

ANÁLISIS DE LA LEY 27605 (APORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO) Y NORMAS REGLAMENTARIAS

Considerando el marco legal y las normas reglamentarias, la doctora Tozzini continúa con el análisis del instituto jurídico de este nuevo impuesto con relación a la obligación tributaria.

El Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia (en adelante ASEP) fue sancionado por [ley 27605](#) (BO: 18/12/2020) y promulgada por el decreto PEN 1024/2020 (BO: 18/12/2020). Se reglamentó por [decreto del Poder Ejecutivo 42/2021](#) (BO: 28/1/2021) (en adelante DR) y por la AFIP mediante el dictado de la [RG 4930](#) (BO: 5/2/2021) (en adelante RG AFIP). Asimismo, resulta aplicable la [Comunicación del BCRA "A" 7225](#) (11/2/2021) con vigencia a partir del 12 de febrero del 2021. Y, para un mayor desarrollo, las respuestas dadas por la Dirección Nacional de Impuestos en reunión mantenida con las entidades profesionales del 10 de febrero del presente año (Nº IF-2021-12849643-APN-DNI-MEC) y la [resolución 15/2021](#) de la Secretaría de Hacienda de la Nación (BO: 17/2/2021). Se dispone asimismo la aplicación supletoria de ley 11683 a la que remite, la [ley penal tributaria 27430](#), la [ley del impuesto sobre los bienes personales](#) (en adelante LBP) 23966 y su decreto reglamentario y la [ley del impuesto a las ganancias](#) (t.o. por [decreto 824/2019](#)) (en adelante LIG) y su decreto reglamentario.

En ese marco normativo analizaremos el instituto jurídico sancionado.

I - NATURALEZA JURÍDICA

En publicaciones anteriores he afirmado que la denominación que se efectúa de "aporte solidario" es un mero eufemismo que engaña y oculta la verdadera naturaleza de impuesto con destino específico que ostenta.

En dicha oportunidad sostuve⁽¹⁾ que *"En el marco descripto y en 'emergencia' ya hace unos meses se viene instalando la idea de establecer un impuesto otra vez 'excepcional' o 'extraordinario' o de 'emergencia' para recuperar lo gastado y a gastar con motivo de la pandemia y paliar la menor recaudación experimentada por la baja de la actividad económica. En principio la idea suena razonable, romántica y hasta genera seguimiento."*

"En primer lugar se advierte que al impuesto extraordinario se le ha dado un ropaje con el lenguaje cambiando su verdadera esencia y adjetivándolo como 'solidario' para aparentar y despertar sentimientos altruistas y justificantes de la medida y 'extraordinario' para asegurar que tan tremendo impuesto no volverá a repetirse ni será permanente. Todos eufemismos."

"La cuestión de la sinceridad del lenguaje refiere a la exigencia de buena fe de los actos de gobierno. En este sentido la Corte ha dicho que pese a las denominaciones que puedan darse a las cosas o a los institutos jurídicos son según su esencia y no por su nombre. Así la CSJN en 'Mexicana de Aviación' (2008) tiene dicho 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: cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:498; 289:67 y 318:676)."

"Sintetizando 'aporte' es en el proyecto presentado el eufemismo de 'impuesto'".⁽²⁾

"En efecto, el llamado 'aporte' es un impuesto más allá del nombre (también CSJN 'Horvath'). Ello así porque se lo regula como una obligación impuesta coactivamente por parte del Estado, a través de una ley y con un destino en este caso específico (art. 75, inc. 3, CN) pero en modo alguno es voluntario u optativo conforme la regulación que sobre él se proyecta. En este sentido la CSJN en 'Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de Economía y otros s/amparo' (15/4/2014) ha sido muy clara al expedirse acerca de la naturaleza tributaria y expresamente como impuestos respecto de los derechos de exportación: 'La citada norma define un presupuesto de hecho que al verificarse en la realidad del caso concreto da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones que establece el texto legal. Tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado -justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (Fallos: 318:676)' ... 'Que los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio, mediante leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos en la forma y cuantía que dichas normas establezcan. La característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley, siendo esta fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezca la Constitución, entre otros)."

También ha asumido este temperamento la CSJN en la causa "Ventura"⁽³⁾ (Fallos: 294:152) dándole al pago de diferencias de cambio por compras de pasajes del exterior, obligación establecida por el BCRA, el carácter de impuesto más allá del nomen iuris asignado. Y en "Hermitage"⁽⁴⁾ (Fallos: 333:993).

En efecto, puede afirmarse sin hesitación que el ASEP es un impuesto, puesto que constituye una obligación coactiva (no es voluntaria por más que se le llame aporte solidario) sino impuesta por una ley del Estado con varios destinos específicos. Por otra parte, es idéntico al ISBP al gravar el patrimonio bruto (no neto) solo que sin las exenciones y mínimo no imponible de dicho impuesto.

Una cuestión central es que así lo establece la propia ley, en efecto, en el art. 1 de su texto indica que el ASEP es de carácter "obligatorio". También en el art. 9 de su texto indica que es la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP) el organismo de aplicación del ASEP y, conforme el [decreto 618/97](#) que regula dicho Organismo, es competente solamente en materia de tributos, incluso previsionales y aduaneros, caso contrario resultaría incompetente. Y hasta la facultad para el dictado de normas reglamentarias y ello así por la naturaleza impositiva del ASEP.

Por otra parte, así lo afirman casi todos los legisladores en el debate parlamentario⁽⁵⁾. Cuestión que es importante a la hora de analizar su verdadera esencia tal como lo ha dicho la CSJN: *"Que en cambio resulta esclarecedor acudir ... a las opiniones expuestas por los legisladores con motivo del debate ocurrido en el recinto"* (CSJN, "Horvath" ya citada).

A modo de ejemplo, Schelereth sostuvo que es un impuesto y somete a las provincias al poder central, Schiavoni que es un impuesto y que el aporte es un disfraz, Latorre que es un impuesto con igual hecho imponible que bienes personales y que, el destino no es para la pandemia, Sahad que es un impuesto confiscatorio y retroactivo, Baldani afirmó que es un impuesto, y lo calificó de "manotazo", Torres afirmó que es un nuevo impuesto, Petri sostuvo que es un impuesto, inconstitucional y que hay doble imposición y no es coparticipable, Negri gráficamente sostuvo que es un impuesto de acá a la China, Moreau que es un impuesto como lo fue el Ahorro obligatorio, Mestre que es un impuestazo.

También transcribimos algunas afirmaciones de los Diputados en el debate parlamentario de la ley, según versión taquigráfica: el Diputado Pastorini⁽⁶⁾ (Misiones): *"Estamos en presencia de un nuevo impuesto. Ello es así por cumplir con todas las características que lo integran, a saber: surge de la ley, es coactivo u obligatorio -no es voluntario- y está destinado a un fin público. En suma, es un impuesto. No le busquen la vuelta para sostener lo contrario. Si arrancamos pretendiendo engañar desde el Título, como que en realidad esto no sería un impuesto, sino un pariente cercano que vino de visita, por única vez, y al que tenemos que cobijar tolerando sus buenas intenciones, empezamos muy mal. Estamos, pues, ante un actuar malicioso y tramposo, que resulta inadmisibles para cualquier Estado que se precie de serio y confiable. Pero este detalle no es ingenuo. Al ser un impuesto, le caben todas las garantías constitucionales con que nuestra Carta Magna ampara los derechos de los contribuyentes para defenderse de la voracidad fiscal de gobiernos con tendencias autoritarias"*. El Diputado Sapag (Neuquén) sostuvo: *"En síntesis, podría demostrarse que la aplicación de este impuesto, superpuesta con otros tributos vigentes, como los impuestos sobre los bienes personales y sobre las ganancias, resulta confiscatoria y, por lo tanto, inconstitucional, por absorber una parte importante de la renta y del capital del contribuyente"*. La Diputada Polledo por CABA afirmó: *"En primer lugar, lo que está fuera de toda duda es que no se trata de un aporte solidario. ... Este supuesto aporte es lisa y llanamente un impuesto al patrimonio que vendría a aplicarse sobre los bienes que ya están afectados por el impuesto a los bienes personales. Una persona que ya pagó bienes personales por el 2,5 por ciento, ahora estaría sumando según la escala que le toque hasta un 7,5 por ciento. No existe un registro tan alto en la historia: estamos hablando de una confiscación del 7,5 por ciento de sus propiedades."*

Para mayor ratificación, el propio Estado, en el marco de sus propios actos indica su naturaleza tributaria y de impuesto en forma expresa en la [resolución 15/2021](#) dictada por el Ministerio de Economía, Secretaría de Hacienda (BO: 17/2/2021). En efecto, en sus considerandos afirma: *"Que en la ley 27605 de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia se establece un aporte que deberán ingresar personas humanas y sucesiones indivisas residentes y no residentes en el país por la totalidad de sus bienes comprendidos y valuados de acuerdo con los términos establecidos en el Título VI de la ley 23966 de Impuestos a los Bienes Personales cuando la totalidad de sus bienes no exceda los doscientos millones de pesos (\$ 200.000.000)"*.

"Que a través del artículo 7 de la citada ley 27605 se dispuso que el producido del impuesto será aplicado conforme las prioridades allí establecidas".

"Que en cumplimiento de la citada ley 27605 resulta necesaria la apertura de un nuevo concepto de ingreso tributario en el clasificador de recursos por rubro" (lo destacado pertenece al presente).

Y, en ese orden, resuelve clasificar al ASEP como ingreso tributario sobre el patrimonio: *"Artículo 1.- **Incorpórase** el concepto '11.2.8 Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia' en la clase '11.2 Sobre el Patrimonio' del tipo '11. Ingresos tributarios' del clasificador de recursos por rubros. Artículo 2.- Modifícase la matriz de correspondencia de la clasificación de los recursos por su carácter económico con el clasificador de recursos por rubros de acuerdo con el siguiente detalle: 1.1.1.1.2.0.0. Sobre el patrimonio... 1121 al 1128"* (lo destacado es del presente).

Asimismo, la ley 27605 ([art. 9](#)) le atribuye la aplicación de la ley penal tributaria y, en este punto, el Estado claramente se define por la posición de su naturaleza tributaria. En efecto, la evasión y los demás delitos de la ley 27430 se refieren a "tributos", "beneficios fiscales" o de "obligaciones tributarias" o de "aportes y contribuciones de la seguridad social". Con el criterio pretendido del eufemismo estatal dicha ley no le resulta aplicable y tampoco por el principio de tipicidad penal. Los actos propios rigen para el Estado más que para ningún otro porque incluso garantiza la buena fe y la seguridad jurídica.

Lo mismo sucede con la aplicación supletoria de la ley 11683 que dicho artículo 9 establece ya que siempre se refiere a obligaciones tributarias. Sumada a la constante remisión a leyes de impuestos como la de bienes personales y ganancias.

La realidad y verdadera sustancia de los institutos jurídicos no puede forzarse porque incluso termina perjudicando también a quien lo hace. De todas formas el eufemismo resulta irrelevante: La CSJN ya ha indicado que prevalece la verdadera sustancia. Es un impuesto con destino especial ([art. 75 inc. 3 de la CN](#)).

