



Las actividades ilícitas no están sujetas a la tributación, a veces.

**Maestría en Finanzas Públicas
U.N.L.M. -I.E.F.P.A.**

Adelqui David Ariel LEMA

2011



INDICE

Introducción	4
Capítulo I - El acto ilícito	8
El ilícito civil y el ilícito penal	9
El ilícito penal	11
El ilícito civil	12
Actividad ilícita	12
El tema de la actividad ilícita en esta tesis	13
Capítulo II Posturas Existentes	16
A favor de la gravabilidad	16
A) Tesis de la capacidad contributiva	16
B) Tesis del principio de igualdad	18
C) Tesis de la autonomía legislativa	18
En contra de la gravabilidad	19
A) Tesis del Estado cómplice	19
B) Tesis de la coherencia del ordenamiento jurídico	19
C) Tesis de la incompatibilidad entre medidas represivas y las tributarias	21
Teoría intermedia	22

Capítulo III - La norma Tributaria y los Actos Ilícitos	24
Los tributos	25
Principios de la tributación	26
El hecho imponible	37
Autonomía del Derecho Tributario	42
Finalidad de los tributos	43
Interpretación de la Ley Tributaria	47
Capítulo IV - La actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria	51
Potestades discrecionales o regladas	51
Capítulo V - El decomiso	58
El deber de denunciar	60
Capítulo VI - El régimen sancionador de la ley de procedimientos y penal tributaria.	62
Capítulo VII - Situación en cada impuesto	67
Impuesto a las rentas	67
Teoría de la fuente	67
Teoría del balance	68
El concepto fiscal de renta	69
Los incrementos patrimoniales no justificados	74
Impuesto al Valor Agregado	78

Impuestos patrimoniales	79
Conclusiones	80
Apéndice jurisprudencia	82
Jurisprudencia nacional	82
A favor de la gravabilidad	82
En contra de la gravabilidad	82
Jurisprudencia administrativa - Dictámenes	86
A) Dictamen 182/1971 DATyJ	86
B) Dictamen 37/1992 DAL	100
C) Dictamen 61/2001 DAL	105
Jurisprudencia extranjera	113
España	113
Chile	114
Perú	114
Bibliografía	116

INTRODUCCION

La intención de este trabajo es abordar el tema de la tributación de las actividades ilícitas, vale decir, de aquellas manifestaciones económicas procedentes o generadas en este tipo de actividades y su sometimiento a los efectos tributarios.

Trataré de reflejar la posibilidad de aplicación de las normas tributarias al producido de un ilícito, sea este de carácter delictual o contravencional. Pretenderé conjeturar cuáles son las normas aplicables con carácter de prevalencia en la interrelación de ramas y principios generales del derecho.

Hago necesario partir de la premisa que el Derecho es una ciencia, y como tal posee una serie de definiciones y de términos técnicos que es preciso utilizar con entera precisión, ya que de lo contrario podría llegarse a afirmaciones o conclusiones duales, inciertas o errónea.

Por otra parte, debo recordar que el Derecho es un todo único, donde las normas jurídicas están estrechamente vinculadas entre sí, sea esta relación por coordinación o, subordinación, dividido en parcelas o ramas con el fin exclusivo de facilitar su estudio, pero al momento de su aplicación efectiva, éste no puede entenderse en forma parcelada, ya que un mismo hecho puede producir diferentes efectos jurídicos relacionados o regulados por esas distintas ramas, por lo cual el sistema jurídico no debe visualizarse como un sistema de compartimientos estancos, sino por el contrario como un sistema interconectado.

Cualquier rama jurídica necesariamente debe ser aplicada en armonía con las restantes, al igual que los principios comunes aplicables a todo el ordenamiento, en caso contrario puede llegarse a consecuencias anormales.

Es sabido que el Derecho es un todo, y que su fraccionamiento en ramas tiene por finalidad su mejor estudio y comprensión, no queriendo esto decir que cada rama tenga autonomía científica *stricto sensu*, porque en definitiva siguen constituyendo partes de un todo único.

Como expresa Héctor Villegas¹, *“El derecho es un orden coactivo de la conducta humana, o sea, una técnica específica de organización social compuesta por un conjunto de normas que relacionadas entre sí y unificadas, conforman un sistema del que deriva un cierto orden jurídico”*.

“... Pero es condición indispensable para que este orden cumpla debidamente su misión que él funcione como una unidad y que no encierre contradicciones dentro de sí mismo”.

Luis Legaz y Lacambra dijo *“... la justicia no puede realizarse más que en el Derecho, y el Derecho es por naturaleza un orden; por eso el desorden no puede jamás contener justicia, y es preferible un orden establecido (que, como tal realiza un punto de vista sobre la justicia) aun cuando nos parezca injusto (comparado con un ideal superior de justicia). El Derecho, en efecto, es en punto de vista sobre la justicia sólo y en tanto que constituye un orden de la vida social y una seguridad de las condiciones mínimas que la hacen posible”*. Pero, *“... la justicia es la más alta cosa que interesa al Derecho. Además, ninguna seguridad es posible al margen de la justicia”*, *“...La justicia, pues, no sólo es un valor más alto que el orden y la seguridad, sino que es un valor condicionante de estos valores, los cuales no pueden existir al margen de ella”*²

Partiendo por el camino que intento recorrer, debo reconocer que si bien las opiniones no son uniformes en cuanto al aspecto mencionado, existían sólo dos líneas o corrientes claras, en la consideración genérica del sometimiento a la tributación de las rentas generadas por actividades ilícitas y una línea difusa:

a) las que consideran que deben aplicarse los principios de la tributación sobre tales manifestaciones económicas, y

b) las que, por el contrario, consideran que las mismas están fuera del marco de la tributación.

No obstante esto, existe una tercera postura, que muchos consideran intermedia, por compartir aspectos de las dos

1 Héctor B. Villegas, *“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”*, 7ª. Edición, Ed. Depalma, Pág. 151, 1998.-

2 Luis Legaz y Lacambra, *Filosofía del Derecho*, Barcelona 1953 págs. 467/468

corrientes extremas citadas y que podría dar una solución a la disyuntiva en cuestión.

Pero también, como más adelante expreso, el axioma de “todo lo ilícito es gravable” **no debe ser interpretado con generalidad y simplismo**, quiero anticipar que mi opinión se inclina hacia la corriente intermedia, siendo este el camino por el que transitará este trabajo y por el que pretendo elaborar argumentos que me permitan justificar esta tesis, no obstante reconocer y reflejar las otras opiniones extremas existentes.

Es correcto aseverar que el tema no tiene una línea de coincidencia entre los autores que lo han abordado respecto a si corresponde tributar por la actividad ilícita o no. Entiendo que el análisis debe realizarse sin fijar premisas o reglas generales, debe ser realizado en cada caso particular, ya que las reglas generales al ser llevadas al caso concreto pueden llevar a resultados discordantes.

Dino Jarach, señalaba: *“En la doctrina alemana se ha debatido el problema de si el Estado podía gravar los actos ilícitos y cobrar impuestos a actividades contrarias a la moral y a las buenas costumbres. Un ejemplo típico es el impuesto que grava las actividades toleradas de prostitución. Es el ejemplo más grueso de un caso de esta naturaleza, de actividades al margen del derecho, apenas toleradas, pero por cierto no reconocidas como relaciones jurídicas que, sin embargo, están sometidas a gravamen. La doctrina jurídica en materia tributaria ha adoptado el lema del emperador Vespasiano, que el dinero no huele³, de manera que se puede obtener de actividades limpias o sucias, porque el tributo no atiende a la licitud o ilicitud de las actividades*

3 Cuenta la leyenda que al encontrarse las arcas del imperio romano exhaustas, Vespasiano, revocó todos los edictos que derogaban impuestos, doblando las alícuotas, y creando otros. Su hijo Tito, burlándose de la avaricia de su padre, le dijo que solo faltaba un impuesto a la orina. Días después, se promulgó un edicto que ordenaba la construcción de orinales en la vía pública, los que serían utilizados previo pago de una tasa, los que utilizasen otros lugares, pagarían una multa. Cuando el cuestor le trajo a Vespasiano, el primer dinero percibido por dicho tributo, este tomándolo del cofre, lo puso debajo de la nariz de Tito a quien preguntó: "¿Huele a algo?", a lo que su hijo respondió negativamente, repuso entonces Vespasiano, "No huele (non olet) y sin embargo es orina".-

económico-sociales, sino, simplemente, se adecúa a la capacidad contributiva a través de un criterio político de apreciación. Si el criterio político es, por ejemplo, el de gravar el resultado económico de todas las actividades humanas, resultaría contradictorio que las actividades ilícitas no pagasen tributos y se violarían otros principios constitucionales más importantes, como el principio de igualdad. Los que cumplen con las leyes pagarían los impuestos, y los que las violan, o actúan al margen del derecho con actividades poco limpias, o simplemente toleradas, o delictuosas, estarían exentos. Los que viven del lenocinio, del robo sistemático y profesional y de otras actividades de la misma naturaleza, como también los que contravienen las leyes del agio y de la especulación, no deben estar exentos del impuesto que grava los resultados de las actividades que son definidas por su contenido económico, y no por su licitud o ilicitud”⁴ .

Araujo Falcão, en consonancia con esto, expresó “De esta manera el emperador romano quiso significar que el dinero no tiene olor, importando esencialmente al Estado el uso que haga de sus tributos y no la circunstancia de que considere ridícula o repugnante la fuente de que procede. Claro está que en su versión actual las expresiones han perdido el contenido cínico de la anécdota, para impregnarse de elevado sentido ético, cual es el de procurar afectar igualmente la capacidad económica del contribuyente, sin falsos preconceptos o ingenuos pruritos de sentimentalismo ridículo en cuanto a la licitud de la actividad que constituye el hecho generador del tributo”⁵.

4 Dino Jarach, “Curso Superior de Derecho Tributario”, 2ª edición, capítulo VI: Naturaleza e interpretación de las normas tributarias sustantivas, parágrafo 4: Relaciones entre Derecho Tributario material y Derecho Privado, ps. 283 y ss., en particular ps. 285 y 286, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969).

5 Amilcar de Araújo Falcão “El hecho generador de la obligación tributaria, Editorial Depalma, Capítulo III, parágrafo 24, Pág. 65, 1964.-

CAPITULO I

EL ACTO ILÍCITO

En primer lugar corresponde tener presente que un acto calificado de ilícito para una rama del derecho es ilícito para todas las ramas, es decir para el derecho en general, si bien es cierto que puede suceder que el mismo sea de interés, perseguido y/o sancionado por una rama y no necesariamente por las otras.

