

Voces: BASE IMPONIBLE ~ CONSTITUCIONALIDAD ~ IMPUESTO ~ PANDEMIA ~ PLANTEO DE INCONSTITUCIONALIDAD

Tribunal: Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Contenciosoadministrativo Federal Nro. 8(JNFedContenciosoadministrativo)(Nro8)

Fecha: 28/11/2023

Partes: Volij, Gabriela Verónica c. EN-AFIP-Ley 27.605 s/ Proceso de conocimiento

Publicado en: LA LEY 23/02/2024 con nota de Rubén Segal 23/02/2024 LA LEY 23/02/2024, 4 23/02/2024

Sumarios:

1. Se declara la inconstitucionalidad del art. 3º, de la ley 27.605 y del art. 2º, del dec. 42/2021, en cuanto incluyó en la base imponible del impuesto bienes que no son propiedad de la actora, por haberlos transferidos con anterioridad a la sanción de la norma, en forma irrevocable y definitiva a un trust constituido en el exterior, en tanto de la prueba documental acompañada en la demanda surge que la contribuyente, y en carácter de fiduciante, constituyó por escritura pública un trust irrevocable el 20/7/2018, bajo las leyes de Nueva Zelanda y resulta claro que se trata de un trust irrevocable, ya que los bienes aportados dejaron de ser propiedad de la actora; el trust no puede ser revocado por la aportante, la que no se reservó facultades decisorias sobre la dirección de los bienes ni puede administrarlos.

Texto Completo:

11024/2021

1ª Instancia.- Buenos Aires, noviembre 28 de 2023.

Resulta: 1º) El 06/08/2021, la Sra. Gabriela Verónica Volij, promueve acción meramente declarativa, por apoderada, en los términos del art. 322 del CP Civil, contra la AFIP-DGI, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del art. 3, de la ley 27.605 y del art. 2, del dec. 42/2021, en cuanto incluyó en la base imponible del impuesto, bienes que no son propiedad de su mandante, por haberlos transferidos con anterioridad a la sanción de la norma, en forma irrevocable y definitiva a un trust constituido en el exterior. Por ello no es sujeto alcanzado por este impuesto, en tanto sus bienes no exceden la suma de \$200.000.000 prevista por la norma.

Sostiene la naturaleza tributaria del Aporte Solidario extraordinario. Es un impuesto directo que nace sobre los bienes del contribuyente al 18/12/2020, en cuanto su valuación supere la suma de \$200.000.000, sin posibilidad de computar gastos o pasivos, valuados conforme a la ley 23.966 (impuesto a los bienes personales).

Considera inconstitucional el art. 3, ley 27.605 y el art. 2 del decreto 42/2021, en tanto hacen recaer el gravamen sobre bienes que hace largo tiempo no forman parte del patrimonio de la accionante, en el caso desde el 20/07/2018. Así lo consideró la Corte Suprema en el precedente “Navarro Viola” (CS, Fallos: 312:2467). Aclara que en el caso, se trata de un trust irrevocable, por lo cual la aportante perdió la disponibilidad y la propiedad de los fondos aportados, tal como lo reconoció la propia AFIP en los Dictámenes DI ASLE 1084/02 y DAT 9/13.

Explica que The Walkindon Trust se rige por las leyes de Nueva Zelanda, lugar donde se administra el trust, por lo que no se aplica la figura del fideicomiso; tiene facultades discrecionales sobre el capital y los ingresos que este genera y no recibe instrucciones de su mandante.

La base imponible determinada en forma retroactiva, es contraria al principio de legalidad.

Fundamenta luego, la admisibilidad formal de la vía intentada.

Funda en derecho, cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba y formula reserva de caso federal.

2º) En fecha 18/08/2022, contesta demanda por apoderada la AFIP.

Opone en primer término, la improcedencia formal de la vía intentada, por no reunir la acción los requisitos que establece el art. 322 del CP Civil.

En subsidio, contesta demanda.

Efectúa una negativa genérica y específica de los hechos de la demanda.

Reseña lo normado por la ley 27.605 y que comenzará regir el día de su publicación (18/12/2020); el decreto reglamentario 42/2021 y la RG 4930/2021.

Sostiene que la norma se funda en el principio de solidaridad y el bien común; y se creó para combatir las consecuencias de la pandemia del Covid-19. Se refiere luego al art. 3, de la ley 27.605 que incluye en la base imponible los aportes a trust y conforme al Dictamen IF-2021-12849643-APN no quedan exceptuados los trust irrevocables, conforme a su participación al 18/12/2020.

Considera, que frente a la emergencia sanitaria la elección de los sujetos que efectúa la norma resulta razonable y la base imponible considerada demuestra que no se trata de un colectivo vulnerable.

En cuanto a la capacidad contributiva sostiene que la contribuyente no acredita con prueba documental la afectación a su capacidad contributiva.