Pero no es menor la inseguridad jurídica que este eufemismo del Estado genera y la cantidad de controversias y conflictos que arribarán a los tribunales por la falta de sinceridad del lenguaje. Son muchas las cuestiones que derivan de la naturaleza jurídica del ASEP. En efecto, al ser un impuesto, corresponde la deducción conforme la regulación en la LIG. Ahora bien, si el Estado parece impedirlo con el argumento de que no lo es en ese caso, tampoco podrá aplicar las sanciones de las infracciones a las obligaciones tributarias previstas en la ley 11683 (al igual respecto de la ley penal tributaria) ya que el aporte se encuentra fuera de la tipicidad penal al igual que en materia penal tributaria como pretende ni podrá aplicar el procedimiento para la determinación que prevé la ley 11683 para la determinación de los "tributos" ni para su cobro por la vía del juicio de ejecución. Es que no puede coexistir la negación de que es un impuesto y la afirmación para otra cosa que lo es y ser ambas verdaderas al mismo tiempo y en el mismo sentido. La postura del Estado al respecto viola en forma manifiesta el principio de no contradicción de la lógica puesto que pretende que el ASEP sea para una cosa algo y para la otra una distinta, lo que no se concibe. *A contrario sensu* de la afirmación de Parménides se explica el absurdo de la negación de la verdadera naturaleza del ASEP "lo que no es no puede ser" correlato de "lo que es no puede no ser".

En igual sentido en los supuestos en los que la exigencia del ASEP se cuestione por parte de los sujetos alcanzados ante la Justicia ¿resultará aplicable la doctrina de la CSJN referida a los parámetros de confiscatoriedad de tributos? En este punto el Presidente de la Nación⁽⁷⁾ afirmó que *"si fuera un impuesto yo creo que podría ser inconstitucional"*. Cuando no se juega con la verdad la sábana se hace muy corta. Claramente, dada su naturaleza, se aplican al ASEP los principios constitucionales de la tributación.

Y la verdad es que el ASEP es un impuesto ya que se trata de una obligación que nace coactivamente de la ley (obligación *ex lege* característica principal del impuesto), es una obligación de dar una suma de dinero para suministrar fondos al Estado y busca sustentarse en la capacidad contributiva. En todo encuadra en dicha figura. Constituye una exacción coactiva de riqueza.

Partiendo de dicha verdad es que se analizará a continuación el nuevo impuesto ASEP en cuanto obligación tributaria.

II - ANÁLISIS DEL IMPUESTO ASEP

2.1. Características

La ley 27605 comienza, como cuestión preliminar de su articulado, indicando: "Aporte solidario, extraordinario y por única vez vinculado a los patrimonios de las personas humanas". En este orden ya adelanté que se trata de un impuesto extraordinario y parece prometer que no lo replicará en años siguientes como suele pasar con estos impuestos "extraordinarios" que pueblan el régimen tributario argentino al haberse ordinario. Un claro ejemplo de ello, entre muchísimos otros, es el impuesto que también grava el patrimonio en la Argentina llamado impuesto sobre los bienes personales. Más allá de lo afirmado, en el marco de la clasificación de los impuestos que hace la doctrina, se encuadra en los "impuestos de una sola vez" en contraposición a los periódicos.

Es un impuesto con destino específico [art. 75, inc. 3), CN] por lo que podría analizarse si pertenece a la categoría de impuestos con fines extrafiscales.

Al ser al patrimonio -en realidad dice vinculado puesto que quizás no se atreva a afirmar que lo grava por el exceso que ello puede significar en un país donde dicho impuesto ya es grosero y además, a diferencia del derecho comparado, existe- es un impuesto directo originariamente de potestad de las provincias.

Pero a poco que se analice el hecho imponible que describe el legislador se advierte que, peor aún, es un impuesto a los bienes y grava el activo, el patrimonio bruto sin tener en cuenta el pasivo, lo que genera consecuencias más que injustas, irrazonables y violatorias de la igualdad y capacidad contributiva.

Es un impuesto progresivo. Al decir de Jarach⁽⁸⁾ al analizar este tipo de impuesto "el patrimonio como índice de capacidad contributiva pone en evidencia, esencialmente, una riqueza potencial, que puede o no ser actual".

2.2. Hecho imponible

Es sabido que toda obligación tributaria nace al configurarse el hecho imponible (elemento constitutivo) en la realidad en todos sus aspectos.

Naveira de Casanova⁽⁹⁾ lo define con absoluta claridad al afirmar que "el hecho imponible es el particular presupuesto de hecho normativo fijado hipotéticamente por las leyes tributarias, al que se liga como efecto o consecuencia jurídica el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva" y continúa: "es decir, es un presupuesto de hecho, una conducta humana (vgr. Obtener renta, poseer patrimonio, realizar determinado consumo, etc.), cuyo acaecimiento, una vez previsto por la ley y concretado en la realidad, hace nacer la obligación de pago del gravamen".

El hecho imponible contiene diversos aspectos o elementos que lo configuran en efecto, el objetivo o material, el subjetivo o personal, el espacial, el temporal y para algunos el cuantitativo.

El [art. 1 de la ley del ASEP](#) lo define o presenta su aspecto objetivo y subjetivo derivando al art. 2 y también a los siguientes.

El aspecto objetivo del hecho imponible o bien, en palabras de Ferreiro Lapatza⁽¹⁰⁾, el presupuesto objetivo o material del presupuesto de hecho "está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente, aislado de cualquier vinculación personal". Al decir de Naveira de Casanova⁽¹¹⁾: "es el propio hecho, acto, negocio o situación que se está gravando ... sea una renta, el patrimonio o un gasto".

En el caso del ASEP el aspecto objetivo se encuentra regulado en los arts. 1, 2 y 3 de la ley. Es la mera existencia de los bienes -en un sentido de patrimonio bruto, de universalidad- por ello la ley dice "según sus bienes" y agrega "existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley", "por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior ... determinados de acuerdo a las disposiciones de la presente ley". En todos los supuestos indica, respecto de los bienes que refiere a los comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el [Título VI de la ley 23966 de ISBP](#) -si bien se advierten ciertos apartamientos a dicha ley en la reglamentación- independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de su entrada en vigencia. Esto último indica a las claras que no se aplica lo referido a mínimo no imponible que regula la LBP ni tampoco lo referido a bienes exentos.

Abarca también los aportes descriptos en el artículo 3 y la participación en sociedades y demás entes en él descriptos.

Al respecto comenta Mastandrea⁽¹²⁾ que: "al gravar exclusivamente los activos y desatender el nivel de deuda que exterioricen las personas humanas o las sucesiones indivisas, se intenta captar una manifestación parcial de capacidad contributiva de los sujetos alcanzados."

En efecto, alcanzar el patrimonio bruto genera enormes inequidades frente a iguales montos de activos que no dependen de un pasivo. De esta forma no grava capacidad contributiva real y actual a la exigencia del impuesto (CSJN, Fallos: 312:2467).

El aspecto objetivo se complementa con los artículos siguientes de la ley.

Y, en este contexto normativo, no puede dejar de citarse lo dispuesto en el art. 3⁽¹³⁾ que alcanza -conforme lo insinúa el DR y lo interpreta el Estado- no solamente a los bienes referidos a los sujetos pasivos, sino un supuesto de patrimonio objetivo en efecto, sin vinculación con persona alguna o por lo menos con los sujetos que describe en el aspecto subjetivo del hecho imponible, se aparta de lo que indica la propia ley al decir "sus bienes".

En efecto, la ley incluye en la base de determinación los aportes a trusts, fideicomisos, sin aclarar que sean revocables o no si bien parece incluir, al no distinguir, a los irrevocables también. Y esto además, porque el proyecto originario se refería a los bienes de que sean titulares y fue quitado de la ley. Además porque el DR, aclarando cuestiones que la ley no aclara, enfáticamente lo afirma en ese sentido lo que pone en jaque la legalidad. En efecto "reglamentando" el art. 3 de la ley en el art. 2 de su texto indica imperativamente que en esos supuestos los "sujetos deberán declarar como propios" lo que ya no es de su titularidad. Con total mala fe obliga a los sujetos que se encuentran en dicho supuesto a tergiversar la realidad y a mentir contrariando las normas jurídicas aplicables y decir que es de su titularidad o que integra su patrimonio algo que no lo es. El DR va más allá de la ley.

Esta norma además se opone al propio [dictamen de la AFIP DAT 9/2013](#) que interpreta tales aportes irrevocables respecto de la LBP dejándolos fuera de la titularidad de los sujetos respecto de dicho impuesto.

En este sentido comenta Mastandrea⁽¹⁴⁾ que "al pronunciarse sobre un trust constituido conforme a las leyes de Nueva Zelanda, a través de la resolución (SDG TLI) 9/2013 del 9/4/2013 y del Dictamen 9/2013, analizó el tratamiento a dispensar en el impuesto sobre los bienes personales de aquellos bienes que fueron transferidos a un trust irrevocable, concluyendo que: El patrimonio separado que constituye el fideicomiso o trust, lo es tanto del fiduciante como de los beneficiarios y que la normativa del impuesto sobre los bienes personales no establece potestades tributarias sobre el patrimonio en cuestión aplicables a tales beneficiarios, por lo tanto y desde un punto de vista teórico no correspondería considerarlos alcanzados por dicho gravamen en cuanto a tales fondos hasta su efectiva distribución. Ello en tanto tales beneficiarios no cuenten con

facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituyen en los efectivos titulares de los bienes del fondo, en cuyo caso correspondería que el Juez administrativo pertinente aplique, como ya se expresó, el principio de realidad económica consideramos adicionalmente que las mismas pueden violentar el principio de capacidad contributiva al obligar incorporar a la base imponible del gravamen a trusts revocables o figuras similares.”

“Recordemos que el artículo 2 antes reproducido, dispone que: A los fines de lo dispuesto en el artículo 3 de la ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia 27605, 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...”

“Entendemos que las variaciones operadas en exceso o en defecto entre el momento inicial del aporte y el día 18 de diciembre del 2020, debieran considerarse a los fines de conformar la base imponible para el caso de trusts revocables o figuras similares.”

“Lamentablemente, en aquellos casos que las variaciones resulten positivas, el contribuyente podrá ampararse del citado artículo 2 para no gravarlas; mientras que en aquellos supuestos que sean negativas, podrán hacer valer el principio liminar que rige en todo tributo patrimonial.”

“En vista de tales consideraciones, consideramos que la base imponible deberá determinarse considerando la valuación de las participaciones en trust revocables o figuras similares al 18 de diciembre del 2020 y no el monto de los bienes aportados conforme lo pretende el decreto bajo análisis. De otra forma, siempre que las sumas aportadas superen la valuación al día 18 de diciembre del 2020 el impuesto a la riqueza se transforma -en este aspecto- en un tributo a la transmisión gratuita de bienes.”