Expresa Moisset de Espanés, “..., cuando se suele afirmar que un acto es ilícito para el derecho penal, y no para el derecho civil, o viceversa, lo que ocurre es que ese acto -que siempre es ilícito- es motivo de especial preocupación para alguna de las ramas del derecho, y no interesa a otras. Así, por ejemplo, puede suceder que una conducta ilícita sólo interese al derecho administrativo -mal comportamiento funcional de un agente, que motiva su cesantía-, y no al derecho penal, ni al civil; o que un ilícito que no configura delito penal, ocasione daños y perjuicios que provocarán una condena civil que ordene su indemnización. En otros casos el hecho ilícito merecerá sanción penal, administrativa y civil... Pero, sea que la conducta del sujeto repercuta en varios campos, o sólo en uno, si merece la calificación de ilícita, esa calificación es única; ¡es incorrecto afirmar que un delito penal, es lícito en el campo civil o administrativo! El hecho es ilícito en todos los campos, aunque algunas de esas ramas del derecho no se ocupen de él”⁶.

Para Llambrias⁷ “El hecho ilícito es una noción que tiene un significado amplio y otro restringido. En su acepción amplia es ilícito, como dice Orgaz, “todo acto contrario al derecho objetivo, considerado éste en su totalidad”. En este sentido comprende el art. 898 a los actos ilícitos, como una especie de actos voluntarios caracterizados por esa prohibición legal. El acto ilícito lato sensu sólo se distingue por

⁶ Luis Moisset de Espanés, “La reparación de los daños continuados o permanentes”, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 21/03/90.

⁷ Jorge Joaquín Llambrias, Patricio Raffo Benegas y Rafael Sassot, “Manual de Derecho Civil Obligaciones”, Undécima Edición, Ed. Perrot, Bs. As., 1997, Pág. 547 y ss.

esa nota característica, la infracción a la ley, que trae aparejada una sanción para el infractor. Con ese alcance amplio el acto ilícito aparece en todos los sectores del derecho, ya sea como delito penal sancionado con “reclusión, prisión, multa e inhabilitación” (art. 5° Cód. Penal); ya como acto de familia indebido, como por ejemplo el abandono del hijo menos por el padre, que se castiga con la pérdida de la patria potestad (Art. 307 C.Civil)⁸,...

En su acepción restringida el hecho ilícito alude a acciones u omisiones antijurídicas y dañosas que hacen surgir un vínculo obligacional entre el damnificado, como acreedor y el responsable como deudor, con respecto a la reparación del daño sufrido por el primero...”

Pero sumariamente se hace necesario distinguir los distintos tipos de ilícitos que contempla el ordenamiento jurídico.

El ilícito civil y el ilícito penal.

Acto ilícito es, en principio, toda trasgresión, toda conducta contraria al ordenamiento jurídico.

En primer lugar tenemos que tener presente los siguientes artículos del Código Civil. El Art. 898, dice *“Los hechos voluntarios son lícitos o ilícitos. Son actos lícitos, las acciones voluntarias no prohibidas por la ley, de que puede resultar alguna adquisición, modificación o extinción de derechos”*; el Art. 1066 expresa *“Ningún acto voluntario tendrá el carácter de ilícito, si no fuere expresamente prohibido por las leyes ordinarias, municipales o reglamentos de policía; y a ningún acto ilícito se le podrá aplicar pena o sanción de este Código, si no hubiere una disposición de la ley que la hubiese impuesto”*, mientras que el Art. 1067 reza *“No habrá acto ilícito punible para los efectos de este Código, si no hubiese daño causado, u otro acto exterior que lo pueda causar, y sin que a sus agentes se les pueda imputar dolo, culpa o negligencia”*.

De la conjugación de estos artículos, puede decirse que surge el concepto legal que *“el acto ilícito es todo acto voluntario, reprobado por la ley, que causa un daño imputable al*

⁸ En la actual redacción de este artículo la pérdida de la patria es tanto para el padre como para la madre y por el abandono de cualquiera de sus hijos.

agente en razón de su culpa o dolo”.

Ahora bien, a la ilicitud como conducta antijurídica se lo podrá reducir a dos partes fundamentales la ilicitud civil y la ilicitud penal.

Ambas ilicitudes tienen un régimen independiente. Si bien a veces un hecho tiene previstas sanciones en los dos ámbitos, puede ocurrir perfectamente que un hecho punible penalmente no lo sea civilmente y viceversa (Vg. una tentativa de delito, por ese solo motivo, será reprimida por la legislación penal, pero si no produce daño, no habrá ilicitud civil; a la inversa, si un hecho causa un perjuicio patrimonial, estará configurado un ilícito civil, pero puede que ello no esté previsto como delito del derecho criminal, en cuyo caso no se producirá consecuencia punitiva alguna de este orden).

Pueden enumerarse epilogalmente diferencias entre ellas:

a) Para la existencia de lo ilícito en materia penal, es necesario la violación de una norma de carácter penal con la realización de actos calificados como ilícitos y tipificados en el cuerpo legal. En esta área no es necesario que se consuma el acto, pues es la tentativa, en el delito frustrado, cae en la sanción penal aun cuando el hecho reputado ilícito no produzca daño. Para el ilícito civil, la violación se refiere a las normas del ordenamiento positivo entre las que se encuentra las leyes de orden penal.

b) En el derecho penal, las consecuencias del ilícito que es la pena corporal, se extingue con el fallecimiento del autor, en material civil, las obligaciones de indemnizar se transmiten a los herederos.

c) En el derecho penal el fin principal perseguido es el castigo del autor del hecho mediante la aplicación de penas más intensas, como son las privativas de libertad salvo algunos casos en que se aplica multas, inhabilitación, etc., en el derecho civil, se persigue la reparación del daño mediante una justa indemnización (Vg. indemnización de daños y perjuicios) o bien la aplicación de otro medio de protección legal como la nulidad del acto, destrucción de lo mal hecho, etc.

d) El ilícito penal (hecho punible) es de orden

público y su sanción interesa a la sociedad; mientras que el ilícito civil es de interés privado y su reparación interesa únicamente al afectado.

e) Para determinados delitos penales, están previstos, además de penas privativas de libertad, también sanciones pecuniarias (multas), con destino al Estado y no al particular. Para la reparación pecuniaria de resarcimiento se ocupa el derecho civil y no el penal.

f) Puede decirse que el orden penal busca la prevención y sino la represión del hecho, mientras que el orden civil busca el restablecimiento del equilibrio de intereses.

g) Los ilícitos penales se encuentran taxativamente enumerados en la legislación, mientras que los ilícitos civiles son inimaginables, no puede preverse legislativamente todos los supuestos que pueden ocasionar daños.

h) puede haber delito penal, sin que exista ilícito civil. Como el caso señalado de la tentativa, o de una asociación ilícita para delinquir, que no haya ocasionado perjuicio patrimonial alguno. Y a la inversa, mucho más frecuentemente, puede no haber delito penal y sí civil: lo cual ocurrirá siempre que se ocasione daño a un tercero en su persona o en su patrimonio, que como tal deberá ser reparado.

i) Por último, otro rasgo distintivo es que, para la configuración del delito criminal, deberá mediar siempre *culpa* en el agente.

El ilícito penal

La ilicitud penal tiene la característica de la **tipicidad**. Esto implica que el hecho debe coincidir con la figura "tipo" que prevé el Código Penal, para lo cual se halla reservada la sanción correspondiente.

La tipicidad es, pues, el elemento distintivo que resalta; y es innegable que, no obstante ciertas discrepancias en la doctrina penalista moderna, su conceptualización ha venido a subrayar enérgicamente que *"no puede existir delito criminal si la acción no coincide con la descripción contenida en la ley penal"*.

El mismo hecho, que constituye un hecho punible

penalmente, puede haber ocasionado un perjuicio al afectado y, como antes indicara, debe ser reparado civilmente.

El daño puede haberse originado también en un hecho que no haya sido un ilícito tipificado por las leyes penales.

Para ambas hipótesis, el derecho civil, que reviste la calidad de derecho patrimonial por excelencia, contiene disposiciones relativas a la responsabilidad del autor del daño a fin de que la víctima sea reparada en su patrimonio, por los perjuicios sufridos. Surge entonces que uno de los elementos del ilícito civil es el **daño**.

El ilícito civil

El derecho civil no buscará un hecho tipificado por la legislación penal para imponer el resarcimiento de la víctima, sino que bastará un acto cualquiera, contrario a las leyes y demás disposiciones positivas-penales, civiles, administrativas, etcétera-, que cause un *daño*, para que entren a operar sus normas relativas a la responsabilidad y la consiguiente por los perjuicios ocasionados.

Dalmacio Vélez Sarsfield, en la nota al Art. 1072 del código Civil aclara *"La palabra delito tiene en derecho civil una significación diferente de la que tiene en derecho criminal. En derecho civil designa toda acción ilícita, para la cual una persona a sabiendas e intencionalmente o perjudica los derechos de otra. En derecho criminal, designa toda infracción definida y castigada por la ley penal"*

Actividad ilícita

Por otra parte, se hace forzoso buscar una aproximación conceptual a la expresión "actividad ilícita". Alfredo Orgaz conceptualizando el acto ilícito expresa: *"el acto ilícito es todo acto contrario al derecho objetivo, considerado éste en su totalidad, esto es, no en relación a una determinada norma de derecho sino al conjunto de la legislación"*⁹.

9 Alfredo Orgaz, "El daño resarcible", Ed. Marcos Lerner, pág. 9, 1988.-

Este precepto es también aplicable a la actividad ilícita. Como se formulara al principio, debe existir una contrastación de la misma con la legislación en su conjunto y la generación de la ilicitud no va a estar dada solamente en aquella actividad contraria al derecho objetivo sino también en la actividad prohibida.

También debe tenerse presente que los actos integrantes de la actividad pueden ser lícitos y puede no serlo la actividad vista en su conjunto. Los actos tienen autonomía de la actividad como conjunto, y pueden ser en sí mismos ilícitos o no (arts. 502, 953 y concordantes C.C.). *“La sucesión de actos coordinados entre sí y orientados en una finalidad o funcionalidad común representan la actividad, que a su vez puede ser lícita o ilícita con independencia relativa de los actos que la componen”*¹⁰.

En ese sentido Alfredo Orgaz decía *“dentro del amplio campo de los actos o negocios ineficaces (nulos o anulables) es posible diferenciar dos situaciones generales: unas veces el acto o negocio está permitido o autorizado por la ley, y la nulidad proviene solamente de circunstancias externas y accidentales; p.ej...la omisión de formas requeridas. En estas hipótesis, sería impropio hablar de actos o negocios ilícitos o prohibidos, pues la nulidad se relaciona únicamente con la formación concreta de ellos, y no con su contenido”*¹¹.

Nuestro Código Civil claramente expresa en su Art. 502 **“La obligación fundada en una causa ilícita, es de ningún efecto. La causa es ilícita, cuando es contraria a las leyes o al orden público”**.

Puede decirse que la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) tiene previstos los ilícitos civiles y los ilícitos penales, tal es el caso de los intereses (como resarcimiento) y las multas, entre otras medidas (como penalidades).