Señala que el hecho imponible está dado por la totalidad de los bienes como manifestación de capacidad contributiva, independientemente de la capacidad de generar ganancias de los bienes alcanzados, al igual que en el impuesto a los Bienes Personales.

Insiste en que el Aporte Solidario no es un impuesto, sino un aporte de emergencia y por única vez para morigerar los efectos de la pandemia; por lo que no puede dar lugar a confiscatoriedad. Cita jurisprudencia de la Corte que exige la demostración de la confiscatoriedad.

Señala que tampoco se vulnera el principio de reserva de ley que la CN establece.

Ofrece prueba, funda en derecho, cita doctrina y jurisprudencia, y formula reserva de caso federal.

3º) El 07/02/2023, se abrió la causa a prueba.

Producida la prueba, el 11/05/2023, se clausura el período de prueba y se ponen los Autos para alegar.

Sentencia.

Habiendo alegado ambas partes, pasan los Autos a Previo a dictar sentencia, el 5 de octubre del año en curso, se remiten los Autos al Fiscal Federal, para que dictamine sobre la inconstitucionalidad planteada.

Habiendo dictaminado el Fiscal Federal el 31 de octubre, vuelven los autos con el llamado para Sentencia.

Considerando: I. La pretensión de la actora tiene por objeto que se declare la inconstitucionalidad del art. 3, de la ley 27.605 y del art. 2, del dec. 42/2021, en cuanto incluye en la base imponible del impuesto que crea, bienes que no integran su patrimonio, por haberlos transferido con anterioridad a la sanción de la norma a un trust irrevocable constituido en Nueva Zelanda..

II. Corresponde en primer término analizar la objeción de la demandada a la procedencia

formal de la vía intentada.

La Corte Suprema desde el precedente “Hidronor” de 1971, aceptó en el campo del Derecho Público la admisibilidad de estas acciones para el planteo de cuestiones constitucionales. Se admitió el planteo de estas acciones entre el contribuyente y el Estado Nacional o para discernir la relación entre el Estado Nacional y las Provincias. Es decir, que relaciones de derecho público, pueden ser objeto de acciones meramente declarativas para oponerse a tributos que los contribuyentes consideran arbitrarios o cuestiones sobre las que existe incertidumbre en cuanto a la constitucionalidad del derecho pretendido y también para discernir conflictos interjurisdiccionales.

Por ello esta acción resulta hábil, para analizar la constitucionalidad de la norma que incluye en la base imponible del tributo, bienes que —con anterioridad a la sanción de la norma—, habían sido transferidos a un trust irrevocable.

Por lo cual, no se trata de una cuestión meramente consultiva, ni de una indagación especulativa, sino que responde a un caso, entre partes adversarias, relacionadas a una cuestión concreta (C.S. Fallos: 307: 1379 y 2384; 310:606 y 977).

Por lo dicho, resulta formalmente admisible la vía intentada.

III. Admitida la procedencia formal de la vía, conviene recordar el marco normativo involucrado.

a) 1. El aporte solidario aquí cuestionado, fue creado por el art. 1° de la ley 27.605, que lo estableció por única vez, con carácter obligatorio y de emergencia sobre bienes existentes a la fecha de entada en vigencia de la norma (18/12/2020).

2. En el art. 2, se determinan los sujetos pasivos: personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país; las residentes en el exterior respecto de la totalidad de los bienes en el país y las personas humanas de nacionalidad argentina con domicilio en “jurisdicciones no cooperantes”.

El mismo artículo dispone que se calculará sobre la totalidad de los bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos del Título VI de la ley 23.966, sin deducción de mínimo no imponible.

Dichos sujetos quedan exentos, cuando el valor total de los bienes no exceda la suma de \$200.000.000. En caso de superar dicha cifra, quedan alcanzados la totalidad de los bienes.

3. El art. 3 establece que la base de determinación se calculará incluyendo los aportes a trust, fideicomisos o fundaciones de interés privado, participación en sociedades, etc., existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley.

4. El art. 7 dispone la afectación de lo recaudado.

El art. 9 establece que la percepción y fiscalización estará a cargo de la AFIP, aplicándose subsidiariamente las disposiciones de la ley 11.683.

b) Decreto reglamentario 42/2021 (BO 29/01/2021).

El art. 2, reglamentario del art. 3 de la ley, dispone que los sujetos deberán declarar como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes aportados a las estructuras allí previstas, por un porcentaje equivalente al de su participación en estas. Deberán considerarse las participaciones indirectas hasta el tercer grado inclusive.

El art. 9 ordena a la AFIP, instrumentar regímenes de información para recabar datos para la detección de operaciones que configuren un ardid evasivo o estén destinadas a la elusión del pago del aporte.

c) RG-AFIP 4930/2021.

En el art. 2, se establece que la AFIP pondrá a disposición de los sujetos pasivos, la información para valorar los bienes; y estos deberán poner a disposición de la AFIP, la totalidad de la documentación respaldatoria referida a la valuación de los bienes.

