

EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO A LAS OPERACIONES FINANCIERAS ESPECULATIVAS “DÓLAR FUTURO”. SU INCONSTITUCIONALIDAD

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

La ley 27346 creó para el año 2016, un Impuesto Extraordinario a las Operaciones Financieras Especulativas (Dólar Futuro), el cual establece para todo tipo de sujetos, ya sean personas humanas, incluyendo sucesiones indivisas, y jurídicas, un gravamen por única vez del 15% de las utilidades obtenidas.

Con la creación de un impuesto especial aplicable sobre los beneficios obtenidos en operatorias especulativas de compra-venta de dólar a futuro se observa la doble incidencia tributaria de este gravamen y el Impuesto a las Ganancias, lo que genera el fenómeno de múltiple imposición sobre una misma capacidad contributiva, que debe considerarse ilegítimo.

Pasaremos a desarrollar sucintamente las razones por las cuales nos pronunciamos por la ilegitimidad del nuevo impuesto.

1. La múltiple imposición es un fenómeno ilegítimo

Todos los hechos jurídicos tienen un determinado y específico contenido, que puede ser ético, político, económico, etc. Por regirse el derecho tributario por el principio de la capacidad contributiva, los hechos jurídicos identificados con el supuesto de hecho definido en la ley tienen siempre un contenido económico. El hecho jurídico abstracto definido como presupuesto objetivo por la ley tributaria tiene siempre su propio contenido que lo caracteriza. El hecho imponible, entonces, recepta a la capacidad contributiva mediante la captación del contenido económico de aquél hecho jurídico.

Un hecho económico puede ser enfocado o analizado desde más de un ángulo, sin que por ello deba perderse de vista la unicidad de su particular contenido económico y peculiar naturaleza jurídica, por lo que dos normas de derecho no podrían válidamente establecer consecuencias superpuestas a partir de un único presupuesto.

No cabe admitir, por ello, que un único hecho jurídico sea aprehendido por dos o más normas tributarias que enfocándolo desde distintos puntos de mira, pretendan establecer consecuencias tributarias en función de cada uno de esos puntos de mira, como si se tratase de hechos independientes.

Por ello, resultan inválidas aquellas normas tributarias que visten con dos ropajes distintos a una única realidad jurídica, lo que es lo mismo que decir a una única realidad económica exteriorizante de una determinada capacidad contributiva, creando la ilusión o dando la apariencia de la existencia de dos hechos imponibles diferentes, resultando, en tal caso, evidente la falta de sustento de la última de dichas normas.

En derecho, no se concibe que un mismo acto jurídico pueda producir efectos contradictorios o superpuestos. Cuando el legislador dicta una ley (norma jurídica), le

Oswaldo H. Soler y Asociados

lleva el propósito de regular una determinada situación que le ofrece su entorno histórico, a la que asigna un preciso efecto de derecho. Por ello quien busque aplicar tal norma debe individualizar ese propósito legislativo, a través de sus palabras, y del espíritu que trasuntan, que constituyen la ratio legal, conforme lo tiene declarado con reiteración la jurisprudencia de nuestros tribunales, incluida la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, invocando la juridicidad de dicha ratio, que revela el análisis de su espíritu. Del razonamiento expuesto se deduce que es uno el efecto jurídico derivado de la ley que se aplica, como criterio general.

De igual manera, al establecerse un impuesto, se presume que un determinado hecho de contenido económico es representativo de la capacidad contributiva del contribuyente, capturándose con la imposición. Ello da lugar al nacimiento de determinados efectos jurídicos pues, al realizarse el hecho imponible previsto en la ley fiscal, emerge de la relación jurídica tributaria la obligación de pagar el impuesto, a cargo del contribuyente. Entonces, la creación de otro impuesto que venga a superponerse con el primero, al producir un nuevo efecto jurídico –el nacimiento de otra obligación tributaria- se encuentra en pugna con el principio de unicidad y uniformidad del Derecho y, además, del principio de la capacidad contributiva de raigambre tributaria. En otras palabras, en el campo del derecho tributario, como disciplina autónoma pero integrada dentro del marco de unicidad que prevalece en el derecho, no se concibe la convalidación de la anarquía, debiendo prevalecer el criterio sistemático que, en el caso, ordena que los actos jurídicos no pueden producir efectos superpuestos. En efecto, un hecho económico (o jurídico) se rige por el principio que asigna a dicho hecho un preciso y único efecto jurídico derivado de la ley por cuyo imperio la nueva norma legal que añade un nuevo efecto jurídico es ilegítima.

