impuesto a ingresar será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes -excepto aquellos que se encuentren situados en el exterior - la escala que se detalla a continuación:

Valor total de los bienes		Pagarán	más el	sobre el excedente de \$
Más de\$	a \$			
\$0	\$ 300.000.000, inclusive	\$0	2,00%	\$0
\$ 300.000.000	\$ 400.000.000, inclusive	\$ 6.000.000	2,25%	\$ 300.000.000
\$ 400.000.000	\$ 600.000.000, inclusive	\$ 8.250.000	2,50%	\$ 400.000.000
\$ 600.000.000	\$ 800.000.000, inclusive	\$ 13.250.000	2,75%	\$ 600.000.000
\$ 800.000.000	\$ 1.500.000.000, inclusive	\$ 18.750.000	3,00%	\$ 800.000.000
\$ 1.500.000.000	\$ 3.000.000.000, inclusive	\$ 39.750.000	3,25%	\$ 1.500.000.000
\$ 3.000.000.000	en adelante	\$ 88.500.000	3,50%	\$ 3.000.000.000

VIII. ALÍCUOTA DIFERENCIAL INCREMENTADA

Por los bienes situados en el exterior, en el caso que no se verificara su repatriación, se deberá ingresar el aporte extraordinario conforme la siguiente tabla:

Valor total de los bienes en el país y en el exterior		Por el total de los bienes situados en el exterior pagarán el
Más de \$	a \$	
\$ 200.000.000	\$ 300.000.000, inclusive	3,00%
\$ 300.000.000	\$ 400.000.000, inclusive	3,375%
\$ 400.000.000	\$ 600.000.000, inclusive	3,75%
\$ 600.000.000	\$ 800.000.000, inclusive	4,125%
\$ 800.000.000	\$ 1.500.000.000, inclusive	4,50%
\$ 1.500.000.000	\$ 3.000.000.000, inclusive	4,875%
\$ 3.000.000.000.	en adelante	5,25%

Al igual que ocurre en el impuesto sobre los bienes personales -cuya reforma se introdujo en diciembre 2019 bajo la ley 27.541 de solidaridad social y el decreto 99/19 del 27 de diciembre de 2019- se establece la aplicación de **una alícuota diferencial e incrementada para los sujetos que posean bienes en el exterior, excepto que se efectúe su repatriación** en los términos establecidos conforme se indica seguidamente.

IX. REPATRIACION

La alícuota diferencial incrementada quedará sin aplicación en caso de verificarse la repatriación de activos financieros situados en el exterior o el producido de su realización

Se entenderá por repatriación al **ingreso al país dentro de los 60 días inclusive (*) desde la fecha de entrada en vigencia de la ley** de:

- las tenencias de moneda extranjera en el exterior y,
- los importes generados como resultado de la realización de los activos financieros en el exterior:



que representen como mínimo un 30 % del valor total de dichos activos

(*) El PEN podrá ampliar en otros 60 días el mencionado plazo

El beneficio se mantendrá en la medida que esos fondos **permanezcan depositados hasta el 31 de diciembre de 2021** en una cuenta abierta a nombre de su titular en las entidades financieras comprendidas en el régimen

de la Ley 21.526, o sean afectados, una vez efectuado ese depósito, a alguno de los destinos que establezca el Poder Ejecutivo Nacional.

X. ACTIVOS FINANCIEROS SITUADOS EN EL EXTERIOR

A los efectos del aporte extraordinario se entenderá por activos financieros situados en el exterior:

- la tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares en el exterior;
- participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales;
- derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior;
- toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación; créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico.

XI. DESTINO DE LOS FONDOS RECAUDADOS

El producido de lo recaudado por el aporte extraordinario será aplicado a los siguientes destinos:

1. el 20 % a la compra y/o elaboración de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas y todo otro insumo crítico para la prevención y asistencia sanitaria;
2. el 20 % a subsidios para las micro, pequeñas y medianas empresas;
3. el 20 % al programa integral de becas Progresar;
4. el 15 % para el Fondo de Integración Socio Urbana (FISU) enfocado en la mejora de la salud y de las condiciones habitacionales de los habitantes de los barrios populares;
5. el 25 % a programas y proyectos de exploración, desarrollo y producción de gas natural.

XII. CLÁUSULA ANTIELUSIÓN Y OTROS

Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos a este nuevo impuesto, **durante los 180 días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de la ley** hicieran presumir - salvo prueba en contrario - una operación que configure un ardid evasivo o este destinada a eludir su pago, la AFIP podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación.

A los efectos sancionatorios resultarán de aplicación supletoria las disposiciones de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario, y el Régimen Penal Tributario conforme el título IX de la ley 27.430.