El tema de la actividad ilícita en esta tesis

Refrescada la diferenciación entre la ilicitud civil y

10 Efaín Hugo Richard, “Sociedad en insolvencia y actividad ilícita”.-

11 Alfredo Orgaz, “Hechos y actos o negocios jurídicos”, Bs.As, pág. 62, 1963.-

la penal, debo decir que en este trabajo se pretende abordar la repercusión y/o incidencia de los beneficios de actividades ilícitas, pero sólo cuando nos encontramos con, valga la expresión, un delincuente-contribuyente, es decir cuando analizamos si este es sujeto pasivo por la actividad ilícita, por el mismo desarrollada. De allí que el abordaje no se realiza sobre los ilícitos civiles sino sobre los penales.

Se excluye al sujeto pasivo en carácter de encubridor o de lavador sancionado específicamente por la normativa de lavado de activos¹².

Tampoco intento referirme al contribuyente que desarrolla una actividad lícita, pero que evade, ya que este tiene un régimen sancionatorio propio, sea a través de la Ley de Procedimientos Tributarios o en la Ley Penal Tributaria.

Pero también se hace necesario no ya conceptualizar la actividad ilícita, sino darle un alcance efectivo o fáctico. No consideraré como tal, a los efectos de este trabajo, la mera falta de cumplimiento de formalidades, como podría ser la omisión de algún trámite no esencial para el desarrollo de una actividad lícita (ej. falta de habilitación) y que podría encontrarse rozando la ilicitud, pues considero que en este caso queda claro que la tributación es posible concretarla (ser contribuyente por un lado y por el otro infractor a alguna norma meramente reglamentaria y no sustancial), sino que me referiré a los bienes e ingresos que un contribuyente posee o percibe sin pertenecerles,

12 Al respecto véase el Ley 25246 - Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo; Arts. 277 y sig. del Código Penal y la actualización normativa introducida por la Ley 26683 (B.O. 17/06/2011) se castiga el "autolavado", facilita el decomiso de bienes de procedencia ilícita y, entre otras medidas, prevé sanciones a empresas que incurran en maniobras de reciclaje de fondos o financiación del terrorismo. Por la norma se incorporó en el Código Penal un título específico referido a esta clase de criminalidad. La ley redefinió el tipo penal "lavado de dinero" para establecer que consiste en convertir, transferir, administrar, vender, gravar, disimular o de cualquier otro modo poner en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal, siempre que involucren una suma superior a 300 mil pesos, en un solo acto o por sumatoria de hechos reiterados, en un solo acto o por sumatoria de hechos reiterados. En síntesis, el delito de lavado de activos pasa a ser un "delito autónomo" que ahora está incluido en el nuevo Título XIII del Código Penal.

fruto de la comisión de algún ilícito y su repercusión, principalmente, en los tributos de mayor significación económica(Ganancias, Valor Agregado, Bienes Personales).

CAPITULO II

POSTURAS EXISTENTES

A FAVOR DE LA GRAVABILIDAD

Los autores que se inclinan por la gravabilidad de las actividades ilícitas, fundan sus opiniones en principios tributarios, considerando que constituiría un agravio si se compararan los contribuyentes honestos con quienes no lo son.

A) Tesis de la Capacidad contributiva:

Para los que sostienen esta tesis, les basta advertir la existencia de una manifestación de riqueza que evidencia capacidad contributiva y por lo tanto dicha manifestación debe ser sometida a tributación.

Según Teresa Soler Roch, *“La capacidad contributiva significa riqueza, con independencia del origen y por ello la ilicitud no supone, para los sujetos que obtienen aquella, la exclusión del deber de contribuir”*¹³.

Para Giannini, *“... el aumento de riqueza que constituye la renta no es,..., un dato jurídico, sino meramente económico, cualquier consideración que se refiera al carácter lícito o ilícito de la actividad que produce la renta, o en general a la validez o invalidez de las relaciones jurídicas sobre cuya base se ha conseguido de hecho una ventaja económica, es extraña al Derecho Tributario”*¹⁴.

“Es evidente que quien como consecuencia de la comisión de un ilícito obtiene una mejora en su patrimonio, esta incrementando su capacidad contributiva, y en la medida de ese incremento debe tributar, como lo hacen quienes incrementan su capacidad contributiva

13 M.Teresa Soler Roch, “La tributación de actividades ilícitas”, Revista de Derecho Financiero N° 85, pág. 19, 1995.-

14 A.D. Giannini, “Institución di Diritto Tributario”, Milano, pág.381, 1956, citado por Jorge Bravo Cucci, “Los actos ilícitos y el concepto de renta”, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario.-

conforme a derecho"¹⁵ .

Para quienes sostienen esta teoría, la actividad lícita o ilícita que es la generadora de la riqueza, es totalmente ajena al Derecho Tributario. El incremento de la riqueza es simplemente un dato económico y no jurídico, por lo cual la exigencia de la licitud en el origen del ingreso no es exigida.

Amilcar de Araujo Falcão señaló *"He aquí un efecto que surge de la correcta identificación de la consistencia económica del hecho generador: la indiferencia para el derecho tributario de que sea civil o penalmente ilícita la actividad en que se consustancie el hecho generador, no porque en aquella rama del derecho prevalezca un concepto ético distinto, sino porque el aspecto que interesa considerar para la tributación es el aspecto económico del hecho generador o su aptitud para servir de índice de capacidad contributiva"*¹⁶.

García Nova precisa *"... la tributación recae no sobre el ejercicio de la actividad en sí, sino sobre el beneficio obtenido y no existe precepto que condicione la fiscalidad a que la actividad que la origine sea o no lícita. El beneficio incrementa el patrimonio de la persona, financia su forma de vida, le genera nuevos rendimientos (beneficios), que, a su vez, se reinvierten "se blanquean", introduciéndose en su circuito legal, estableciendo una cadena en la que sería posible introducir la fiscalidad. Se puede objetar que de ser descubierto se le impondrá una sanción pecuniaria, e incluso el comiso de sus bienes, lo que no excluye que el hecho imponible se ha realizado"*¹⁷.

César Galarza sostiene¹⁸ *"que los fondos de origen ilícito tributarán como ganancias patrimoniales no justificadas cuando*

15 Clara Jiménez, "Tributación de los rendimientos ilícitos. STS 21/12/1999, una nueva lectura del artículo 31 de la Constitución. Pronunciamiento sobre una cuestión pendiente de desarrollo en la Jurisprudencia y Doctrina Española. Revista de Contabilidad y Tributación N° 204, pág. 140, 2000.-

16 Amilcar de Araujo Falcão, "El hecho generador de la obligación tributaria, capítulo III: Hecho económico de trascendencia jurídica, parágrafo 24: Imposición de las actividades ilícitas, criminosas o inmorales, Ed. Depalma, Buenos Aires, Pág. 65, 1964

17 César García Novoa, en, VV.AA, Monografías Jurídicas. Temas de Derecho Penal Tributario. Marcial Ponz, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, Pág. 92, 2000

18 César Galarza, "La tributación de los actos ilícitos", Thomson Aranzadi, 2005, Pág. 275

la Administración las descubra, no teniendo conocimiento certero y legal del origen ilícito de los mismos”.

Sea un acto jurídico lícito o ilícito, si produce efectos jurídicos-económicos que se encuadren dentro de un hecho imponible, debe ser gravado si se produce la manifestación de riqueza, correspondiendo tributar en consecuencia.

B) Tesis del principio de igualdad:

Para los que seguidores esta tesis, la carga tributaria tiene que recaer igualitariamente, es decir, debe recaer tanto en ciudadanos honestos como en los que no lo son, tanto en quienes desarrollan actividades lícitas como en los que realizan actos económicos ilícitos.

“Se vulneraría el principio de igualdad, si solamente se gravaran los beneficios producidos por actos ilícitos, pues ello supondría una exención respecto de aquellos que provienen de actos ilícitos”¹⁹.

“... se llegaría a un absurdo si se obligara a pagar al ciudadano honesto el impuesto relativo, mientras que se estaría premiando desde el punto de vista tributario la deshonestidad si el ciudadano deshonesto poseedor cuantitativamente del mismo rendimiento no pagase nada”²⁰.

C) Tesis de la autonomía legislativa:

Para esta tesis es irrelevante la licitud o ilicitud del negocio jurídico frente al nacimiento de la obligación tributaria, tal como lo sostiene Soler Roch²¹.

Haciendo hincapié en la autonomía del Derecho Tributario, el legislador puede, al definir los hechos imposables, optar por considerar que se encuentran gravados actos que para otras áreas o ramas del derecho podrían considerarse como actos ilícitos.

19 P.Boria, “La tassazione e redditi derivanti da attività illecite. Riv.Dir.Trib. N° 7-8, 1991, citado por Jorge Bravo Cucci, artículo citado.

20 Pablo Chico de la Cámara, “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español”, Revista Estudios Financieros N° 163, Pág. 11, 1996.-

21 M.Teresa Soler Roch, obra citada, pág. 18.-

Para el perfeccionamiento del hecho imponible y surgimiento de la obligación tributaria, es irrelevante la licitud o ilicitud del negocio jurídico.

EN CONTRA DE LA GRAVABILIDAD

Quienes se inclinan por la no gravabilidad de las actividades ilícitas, apoyan sus razones tanto en principios tributarios como en principios jurídicos.

A) Tesis del Estado cómplice:

El Estado se convierte en cómplice, amparando la actividad ilícita al obtener un provecho. El Estado es “amparador del ilícito”, tal como expresa César Galarza²².

El argumento de esta teoría es eminentemente moralista. Si el Estado cobra impuestos respecto de rendimientos provenientes de actos delictivos, estaría amparando tal proceder, participando de los beneficios derivados de la ilicitud, participando como cómplice y equiparándose a aquel individuo que cometió el acto ilícito.

El Estado no puede prohibir y condenar actividades ilícitas por un lado y al mismo tiempo legalizarlas por otro. El Estado no se puede convertir en receptor o partícipe del delito del que proceden las ganancias ilícitas, permitiéndose ingresar en concepto de tributos dinero ilícitamente obtenido.

B) Tesis de la coherencia del ordenamiento jurídico:

Si a un hecho, un sector del ordenamiento jurídico le priva de todo efecto (un acto jurídico con causa ilícita no produce efectos jurídicos), no resulta coherente que otro sector le instituya como fuente de derechos y obligaciones, pues ello

22 César Galarza, “¿Existen trabas éticas o morales para la tributación de los actos ilícitos”

atentaría contra la coherencia del ordenamiento jurídico²³.

En consonancia a esto nuestro C.Civil estaría estableciendo en su Art. 953 que jurídicamente la gravabilidad de los actos ilícito está afectada de nulidad²⁴.

En el ordenamiento jurídico debe existir un criterio de unidad, sin contradicciones, por lo cual un hecho ilícito cuyo efecto jurídico debe quedar plasmado en la sanción a los autores no puede representar una fuente de obligación tributaria, vulnerándose el orden jurídico establecido.

También se sostiene que se viola el artículo 18 de la Constitución Nacional²⁵, ya que el contribuyente, para no incumplir su obligación tributaria, se encontraría obligado a declarar la realización de la actividad ilícita y a pagar de acuerdo a lo declarado.