Cabe aclarar que la Dirección Nacional de Impuestos⁽¹⁵⁾ al ser consultada respecto del art. 3 de la ley y DR ha afirmado esta irrazonable postura en la reunión mantenida en forma virtual el 10/2/2021 con las entidades profesionales al afirmar que: *“El artículo 3 de la ley no exceptúa de su marco de aplicación a los ‘trust irrevocables’ por lo que estos quedan comprendidos dentro de su alcance, debiendo declararse como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes aportados a esa estructura, por un porcentaje equivalente al de su participación al 18/12/20”.*

Puede afirmarse que -con la interpretación efectuada por el Estado Nacional y la reglamentación- en el [art. 3 la ley del ASEP](#) se alcanza un hecho imponible objetivo sin ninguna vinculación con sujeto alguno, sin elemento subjetivo. Sin duda que la ley grava entonces “bienes” y no a un sujeto o persona desnaturalizando así la matriz de toda obligación tributaria que es una obligación personal. Y se aparta de este modo a la doctrina de la CSJN sentada desde la causa “Ana Massoti de Busso c/Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 207:270), *“cuando señaló que si bien la contribución territorial se mide por el valor del bien inmueble, el objeto del gravamen no es el bien en sí mismo, sino la capacidad contributiva de su propietario. Este claro y básico razonamiento resulta aplicable a todo gravamen.”*⁽¹⁶⁾ Claro resulta que esta norma viola la capacidad contributiva del sujeto no titular de los bienes que alcanza de forma manifiesta y por ello luce inconstitucional [[arts. 4, 16, 17, 28, 33 y 75 incs. 2](#)] y [22, CN](#)]. Además, no hay hecho imponible válido porque siempre requiere de una conducta. Se presenta más que como impuesto como un despojo.

El aspecto subjetivo o personal del hecho imponible *“es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según lo dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria”.* *“La unión de esa persona con el elemento objetivo puede venir determinada por diferentes circunstancias. Así, por ejemplo, ser propietario de una finca, ser titular de una explotación o industria, realizar un trabajo, ser titular de un patrimonio...”*⁽¹⁷⁾

En la ley del ASEP se indica, por un lado, en el art. 1 al decir *“según sus bienes”* y en el art. 2 que refiere a las personas humanas y sucesiones indivisas como realizadoras del hecho imponible. Si bien hay un supuesto en el que solo alcanza a las personas humanas dejando fuera a las sucesiones indivisas. En efecto, es en el caso de personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en “jurisdicciones no cooperantes” o “jurisdicciones de baja o nula tributación”. Cuestión que se encuentra regulada en los [arts. 19 y 20 de LIG](#) y [24 y 25 del DRL](#) por lo que tales normas complementan el art. 2 de la ley del ASEP con más la consulta a la lista que elabora a tales fines la AFIP.

Por ende, las personas humanas y las sucesiones indivisas son las que integran el aspecto subjetivo del hecho imponible y que son sujetos pasivos de la obligación tributaria en el caso de los residentes en el país. Si son residentes del exterior lo será el sustituto tributario que regula la ley (art. 2).

Como ya se adelantó, el ASEP con la interpretación dada por el Estado Nacional alcanza presupuestos de hecho carentes de este elemento subjetivo al gravar solamente la existencia de ciertos bienes y alcanzar a sujetos sin vinculación con ellos (caso *trustirrevocables*).

Respecto de los bienes que integran este elemento no debe obviarse la aplicación de los CDI vigentes entre Argentina y los países involucrados cuando ellos procedan. Ello así porque una ley no puede oponerse a su aplicación ya que los tratados internacionales se aplican con supremacía ([art. 31, CN](#)) conforme lo ha resuelto reiteradamente al CSJN (Fallos: 317:1286; 315:1492; 316:1669).

En el mismo artículo describe el *aspecto espacial* del hecho imponible o criterio atributivo de potestad tributaria que, conforme Naveira de Casanova⁽¹⁸⁾, *“es el que hace referencia al ámbito geográfico en que se desarrolla el aspecto material del hecho imponible o en el que surte sus efectos. Es el aspecto que permite ligar la manifestación de riqueza con el sujeto activo de la potestad tributaria, es decir con el ente estatal creador del gravamen. Se puede decir que este aspecto está ligado a lo que podemos denominar ‘soberanía tributaria’. Sirve para determinar la eficacia de la ley en el espacio”.* *“Al igual que las demás normas jurídicas, la norma tributaria busca tener la mayor eficacia posible, dentro de la mayor extensión que se le pueda asignar.”*

Los diversos criterios que los estados pueden adoptar son: el de la territorialidad o fuente que grava los hechos imponibles realizados dentro de las fronteras del país sin importar las condiciones del sujeto. En efecto, de su residencia, nacionalidad, domicilio, etc. El de nacionalidad en este caso, *“la ley establece la vinculación tomando en cuenta la nacionalidad que posee el sujeto, con independencia del Estado en que tenga su residencia habitual o de aquel otro en el cual obtenga sus rentas, posea su patrimonio o realice sus consumos”*⁽¹⁹⁾. El del domicilio aplica la ley tributaria a los sujetos cuyo domicilio fiscal se encuentre en dicho Estado sin importar su residencia. El de la residencia determina la potestad de gravar en base a un criterio de tipo subjetivo referido al lugar en el que reside la persona, es llamado también de renta mundial ya que alcanza los ingresos y bienes de un sujeto mientras que sea residente con independencia del lugar en el que se genera la renta o se encuentran sus bienes.

El aspecto espacial del hecho imponible del ASEP refiere en primer lugar a las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país por la totalidad de los bienes en el país como en el exterior en este punto adopta el criterio de la residencia o renta mundial. Igual status adopta para las personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en "jurisdicciones no cooperantes" o "jurisdicciones de baja o nula tributación", agregando además el criterio de la nacionalidad y finalmente alcanza también a las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior (que no sean las jurisdicciones mencionadas) sin importar su nacionalidad por la totalidad de sus bienes en el país, lo que indica la aplicación del criterio de la fuente.

Respecto de la residencia, la LIG define lo que se entiende en el derecho argentino por "residencia", criterio que se aplica al ISBP y al ASEP. En efecto, la ley 27605 dispone en el art. 2 que, "el sujeto del aporte se regirá por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019."

Respecto de la residencia deben aplicarse en el supuesto de ser procedentes los criterios insertos en cada CDI por ser normas superiores ([art. 31, CN](#)).⁽²⁰⁾

Como puede advertirse, el ASEP coloca en igual situación de sujetos residentes a los efectos de este aporte a los que no lo son por el solo hecho de tener nacionalidad argentina si su domicilio o residencia se encuentra en "jurisdicciones no cooperantes" o "jurisdicciones de baja o nula tributación". Crea así una ficción jurídica que no admite prueba en contrario al margen de la realidad y de la ley (LIG) que regula los aspectos relativos a la residencia. Hace lo mismo con los sujetos que perdieron la residencia fiscal en el país con posterioridad al 31/12/2019 conforme la ley aplicable (LIG t.o. 2019). En estos supuestos, avasalla así el derecho de propiedad ([art. 17 CN](#)) de tales sujetos por alterar un derecho y status adquirido conforme a la ley vigente al 31/12/2019 (CSJN "José Horta", Fallos: 137:47, año 1922). Viola entonces la legalidad por irretroactividad ([arts. 17, 19, CN](#)) y en este sentido la doctrina de la CSJN (en "[Nación AFJP SA c/Tucumán](#)"⁽²¹⁾, Fallos: 329:1554, año 2006). Viola además la seguridad jurídica [[arts. 33 y 75, inc. 22, CN](#)]. Y por otra parte adopta un nuevo criterio atributivo de potestad tributaria en el derecho argentino, el de la "nacionalidad", que puede ser válido siempre y cuando no se aplique con retroactividad como es el caso.

Igual temperamento retroactivo adopta y esta vez aun con mayor gravedad el art. 8 del decreto reglamentario respecto de las sucesiones indivisas iniciadas a partir del 1 de enero de 2020 inclusive, disponiendo que estas deberán regirse, a los fines de la determinación del aporte, por la residencia del o de la causante al 31 de diciembre de 2019. Esto sin duda afecta el estatus de residente del exterior de la sucesión indivisa que a partir de dicha fecha puede no ser tal.

El *aspecto temporal* del hecho imponible es el momento en que el legislador tiene por realizado el hecho imponible, ya sea en un solo instante (instantáneo), a la manera de una foto o bien a lo largo de un período o ejercicio en el final del mismo (de ejercicio), a la manera de una película. Realizado el hecho imponible, nace la obligación tributaria y, por ello, en la terminología del derecho tributario español, el "devengo del tributo". Este elemento es de gran importancia porque fija la ley aplicable, lo que permitirá analizar si hay retroactividad propia o impropia.

En el ASEP el aspecto temporal se encuentra previsto en los [arts. 1, 2, 9 y 10](#) y se advierte que es instantáneo, es la foto de todos los bienes al 18/12/2020. En efecto refiere al instante de "sus bienes -y de los que ya no lo son por el art. 3 de su texto-existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley". Asimismo, debe mencionarse el art. 10 que indica la vigencia: "La presente ley comenzará a regir el día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina". Ello ocurrió el 18/12/2020 o sea que la foto es a esa fecha. Sin embargo, conforme al art. 9 de la ley, la AFIP puede apartarse del aspecto temporal del hecho imponible en base a una presunción de maniobra elusiva del gravamen. En efecto se encuentra regulada una norma antielusiva especial para el impuesto encuadrada como presunción *juris tantum* que permite, con gran discrecionalidad a favor del organismo de aplicación, "cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación". Esta cláusula antielusiva se opone a la propia ley que establece el aspecto temporal del hecho imponible en el 18/12/2020. Antes no hay obligación tributaria puesto que solo nace con el acaecimiento del hecho imponible en todos sus aspectos, entre ellos, el temporal que genera el "devengo". Dicha cláusula no puede pretender aplicarse con fines penales porque el dolo no puede basarse en una presunción ([art. 18, CN](#)). Asimismo, su redacción es deficiente puesto que no aclara cómo se cuentan los días y puede generar conflictos entendiendo que son corridos por la aplicación del CCyCo. o hábiles por la ley 11683. Considero lo primero porque lo segundo sería más que irrazonable, más aún por la escasez de días hábiles durante el 2020 (suspensiones de plazos por Pandemia) al punto que llevaría esa fecha y facultad del Fisco a tiempos incluso anteriores a la existencia de la Pandemia.

Esta norma es reglamentada por los [arts. 9 del DR](#) y [10 y 11 de la RG AFIP](#). En efecto, el primero, con la excusa de reglamentar dicha cláusula -otra vez sin ley que lo prevea- faculta a la AFIP a establecer regímenes de información (carga pública que debe establecerse por ley conforme [arts. 7 y 19 de la CN](#)).

Y así, por la sola indicación de un decreto y sin ley, la AFIP dispone tales regímenes en la RG. Tan evidente es el apartamiento a la ley del ASEP ([arts. 17 y 19 CN](#)) que incluso obliga a informar a sujetos exentos y además respecto de fechas anteriores al aspecto temporal del impuesto (20/3/2020) e incluso más allá de los 180 días (en la interpretación expuesta llega al 20/6/2020⁽²²⁾) excepto que se entiendan hábiles -lo que luce irrazonable- previstos en la cláusula antielusiva de la ley. Y reitero, sin ley, lo que resulta a todas luces inconstitucional.

El *aspecto o elemento cuantitativo* para parte de la doctrina constituye otro aspecto del hecho imponible (Jarach, Naveira de Casanova) y para otros se encuentra fuera de él (Villegas), pero en todos los casos integra la exigencia del principio de reserva de ley. Indica la medida del hecho imponible. Este elemento puede ser fijo o variable. En los primeros, la ley lo estipula sin variar mientras que en los segundos puede ser más o menos intenso en su cuantía y, a la vez, puede ser progresivo, regresivo o proporcional. El variable se integra por una base imponible y alícuota. Permite ser la correcta medida de la capacidad contributiva (la que debe ser real y actual). En este sentido Naveira de Casanova⁽²³⁾ efectúa un comentario muy clarificador: "cabe concluir que la base imponible no debería incluir elementos extraños a la determinación de la capacidad contributiva, ni una manifestación de capacidad contributiva ajena a las que fue contemplada en el hecho imponible gravado."