El art. 4 estipula que los sujetos alcanzados deberán presentar declaración jurada e ingresar el aporte solidario por la totalidad de los bienes, cuando el valor supere la suma de \$200.000.000.

El art. 8 dispone que no resulta aplicable el mecanismo de compensación.

En el art. 10 se establece que los bienes se encontrarán valuados al 31 de diciembre de 2019, conforme a la declaración jurada de bienes personales de ese período fiscal.

IV. Del marco normativo transcrito se advierte que más allá del nombre con que el legislador designó a esta obligación; se trata de un impuesto directo.

En efecto, se trata de una prestación pecuniaria establecida coercitivamente por el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, dispuesta por ley, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

La norma establece los sujetos pasivos de la obligación tributaria, el hecho imponible, por tiempo determinado (conf. art. 75 inc. 2 de la CN), la magnitud del tributo y proporcionalmente igual en todo el territorio.

Se trata de un impuesto directo sobre el patrimonio de los sujetos pasivos que la norma establece.

Su establecimiento por única vez y en razón de la emergencia sanitaria consecuencia de la pandemia COVID-19; así como la afectación de lo recaudado a fines específicos, no modifica su naturaleza de impuesto; debiendo las normas que establece conformarse a los principios tributarios que la Constitución Nacional dispone.

V. De la prueba documental acompañada en la demanda, surge que la contribuyente Sra. Gabriela Verónica Volij y en carácter de fiduciante, constituyó por escritura pública un trust irrevocable el 20/07/2018, bajo las leyes de New Zealand, siendo el fideicomisario Motion Trust Ltd. En dicho contrato figuran como beneficiarios los Sres. Matías, Sofía y Nicolás Edelstein. Los protectores son los Sres. Héctor Badano, Gustavo Topic y Hernán Gutiérrez Benetti y como asesor de inversiones Christian Fortini.

En el Anexo II se detallan los bienes aportados. Se aclara que la contribuyente no es beneficiaria (Anexo V).

En el Anexo VIII, pto. 25 se establece que es el Fideicomisario el que deberá pagar todo o parte de las cargas o impuestos al capital o a la renta...independientemente del lugar en el que surjan; debiendo pagar con los recursos del fondo fiduciario.

En el Anexo IV de la prueba documental, el contador de la actora informa los aportes realizados al trust irrevocable en fecha 30/12/2019, 31/12/2019, 30/11/20, 1/12/20 y 11/12/2020 por un total de \$438.096.215,59.

VI. Es decir, resulta claro que se trata de un trust irrevocable, ya que los bienes aportados dejaron de ser propiedad de la actora; el trust no puede ser revocado por la aportante, la que no se reservó facultades decisorias sobre la dirección de los bienes ni puede administrarlos. Es el “protector” quien actúa como supervisor o controlador del fiduciario en la adopción e decisiones, las que no se pueden tomar sin su autorización; surgiendo su inclusión de la voluntad de las partes.

Al ser constituido en el extranjero, se rige por la normativa del lugar en que se constituyó.

Por ende, los bienes aportados al trust irrevocable, detallados en el Anexo IV de la prueba

documental, no pueden ser gravados en cabeza de la contribuyente Volij, pues tal como se dijo, al ser aportados al trust irrevocable, dejaron de formar parte del patrimonio de la contribuyente; careciendo a su respecto de capacidad contributiva.

Es una característica del fideicomiso y del trust, que se produce la transmisión del derecho de propiedad del fiduciante al fiduciario, que es dueño ajeno. En el trust coexisten dos propiedades sobre el mismo bien, la del fiduciario en su carácter de propietario legal y la del beneficiario como propietario en equidad. Por lo cual el fiduciante que se ha desprendido de la propiedad de sus bienes, una vez salidos de su dominio, no puede constituirse en sujeto pasivo del tributo en cuestión (en igual sentido se expidió el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3, el 13/8/2004 “Eurnekian, Eduardo”; fallo firme, al haber rechazado la Corte Suprema el recurso de queja el 29/11/2005).

Lo dicho lleva a declarar, en relación a la actora y a los aportes al trust irrevocable referidos en el Considerando precedente, la inconstitucionalidad del art. 3 de la ley 27.605 y del art. 2, del dec. 42/2021.

Por todo lo expuesto y oído el Sr. Fiscal Federal fallo: 1°) Admitiendo la procedencia formal de la acción intentada de conformidad al Considerando II. 2°) Admitiendo la acción meramente declarativa interpuesta, de conformidad a los Considerandos III a VI. En consecuencia y en relación a la actora y a las sumas aportadas al trust irrevocable constituido en New Seland, detalladas en el Considerando V, se declara la inconstitucionalidad del art. 3 de la ley 27.605 y del art. 2 del dec. 42/2021. 3°) Costas por su orden, en razón de las dificultades de la cuestión (conf. art. 68, 2° párrafo del CP Civil). Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese. — Cecilia G. M. de Negre.