García Cavero expresa "... si se admite la posibilidad de considerar un hecho imponible la obtención de bienes o rentas por medio de delitos, se estará generando en muchos casos un deber de declarar esos ingresos con indicación de su fuente, lo que sería claramente inconstitucional por afectar la garantía de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo. Por otra parte, se podría desbordar la normativa tributaria que sirve de referencia para precisar el objeto del delito, pues los tributos defraudados deben estar establecidos por las leyes tributarias. Bajo estas circunstancias, lo que habría que determinar es si la normativa de cada tributo específico engloba actividades ilícitas como posible hecho imponible (...). Resulta conveniente que en delitos que se sustentan en desbalances patrimoniales, como el enriquecimiento ilícito de funcionarios, se abra investigación penal también por el delito

23 Clara Jiménez, obra citada, pág. 132.-

24 Cod.Civil, Art. 953:"El objeto de los actos jurídicos deben ser cosas que estén en el comercio, o que por un motivo especial no se hubiese prohibido que sean objeto de algún acto jurídico, o hechos que no sean imposibles, ilícitos, contrarios a las buenas costumbres o prohibidos por las leyes, o que se opongan a la libertad de las acciones o de la conciencia, o que perjudiquen los derechos de un tercero. Los actos jurídicos que no sean conformes a esta disposición, son nulos como si no tuviesen objeto".

25 Constitución Nacional - Art. 18 "...Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo..."

de defraudación tributaria, pues si no se llega a demostrar que el incremento patrimonial no justificado tiene una procedencia ilícita, la regla del *in dubio pro reo* debería llevar al castigo, dado el caso, por delito de defraudación tributaria”²⁶.

C) Tesis de la incompatibilidad entre medidas represivas y las tributarias:

Está basada en el principio *non bis in idem*²⁷. La sanción (penal o contravencional) que se aplique excluiría de plano la posibilidad del nacimiento de la obligación tributaria²⁸.

El gravar el producto de un acto ilícito sería una sanción impropia en contra de quien lo cometió, es decir una medida represiva en contra del autor.

“Las sanciones anómalas – también denominadas sanciones impropias o indirectas o atípicas – encuentran su construcción doctrinaria en función de los efectos que derivan de ciertas situaciones previstas en el ordenamiento tributario que, sin encontrarse definidas como tales, representan verdaderas sanciones”²⁹.

Calvo Ortega, al referirse a los tributos expresó “... **siempre gravan hechos lícitos, lo que les distingue claramente de las medidas propias del Derecho Sancionatorio.** Se trata de una teleología que ha sido establecida, incluso en las leyes fundamentales. La Constitución Española es un buen ejemplo: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos... mediante un sistema tributario justo... “. Por otra parte, la Ciencia Jurídica (no sólo el Derecho Tributario) ha concedido un importante efecto sistematizado, a la licitud de los hechos jurídicos. En resumen... el tributo grava hechos lícitos y

26 Percy García Cavero, En: Derecho Penal Económico, Parte Especial. Tomo II, 1era Edición, Ed. Grijley, 2007, pág. 626.-

27 La garantía “non bis in idem” protege no sólo contra la aplicación de una segunda pena por el mismo hecho sino también contra el mero sometimiento a un nuevo proceso, con los perjuicios que ello implica, respecto de un hecho que ya fue materia de juzgamiento.

28 Pablo Chico de la Cámara, obra citada, pág. 14.

29 Alejandro Altamirano, “Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario”, Tratado de Derecho Tributario, AAVV, Paletas Editores, Pág. 257, 2003.-

como tales conformes al ordenamiento jurídico. Si un hecho es ilícito, el ordenamiento reacciona con la aplicación de otra figura jurídica (indemnización, sanción, medida coactiva, etc.), Finalmente... el tributo... debe gravar manifestaciones concretas de capacidad económica. No basta, evidentemente, que un hecho sea lícito hace falta también la capacidad citada. Este planteamiento es el que ha dado dignidad al tributo en nuestros días y el que ha permitido avanzar en la sistematización jurídica y en el desarrollo del propio Derecho Tributario³⁰.

TEORÍA INTERMEDIA

Aportes al tema por parte de doctrinarios españoles principalmente han decantado en una postura no tan extrema a las antes citadas, siendo las premisas de la misma las siguientes:

El problema de la tributación de los actos ilícitos no admite una solución general aplicable a todos y cada uno de los supuestos, ya que existe un amplio espectro de matices³¹.

El carácter ilícito de un acto no excluye por sí mismo que deba someterse a tributación, siempre que muestre la misma capacidad económica que otros actos no contrarios a derecho. Si se comprueba que los fondos tienen su origen en actividades ilícitas no sometidos a imposición a la renta, ya no se está frente a una ganancia patrimonial no justificada, debiendo aplicarse tan sólo las normas sancionadoras o penales correspondientes, en tanto que el ilícito no haya prescrito³².

No existe el deber de tributar sobre ganancias, ingresos o beneficios que proceden de una actividad de carácter ilícito para la que el ordenamiento jurídico dispone la aplicación

30 R.Calvo Ortega, "Curso de Derecho Financiero I - Derecho Tributario, Parte General", Civitas, Pág. 155.-

31 Eduardo Ruiz Erenchun Arteché, "Ganancias de origen (ilícito) Delictivo y fraude fiscal, Rev. de Derecho Financiero y de Hacienda Pública N° 265, Pág. 637, 2002.

32 Pedro Herrera Molina, "Fiscalidad de los actos ilícitos (La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria), Instituto de Estudios Fiscales, Pág. 37, 2003.-

de una consecuencia jurídica que determine la ausencia de capacidad contributiva³³.

Para los que sostienen esta opinión, en principio, el producto de un acto ilícito no debe someterse a la tributación, salvo que, el ordenamiento jurídico no haya dispuesto una consecuencia jurídica que evidencia la falta de capacidad contributiva (Vg. el decomiso o restitución).

Si el legislador dispone como consecuencia jurídica que el producto de la comisión de un acto ilícito dará lugar al decomiso o restitución del dinero o de los bienes obtenidos a través del sujeto que lo cometió, es indudable que dicha situación hará desaparecer la capacidad contributiva en el patrimonio del sujeto actor del ilícito, trayendo como consecuencia de dicha falta de capacidad la inaplicabilidad de impuesto alguno.

Si, por el contrario, el ordenamiento jurídico no establece el decomiso o restitución, habría una capacidad contributiva que al encontrarse exteriorizada debería estar sujeta a la tributación³⁴.

33 Eduardo Ruiz Erenchun Arteché, obra citada, Pág. 612.-

34 Cita de Jorge Bravo Cucci, Artículo citado, Pág. 7

CAPITULO III

LA NORMA TRIBUTARIA Y LOS ACTOS ILÍCITOS

Cuando el rey Enrique I de Inglaterra, en el Siglo XII, definió la yarda como *igual a la distancia entre la punta de su nariz y su dedo pulgar con el brazo extendido, en posición similar a la del tiro al arco*, lo que en realidad estaba haciendo es en forma monárquica establecer una norma, en este caso técnica.

No existe plano de discusión entre los estudios de la ciencia del derecho con respecto a que la afirmación “La naturaleza se rige por leyes inflexibles³⁵ mientras que la sociedad se rige por normas que regulan la convivencia humana” es válida, con los aditamentos y teorías que principalmente se refieran a las normas en sociedad, sean morales, religiosas, jurídicas o técnicas como en el caso traído a colación respecto de la yarda.

Las normas jurídicas son reglas o preceptos que se imponen a la conducta humana en sociedad y cuya observancia puede ser coactivamente exigida en la mayor parte de los casos³⁶.

Toda norma contiene un precepto, una indicación de cómo debe actuar el ser humano en su actividad individual o social, otorgándole a una persona el derecho de reclamar coactivamente el cumplimiento del deber que imponen³⁷.

El Estado está inserto en el orden jurídico, no

35 Universales y permanentes, y de la cuales hay desconocimiento de la totalidad, por lo tanto el conocimiento de las mismas es provisorio.

36 Carlos Mouchet y Ricardo Zorraquin Becu, “Introducción al Derecho”, 12ª. Edición actualizada, Ed. Perrot, Bs.As., 1996, Pág. 183.-

37 La diferencia con las normas morales, radica en que éstas son consejos racionales para el sujeto, los convencionalismos son invitaciones o exigencias que la sociedad formula a sus miembros; el derecho participa de estos caracteres y les agrega algo más para conseguir que sus normas sean obedecidas- Carlos Mouchet Ricardo Zorraquin Becu, obra citada, Pág... 184.-

entrándose en la disyuntiva de si la subordinación debe ser del derecho al Estado o el Estado al derecho, por lo menos en los Estados democráticos modernos. Esta última es la que corresponde, *“... el derecho natural es anterior al estado;... el derecho natural anterior al estado encuadra objetivamente al estado en un orden de justicia que el estado debe respetar... el derecho positivo que el estado crea debe ser justo, o sea, no violar al derecho natural;... el estado no debe violar el derecho positivo justo”*³⁸.

La norma tributaria posee la estructura típica de una norma jurídica general³⁹.

Los tributos:

Como refleja Giuliani Fonrouge⁴⁰, los tributos son prestaciones obligatorias, no voluntarias y a decir por la CSJN que constituyen *“manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones”*⁴¹. (...) *Los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público”*; (...) *“No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública”*⁴².

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Nación

38 Germán Bidart Campos, “Lecciones elementales de política”, 5ta. Edición, Buenos Aires, Ed. Ediar, 1996, Pág. 156.-

39 Arístides Corti, Ignacio Buitrago y Rubén Calvo, “La estructura jurídica de la norma tributaria”, JA, 29/06/1988, Pág. 1.

40 Carlos M. Giuliani Fonrouge (obra actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey), “Derecho Financiero”, Tomo I, Ed. La Ley 9na. Edición, Pág. 250, 2004.-

41 Fallos 218:596; 218:694; 226:22.-

42 Fallos 152:208; 218:596; 223:233; 226:22; CSJN, 28/02/72 “Siam Di Tella”, Fallos 282:101; CSJN, 29/04/74, “Ford Motor Argentina”, Fallos 288:279,

Argentina”⁴³, precisó “La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno; pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo”.

Iglesias Ferrer sostiene que “el tributo es toda prestación obligatoria en dinero o especie, **establecida por la ley que no constituya sanción por acto ilícito** y que efectúa el particular a favor del Estado en sus diversas manifestaciones y de acuerdo a su capacidad contributiva para que éste cumpla con sufragar los actos que demandan el cumplimiento de sus fines”⁴⁴.

Principios de la tributación:

Los tributos en su origen significaron violencia del Estado frente al particular, pero cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que **la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley**, se produce el cambio fundamental⁴⁵.