Por último, la AFIP será la encargada de dictar las normas complementarias para la determinación de los plazos, formas de ingreso, presentación de declaraciones juradas y demás aspectos vinculados a la recaudación del mismo.

Notas

¹ Según el destacado autor de derecho tributario Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge “*son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos*”. El “impuesto” es una prestación pecuniaria obligatoria. En la relación tributaria existe: i) una obligación de dar, ii) una exigencia unilateral por parte del Estado -ya que es obligatorio- y es el mismo Estado quien tiene el poder de efectivizar dicho cumplimiento, iii) se encuentra establecida por ley, iv) no concurre la voluntad del sujeto obligado, y v) el contribuyente no recibe una contraprestación directa a cambio, esto significa que el Estado no está obligado a dar bienes, ni servicios concretos a los sujetos a quienes les cobra dichos gravámenes. En virtud de estas consideraciones podemos afirmar que estamos hablando de un impuesto y no de un aporte.

² Tal como lo establece la ley del impuesto sobre los bienes personales, no serán deducibles los pasivos. Conforme el proyecto de ley para calcular el importe del aporte extraordinario no podrá deducirse el mínimo no imponible de \$ 2 millones, ni los \$ 18 millones aplicables en el caso de los inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente. Recordamos que la ley 23.966 determina que dichos bienes no estarán alcanzados cuando su valor resulte igual o inferior a \$ 18 millones.

³ A los efectos del presente impuesto serán considerados como sujetos residentes conforme lo establecido en los artículos 19 y 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, T.O. en 2019. Bolivia y Paraguay por ejemplo, son jurisdicciones consideradas no cooperantes.

⁴ Ley 23.966. ARTICULO 24. “*No estarán alcanzados por el impuesto los bienes gravados - excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de esta ley- pertenecientes a los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17, cuando su valor en conjunto determinado de acuerdo con las normas de esta ley, resulten iguales o inferiores a dos millones de pesos (\$ 2.000.000)*”.

⁵ Ley 23.966. ARTICULO 24. “*De tratarse de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, no estarán alcanzados por el impuesto cuando su valor determinado de acuerdo con las normas de esta ley, resulten iguales o inferiores a dieciocho millones de pesos (\$ 18.000.000)*”.

⁶ ARTICULO 21 — “*Estarán exentos del impuesto: a) Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal administrativo y técnico y familiares, en la medida y con las limitaciones que establezcan los convenios internacionales aplicables. En su defecto, la exención será procedente, en la misma medida y limitaciones, sólo a condición de reciprocidad; b) Las cuentas de capitalización comprendidas en el régimen de capitalización previsto en el título III de la ley 24.241 y las cuentas individuales correspondientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Bancos y Seguros de la Secretaría de Política Económica del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. c) La cuotas sociales de las cooperativas; d) Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares). e) Los bienes amparados por las franquicias de la Ley 19.640, f) Los inmuebles rurales cuyos titulares sean personas humanas y sucesiones indivisas, cualquiera sea su destino o afectación, g) Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias, las municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los certificados de depósitos reprogramados (CEDROS), h) Los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526, a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación de fondos de acuerdo con lo que determine el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA*”.

⁷ Ley 23.966. ARTÍCULO 24.1 — “*El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo*”

⁸ Conforme la LIAG y su DR, se consideran residentes en el país: a) las personas de existencia visible de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes; b) las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de 12 meses. La adquisición de la condición de residente causará efecto a partir de la iniciación del mes inmediato subsiguiente a aquél en el que se hubiera obtenido la residencia permanente en el país o en el que se hubiera cumplido el plazo establecido para que se configure la adquisición de la condición de residente. Las ausencias temporarias que no superen los 90 días, consecutivos o no, dentro de cada período de 12 meses, no interrumpen la continuidad de la permanencia en el país. La duración de las ausencias temporarias debe establecerse computando los días transcurridos desde el día siguiente a aquél en el que tenga lugar el egreso del país hasta aquél en el que se produzca el ingreso al mismo, inclusive; y c) las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país.

⁹ La Resolución General N° 4760/2020 de la AFIP ha sido publicada en el boletín oficial el 17 de julio de 2020 y resulta de aplicación para la acreditación de la pérdida de residencia en el territorio argentino para el período fiscal 2019 y subsiguientes.

¹⁰ Artículo sustituido por el art. 3° pto. 1 de la Resolución General N° 4760/2020 de la AFIP B.O. 17/7/2020. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial y resultará de aplicación para la acreditación de la pérdida de residencia en el territorio argentino para el período fiscal 2019 y subsiguientes.