Dicho elemento en la ley del ASEP es variable y progresivo y está regulado en los arts. 1, 2, 3 y 4. En primer lugar, el art. 2, inc. a) dispone: "por la totalidad de sus bienes" (sea en el país y en el exterior o solamente en el país según el caso) "comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el Título VI de la ley 23966" (LBP) "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". Es decir, toma como base a la totalidad de los bienes según el tratamiento que hace la ley 27605 con independencia de que estén exentos en la LBP y de mínimos no imponibles en ella. En este punto se advierte que expresamente este elemento se encuentra regulado en los arts. 4 y 5 de la ley y toma como base "el valor total de los bienes" en efecto no dice de "sus bienes" ello para receptor y hacer posible la aplicación del art. 3 de dicho texto legal -con la

reglamentación del DR y la interpretación del Estado Nacional- (el que avasalla toda capacidad contributiva -arts. 4, 14, 16, 17, 28, 33 y 75 inc. 2 y 22 de la CN- actual -conf. CSJN "Marta Navarro Viola de Herrera Vega c/DGI"⁽²⁴⁾ del 19/12/1989, Fallos: 312:2467; "San Telmo SAAIC c/Nación Argentina s/acción declarativa" Fallos: 319:1726 "Hermitage"⁽²⁵⁾ del 15/6/2010, Fallos: 333:993 y "Diario Perfil"⁽²⁶⁾ de 2014).

Dentro de dicha base se encuentran también los créditos de los sujetos obligados a su favor por anticipos, pagos a cuenta, retenciones y percepciones de impuestos. Y la injusticia de alcanzar activo sin descontar pasivo apartándose de la capacidad contributiva real.

La ley toma la base del universo de bienes sin las exenciones de la LBP ni de ninguna otra norma. Así lo aclaró la Dirección de Impuestos en consulta al respecto por las entidades profesionales en reunión mantenida en forma virtual en fecha 10/2/2021 que, al ser consultada al respecto, sostuvo: *"resultan alcanzados por el aporte los bienes que pudieran gozar de alguna exención frente al impuesto sobre los bienes personales, tanto en la propia ley del tributo que lo rige, como así también si aquella emana de leyes especiales"*. Esto último frente a la consulta respecto de la ley 19640 de exención del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, o por bienes existentes en dicho territorio.

La ley 27605, en el hecho imponible, alcanza a todos los bienes (aspecto objetivo) y en el art. 2 regula una exención en los siguientes términos: *"Quedan exentas de este aporte las personas mencionadas en el artículo 2 cuando el valor de la totalidad de sus bienes no exceda de los doscientos millones de pesos (\$ 200.000.000), inclusive. Cuando se supere la mencionada cifra, quedará alcanzada por el aporte de la totalidad de los bienes, debiendo ingresarlo de conformidad a lo dispuesto en los artículos 4 y 5."* O sea que si en un centavo ya se supera dicho monto se tributa incluyéndolo en la base de cálculo. Sin embargo, al estar regulado como una exención, el hecho imponible del ASEP se genera cualquiera sea el monto del bien o bienes de los sujetos alcanzados. Solo que hay una norma exentiva que neutraliza la consecuencia jurídica del pago en los casos en que tales bienes no excedan de \$ 200 M.

Respecto de la tributación del ASEP en el caso de la sociedad conyugal, como la ley nada regula en forma especial al respecto, habrá que remitirse a la LBP y su DR y las disposiciones del CCyCo. En este sentido, la Dirección Nacional de Impuestos en reunión mantenida con las entidades profesionales ya citada sostuvo: *"los integrantes de la sociedad conyugal deben atribuir los bienes, a los fines del Aporte, de conformidad a la atribución que realizan para la liquidación del impuesto sobre los bienes personales."*

Ya se mencionó que integran la base imponible del ASEP, conforme el art. 3, los aportes a trusts, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades (con igual alcance respecto de las Sociedades por Acciones Simplificadas SAS⁽²⁷⁾) u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley, en efecto, tanto revocables como irrevocables. Criterio que se sustenta en forma expresa por lo dispuesto en el art. 2 del DR al indicar que deben declararse como propios aunque ya no lo sean.

Asimismo, el DR quita de la base imponible de tales bienes, conforme el art. 4 de su texto, a los objetos personales y del hogar al disponer: *"Los bienes a los que se refiere el inciso g) del artículo 22 del Capítulo II del Título VI de la ley de impuesto sobre los bienes personales 23966, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, no se considerarán a los fines de determinar los bienes comprendidos en las disposiciones de la ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia 27605."*

En punto a la base imponible se encuentran normas novedosas en el DR -no reguladas en la ley- como es el caso de lo referido a la valuación de las acciones o de participación en sociedades del país. Y en este punto puede advertirse que, si bien en algún supuesto puede ser a favor del contribuyente, se aparta del aspecto temporal del hecho imponible (al 18/12/2020) o bien de lo que dispone en el art. 2 de su texto que deben ser valuados conforme a la LBP (valuación que es al 31/12/2020). Es que en este punto tampoco la ley es precisa y de algún modo resulta contradictoria. Y así establece que respecto de dicha valuación los sujetos alcanzados *"podrán optar por considerar: a. la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad correspondiente al 18 de diciembre de 2020, conforme la información que surja de un balance especial confeccionado a esa fecha, o b. el patrimonio neto de la sociedad del último ejercicio comercial cerrado con anterioridad a la fecha indicada en el inciso precedente."*

"La opción prevista en el párrafo anterior no podrá ser ejercida si la incorporación de las acciones o participaciones valuadas de acuerdo con el inciso b) precedente no arroja aporte a ingresar, debiendo, en ese supuesto, valuarse en los términos del inciso a)."

"El o la accionista, socio o socia o partícipe que hubiera modificado el porcentaje de su participación entre la fecha de cierre del último ejercicio comercial cerrado con anterioridad al 18 de diciembre de 2020 y esta última fecha, no podrá ejercer la opción descrita en el inciso b) del primer párrafo."

"En el supuesto que un mismo sujeto tuviera participaciones en distintos entes, una vez ejercida la opción de este artículo, esta será de aplicación para la totalidad de su tenencia accionaria o participación en el capital de las sociedades."

"Las sociedades o entidades emisoras estarán obligadas a suministrar la información requerida para la valuación, de conformidad con el presente artículo".

Asimismo, extiende este criterio respecto de las empresas unipersonales al disponer en el último párrafo: *"Las disposiciones del presente artículo, en lo pertinente, también resultarán de aplicación cuando se trate de los sujetos mencionados en el inciso d) del artículo 53 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, que confeccionen balances en forma comercial"*.

La opción se encuentra regulada con ciertas limitaciones en efecto el principio general que prevalece es el del supuesto del inc. a) y solamente el del inc. b) en el caso que efectuando la valuación de ese modo surja ASEP a ingresar y que no se hayan efectuado modificaciones en la participación accionaria del sujeto obligado en alguna de las sociedades que integra en el plazo que indica la ley. Y, adoptada una forma "a" o "b", debe utilizarse la misma en todos los casos para ese sujeto respecto de cualquier sociedad o empresa unipersonal cuya participación accionaria deba valorar.

La norma reglamentaria presenta una regulación irrazonable en especial por la imposibilidad material en el cumplimiento de las fechas para la elaboración por parte de las sociedades de un balance especial al 18/12/2020 con los plazos de los pasos necesarios para arribar a ello. En efecto, luce como una pretensión de imposible cumplimiento.

Respecto a la valuación de los bienes, la RG AFIP establece en el art. 2 de su texto que: *"Esta Administración Federal pondrá a disposición de los sujetos alcanzados la información requerida a los efectos de realizar la valuación de los bienes (cotización de divisas, valuación de automotores y motovehículos, entre otros datos), de acuerdo con lo establecido en los artículos 2 y 3"*

de la ley, en el micrositio 'Aporte Solidario y Extraordinario' (<http://www.afip.gob.ar/aporte-solidario/>) obrante en el sitio 'web' institucional. Asimismo, dichos datos se encontrarán incorporados al sistema informático que deben utilizar los contribuyentes a los fines de confeccionar la declaración jurada determinativa del aporte solidario y extraordinario. La totalidad de la documentación respaldatoria referida a la valuación de los bienes deberá encontrarse a disposición de este Organismo".

El aspecto cuantitativo del ASEP, tal como adelanté en el presente, es *ad valorem* puesto que se regula con una alícuota sobre una base imponible y escalas y es de tipo progresivo. Así se desprende de los arts. 4 y 5 de la ley⁽²⁸⁾. En el trabajo anterior citado de mi autoría⁽²⁹⁾ sostuve: "Este impuesto al igual que el ya vigente sobre los Bienes personales conforme la ley de emergencia 27549 de 2019, viola la igualdad (art. 16 CN) por el establecimiento en forma diferencial de mayores alícuotas con relación al patrimonio del exterior puesto que no guarda ningún criterio diferenciador de razonabilidad y de respeto de una posible capacidad contributiva que sería lo único que lo tornaría legítimo. En efecto, la radicación de los bienes no indica en modo alguno un diferente criterio de capacidad contributiva. Obedece solamente a una decisión del titular de los mismos en cuanto al posible rendimiento y resguardo de su capital. La elección viola además la razonabilidad (art. 28 de la CN) porque parece tener solamente un móvil sancionatorio de un peor trato respecto del sujeto que decidió confiar más sus ahorros en el exterior que en un país cuya moneda cada vez más pierde su valor y no hay seguridad jurídica. Y la violación a la razonabilidad se agudiza aún más frente a la ausencia del Estado en la protección del valor de la moneda. Obligación que incumple y del que está expresamente obligado el Congreso de la Nación (art. 75 inc. 19 CN).

Innumerables son los ejemplos que podrían expresarse al respecto calculando alícuotas diversas por la localización de los bienes sobre igual base imponible lo que permitiría arribar a resultados más que injustos y totalmente alejados de criterios de capacidad contributiva permitiendo así que el absurdo lo explique todo.

Claramente existe violación a la igualdad en la ley del impuesto que se proyecta puesto que no existe razonabilidad en las categorías elaboradas en base a la ubicación de los bienes. Solamente pueden establecerse distingos en base a criterios fundados de diversa capacidad contributiva. Así lo ha sostenido la CSJN (Fallos: 138:313; 270:270). El criterio diferenciador es arbitrario en forma manifiesta."

Sin perjuicio del comentario efectuado, que ratifico en el presente, analizaré lo dispuesto al respecto por el plexo normativo que regula el ASEP en este punto.

En efecto, la ley (art. 5) establece la posibilidad de evitar esa alícuota más gravosa y sin tramos respecto de los bienes del exterior si el sujeto procede a repatriar un mínimo del 30% que se calcula sobre las tenencias en moneda extranjera y activos financieros del exterior. En ese marco la ley define lo que entiende por "repatriar" y el DR y la RG AFIP regulan lo referido a formas, plazos y destinos. Se aclara que conforme lo dispone la ley, al repatriar ese 30% sobre dicha base el beneficio alcanza también a los bienes del exterior no repatriables (caso de los bienes inmuebles). Así, por otra parte, lo ha indicado la propia Dirección Nacional de Impuestos en reunión del 10/2/2021 ya citada al sostener: "La repatriación del 30% de los activos financieros ocasiona que el 100% de los bienes situados en el exterior queden alcanzados por la tabla prevista en el artículo 4 de la ley".