La seguridad jurídica es la suma de certeza, legalidad, jerarquía normativa, publicidad, irretroactividad perjudicial de las leyes, interdicción de la arbitrariedad. También lo es la interdicción de la múltiple imposición. El poder de imperio del Estado para crear tributos debe practicarse con ajuste a elementales reglas de convivencia con los ciudadanos. La potestad en materia tributaria no implica el quebrantamiento del derecho, debiendo ejercitarse con adecuación a ciertos límites a fin de no caer en la arbitrariedad. El fenómeno tributario es concebido como una manifestación jurídica, estando sometido el Estado a los límites impuestos por el derecho.

La circunstancia que en razón de esa potestad y de la realización de un determinado negocio se trabe una relación jurídica de naturaleza tributaria que da lugar a una obligación ex lege que, en mérito a la voluntad de los particulares, da lugar, además, a otra relación jurídica privada, no autoriza al Estado a crear múltiples relaciones jurídicas tributarias sobre el mismo negocio pues con ello se estaría convalidando la inseguridad jurídica al quedar expuesto el particular a la arbitrariedad de que los actos que realice por mandato de su voluntad, además de los efectos propios de los mismos, queridos por él, den lugar a otros tantos como pretenda la legislación tributaria.

Admitida la potestad del Estado para crear impuestos, dicha prerrogativa no debe ser practicada sin límite alguno. El sistema tributario para ser tal debe ser orgánico, es decir, armónico. Desde un punto de vista dogmático no cabe en él la anarquía, quedando desterrada la ilegitimidad, la confusión, la desorganización, el caos y el desconcierto. Es ilegítimo aquello que adúltere el derecho. El derecho impone sus reglas y a ellas deben obedecer tanto los particulares como el Estado y este las

subvierte cuando pretende darle a un mismo negocio jurídico más de un efecto tributario.

Una rápida lectura de los hechos impositivos del nuevo impuesto a las operaciones con dólar futuro y del Impuesto a las Ganancias, nos conduce a sostener –sin mayor esfuerzo– que ambos hechos impositivos son sustancialmente análogos, si no idénticos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha establecido como criterio jurisprudencial consolidado que “...la denominación dada al gravamen no es suficiente para definir el carácter de éste....”¹. También ha señalado, que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica: y cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda.

2. Violación del principio de transparencia y legalidad

El nuevo gravamen conculca, además, el principio de transparencia y legalidad, ya que su texto permite que se oculte el verdadero propósito perseguido al sancionarlo ya que, en este caso, bajo la apariencia de buscar la *equidad y el desarrollo social del resto de los ciudadanos*, se dirige, en verdad, a incrementar la recaudación tributaria estableciendo un tributo adicional del 15 % que, encima, **no admite su deducción en el Impuesto a las Ganancias**. Con tal proceder se incurre en desviación de poder, entendido como la falta grave que comete quien infringe el ordenamiento jurídico afectando un interés público concreto y que no está referido sólo a la gestión a cargo de la Administración Pública, sino, además, a la responsabilidad que le cabe al resto de los órganos de poder que representan al Estado, como es el caso de la Legislatura.

Coincidimos con González Navarro² quien sostiene que la “desviación de poder” no es sino la versión administrativa de una unidad jurídica de aplicación del derecho en general “el fraude a la ley” remitiéndose para afirmar su criterio a conceptos vertidos por Jaime Guasp en el libro titulado *Derecho*³, donde bajo el título de “fines jurídicos anormales” estudia este autor lo que él denomina verdaderas enfermedades del derecho, el abuso y el fraude que ataca a todos los ámbitos jurídicos, sosteniendo que mientras que el que abusa del derecho, simplemente lo violenta, el que defrauda el derecho lo que hace en realidad es estafarlo”.