El significado actual del principio de legalidad es que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante; mientras que el significado primario de la reserva de ley es que una materia, en el caso la tributaria, tiene que ser regulada por ley y no por reglamento. El principio de reserva de ley no vincula sólo a la Administración sino también debe ser de observancia inexcusable por el legislador; proyecta su eficacia sobre las fuentes del derecho y en lo relativo a las obligaciones tributarias sustantivas significa que el Estado sólo puede ejercer legítimamente sus potestades normativas por conducto del poder Legislativo. Este principio de reserva de ley en materia tributaria actúa como una norma sobre la normación

43 Fallos 186:170; del 15/03/1940. La C.S.J.N. hizo suyas las expresiones del juez John Marshall en “McCulloch v. Maryland.-

44 César Iglesias Ferrer, Derecho Tributario, Dogmática General de la Tributación. Ed. Gaceta Jurídica. 1º Edición. 2000, pág. 350.

45 Héctor B. Villegas, obra citada, Pág. 187.-

por lo que para desplegar su eficacia debe en puridad, estar contenido en el mismo texto constitucional.

La aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria admite una formulación positiva explícita: la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales. Como formulación negativa puede sostenerse que el Poder Ejecutivo carece por completo, en materia tributaria, de atribuciones para imponer contribuciones o crear normas tributarias mediante las que el contribuyente quede obligado al pago de tributos, pues éste es una atribución exclusiva del Congreso. Así las competencias del Poder Ejecutivo en materia tributaria deben quedar circunscriptas a hacer recaudar las rentas de la Nación.

El principio de reserva de ley en materia tributaria sustenta su imperatividad en su función protectora del derecho de propiedad latamente considerado; encontrando al propio tiempo un fundamento ético dado que la propiedad, en la interpretación que le ha dado la Corte, es un condicionante de la libertad humana. También exhibe dicho principio, una función garantizadora de la seguridad jurídica; porque la ley es un vehículo generador de certeza. Y finalmente, una función garantizadora de publicidad que posibilita el debate democrático ausente en los decretos de necesidad y urgencia y en los demás actos reglamentarios⁴⁶.

En la causa *Famyl*⁴⁷, la C.S.J.N. dijo “*el principio constitucional de legalidad en materia tributaria rige plenamente y que "decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y los elementos de la relación tributaria" (conf. Jarach, Dino, "Curso de Derecho Tributario", 1980, Ed. Cima, p. 80), y que "es la ley que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son*

46 P.T.N., (Dictámenes 246:539).

47 *Famyl S.A. v. Estado Nacional -Poder Ejecutivo Nacional, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos*” (Fallos: 323:2256).

los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir ese monto" (ob. cit., p. 80), precisando respecto de la forma de cuantificar la obligación tributaria, que la ley debe contener "en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirven para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término, la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado del quantum de la obligación tributaria" (ob. cit., ps. 136/137)".

La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad o reserva), siendo este el límite forma de la norma tributaria, debiéndosele agregar el límite material que es el principio de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva y la capacidad económica no deben tomarse como sinónimos, ya que representan cuestiones diversas, tal como lo sostiene Marco César García Bueno, en su artículo "El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal", al señalar⁴⁸:

"La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva. Su origen no está en el poder de imperio del Estado, ni en el intercambio de utilidades entre el público y el contribuyente. La contribución se establece no por un capricho del legislador sino de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas. [...] Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica

48 García Bueno, Marco César, El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Conceptos de Reforma Fiscal, Coord. Gabriela Ríos Granados, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.

prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto [...] un sustento económico, una riqueza disponible. Y sobre todo la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes. [...] Lo que la capacidad contributiva exige, en su carácter material de la tributación, en un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de tributación. El legislador, en ningún momento está autorizado para establecer cargas tributarias donde éstas no se manifiestan. Así la presencia de una renta, patrimonio o un índice de gasto, exteriorizan movimientos de riqueza de los gobernados y presumen su aptitud contributiva."

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que la capacidad contributiva depende del hecho de que el contribuyente se ubique o no en la hipótesis normativa que prevé la ley, pues no será hasta el momento mismo en que se materialice la manifestación de riqueza que gravó el legislador, cuando se cause el impuesto; es decir, se trata de una ficción jurídica que se previó a efecto de que los gobernados contribuyan al gasto público; mientras que la capacidad económica surge más de la realidad, esto es, de una manifestación fáctica que le permite tener a la persona un ingreso, una utilidad o un rendimiento que pudo haber sido gravada o no.

Debe recordarse que quienes sostienen la gravabilidad de las actividades ilícitas consideran que la capacidad económica constituye un índice válido de capacidad contributiva y que no se vulnera el principio de legalidad al estar incluidos, dentro del hecho imponible de los respectivos tributos dichos índices sin que se efectúen distinciones entre actividades lícitas e ilícitas.

La jurisprudencia ha sostenido al respecto de las presunciones legales de la existencia de capacidad contributiva⁴⁹ *"que no puede haber impuesto allí donde no existe capacidad contributiva, o donde ella aparece alcanzada por encima de lo tolerable, y la presunción legal del tributo debe admitir prueba en contrario"*

49 Fallo Georgalos, Juzgado Federal en lo cont. Adm. Fed. N° 10, P.E.T. Abril/1999.-

Por supuesto que el principio de reserva de ley no es el único principio que rige en la tributación (el tributo debe ser creado en respeto a los principios tributarios que se encuentran sedimentados a nivel constitucional), pero el principio constitucional de legalidad (*nullum tributo sine lege*) es el que vamos a tener en cuenta al considerar el tributo⁵⁰ como norma jurídica, sin distinción de sus especies (impuestos, tasas, contribuciones especiales).

José O. Casás enuncia⁵¹, "El principio de reserva de ley tributaria, también denominado principio de legalidad, constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por él se requiere que para la sanción de leyes tributarias tomen necesaria intervención los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (Cortes, Parlamento, Asamblea General, Congreso, Legislatura, etc.). (...)

Nos decidimos por aludir a "reserva de ley", en lugar de legalidad, ya que sólo los órganos depositarios de la voluntad general (en su significación rousseauiana) son los habilitados para instituir tributos, revistiendo, en la esfera de creación del derecho, el carácter de "norma sobre normación" –como, con expresión lograda, lo ha descrito Máximo Severo Giannini-, que debe hallarse recogida a nivel constitucional, ya que de serlo en el plano de la legislación ordinaria constituiría tan sólo una modalidad de "preferencia de ley" “.

Pero merece una referencia la situación de otros principios que rigen la tributación, ya que si tenemos en cuenta el

50 Considerados como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”

51 José Osvaldo Casás, Trabajo publicado correspondiente a la intervención del autor en el Simposio Los principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del derecho Buenos Aires, 10 y 11 de septiembre de 1999.

Para mayor abundamiento sobre el principio de reserva de ley, véase José Osvaldo Casás, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria”, Ed. Ad-hoc, Buenos Aires, 1ra. Edición, 2002.-

de **igualdad**⁵² y **equidad**, propugnados por la teoría que acepta la tributación de lo ilícito.

Para José O. Casás⁵³, *“El principio de igualdad, en sus más diversas proyecciones, se fundamenta en los arts. 1º, 16, 20 y 33 de la Constitución Nacional y, nuclearmente, en el 16 en cuanto allí se dispone: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento, no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.*

La igualdad ante la ley es la resultante de las postulaciones impulsadas por la Revolución Francesa y derivación del “principio de universalidad de la ley”, a través de un sistema de normas que tiene como destinatarios el conjunto de la sociedad, como reacción a las diferencias y privilegios hasta ese entonces vigente.

La apuntada “igualdad formal” o “igualdad jurídica” se convierte en una noción útil para proscribir determinadas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social, pero, de todos modos, perpetúa las profundas disparidades reales en una sociedad no homogénea con clases marcadamente diferenciadas. Se trata en fin, de la majestuosa igualdad del derecho francés, descrita por Anatole France, “como prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de París”.

La igualdad en la ley, en cambio, obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad

52 Referirse al principio de igualdad es hablar de uno de los principios básicos surgidos de la Revolución francesa, que impulsó la sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista por un ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de todos los hombres ante la ley. La igualdad natural de todos los hombres, su igual capacidad jurídica y la imparcial aplicación del derecho a todos los hombres constituyen los pilares del nuevo sistema, que nace como reacción a los privilegios y discriminaciones de l’ancien régime. Rodolfo R. Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, 2da. Edición actualizada y ampliada, Ed. Depalma, Pág. 323, 2000

53 José Osvaldo Casás, obra citada “Trabajo publicado correspondiente a la intervención del autor en el Simposio ...”

contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas.

Lo expresado en el párrafo precedente, sin dejar de asumir que en la tributación extrafiscal podrán ponderarse circunstancias ajenas a la capacidad económica de los contribuyentes siempre y cuando el tratamiento dispar atienda a la consecución de fines y objetivos acordes con el programa y los valores constitucionales.

La igualdad por la ley atiende, en lo social, a reclamar un mayor aporte de quienes más tienen, para luego, a través del gasto público, poner especial empeño en los requerimientos de aquellos sectores con necesidades insatisfechas. También adquiere relevancia en relación a las distintas regiones del país en conexión con el principio de solidaridad federal que reconoce apoyatura en la Constitución Nacional (arts. 75, incs. 2, tercer párrafo, 8, 9, 18 y 19, segundo párrafo)".

En todo sistema jurídico hay normas que responden a exigencias lógicas, algunas otras responden a cuestiones históricas y otras a razones sociales. La igualdad de tratamiento es el principio fundamental del Derecho que se encuentra estrechamente unido al axioma de justicia. Radbruch apunta que la esencia de la justicia es la igualdad⁵⁴. Se vulnera el principio de igualdad cuando para una variación de la norma jurídica no cabe hallar motivación lógica resultante de la naturaleza de las cosas o de otras causas adecuadas, o cuando desde la perspectiva de la justicia debe caracterizarse de arbitraria tal regulación⁵⁵.

Recordemos que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley y con referencia concreta a lo tributario, que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, por imperio de nuestra Carta Magna.

Nuestra corte estableció en un caso resuelto en 1875⁵⁶ que *"la igualdad de todas las personas ante la ley, según la*

54 Gustav Radbruch, "La justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto, recibe el nombre de equidad", Introducción a la Filosofía del Derecho, Breviario 42, Fondo de Cultura Económica, cuarta reimpresión, México, 198, p. 33

55 Benda, E. El Estado social de Derecho. Benda, Maihofer, Vogel, Hesse y Heyde. Manual de Derecho Constitucional. Instituto Vasco de Administración Pública-Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 494

56 C.S.J.N. "Criminal c/Don Guillermo Olivar, por complicidad en delito de rebelión", (Fallos 16:118)

ciencia y el espíritu de nuestra Constitución, no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones ni privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar a los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquier otra inteligencia o aceptación de este derecho es contrario a su propia naturaleza e interés social". Debe agregarse que la jurisprudencia de la Corte en materia de igualdad es numerosa⁵⁷.