Asimismo, resulta aún más violatorio de la igualdad el caso ya citado de los sujetos que ni siquiera pueden optar por la repatriación. En este punto aún es más evidente la irrazonabilidad de la ley. Lo que se encuentra avalado por el criterio de la propia Dirección Nacional de Impuestos en reunión citada: "En el supuesto de que el aportante no tuviera activos financieros en el exterior, y resultare titular de bienes en el exterior, por estos últimos deberá determinar el aporte tomando en consideración la tabla contenida en el artículo 5".

El criterio de diferenciación es arbitrario y sin ninguna relación con la capacidad contributiva. Violación a la igualdad que reitera el DR al disponer en el párrafo quinto del art. 4 que: "En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del aporte en los términos del artículo 5 de la ley 27605, los sujetos del inciso a) del artículo 2 de esa ley deberán ingresarlo de conformidad con lo normado en el artículo 4 de la citada norma legal."

El ASEP prevé que si los bienes están situados en el exterior, el impuesto es mucho más gravoso excepto que se proceda a la repatriación (art. 5 de la ley).

Al respecto de la "repatriación" las normas aplicables son: de la ley, el art. 6 que dispone: "Se entenderá por repatriación, a los fines del artículo anterior, el ingreso al país, dentro de los sesenta (60) días, inclusive, contados desde la entrada en vigencia de esta ley, de: (i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior, y (ii) los importes generados como resultado de la realización de activos financieros en el exterior, que representen como mínimo un treinta por ciento (30%) del valor total de dichos activos. El Poder Ejecutivo nacional podrá ampliar en otros sesenta (60) días el mencionado plazo."

"Una vez efectuada la repatriación, los fondos deberán permanecer, hasta el 31 de diciembre de 2021, depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526 y sus modificaciones, o afectados, una vez efectuado ese depósito, a alguno de los destinos que establezca el Poder Ejecutivo nacional."

"A esos fines, se consideran activos financieros del exterior, aquellos mencionados en el tercer párrafo del artículo 25 del Título VI de la ley 23966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias."

Por su parte, el DR dispone al respecto: Art. 5: "El plazo de repatriación al que hace referencia el artículo 6 de la ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia 27605 debe computarse en días hábiles administrativos". Lo que indica que dicho plazo vence el 22/3/2021.

El art. 6 del DR dispone el destino que puede darse a los fondos repatriados en el porcentaje indicado por la ley y las condiciones para acceder a dicho "beneficio de alícuota": "Quedan exceptuados de las disposiciones del artículo 5 de la ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia 27605 los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 2 de ese texto legal, que hubieren repatriado fondos en el plazo señalado en el artículo anterior, que representen, por lo menos, un TREINTA POR CIENTO (30%) del valor total de los activos financieros en el exterior."

"La excepción indicada se mantendrá en la medida en que esos fondos permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras), en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526 y sus modificaciones, hasta el 31 de diciembre de 2021 inclusive, o, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos:

a. Su venta en el mercado único y libre de cambios, a través de la entidad financiera que recibió la transferencia original desde el exterior.

b. La adquisición de obligaciones negociables emitidas en moneda nacional que cumplan con los requisitos del artículo 36 de la ley 23576 y sus modificatorias.

c. La adquisición de instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva que establezca el PODER EJECUTIVO NACIONAL, siempre que así lo disponga la norma que los regula.

d. Se aporte a las sociedades regidas por la ley General de Sociedades 19550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, en las que el o la aportante tuviera participación a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27605 de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia y siempre que la actividad principal de aquellas no fuera financiera.⁽³⁰⁾

"En el supuesto mencionado en el inciso d) precedente, los sujetos que hubieran recibido los mencionados aportes no deberán distribuir dividendos o utilidades a sus accionistas o socios o socias, en los términos de los artículos 49 y 50 de la ley del impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, desde la entrada en vigencia de la presente reglamentación y hasta el 31 de diciembre de 2021, inclusive."

"Cuando los fondos que se hubieren depositado se destinaren, en forma parcial, a alguna de las operaciones mencionadas en los incisos precedentes, el remanente no afectado a estas últimas deberá continuar depositado en las cuentas y hasta el 31 de diciembre de 2021, inclusive."

"En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del aporte en los términos del artículo 5 de la ley 27605, los sujetos del inciso a) del artículo 2 de esa ley deberán ingresarlo de conformidad con lo normado en el artículo 4 de la citada norma legal."

"Las disposiciones de este artículo resultarán procedentes cuando los fondos y los resultados, derivados de las inversiones mencionadas en el segundo párrafo -obtenidos antes del 31 de diciembre de 2021 inclusive- se afectaren a cualquiera de los destinos mencionados en este y en las condiciones allí establecidas, incluso, de manera indistinta y sucesiva a cualquiera de ellos".

Asimismo, debe aclararse, según surge de la ley, que el 30% a repatriar se mide tomando como base de la totalidad de los bienes situados en el exterior del sujeto solamente las tenencias en moneda extranjera (en cuenta o declaradas como tenencias allí situadas) y los activos financieros y no se incluyen en la base los bienes no repatriables como es el caso de los inmuebles. Sin embargo, la repatriación de ese 30% beneficia a todos los bienes incluso a los no repatriables. El DR se ocupa de precisar lo que a los fines de la ley se entiende por "activo financiero" y lo que queda fuera de ello si bien la ley remite en este punto a la regulación vigente en el ISBP. Así dispuso en el art. 6: "A esos fines, se consideran activos financieros del exterior, aquellos mencionados en el tercer párrafo del artículo 25 del Título VI de la ley 23966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias". Lo que incluye como activo financiero a las participaciones en sociedades del exterior.

Por su parte, también el DR dispone en el art. 7: "A los fines previstos en el tercer párrafo del artículo 6 de la ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia 27605, en el caso de 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, se entenderá que no constituyen activos financieros cuando las entidades, sociedades o empresas constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior, en forma directa o indirecta, realicen principalmente actividades operativas, entendiéndose que dicho requisito se cumple cuando sus ingresos no provengan en un porcentaje superior al CINCUENTA POR CIENTO (50%) de rentas pasivas, en los términos del artículo 292 del Anexo del decreto 862 del 6 de diciembre de 2019."

"Sin perjuicio de ello, se presumirá que se trata de un activo financiero cuando dicha participación no supere el DIEZ POR CIENTO (10%) del capital de la entidad, sociedad o empresa constituida, domiciliada, radicada o ubicada en el exterior."

"En el caso de créditos y todo tipo de derecho del exterior susceptibles de valor económico, no se consideran incluidos aquellos créditos y/o derechos del exterior vinculados a operaciones de comercio exterior realizadas en el marco de actividades operativas."

"Adicionalmente, tampoco están comprendidos en la definición de activos financieros los créditos y garantías, derechos y/o instrumentos financieros derivados, afectados a operaciones de cobertura que presenten una estrecha vinculación con la actividad económico-productiva y/o se destinen a preservar el capital de trabajo de la empresa en la que los sujetos alcanzados por el aporte extraordinario tuvieron participación".

Por su parte la RG AFIP establece el procedimiento para efectivizar la repatriación en el inc. C art. 3 de su texto: "A efectos de la repatriación a que se refiere el artículo 6 de la ley por parte de los sujetos alcanzados, se entenderá por activos financieros situados en el exterior a la fecha de entrada en vigencia de la ley a los mencionados en el tercer párrafo del artículo 25 del Título VI de la ley 23966 del impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y con el alcance de lo dispuesto por el artículo 7 del decreto 42/21."

"La repatriación estará sujeta a los siguientes términos y condiciones:

1. Al momento de efectuar la repatriación se deberá advertir a la entidad financiera que consigne la leyenda 'Repatriación Aporte Solidario' en el campo libre de 140 posiciones que posee la Transferencia Bancaria Internacional (Campo 70 del mensaje Swift MT103). De igual manera deberá asegurarse la existencia de la mencionada leyenda en el mismo campo cuando se efectúe la transferencia desde un home banking.

2. Los fondos repatriados deberán:

a) Permanecer depositados hasta el 31 de diciembre de 2021 en una cuenta abierta a nombre de su titular, en entidades financieras regidas por la ley 21.526 y sus modificaciones, conforme a lo establecido por el artículo 6 del decreto 42/21 y las condiciones que determine el Banco Central de la República Argentina, o

b) Permanecer afectados, una vez efectuado ese depósito, a alguno de los destinos dispuestos por el artículo 6 del precitado decreto.

3. A los efectos del cómputo del plazo dispuesto por el artículo 6 de la ley, se considerará como fecha de ingreso al país el día de acreditación en la cuenta de destino.

4. A los efectos de la determinación del porcentaje establecido por el primer párrafo del artículo 6 de la ley 27605, se considerará como 'monto repatriado' a la suma efectivamente acreditada en la cuenta correspondiente.

5. Los sujetos que realicen la repatriación deberán confeccionar un informe especial extendido por contador público independiente matriculado encuadrado en las disposiciones contempladas por el Capítulo V de la resolución técnica (FACPCE) 37 -Normas sobre otros encargos de aseguramiento-, con su firma certificada por el consejo profesional o colegio que rija la matrícula, quien se expedirá respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de la totalidad de los activos situados en el exterior.

6. El informe especial previsto en el punto 5., la documentación emitida por el banco interviniente respecto de la acreditación del depósito (existencia, titularidad y lapso exigido), como asimismo la documentación respaldatoria del destino dado, en su caso, a los fondos depositados, y aquella que acredite la razonabilidad, existencia y legitimidad de la totalidad de los activos situados en el exterior, deberán estar a disposición del personal fiscalizador de este Organismo, inclusive en formato digital, y podrá ser solicitada su presentación a través de requerimientos fiscales electrónicos.”

Asimismo, en este punto también hay que aplicar para la repatriación en una cuenta de un banco del país la [Comunicación del BCRA "A" 7225](#) con vigencia a partir del 12 de febrero del 2021 que regula todo lo relativo a ello.

De lo que se desprende que siempre habrá que ingresar al país un monto un poco mayor del 30% para que no se pierda el beneficio por cualquier descuento que pueda efectuar la entidad bancaria interviniente.

No puede dejar de mencionarse en este punto que la norma reglamentaria incorpora sin ley una nueva exigencia a los contadores públicos referida a la presentación del informe de dichos profesionales para que se expidan en cuestiones que pueden ser ajenas a su total conocimiento en el caso que el contribuyente no le haya suministrado dicha información y por otra parte también sin ley viola el secreto profesional. Por lo expuesto la RG AFIP luce como un acto administrativo nulo ([arts. 7, 14 ley 19549](#)) sin ley (arts. 17 y 19 CN) y se aparta de normas superiores que lo regulan y tutelan (L. nacionales y provinciales que reglan el ejercicio profesional, códigos de ética, códigos penal y procesal penal de la Nación) y por ello la RG luce violatoria del principio de supremacía legal contenido en el art. 31 de la CN.

Otra cuestión no menor a analizar a la hora de la repatriación será evaluar su costo por la diferencia de cambio y los impuestos que gravan las transferencias en las cuentas bancarias sin ley que las exima.