Quien dicta la norma permisiva del ocultamiento de los fines para la que ha sido creada incurre en desviación de poder, porque consciente y deliberadamente persigue un fin distinto del que sabe que le corresponde satisfacer en ejercicio de su potestad tributaria, lo que constituye una infracción al principio de legalidad al encontrarse viciada la finalidad de la norma.

¹ CSJN- “Massey Harris Co.Limited c/Poder ejecutivo de la Pcia.de Buenos Aires” – Fallos T 157 p.62 – Año 1930.-

² GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, “Derecho Administrativo Español” El acto y el procedimiento administrativo. Ed. EUNSA Pamplona Navarra 1997.pag. 438

³ GUASP, Jaime “Derecho” Instituto de estudios políticos Madrid 1971 pags. 370-382 citado por González

El abuso, exceso o desviación de poder implica, en síntesis, violación de los fines establecidos por la ley. En el caso que nos ocupa, la referencia a la ley debe hacerse con relación a la Constitución Nacional y a los principios tributarios que de ella emanan y que han sido desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia.

En dicho contexto, no cabe sino concluir que con la sanción del “nuevo” impuesto se estaría incurriendo no sólo en la arbitrariedad de gravar aquello que tiene vedado en virtud del mandato constitucional, sino además en un abuso por violación de los fines por la evidente contradicción entre la intención declamada y el fin real perseguido por la norma. En este caso, faltaría el necesario ligamen entre la idea de Poder y el debido respeto a los derechos de los particulares pues se estaría omitiendo tener en cuenta que la relación que une a los administrados con el Estado está tutelada por principios fundamentales de rango constitucional, entre los cuales la transparencia ocupa un lugar fundamental.

La ley tiene un fin determinado que cumplir y ese fin debe quedar claramente plasmado en el plexo normativo, en los debates parlamentarios o en las consideraciones que a modo de introducción (“considerandos”, en ciertos casos) justifican su sanción. La norma legal sólo será válida si realiza dicho fin, que es el espíritu que la ha inspirado.

Pero, además, la validez de la norma depende de que el fin que persiga esté legitimado por no encontrarse en entredicho con normas de superior rango.

La Corte Suprema ha tratado el tema (Fallos 250: 491 y Fallos 118:278 “Zacarías Canale”) donde fundado en los artículos 14, 17, 19, 20 y 28 de la Constitución Nacional, los jueces del máximo tribunal dijeron que la Jurisdicción es competente para revisar la oportunidad y conveniencia de las medidas legislativas y administrativas cuando las mismas no tienen relación con sus fines aparentes y que han desconocido con ellas innecesaria e injustificadamente derechos primordiales, reconociendo el desvío de la finalidad perseguida por la norma en el caso concreto.

Los principios de transparencia y claridad son una derivación necesaria del principio de legalidad de rango constitucional. El respeto a dichos principios conduce a darle efectiva virtualidad al derecho a la información consagrado por la Constitución, a la garantía fundamental del derecho de defensa y a la auténtica tutela de la seguridad jurídica. Desde el punto de vista jurídico la transparencia tributaria se dirige a la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes.

3. Retroactividad del nuevo impuesto

Tratándose de impuestos periódicos, es decir en aquellos supuestos en los que el hecho generador está constituido por situaciones duraderas, que se prolongan en el tiempo, una parte importante de la doctrina tributaria admite la validez de las leyes modificatorias dictadas con anterioridad al cierre del ejercicio fiscal, aun cuando sus efectos se retrotraigan a la iniciación del ejercicio en curso, tratándose de presupuestos periódicos.

No compartimos este criterio por entender que, en tales casos, nos encontramos ante una norma retroactiva que afecta derechos adquiridos irrevocablemente, lesionando el principio de libertad, por lo que su aplicación sería inconstitucional.