Respecto del concepto de **equidad**, puede citarse⁵⁸
"Si bien la expresión equidad es de uso corriente, distintas acepciones le han sido asignadas... mientras que para algunos representa un principio de interpretación jurídica, para otros importa un criterio de justicia. Esta última acepción, enfocada desde la perspectiva de la ciencia financiera, significa que los componentes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas sobre la base de una proporción justa. ... De acuerdo al criterio expuesto en algunos decisorios, la garantía de equidad tributaria sería una especie de principio no independiente, en tanto su cumplimiento o violación estarían dados esencialmente en relación a otros principios constitucionales, principalmente los de generalidad e igualdad."

Por otra parte, la expresión "*nemo tenetur edere*

57 "Destilería Franco-Argentina contra el Gobierno de la nación, sobre cobro de pesos", Fallos: 132:402, sentencia del 18 de octubre de 1920, por la cual se declaró válido un impuesto que gravaba más honerosamente a las sociedades extranjeras.

"Don Ignacio Unanue y otros contra la Municipalidad de la Capital, sobre devolución de dinero proveniente del impuesto a los studs", (Fallos: 138:313), 21/09/1922, donde se estableció que no se afectaba el principio al gravar a los studs que albergaban y preparaban caballos con el único objeto de disputar carreras más honerosamente que a las demás caballerizas.

"Ana Masotti de Busso y Otros v. Provincia de Buenos Aires", (Fallos: 207:270), del 07/04/1947, en que se decretó la inconstitucionalidad de la contribución territorial a los inmuebles atendiendo al valor conjunto de los mismos con prescindencia del valor de la parte ideal de cada condómino.

"Sociedad Agrícola, Ganadera y Comercial Juan C. Galli e hijos Limitada", (Fallos: 232:103), del 29/02/1956, que consideró constitucional un gravamen establecido por la Municipalidad de Pellegrini que afectaba a los inmuebles rurales de más de dos mil hectáreas, inexistente para los propietarios de bienes situados en jurisdicción de otras municipalidades de la Provincia de Buenos Aires.

58 Barrenechea, Cándido (Suc), CNCIV. Sala "C", 28/11/1979.-

contra se” configura un presupuesto indispensable en procura de lo cierto. Por el mismo se pretende lograr una regla esencial en materia probatoria, protegiendo al individuo en su faz mas íntima y personal eximiéndolo de la obligación de aportar prueba que pueda auto incriminarlo.

En este orden, puede decirse que pretender que un contribuyente incorpore en su declaración jurada el producido de una actividad ilícita, es decir que se autoincrimine, se ve cuestionado por los principios penales y la regla fijada en la Constitución Nacional al regular las “declaraciones, derechos y garantías”, que expresa **“nadie esta obligado a declarar contra sí mismo”**⁵⁹.

Por otra parte, el derecho de propiedad: *“comprende todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad”*⁶⁰, *“e implica el derecho de transmitirla o ceder su uso, el de celebrar todos los actos jurídicos relacionados con ella y el de convenir libremente todas las estipulaciones y cláusulas que conciernan a tales actos”*⁶¹.

Corresponde recordar todos los derechos constitucionales están sujetos a las leyes que reglamentan su ejercicio (Art. 14 C.N.). En efecto, existen muchos derechos reconocidos en la Constitución Nacional (ver, por ejemplo los enumerados en los arts. 14 y 14 bis).

Mas su consagración constitucional no implica *per se* el reconocimiento de derechos con carácter de absolutos.

Ha dicho nuestro Máximo Tribunal: *“reglamentar un derecho es limitarlo, es hacerlo compatible con el derecho de los demás dentro de la comunidad y con los intereses superiores de esta última.”*

59 Constitución de la Nación Argentina. Art. 18: Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente (...). Art. 8.2 C.A.D.H.

60 Fallos 144:219.-

61 Fallos 137:47.-

Ahora bien, esa reglamentación a cargo del Estado tampoco es absoluta, sino que se encuentra sujeta a determinados límites.

Tiene dicho la Corte que *“ni el derecho de usar y disponer de la propiedad ni ningún otro derecho reconocido por la Constitución reviste el carácter de absoluto. Un derecho ilimitado sería una concepción antisocial”*⁶².

Dentro de la concepción no absolutista de los derechos se ha reconocido reiteradamente la potestad que tiene el Estado de reglamentar el ejercicio de los mismos, con fines inicialmente de garantizar la seguridad, salubridad y moralidad públicas, ampliados luego a la promoción del bienestar general.

Ahora bien, en el sistema constitucional argentino, el principio de igualdad y la limitación que él supone al ejercicio de los poderes públicos, no impone la uniformidad de la legislación ⁶³ ya que *“no es la nivelación absoluta de los hombres lo que se ha proclamado, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección, en lo posible, de las desigualdades naturales”* (CSJN, “Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires”, Fallos 151:359 (1928)).

De allí que en el diseño de las políticas dirigidas a concretar los mandatos constitucionales en todos sus ámbitos, las autoridades públicas no se encuentran impedidas de establecer distinciones de tratamiento, ya que en la mayoría de los casos, el reaseguro del principio de igualdad supone la adopción de criterios de selección. De lo contrario, con frecuencia asistiríamos a la violación de este principio, a través de aquellos actos que brindaran un tratamiento igual a lo que resulta desigual.

El principio de igualdad genérico reconoce el derecho a ser tratado como igual en igualdad de condiciones, vedando discriminaciones arbitrarias. Pero a su vez, el sistema reconoce la necesidad de establecer, bajo ciertas circunstancias,

62 CSJN, “Don Agustín Ercolano c/ doña Julieta Lanteri de Renshaw”, Fallos 136:161.

63 CSJN, “Elvio Flores c/ Compañía Argentina de Seguros Generales la Inmobiliaria”, Fallos 263:545.

diferenciaciones. Esto es, el derecho a no ser tratado como igual, a los efectos de lograr que mediante ese tratamiento se proteja el derecho a la igualdad.

En síntesis, el derecho a la igualdad no obsta *per se* a la discriminación, en el sentido de práctica de selección, aunque la proscriba en aquellos casos en que el criterio de selección adoptado resulta arbitrario o infundado⁶⁴.

La Corte Suprema, intérprete final de la Constitución de la República Argentina, afirmó⁶⁵ que *"...Para que haya denegación de igualdad ante la ley no sólo ha de existir discriminación, sino que además ella deberá ser arbitraria. No sucede así cuando el "distingo" se basa en la consideración de una "diversidad de circunstancias" que funda el distinto tratamiento legislativo. Todo depende de que concurran "objetivas razones" de diferenciación que no reciban o no merezcan tacha de irrazonabilidad"*.

Ramón Valdés Costa⁶⁶ sostiene *"La relación jurídico-tributaria es una relación de coordinación y no de subordinación, constituida no entre el Estado y el particular, sino entre la Administración y el particular. El acreedor del tributo, sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es la Administración fiscal. Esta actuaría pues, como Estado-administrador en contraposición a Estado-legislador y Estado-juez. En esa actuación como acreedor, el Estado-administrador se encuentra con respecto al contribuyente en un plano de absoluta igualdad. Los derechos y obligaciones de cada una de las partes se hallan establecidas únicamente por la ley, y sus discrepancias deben ser resueltas por los órganos jurisdiccionales"*.

64 Luis Eduardo Rey Vázquez, "La Doctrina de la Emergencia Económica", Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas de la U.N.N.E. Resumen: S-014, Comunicaciones Científicas y Tecnológicas 2006.-

65 "SRL Acuña Hnos. y Cía. c/ Nación Argentina", (Fallos 286:166); "Florentino Magenta c/ Caja de Jubilaciones de Empleados Bancarios", (Fallos 187:298); "Juan Angel Scotti Franchini", (Fallos 298:286) y "Munira Arabi Katbi c/ Carlos Juan Pacheco Santa Marina", (Fallos 300:1049), entre otros.-

66 Ramón Valdés Costa, "Impuestos - Doctrinas fundamentales 1942-2002", El principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico-tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal, Reconstrucción de las conferencias dictadas en las Facultades de Derecho de Córdoba y de La Plata el 25 y 27 de septiembre de 1957, Ed. La Ley, 2002, Pág. 101.-

Cuando el legislador grava una determinada actividad, en definitiva, lo que busca es la detracción de la riqueza de las personas gravadas. Ahora bien, ya sea para evitar elusiones, para facilitar la recaudación y, en otros casos, para acentuar la progresividad, debe recurrir a sujetos que resultan centro de imputación de normas jurídicas pero que no necesariamente son personas y a través de esos sujetos afecta la situación de las personas (físicas o jurídicas), verdaderas portadoras de la capacidad contributiva (...) En definitiva, le legislador tributario podría crear nuevos entes de derecho y convertirlos en sujetos pasivos ... pero debe tenerse presente que no todos los comúnmente denominados sujetos pasivos por el legislador tienen personalidad y capacidad jurídica ya que sólo constituyen un medio técnico que posibilita la correcta aplicación del tributo a las personas que, en los hechos, han realizado las conductas y situaciones previstas por la ley⁶⁷ .

El hecho imponible

Como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

Esta circunstancia fáctica, hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole. Puede consistir en un hecho (p. ej. realizar una venta), un conjunto de hechos (p. ej. ejercer una actividad lucrativa habitual), en un resultado (p. ej. las ganancias percibidas en un período), en una situación en que el obligado se halla (p.ej. ser propietario de un inmueble), etc. Dicha circunstancia se denomina **hecho imponible**⁶⁸ y su

67 Gustavo Zunino, "Impuestos - Doctrinas fundamentales 1942-2002", Breves reflexiones sobre los sujetos pasivos y la capacidad jurídica tributaria, , Ed. La Ley, 2002, Pág. 368.-

68 Geraldo Ataliba lo denomina Hipótesis de Incidencia Tributaria, fundamentando el concepto, que sólo cuando una hipótesis legal alcanza a una persona ella está obligada a obedecer el respectivo mandato. Mientras no ocurra la hipótesis, el mandato queda en suspenso no incidiendo (La Ley, Doctrina T° 150, Pág. 921, 1973)

acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria también proporciona o contiene⁶⁹.

La expresión "*hecho imponible*" es producto de la norma, realidad jurídica, y el hecho, acto u operación que en él se describe es lo que constituye el *presupuesto objetivo* del tributo, o si se prefiere, el *elemento objetivo de su hecho imponible*⁷⁰.

No se debe confundir ese elemento objetivo del hecho imponible, con la expresión "*objeto del tributo*", pues mientras el primero es producto de la creación del legislador, el "*objeto del tributo*" designa un elemento de otra realidad, que no es jurídica, sino que se refiere al elemento o hecho que puede existir en la realidad empírica y que es el que soporta el tributo. Ese elemento puede ser la renta, el patrimonio o el gasto (o en su caso, el bien o rendimiento concreto) sobre el que se hace recaer la carga tributaria, por constituir manifestaciones de capacidad contributiva⁷¹.

Los hechos imposables que prevé como ocurrencia la norma tributaria son hechos lícitos con relevancia económica, disponiendo prestaciones pecuniarias a los particulares con el objeto de cumplir los fines del Estado. La norma tributaria no es una norma que prevea como antecedente que ante la ocurrencia de un hecho ilícito se desencadene una sanción, característica típica de una norma penal o contravencional.