2.3. Sujetos pasivos del ASEP

Sabido es que sujeto pasivo de la obligación tributaria es el que, conforme a la ley de cada impuesto, es el obligado al pago del mismo, ello con independencia de quien es el realizador del hecho imponible o el que en la mayoría de los casos se ubica en el aspecto subjetivo del hecho imponible. En la generalidad de los casos coincide como es el supuesto del contribuyente⁽³¹⁾ pero en otros no como es el caso de los sujetos ajenos a la realización del hecho imponible y, por ello, fuera de su aspecto subjetivo pero que la ley los indica como sujetos pasivos al lado del contribuyente (solidarios) o en su lugar (sustitutos).⁽³²⁾

La ley del ASEP regula como sujetos pasivos, por un lado, a los contribuyentes. Es el caso de las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país. Y, por el otro, a los responsables sustitutos que reemplazan y deben ingresar el ASEP en sustitución de los contribuyentes “residentes del exterior” respecto de personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en “jurisdicciones no cooperantes” o “jurisdicciones de baja o nula tributación” y personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior fuera de dichas jurisdicciones. Si bien podrán darse también supuestos de responsables solidarios conforme la regulación supletoria que prevé al respecto la ley 11683 ([arts. 6 y 8](#)).

Respecto del sustituto tributario del sujeto residente en el exterior, la ley (art. 2) dispone que son tales y por tanto los obliga y erige como sujetos pasivos del ASEP a las personas humanas -el proyecto originario preveía también las jurídicas que en la ley quedaron fuera con lo cual la violación a la igualdad es manifiesta por ejemplo respecto de la participación accionaria en sociedades del país de sujetos del exterior- residentes en el país, explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al aporte, que pertenezcan a los sujetos mencionados en el segundo párrafo del inciso a) o en el inciso b) del art. 2 y delega tales exigencias en las normas que al respecto establezca la AFIP. No debe olvidarse que para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, en especial si no coincide con el contribuyente realizador del hecho imponible, el principio de legalidad es irrenunciable y por ello solamente son tales los que encuadran en la situación que describe la ley (en el caso del ASEP, el art. 2).

Como puede advertirse la ley del ASEP relaciona la selección del sustituto por la vinculación con los bienes, no con el sujeto del exterior.

Al respecto, el DR dispone, en el art. 3, que en el caso de existir varios sujetos con tales características, los sujetos sustituidos realizadores del hecho imponible personas humanas de nacionalidad argentina residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación o en países no cooperantes y las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior, deberán designar a uno solo el que actuará respecto de todos los bienes. Así dispone: “*Los sujetos mencionados en el segundo párrafo del inciso a) o en el inciso b) del artículo 2 de la ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia 27605, deben designar un único o una única responsable sustituto o sustituta a los efectos de cumplir con las obligaciones pertinentes a la determinación e ingreso del aporte.*”

El DR se aparta de la letra de la ley y pretende alcanzar como sujeto pasivo sustituto a aquellos que no encuadran respecto de los bienes en la situación descrita en el art. 2. Seguramente el Poder Ejecutivo estableció esa exigencia *contra legem* para asegurarse el ingreso del ASEP sobre todos los bienes del sujeto y, en especial, para que se garantice la aplicación de la alícuota progresiva. Pero eso es función del legislador. Por su parte, la Dirección Nacional de Impuestos en reunión mantenida con las Entidades Profesionales en forma virtual en fecha 10/2/2021, afirmó al respecto de esta cuestión que: “*La disposición reglamentaria tuvo en miras evitar, por un lado, el posible ahuecamiento de la base del aporte, toda vez que si se consideraran las tenencias individuales de cada posible responsable sustituto podría no arrojar aporte a ingresar, como así también, los problemas relativos al fraccionamiento y cómputo del monto mínimo exento al que se refiere el segundo párrafo del artículo 2 de la ley 27605.*”

Pero la ley dice otra cosa y nadie está obligado a hacer lo que la misma no dispone y no puede haber sujeto pasivo sin ley (arts. 17 y 19, CN). Por otra parte, la designación de un único “sustituto” a los fines del gravamen luce irrazonable (CSJN “Williams” 2012 Fallos. 335:239) y se opone a la ley que los designa como tal en el art. 2 de su texto a “*las personas humanas residentes en el país, explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al aporte, que pertenezcan a los sujetos mencionados en el segundo párrafo del inciso a) o en el inciso b), ambos de este artículo, deberán actuar como responsables sustitutos del aporte, según las normas que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía*” (lo destacado es del presente). En efecto, solamente por ley puede ser sustituto el que se encuentre en esa situación con relación a cada bien. Claramente el decreto reglamentario, con esa pretensión, se aparta de la ley y luce inconstitucional por violación al principio de legalidad que no puede soslayar en materia de sujetos pasivos de la obligación tributaria. Otra cuestión conflictiva respecto de la obligación del “sustituto del ASEP” será la referida a los sujetos que ya no son más residentes en el país desde el 31/12/2019 y por ello ya tributan a través de un sustituto designado en el IG y en el ISBP, de estar alcanzados por rentas o bienes en el país. En ese caso se advierte el absurdo. ¿Acaso pretende la ley volver a traer a suelo argentino a los sujetos no

residentes y borrar la designación y actuación del sustituto? Parece haber contradicción con el art. 2 de la ley. Y ¿quién estará obligado frente al Fisco? ¿El no residente al 18 de diciembre del 2020 beneficiario del exterior? o ¿el designado sustituto? o quizá en ese marco ¿ninguno? ¿O ambos?

Los errores de la ley en su técnica son manifiestos partiendo de la pretensión de travestirla desde su génesis pero la reglamentación no puede reemplazarlos.

Respecto de las obligaciones a cargo del sustituto del ASEP se establecen de índole formal y sustancial. Si bien el "sustituto del ASEP" primero debe ser designado como tal por los sujetos obligados residentes en el exterior a los fines de este impuesto como "único sustituto".

Una vez designado, la RG AFIP obliga a los sustitutos a inscribirse como tales ante el organismo fiscal conforme dispone en el art. 6: "Los responsables sustitutos, conforme lo establecido en el artículo 3 del decreto 42/21, deberán previamente gestionar el alta a través del servicio con clave fiscal 'Sistema Registral', menú 'Registro Tributario', opción 'Relaciones'. Para ello, deberán ingresar una nueva relación seleccionando la opción 'Responsable Sustituto Aporte Solidario'". En este orden además los obliga al cumplimiento de las obligaciones formales como es el caso de presentar la DDJJ del ASEP (art. 4) y DDJJ informativas. Y luego al pago del impuesto.

Respecto del sustituto tributario a los fines de este impuesto extraordinario resulta oportuno recordar la doctrina de la CSJN en "Rectificaciones Rivadavia"⁽³³⁾ (12/7/2011) y Dictamen PTN "Cresud SA Comercial Inmobiliaria y Agropecuaria c/AFIP"⁽³⁴⁾ (13/10/2020) que lo considera único obligado frente al Fisco.

III - PRESENTACIÓN DE DDJJ, PAGO (OBLIGACIÓN FORMAL Y MATERIAL) Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La ley instituye a la AFIP como organismo de aplicación, fiscalización y percepción del tributo -lo que indica a las claras su naturaleza tributaria como ya se sostuvo- y la facultad para dictar las normas reglamentarias en dichos aspectos. Así lo dispone en su art. 9: "La aplicación, percepción y fiscalización del presente aporte estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, resultando de aplicación supletoria las disposiciones de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y el Régimen Penal Tributario del Título IX de la ley 27430 y sus modificaciones."

"Asimismo, facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos a dictar las normas complementarias para la determinación de plazos, formas de ingreso, presentación de declaraciones juradas y demás aspectos vinculados a la recaudación de este aporte."

En este sentido la RG AFIP dispuso en su art. 1: "A los fines de la determinación e ingreso del aporte solidario y extraordinario previsto en la ley 27605, las personas humanas y las sucesiones indivisas indicadas en el artículo 2 de la mencionada ley deberán observar las disposiciones de la presente resolución general."

El impuesto se ingresa por autodeterminación mediante presentación de DDJJ y posterior pago.

La RG dispone, en el punto D, art. 4, lo referido a la determinación del ASEP: "Los sujetos alcanzados -y en su caso, los responsables sustitutos- deberán cumplir con la presentación de la declaración jurada e ingresar el aporte solidario y extraordinario por la totalidad de los bienes, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 4 y 5 de la ley, cuando el valor de los mismos supere los PESOS DOSCIENTOS MILLONES (\$ 200.000.000.-)". Y art. 5: "La confección de la declaración jurada deberá realizarse utilizando el servicio informático denominado 'Aporte Solidario y Extraordinario', disponible en el sitio 'web' institucional (<http://www.afip.gov.ar>)."

"A dichos efectos, los contribuyentes y/o responsables deberán contar con 'Clave Fiscal' con nivel de seguridad 2 o superior, obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la resolución general 3.713 y sus modificatorias."

"Por cada tipo de bien declarado se deberán detallar los datos solicitados por el sistema."

"Adicionalmente, los sujetos que hayan efectuado la repatriación dispuesta por el artículo 6 de la ley, deberán informar la transferencia realizada y la cuenta especial de repatriación, como así también adjuntar el o los comprobante/s respaldatorio/s correspondiente/s."

"Como resultado de la confección y posterior presentación de la declaración jurada, el sistema generará el Formulario 1555".

Con la excusa de la regulación de los aspectos referidos al ingreso del gravamen, la RG AFIP excede su naturaleza reglamentaria disponiendo una prohibición a la hora de cancelar el importe del ASEP mediante compensación, limitación no contenida en la ley 27605. Apartándose así también de la ley 11683 que se aplica supletoriamente y que regula la compensación como una forma de extinción de las obligaciones tributarias (arts. 29, siguientes y concordantes). En efecto, la RG AFIP dispone en el art. 8: "A efectos de la cancelación de la obligación citada en el artículo anterior no resultará de aplicación el mecanismo de compensación previsto en el artículo 1 de la resolución general 1.658 y sus modificatorias". Cuestión que sin duda generará muchos planteos judiciales y que la torna nula por apartarse de la ley (arts. 7 y 14 ley 19549 y arts. 4, 17, 19 y 75 inc. 1 y 2 de la CN). La norma reglamentaria se opone a aquilatada jurisprudencia de la CSJN que indica que el contribuyente puede disponer de tributos pagados en exceso ya que forman parte de su derecho de propiedad para la cancelación de obligaciones tributarias por lo que en este punto toda reglamentación debe ser razonable y no negadora de ese derecho (Fallos: 304:1833 y 1848; 308:1950; 312:1239 y 324:1848).

Asimismo, la RG establece la fecha de vencimiento para el pago del ASEP en el punto F del artículo 9: "La presentación de la declaración jurada y el pago del saldo resultante, deberán efectuarse hasta el día 30 de marzo de 2021, inclusive".

IV - OBLIGACIONES FORMALES RESPECTO DE LOS SUJETOS ALCANZADOS Y DE TERCEROS. CONSECUENCIA DEL INCUMPLIMIENTO

Si bien ya se adelantó en el presente lo referido a los regímenes de información que establece la RG AFIP invocando la ley del ASEP, profundizaré en este punto algunos aspectos.