Los fundamentos de nuestra teoría los hemos desarrollado en nuestra obra "Tratado de Derecho Tributario" T° I, Capítulo VIII, acápite 3. 3.4, Ed. La Ley, Quinta edición, año 2014., pudiendo resumirse la misma en la siguiente conclusión: en aquellos supuestos que dependen del desarrollo de una actividad de carácter permanente, como es el caso del ejercicio del comercio o una profesión, cada uno de los actos que implican el ejercicio de la actividad constituye, por sí mismo, un hecho imponible, fijándose el límite temporal de vencimiento del gravamen al solo efecto de facilitar la determinación y el pago del mismo.

La tendencia del hecho imponible a repetirse, en los impuestos periódicos, no lo priva de individualidad, es decir, cada uno de los hechos de la vida real que reúnan los elementos caracterizadores del presupuesto de hecho definido por la ley tiene virtualidad tributaria propia, dando lugar al nacimiento del hecho imponible y a la correspondiente obligación tributaria. Por razones prácticas, de recaudación o presupuestarias, la ley establece en los impuestos periódicos, generalmente, un tiempo de corte para la determinación de la base imponible y, con ello, el consecuente deslinde del período fiscal dentro del cual el Estado considera delimitado el quantum de la obligación tributaria, la que está determinada por la aplicación de las alícuotas de imposición sobre la sumatoria de los hechos imponibles verificados durante dicho período. **Pero ello no importa desconocer la existencia, dentro de ese lapso, de tantos hechos imponibles como hechos fácticos configurados por la totalidad de los elementos integradores del presupuesto de hecho se hayan verificado.**

Resumiendo, el hecho imponible, según nuestro punto de vista, no está integrado por el elemento temporal y, por ello, la fecha de cierre del ejercicio fiscal no es un elemento constitutivo del hecho imponible. En tal caso la obligación tributaria no nace en ocasión del cierre de tal ejercicio, sino en oportunidad en que se hubieron verificado los elementos que caracterizan al presupuesto de hecho definido por la ley fiscal, es decir, en fecha anterior a dicho cierre.

El perfeccionamiento jurídico del acto y el correlativo nacimiento de derechos y obligaciones, sólo depende de que concurran los elementos esenciales de aquél, sin que para ello se tenga en cuenta si dichos elementos esenciales habrán de repetirse en el tiempo. Es suficiente que, por efecto de la voluntad del hombre, se verifiquen efectivamente, para que el hecho jurídico voluntario nazca. Y cada vez que vuelvan a reunirse los elementos caracterizadores del hecho jurídico estaremos en presencia de tantos otros hechos jurídicos. El elemento constitutivo del hecho jurídico es la tipicidad legal del hecho y del efecto, es decir, su consagración por una norma legal.

En consecuencia, la configuración el hecho imponible o presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, sólo depende de que se verifique el presupuesto fáctico, es decir, que estén reunidas las condiciones objetivas de gravabilidad definidas por la ley fiscal y que tal hecho fáctico se atribuya a un determinado sujeto pasivo. Con ello habrá nacido el hecho imponible y concomitantemente la obligación tributaria y cada vez que este sujeto pasivo realice el mismo hecho por haber concurrido las condiciones de gravabilidad, volverá a nacer el

Oswaldo H. Soler y Asociados

hecho imponible y la obligación a su cargo. Habrá tantos hechos imponibles como actos individuales e independientes haya realizado, siempre que cada uno de ellos se encuentre subsumido en la definición legal de hecho imponible, es decir, en el presupuesto de hecho tenido en cuenta por el legislador fiscal.

En razón de lo expuesto, en nuestra opinión, en cuanto pretenda considerarse alcanzados con un nuevo tributo a los hechos imponibles cuya realización ha sido anterior a la fecha de sanción y publicación de la norma tributaria, aun cuando no se hubiera producido el cierre del período fiscal, estaremos en presencia de un gravamen inconstitucional.

Consideramos que el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho en oportunidad en que se han verificado los extremos previstos en la definición de hecho imponible contenida en la ley fiscal, sin que al “cierre del ejercicio” deba considerárselo como elemento constitutivo del mismo.

Buenos Aires, 17 de Abril de 2017