Aquí ya podemos observar una diferencia, en cuanto al objeto, entre la norma tributaria y la norma penal, pues

69 Héctor B. Villegas, obra citada, Pág. 68.-

70 Queralt, Juan Martín y Lozano Serrano, Carmelo: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Cuarta Edición, Tecnos, Madrid, Pág. 270, citado por Sara Diana Telias, "La dogmática del hecho imponible y su aplicación práctica en la definición de conceptos y el planteamiento tributario (primera parte), Impuestos, 2008-17 (Septiembre), Pág. 1465.-

71 Sara Diana Telias, obra citada.-

mientras la primera lo que pretende es actuar sobre capacidades contributivas lícitas, la segunda norma se encargará de reprimir al delincuente, teniendo entre sus penas el decomiso del producido de la actividad ilícita y de ser posible, la restitución de dicho producido decomisado a su propietario legítimo.

Nuevamente debo reflejar la postura de que el derecho no debe contener contradicciones, si para una rama del mismo una actividad es antijurídica y sancionada con una pena, otra no puede considerarla como hecho imponible y gravarla.

Demás está decir que la capacidad contributiva no debe ser vista como un mero dato económico ni analizada con prescindencia a la licitud del acto que se pretende gravar con el tributo.

Spisso⁷² cita a Fernando Bosch, enunciando “... no faltará quien sostenga que ante la dificultad de combatir la prostitución lo más aconsejable sea reglamentarla y establecer un tributo especial, al modo del que recae sobre las salas cinematográficas para la proyección de películas de exhibición condicionada, admitidas so pretexto de asegurar los derechos de los epígonos de la pornografía y en desmedro de los intereses de la sociedad toda, y con olvido de que el bien jurídico protegido por la figura del art. 128 del código Penal sigue siendo la moral pública...”

La C.S.J.N. expresó “Que si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad *contributiva*, la *determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo, las distintas categorías de contribuciones ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente. Tanto el tesoro público, como el régimen impositivo con que se lo constituye son instrumentos de gobierno, y para la obtención*

72 Rodolfo R. Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, 2da. Edición actualizada y ampliada, Ed. Depalma, Pág. 19, 2000; (referenciando a Fernando M. Bosch, “Las publicaciones obscenas, la pornografía y un fallo ejemplar”, La Ley 09/09/1986).-

del bien común, que es la finalidad de todo sistema tributario ha de considerarse no exclusivamente la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor o menor deber de contribuir que tiene razón de ser distinta de sólo la capacidad económica de quien contribuye. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos y viceversa. Todos los impuestos progresivos, los que tienen en cuenta la tierra libre de mejoras, la diversidad de patentes según las especies de los negocios a que se refieren, los impuestos aduaneros específicos, la constitución de una categoría distinta con los ausentes, el diverso porcentaje con que se liquida el impuesto sucesorio según el parentesco de los herederos con el causante, etc., son ejemplos de diferenciaciones impositivas que no se rigen sólo por el diferente valor económico de las riquezas que constituyen la materia del gravamen. Y esta Corte ha reconocido reiteradamente que en tales casos no se viola el principio de igualdad de los arts. 4º y 16 de la Constitución”⁷³.

En materia de actividad ilícita, la Cám.Fed.de Apelaciones de San Martín (Sala I), en la causa 1250/95 (del 12/10/1995)⁷⁴ debió decidir sobre si *“la capacidad económica resultante de una actividad lucrativa ilícita representa un índice de capacidad contributiva igual al derivado de una actividad lícita, lo que lleva a preguntarse si en la tributación de actividades ilícitas existe “complicidad” e “inmoralidad” del Estado o, por el contrario,*

73 C.S.J.N., “Delia Bonorino Ezeiza de Claypole y otros c/Provincia de Buenos Aires, 03/03/1948, (Fallos, 210:289)

74 Se trataba de una causa seguida por infracción a la ley 23771, por evasión de una empresa que explotaba agencias hípcas, donde se realizaban, además, apuestas clandestinas, al margen del sistema oficial autorizado a la empresa.

El juez entendió que ese aspecto de la litis (las ganancias obtenidas mediante esas apuestas tomadas fuera del circuito oficial de la firma) no podían configurar ilícitos contemplados en la ley 23771, y se trataba de un hecho tipificado como contravencional por la legislación local, por tal motivo se declaró incompetente y lo remitió al juez penal en turno en la localidad provincial correspondiente. Esta decisión fue apelada por el Fiscal de Primera Instancia. (Doctrina Tributaria Errepar)

simplemente una exigencia lógica de someter toda riqueza al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos bajo un criterio de la igualdad”.

El Tribunal resolvió, por un criterio de unidad del ordenamiento jurídico, al que entiende como un todo en el *“que no caben las contradicciones, por ende, resulta inconcebible que unos hechos que, precisamente por su carácter ilícito se ven privados de todo efecto jurídico, salvo el de la sanción a sus autores, pueden ser fuentes de obligaciones y deberes tributarios, ya que ello entra en contradicción con el de ilicitud de la causa, las mercancías de ilícito comercio o más genéricamente con la coherencia con los postulados o límites que configuran el propio sistema”*, pronunciándose entonces en contra de la sujeción impositiva de transacciones o actividades ilícitas por resultar afectada la unidad del ordenamiento jurídico.

Giuliani Fonrouge cita la divergencia entre el derecho privado y el financiero, expresando *“...tanto la legislación como la doctrina privadista condenan unánimemente las obligaciones derivadas de operaciones ilícitas o inmorales. Las obras clásicas de derecho civil francés tratan de este tipo de operaciones y señalan que el código de ese país adopta principios que fueron adoptados por nuestro código en los arts. 2051 y sigtes., cuyas notas no dejan dudas acerca del origen del tratamiento de tales obligaciones. En la obra de Ripert sobre la norma moral en las obligaciones civiles, se mencionan situaciones producidas con motivo de contratos relacionados con casas de tolerancia y con el concubinato. La solución coincidió con la de nuestro derecho.*

El Art. 2052 de nuestro Código Civil legisla sobre contrato de juego y el art. 2055 prohíbe demandar en juicio las deudas de este origen, estando vedado asimismo su compensación o novación (Art. 2057) ni la repetición de lo pagado por tal concepto (Art. 2063); pero hay una excepción en el Art. 2069 para las rifas y loterías permitidas por disposiciones administrativas o policiales. Naturalmente la materia es muy resbaladiza y la jurisprudencia abunda en ejemplos de matices, pues la validez de los contratos depende de particularidades muy sutiles. Por otra parte, mucho influye el estado de la sociedad en que tienen lugar; así, por ejemplo, un interés obligacional superior al 10 0 12 % anual era considerado usurario y contrario a las buenas costumbres, en tanto que en nuestro país han sido corrientes intereses superiores al 100 % o más en colocaciones a plazo fijo o en prestamos

comerciales. Por otra parte actividades como la quiniela estuvieron prohibidas por mucho tiempo y perseguidos criminalmente quienes se dedicaban a ellas, pero en la actualidad el juego ha sido oficializado y gestionado por el propio Estado...

Algo diferente ocurre en el derecho financiero y particularmente en el derecho obligacional tributario. En este predomina el hecho económico y hace factible y válida la imposición de las actividades ilícitas o las inmorales. No puede ocultarse que existen discrepancias en la doctrina, especialmente en cuanto a la naturaleza o carácter de la ilicitud. En efecto, suele hacerse el distingo entre un mero incidente de comercio legal, por ejemplo, ganancias de mercado negro, por violación del régimen de control de precios y beneficios derivados del derecho penal, como los provenientes del robo, de la estafa o el juego clandestino. Existen situaciones intermedias difíciles de clasificar... y las referentes a actividades en pugna con la moral, tales el caso de la prostitución y del proxenetismo".⁷⁵

Autonomía del Derecho Tributario

En cuanto a la autonomía del Derecho Tributario, César Galarza cita⁷⁶ "El Derecho Tributario, como rama jurídica autónoma, goza de autonomía calificadora..., y en virtud de ello puede –aunque no está obligado a hacerlo...– dotar a los conceptos que utiliza en sus propias normas de un significado distinto al que ésta ostenta en otras ramas del Derecho.

Hecho así, un concepto exclusivo del Derecho Tributario puede diferir del sentido que le ha sido otorgado al instituto por su rama originaria. Sin embargo, si nos adscribimos a la postura que restringe la autonomía del Derecho Tributario a la material..., la misma no implica en absoluto promulgar una independencia total del mismo respecto al resto del ordenamiento⁷⁷ ya que tal autonomía no puede ser jamás el

75 Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: "Derecho Financiero" - Ed. De palma - Bs. As. - 5ª ed. - pág. 403-404

76 Galarza, César J., "La nulidad de los actos jurídicos en el ámbito tributario", Ed. La Ley, 2008-A, Pág. 736.-

77 Arístides Corti, "De la autonomía del Derecho tributario", en VV.AA, Ensayos tributarios en homenaje al 50º aniversario de El Hecho imponible de Dino Jarach, AAEEF-Interoceánicas, Bs. As., 1994; Pág. 34.

medio idóneo para legitimar el fiscalismo⁷⁸. No se puede utilizar a la autonomía para otorgar a los institutos jurídicos una orientación distinta y contraria a la brindada por el resto del derecho positivo de un Estado, puesto que esto podría desviar el fin último del mismo: la concreción de la justicia.

Lo importante es ver si tal autonomía, que es reconocida por los doctrinarios, alcanza para poder llevar a la órbita de la sujeción impositiva al producido de actividades ilícitas, ya que esta situación no tendría cabida en otras ramas.

Finalidad de los tributos

Por otra parte la finalidad de la norma tributaria es, en sentido lato, establecer tributos, no surgiendo de ninguno de los textos normativos de los impuestos que tenga como finalidad el desincentivar la comisión de delitos.

Este autor sostiene además que: "el derecho constituye una totalidad unificada sin compartimientos estancos; conclusión que no niega los compartimientos (con sus propios principios, institutos, conceptos, y método), bien que no estancos. Diversidad en la unidad"... Una idea similar podemos encontrar en BERLIRI, A. quien en sus ya famosos "Principios..." expresa: "Que el Derecho financiero y el tributario no constituyen en ningún caso algo desgajado de las otras ramas del Derecho, una especie de ordenamiento jurídico de por sí, toda vez que, dada la unidad del Derecho, cualquiera de sus ramas, aun cuando autónoma, está necesariamente ligada a todas las demás con las cuales forma un todo inescindible. Exactamente escribe D'AMELIO que "la autonomía de una rama del Derecho nunca puede romper, y ni siquiera agrietar, el concepto unitario del Derecho mismo. La máxima de uno universo iure, constituye verdad fundamental y puede considerarse una de las conquistas definitivas del espíritu humano. Indica que la autonomía es a la unidad como los radios a la esfera. De tal suerte que aquélla no supone desintegración, sino parte del todo. De donde deriva que la autonomía de una rama del Derecho no puede excluir ni ignorar a las demás, también autónomas, de las cuales necesita para vivir "" ("Principios de...", Vol. I..., p. 20). En igual sentido vid.: RODRIGUEZ BEREJO, A., "Introducción al...",..., pp. 123-124.