En efecto, el DR dispone en el art. 9: "La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, será la encargada de instrumentar regímenes de información a los fines de recabar los datos que estime pertinentes para la oportuna detección de las operaciones que puedan configurar un ardid evasivo o estén

destinadas a la elusión del pago del aporte, a las que se refiere el último párrafo del artículo 9 de la ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia 27605”.

Esta norma, al ser reglamentaria, no puede apartarse de la ley y es el caso que la ley no la faculta a la AFIP a establecer regímenes de información y lo hace el DR sin ley violando la CN en los arts. 17 y 19 que exigen ley para ello. En efecto la ley solamente faculta a la AFIP a dictar las normas complementarias para la determinación de plazos, formas de ingreso, presentación de declaraciones juradas y demás aspectos vinculados a la recaudación de este aporte (art. 9) y nada regula respecto de tales regímenes. Por ello el art. 9 del DR luce inconstitucional por violar la legalidad y reserva de ley.

Al igual que las normas que dicta la AFIP como consecuencia de lo dispuesto en el DR al respecto. El régimen de información alcanza a los sujetos pasivos del ASEP y a los exentos.

Sin perjuicio de lo expuesto y en punto al desarrollo de tales regímenes de información la RG AFIP establece en el punto G: **“DECLARACIÓN JURADA INFORMATIVA: SUJETOS OBLIGADOS, FORMA Y PLAZO. ARTÍCULO 10 - A los fines previstos en el artículo 9 del decreto 42/21, los sujetos que se detallan a continuación deberán informar con carácter de declaración jurada los bienes de su titularidad al 20 de marzo de 2020:**

a) Sujetos alcanzados por el aporte solidario y extraordinario en los términos del artículo 4 de esta resolución general,

b) Sujetos no comprendidos en el inciso a) cuyos bienes al 31 de diciembre de 2019 se encontraran valuados -conforme la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a dicho período fiscal- en una suma igual o superior a PESOS CIENTO TREINTA MILLONES (\$ 130.000.000.-).

c) Sujetos no comprendidos en el inciso a), cuyos bienes al 31 de diciembre de 2018 se encontraran valuados -conforme la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a dicho período fiscal- en una suma igual o superior a PESOS OCHENTA MILLONES (\$ 80.000.000.-).”

“Adicionalmente, los sujetos mencionados en los incisos b) y c) deberán informar los bienes de su titularidad al 18 de diciembre de 2020.”

Y art. 11: “La información mencionada en el artículo 10 deberá suministrarse a través del servicio ‘DDJJ INFORMATIVA-APORTE EXTRAORDINARIO’, el que se encontrará disponible en el sitio ‘web’ de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>).”

“La presentación de la respectiva declaración jurada informativa deberá efectuarse desde el 22 de marzo y hasta el 30 de abril de 2021, inclusive” (lo destacado es del presente).

En efecto, lo subrayado pretendió destacar en primer lugar que la declaración conforme la letra de la RG AFIP debe referirse a la información de los bienes -nada dice de la valuación- y además refiere a los de su titularidad en referencia al sujeto obligado por ello quedan fuera todo tipo de aporte irrevocable. Por otra parte, la información sobre los bienes debe ceñirse a lo que indica la ley y la reglamentación no podría alterarla. En efecto, la ley 27605 refiere a los bienes comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en la LIBP. Cuestión que generará enormes confusiones por la existencia de bienes que la norma reglamentaria deja fuera como son los del hogar o por el no reconocimiento del mínimo no imponible contenido en la DDJJ de BP.

Así como analizamos los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en este punto debe analizarse quiénes son los sujetos pasivos obligados a informar. Ellos son: los contribuyentes, los sustitutos y los sujetos exentos del ASEP si, al 31 de diciembre del 2018, sus bienes totalizaban el importe de \$ 80 M o más y los que al 31 de diciembre del 2019 alcanzaban o superaban los \$ 130 M. Ahora bien, la norma reglamentaria de AFIP obliga a informar los “bienes de su titularidad” por lo que los mencionados en el art. 3 de la ley se encontrarían en principio no alcanzados en dicha información a menos que, partiendo de la ficción contra *legem* que exige el DR del PEN (art. 2) al obligarse a declararlos como “propios” aunque no fueran de su titularidad, se los incluya. La falta de seguridad jurídica es manifiesta.

Como puede advertirse son más los sujetos de las obligaciones formales que de la sustancial del pago. Los sujetos pasivos del ASEP deben informar los bienes de su titularidad al 20/3/2020 y los exentos indicados en los incs. b) y c) del art. 10 de la RG AFIP los bienes al 20/3/2020 y al 18/12/2020.

Esta norma tan imprecisa y sin ley genera otros interrogantes que de algún modo ponen en jaque su razonabilidad. Por ejemplo, sobre qué base seleccionó los importes de los 130 M y los 80 M los que no responden ni siquiera a la variación operada del dólar oficial.⁽³⁵⁾

En caso de no cumplirse con dicho régimen de información (si bien podría invocarse el [art. 108 de la ley 11683](#) por mediar causa justificada frente a la ausencia de ley) los sujetos obligados (contribuyentes, exentos y sustitutos) podrán ser pasibles de las sanciones reguladas en la ley 11683⁽³⁶⁾ referidas a infracciones a los deberes formales.

Y dado que la AFIP utilizará esos datos para acreditar maniobras evasivas del gravamen, la exigencia de información se torna nula por violar el derecho a no autoinculparse de raigambre constitucional y convencional [arts. 18 y 75, inc. 22), CN y 8, CADH].

Estas normas de inferior jerarquía a la ley se apartan también de ella al abarcar períodos que no se encuentran en el aspecto temporal del hecho imponible.

V - DESTINO DEL ASEP. IMPUESTO CON DESTINO ESPECÍFICO

En punto al destino del impuesto, por su carácter extraordinario motivado en la pandemia, el mismo debería inexorablemente estar destinado a ella en su totalidad: En efecto, a afrontar los mayores gastos en los que deba incurrir el Estado como consecuencia de la pandemia o para combatirla. Lo primero que se nos ocurre es que sean en salud, testeos, vacunas, subsidios por mermas en ciertas actividades. Sin embargo, solamente un 20% de su recaudación va a un destino directo por Pandemia y además en forma muy imprecisa y la mayor parte a una empresa estatal deficitaria⁽³⁷⁾. Así, de manera culposa seguramente por ser un impuesto originariamente de las provincias y también de manera más que vaga e imprecisa, afirma como una expresión de deseo en el art. 8 que: “El Poder Ejecutivo nacional deberá realizar una aplicación federal de los fondos recaudados por el aporte del artículo 1, y del destino enunciado en los puntos 1, 2, 3 y 4 del artículo 7.”

En este punto reitero lo afirmado en mi publicación anterior⁽³⁸⁾: “Tal como se adelantó en el presente, el ASEP es un impuesto con destino específico y no resulta por ello coparticipable.”

“Nuevamente se deja en manos del Estado Nacional y además del PEN fondos genuinamente provinciales conforme al art. 75 inc. 2 de la CN y coparticipables. Quizás es una forma de disciplinar a las provincias y a CABA puesto que es sabido que el que

come de la boca de otro no tiene autonomía.”

“Además, en punto al destino y la afectación al federalismo, viene a agravar la situación que ya presenta también el vigente impuesto al patrimonio que tiene un destino específico y que por ello también queda fuera de la coparticipación federal⁽³⁹⁾. Esto más allá de la legitimidad que pueda adquirir por el cumplimiento del art. 75 inc. 3 de la CN.”

“Ya esta ley sustrae fondos con dicho motivo a los recursos coparticipables y el ASEP lo incrementa.”

VI - EL CALENDARIO Y FECHAS DEL ASEP

Presentación de DDJJ y pago hasta el 30 de marzo del 2021 inclusive.

Plazo para repatriar bienes del exterior hasta el 22 de marzo del 2021.

Plazo de depósito en una cuenta bancaria de los fondos repatriados en la medida en que en todo o en parte no se le asigne otro destino hasta el 31 de diciembre del 2021 y si el destino es aportarlo en todo o en parte a una sociedad argentina en la que el sujeto alcanzado tuviera participación limitando la posibilidad de distribuir dividendos o utilidades en dicha sociedad desde el 28 de enero del 2021 hasta el 31 de diciembre del 2021.

Fecha de presentación de las DDJJ Informativas desde el 22 de marzo y hasta el 30 de abril del 2021 inclusive. Respecto de bienes al 20/3/2020 y también agrega para los exentos al 18/12/2020.

Momento de configuración de la residencia fiscal al 31 de diciembre del 2019.

Aspecto temporal del hecho imponible 18 de diciembre del 2020. Fecha hasta la que AFIP puede retrotraerse aplicando la cláusula antielusiva: 20 de junio del 2020 (con la aplicación del CCyCo., art. 6 y criterio de razonabilidad). Fechas de valuación del patrimonio respecto de las participaciones del sujeto obligado en sociedades argentinas: 18 de diciembre del 2020 o la del último ejercicio comercial cerrado antes de dicha fecha.

Fechas tenidas en cuenta para determinar los sujetos a informar: bienes al 31 de diciembre del 2018 si a esa fecha en su totalidad valuaban \$ 80 M o más y al 31 de diciembre del 2019 si a esa fecha valuaban en su totalidad o superaban los \$ 130 M.

VII - NORMAS SUPLETORIAS

La ley establece en el artículo 9 la aplicación supletoria de las disposiciones de la ley 11683 (TO 1998 y sus modificaciones), y el Régimen Penal Tributario del Título IX de la ley 27430 (y modificaciones). Asimismo, efectúa remisiones a la LBP y LIG y sus reglamentaciones (art. 10 DR). Y [decreto PEN 862/19](#) (art. 292). En este punto reitero la contradicción de parte del Estado de aplicar tales disposiciones y pretender negar la naturaleza tributaria del ASEP.

VIII - COROLARIO

Para cerrar este comentario me parece oportuno citar, a la manera de reflexión, derechos que indica la Carta de Derechos del Contribuyente para los Países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario del ILADT⁽⁴⁰⁾. Quienes lean esta nota entenderán el porqué:

“16) Derecho a que la tributación tenga en cuenta la protección del derecho de propiedad de manera proporcionada, atendiendo a las exigencias de necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto. El interés general que limite el derecho de propiedad deberá estar siempre contemplado y fundamentado por ley en cada caso concreto.”

“17) Derecho a que, más allá del alcance y protección que el derecho constitucional de cada país reconozca y otorgue al derecho de propiedad privada, existe un límite cuantitativo - sin que corresponda aquí fijarlo porcentualmente- a partir del cual el tributo afecta el núcleo esencial de dicho derecho que debe conservarse incólume, deviniendo confiscatorio. Tal afectación puede alcanzarse por la aplicación de ‘un único tributo’ o por la acción del ‘concurso tributario’ resultante de la acumulación de gravámenes, provengan de uno o más sujetos impositores. La no confiscación debe aplicarse a todos los tributos, incluso a los de carácter medioambiental o extrafiscal en general.”

“24) Derecho a la plena recepción, incluso legislativa, de la responsabilidad del Estado por normas o actos de contenido tributario. Este derecho, necesariamente incluirá, el derecho a que se pueda exigir a la Administración Tributaria, la correspondiente responsabilidad patrimonial, cuando su actuación genere un daño cualificado que el particular no tenga el deber de soportar.”

Notas:

(1) Tozzini, Gabriela I.: [“Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia”](#) - DTE - XLI - N° 488 - noviembre 2020 - pág. 1175 - Cita digital EOLDC102368A

(2) Si bien en el caso puede demostrarse que constituye un despojo conforme CSJN Fallos: 98:52; 115:111; 131:219; 140:175; 150:419; 157:359; 175:102; 179:98; 180:323 y 419 y 179:98, entre otros

(3) “Ventura, Alberto J.” - CSJN - 26/2/1976

(4) [“Hermitage SA c/PEN - MEOSP - Título 5 - L. 25063 s/proceso de conocimiento”](#) - CSJN - 15/6/2010 - Cita digital EOLJU113501A

(5) Ver por más al respecto debate parlamentario y Mastandrea, Alberto F.: [“Aspectos técnicos del aporte solidario y extraordinario”](#) - DTE - Tomo XLII - N° 491 - febrero 2021 - pág. 119 - Cita digital EOLDC102964A

(6) Versión Taquigráfica de las Sesiones Ordinarias 2020. Orden del día 123/2020 (28/9/2020) (www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dcomisiones/período-138/138-123.pdf.)

(7) BAE Negocios 1871172020 (www.Baenegocios.com.)

- (8) Jarach, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho tributario" - Ed. Abeledo-Perrot - Buenos Aires - tercera edición - 1996 - pág. 654
- (9) Naveira de Casanova, Gustavo: "Derecho Tributario" - Ed. Estudio - Buenos Aires - 2013 - pág. 73
- (10) Ferreiro Lapatza, José J.: "Curso de Derecho Financiero español" - Ed. Marcial Pons - Madrid - 1998 - pág. 367
- (11) Naveira de Casanova, Gustavo: "Derecho Tributario" - Ed. Estudio - Buenos Aires - 2013 - pág. 75
- (12) Mastandrea, Alberto F.: "[Aspectos técnicos del aporte solidario y extraordinario](#)" - DTE - Tomo XLII - N° 491 - febrero 2021 - pág. 119 - Cita digital EOLDC102964A
- (13) L. 27605, art. 3: "Para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2 de la presente ley, la base de determinación allí mencionada se calculará incluyendo los aportes a trusts, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley"
- (14) Mastandrea, Alberto F.: "[Otra expectativa incumplida: el decreto reglamentario del impuesto a la riqueza](#)" - DTE 492 - marzo - 2021 - pág. 231 - Cita digital EOLDC103278A
- (15) N° IF-2021-12849643-APN-DNI-MEC (<https://blog.errepar.com/respuestas-aporte-solidario-monotributo/>)
- (16) Oportuno comentario del ya citado Naveira de Casanova, Gustavo: "Derecho Tributario" - Ed. Estudio - Buenos Aires - 2013 - pág. 74
- (17) Ferreiro Lapatza, José J.: "Curso de Derecho Financiero español" - Ed. Marcial Pons - Madrid - 1998 - pág. 367
- (18) Naveira de Casanova, Gustavo: "Derecho Tributario" - Ed. Estudio - Buenos Aires - 2013 - pág. 75
- (19) Naveira de Casanova, Gustavo: "Derecho Tributario" - Ed. Estudio - Buenos Aires - 2013 - pág. 48
- (20) Puede consultarse para más desarrollo en este punto Volman, Mario (<https://youtu.be/7usD.2uLNhw>)
- (21) "[Nación AFJP SA c/Provincia de Tucumán s/acción declarativa](#)" - CSJN - 9/5/2006 - Cita digital EOLJU122289A
- (22) Contado conforme lo dispone el CCyCo, art. 6: "Modo de contar los intervalos del derecho. El modo de contar los intervalos del derecho es el siguiente: día es el intervalo que corre de medianoche a medianoche. En los plazos fijados en días, a contar de uno determinado, queda este excluido del cómputo, el cual debe empezar al siguiente. Los plazos de meses o años se computan de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entiende que el plazo expira el último día de ese mes. Los plazos vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo. El cómputo civil de los plazos es de días completos y continuos, y no se excluyen los días inhábiles o no laborables. En los plazos fijados en horas, a contar desde una hora determinada, queda esta excluida del cómputo, el cual debe empezar desde la hora siguiente. Las leyes o las partes pueden disponer que el cómputo se efectúe de otro modo"
- (23) Naveira de Casanova, Gustavo: "Derecho Tributario" - Ed. Estudio - Buenos Aires - 2013 - pág. 78
- (24) "[Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/Estado Nacional \(DGI\) s/repetición](#)" - CSJN - 19/12/1989 - Cita digital EOLJU191614A
- (25) "[Hermitage SA c/PEN - MEOSP - Título 5 - L. 25063 s/proceso de conocimiento](#)" - CSJN - 15/6/2010 - Cita digital EOLJU113501A
- (26) "[Diario Perfil SA c/AFIP-DGI s/DGI](#)" - CSJN - 11/2/2014 - Cita digital EOLJU170245A
- (27) Conforme respuesta dada por AFIP, Dirección Nacional de Impuestos, entre diversos funcionarios del Estado Nacional y representantes de Entidades Profesionales realizada en forma virtual el 10/2/2021, en la que cita la respuesta dada y los fundamentos en el Espacio de Diálogo de la AFIP con Entidades profesionales de fecha 27/8/2020, Acta 36
- (28) Art. 4 - El aporte a ingresar por los contribuyentes indicados en el artículo 2 de esta ley será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes -excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota de la tabla del artículo siguiente-, la escala 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

Art. 5 - Por los bienes situados en el exterior, en caso de no verificarse su repatriación en los términos del artículo siguiente, se deberá calcular el aporte a ingresar conforme la tabla que se detalla a continuación:

Valor total de los bienes del país y del 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%

(29) Tozzini, Gabriela I.: "[Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia](#)" - DTE - XLI - N° 488 - noviembre 2020 - pág. 1175 - Cita digital EOLDC102368A

(30) El importe ingresado a la sociedad puede mantenerse en la moneda extranjera en la cuenta de la sociedad conforme respuesta dada por la Dirección Nacional de Impuestos en reunión con las Entidades profesionales ya citada

(31) Conforme la L. 11683, art. 5: "*Revisten el carácter de contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que estas prevén para que surja la obligación tributaria*"

(32) Regulados en el art. 6, punto 2 de la L. 11683

(33) "[Rectificaciones Rivadavia SA](#)" - CSJN - 12/7/2011 - Cita digital EOLJU1106

(34) "[Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/Estado Nacional - AFIP - DGI s/DGI](#)" - Proc. Gral. de la Nación - 13/10/2020 - Cita digital EOLJU192376A

(35) Ver por más al respecto disertación de Volman, Mario en <https://youtu.be/7usD.2uLNhw> ya citada

(36) L. 11683, artículo agregado a continuación del art. 38: "*Artículo...: La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada -sin necesidad de requerimiento previo- con una multa de hasta PESOS CINCO MIL (\$ 5.000), la que se elevará hasta PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.*" Y artículo agregado a continuación del art. 39: "*Artículo...: Será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS (\$ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas -originales o rectificativas- previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquellas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000), que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo"

(37) Así la ley dispone: Art. 7: "*El producido de lo recaudado por el aporte establecido en el artículo 1 será aplicado: 1. Un veinte por ciento (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. Un veinte por ciento (20%) a subsidios a las micro, pequeñas y medianas empresas en los términos del artículo 2 de la ley 24.467 y sus modificatorias y normas complementarias, con el principal objetivo de sostener el empleo y las remuneraciones de sus trabajadores. 3. Un veinte por ciento (20%) destinado al programa integral de becas Progresar, gestionado en el ámbito del Ministerio de Educación, que permitirá reforzar este programa que acompaña a las y los estudiantes con un incentivo económico y un importante estímulo personal en todos los niveles de formación durante su trayectoria educativa y/o académica. 4. Un quince por ciento (15%) para el Fondo de Integración Socio Urbana (FISU), creado por el decreto 819/19 en el marco de la ley 27453, enfocado en la mejora de la salud y de las condiciones habitacionales de los habitantes de los barrios populares. 5. Un veinticinco por ciento (25%) a programas y proyectos que apruebe la Secretaría de Energía de la Nación, de exploración, desarrollo y producción de gas natural, actividad que resulta de interés público nacional, a través de Integración Energética Argentina S.A., la cual viabilizará dichos proyectos proponiendo y acordando con YPF S.A., en forma exclusiva, las distintas modalidades de ejecución de los proyectos. Queda establecido que Integración Energética Argentina S.A. deberá reinvertir las utilidades provenientes de los mencionados proyectos, en nuevos proyectos de gas natural durante un plazo no inferior a diez (10) años a contar desde el inicio de vigencia del presente régimen"*

(38) Tozzini, Gabriela I.: "[Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia](#)" - DTE - XLI - N° 488 - noviembre 2020 - pág. 1175 - Cita digital EOLDC102368A

(39) Art. 30: "*El producido del impuesto establecido en la presente ley se distribuirá, conforme al siguiente régimen especial:*

a) El NOVENTA POR CIENTO (90%) para el financiamiento del régimen nacional de previsión social que se depositará en la cuenta del INSTITUTO NACIONAL DE PREVISIÓN SOCIAL.

b) El DIEZ POR CIENTO (10%) para ser distribuido entre las jurisdicciones provinciales y la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, de acuerdo a un prorratador formado en función de la cantidad de beneficiarios de las cajas de previsión o de seguridad social de cada una de esas jurisdicciones al 31 de mayo de 1991.

Los importes que surjan de dicho prorratado serán girados directamente y en forma diaria a las respectivas cajas con afectación específica a los regímenes previsionales existentes.

El prorratado será efectuado por la SECRETARÍA DE SEGURIDAD SOCIAL sobre la base de la información que le suministre la COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS.

Cuando existan cajas de previsión o de seguridad social en jurisdicciones municipales de las provincias, el importe a distribuir a las mismas se determinará en función a su número total de beneficiarios existentes al 31 de mayo de 1991, en relación con el total de beneficiarios de los regímenes previsionales nacionales, provinciales y de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES.

El NOVENTA POR CIENTO (90%) del importe mencionado en el párrafo anterior se deducirá del monto a distribuir de conformidad al punto a. y el DIEZ POR CIENTO (10%) del determinado de acuerdo con el punto b. Los importes que surjan de esta distribución serán girados a las jurisdicciones provinciales, las que deberán distribuirlos en forma automática y quincenal a las respectivas cajas municipales.

De acuerdo a lo previsto en el artículo 4 de la ley 24.699, queda suspendida desde el 1 de octubre de 1996 hasta el 31 de diciembre de 1998, ambas fechas inclusive, la aplicación de la distribución del tributo establecida en el inciso a) del presente artículo, el que se distribuirá según las proporciones establecidas en los artículos 3 y 4 de la ley 23548, incluyéndose a la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, conforme a las disposiciones vigentes”

Art. 30 bis: Del producido del impuesto a que se refiere el artículo anterior y previamente a la distribución allí determinada, se separará mensualmente la suma de PESOS DOSCIENTOS CINCUENTA MIL (\$ 250.000), que será transferida al Instituto Nacional Central Único Coordinador de Ablación e Implante (INCUCAI), con destino al financiamiento del Registro Nacional de Donantes de Células Progenitoras Hematopoyéticas. (Párrafo incorporado por art. 5 de la L. 25392 - BO: 10/1/2001)

(40) (www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf)

Cita digital: EOLDC103402A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.