78 Garcia Belsunce, H., "De la autonomía del Derecho tributario", en VV.AA, Ensayos tributarios en homenaje al 50° aniversario de El Hecho imponible de Dino Jarach, AAEEF-Interoceánicas, Bs. As., 1994, Pág. 246.

Según este autor "El fiscalismo es una desviación o exceso de la política fiscal caracterizado por su voracidad recaudatoria y por sus interpretaciones pro fiscum y el derecho tributario que antes que tributario es derecho en su unidad integral no puede justificar desviaciones que lo negarían en su esencia"(ídem).

No obstante esto, pueden darse situaciones en donde las normas jurídicas, tengan efectos tributarios y pretensiones extrafiscales. Este caso puede verse claramente en la Ley Antievasión⁷⁹, en la que, entre otros aspectos, se limitó el pago en efectivo y se establecieron efectos tributarios (tanto en Ganancias como en IVA) por el incumplimiento a la misma y una de las finalidades que llevaron al Poder Ejecutivo a su remisión para tratamiento en el Congreso fue limitar el lavado de dinero, además de combatir la evasión fiscal, entre otras.

En el mensaje de elevación del proyecto de la citada ley se expresaba *"...las limitaciones a las transacciones en dinero efectivo que se prevén en el proyecto adjunto, no sólo contribuirán a combatir la evasión fiscal, sino que, además, limitarán las posibilidades de "lavado" de dinero proveniente del narcotráfico u otras actividades ilícitas, evitarán riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y alentarán el uso de instrumentos bancarios como medio de pago y la utilización, cada vez más difundida, de las tarjetas de compra y de crédito.."*⁸⁰

Puede decirse que el allegar fondos para atender las necesidades financieras no es el fin exclusivo de los tributos, ya que pueden existir objetivos extrafiscales (Vg. con los derechos aduaneros), pero **el procurar la no realización de actividades ilícitas o disminución de actividades delictuales no es uno de ellos y mucho menos ser sancionatorios.**

Cuando se habla de fines extrafiscales se hace referencia a una finalidad no directamente inclinada a la recaudación sino a disuadir y encausar determinados comportamientos que no necesariamente deben ser ilegales, pero tienen como base actos no prohibidos con el ordenamiento jurídico y se encuentran fundados en el principio de capacidad contributiva (Vg. tributos ecológicos).

Moscheti (quien es citado por Naveira de

79 Ley 25345, Sancionada el 19/10/2000.-

80 Mensaje N° 0137/00 del 10/02/2000, Exp-Dip 121-PE-99, Trámite Parlamentario 228.

Casanova)⁸¹ considera que “los fines extrafiscales no sólo no están excluidos de la consideración de la capacidad contributiva sino que positivamente hablando son necesaria aplicación de ella, de acuerdo con su apreciación en clave solidaria ya que no se considera la riqueza del individuo separadamente de las exigencias colectivas cuando se contempla no sólo la situación económica individual, sino también las necesidades colectivas, en esa evaluación puede haber modificaciones en disminución (excepciones, franquicias, deducciones, etc.) o en aumento (progresividad selectiva, discriminación de rentas patrimoniales sobre las del trabajo, etc.) de la cuota individual de participación de los gastos públicos que no aparecen estricta o exclusivamente justificadas por el principio de capacidad económica sino por otras razones de interés colectivo sociales o económicas.”

Alfredo Becker sostiene la siguiente distinción entre la naturaleza jurídica de la sanción y el tributo extrafiscal: *“Sanción es el deber preestablecido por una regla jurídica que el Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir o desincentivar, directamente, un acto o hecho que el orden jurídico prohíbe.*

Tributo extrafiscal prohibitivo es el deber preestablecido por una regla jurídica que el Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir, desincentivar, indirectamente, un acto o hecho que el orden jurídico permite.

Lo ilícito, como elemento integrante de la hipótesis de incidencia, es el único elemento que distingue, en el plano jurídico, a la sanción del tributo extrafiscal prohibitivo”⁸².

Si bien de acuerdo al ordenamiento jurídico el delito genera la obligación de indemnizar el daño causado (Art. 1077 C.Civil)⁸³, algunos consideran que en el evento que un delito origine buenos resultados para el delincuente “incrementándole su patrimonio”, generaría la obligación de informarlo en su

81 Naveira de Casanova Gustavo J. en tributario, volumen XII, Buenos Aires ediciones interoceánicas 154

82 Alfredo Augusto Becker, “Teoría Geral do Direito Tributario”, pág. 609

83 Código Civil - Art. 1077: Todo delito hace nacer la obligación de reparar el perjuicio que por él resultare a otra persona.

declaración jurada de ganancias y luego pagar el impuesto correspondiente.

Debemos tener en claro que la finalidad del establecimiento de los impuestos, sea a individuos particulares o a personas jurídicas, es dotar al Estado de recursos necesarios para el desarrollo y posterior cumplimiento de los fines de éste.

Escapa a toda lógica que el Estado pueda financiarse con tributos que deben ingresar los delincuentes, como así también a la moralidad que debe tener el ordenamiento jurídico de un país.

La ley tiene por objeto gravar los incrementos de patrimonio de actividades lícitas, y si no se le debe permitir al individuo quedarse con la propiedad de lo que no le pertenece, tampoco puede el Estado participar de ello.

No obstante puede citarse a Puebla Agramunt, quien expresó⁸⁴ “no es lo mismo afirmar que los tributos no suponen la sanción de un ilícito que afirmar que los tributos siempre gravan hechos lícitos”.

En su postura entiende “que desde una perspectiva teórica y de lege lata no hay problema alguno para que el legislador reaccione estableciendo consecuencias jurídico-fiscales a las ganancias ilícitas, pues el tributo, además de ser el mecanismo para hacer frente al deber de contribuir y de ser su finalidad colaborar al sostenimiento de los gastos públicos, es un instituto jurídico idóneo para perseguir otros intereses, exigencias o valores constitucionales del Estado”.

Para Colombo y Stabile, “El derecho de propiedad sólo existe en la medida en que ella sea adquirida a través de los medios que el derecho permite. Por lo tanto, **la propiedad adquirida en base a la comisión de hechos ilícitos (los propios o los de un tercero) está viciada en su origen y, en consecuencia, no puede sostenerse**

84 Nuria Puebla Agramunt, “La causa ilícita como causa impositionis”, I Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre La Metodología Académica y La Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, 1 de febrero de 2002, DOC. N° 11/02, Pág. 317.-

*válidamente un derecho respecto de ésta”*⁸⁵

Sería una aplicación arbitraria si la imposición a rentas procedentes de actividades ilícitas obedece a la finalidad de que el Estado recupere los fondos que se le han sustraído, porque el impuesto tiene una finalidad diversa. Podría decirse que estaríamos ante una sanción impropia⁸⁶, donde se persigue un fin represivo pero no presentado de la misma forma que en las sanciones típicas.

A quien ha obtenido rentas de actividades ilícitas, deben serle aplicables las sanciones previstas en el Código Penal (sean privativas de libertad o pecuniarias), pero no el someterlo a la tributación.

Eidelman señala que las sanciones indirectas o impropias son las que “simulan ser gravámenes, al incidir en la determinación de la base imponible o del impuesto adeudado”. Entiende que mediante ellas se las disfraza de impuesto para penalizar infracciones y estima que se trata normas que encuadran en la frase “el fin justifica los medios”. A su vez entiende que están previstos para infracciones que motivan sanciones en forma indirecta, sin que se cumplan los requisitos previos del derecho de defensa, juicio previo, etc., siendo una sanción en la que no se valora el elemento subjetivo del tipo⁸⁷.

La interpretación de la Ley Tributaria

La interpretación de las leyes tributarias no es una

85 Marcelo Colombo y Agustina Stabile, “Reformas legales necesarias en materia de recuperación de activos”, Ed. La Ley, Pág. 1400, Año 2005.-

86 Roberto Cordeiro Guerra adopta el término de sanción impropia como una aproximación para designar a todas aquellas hipótesis en las que el legislador persigue una finalidad sustancialmente represiva a través de un instrumento impropio - p. ejemplo, impidiendo la deducción de un gasto - no encuadrable dentro de una figura típicamente punitiva. “Illecito Tributario e Sanzioni Amministrative”, Pág. 340 y ss., citado por Alejandro Altamirano, “Sanciones Anómalas en el Derecho Tributario Argentino”, Comisión N° 2, pág. 6, XXVII Jornadas Tributarias, Mar del Plata, noviembre de 1997.-

87 Jorge D. Litvak, Analía Sánchez y Erika G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario”, Ed. la Ley, 2003, Pág. 50.-

cuestión indiferente, constituye una actividad esencial del jurista y consiste en determinar el verdadero sentido y alcance de dichas normas.

No es objetivo de este trabajo reflejar los variados métodos interpretativo ni la prevalencia de alguno sobre los otros, situación que no es posible de manera razonable o con fuerza indiscutida. Pero la interpretación puede llegar a ser necesaria para aquellos aspectos que no surgen claramente de la ley en cuanto a la repercusión tributaria de las ganancias ilícitas.

A la afirmación de que las leyes tributarias se interpretan económicamente y no jurídicamente se ha dado como respuesta que, *"es un verdadero desatino, porque las leyes tributarias, como todas las demás, siempre se interpretan jurídicamente. La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales"*⁸⁸. Este principio tiene como consecuencia lógica que, sólo interpretando en la aplicación del impuesto los hechos imposables según su naturaleza económica, se logra captar cuál es la realidad que el legislador ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios.

"El empleo de términos en el derecho tributario que han sido acuñados en otras ramas del derecho sólo puede llevar a darles un sentido distinto de aquel que le da la rama de donde son oriundos, cuando el carácter del hecho que se está definiendo mediante ese término impide decir que el significado es de aquella otra rama. Ello es así, porque las diversas normas del orden jurídico no se encuentran desarticuladas entre sí, sino que, por el contrario, descansan sobre reglas comunes de derecho, que confieren armonía y previsibilidad al sistema, derivando de ahí la consecuencia de que siempre serán de aplicación subsidiaria en el derecho tributario, bien que con la limitación del principio de legalidad y por el principio de especificidad, en tanto no es posible acudir a tales preceptos si se establece una significación especial en el derecho fiscal, la que debe manifestarse expresamente en el texto

88 Jarach, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" - Ed. Cangallo - Bs. As. - 1993 - pág. 401 y ss.

legal o surgir de la naturaleza del hecho imponible"⁸⁹

Se admite la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo, proceder que se encuentra justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil. Ello siempre y cuando no existan normas específicas que regulen la cuestión de derecho público de que se trate.⁹⁰

Numerosos han sido los métodos elaborados para la interpretación del derecho; afirma Giuliani Fonrouge, que en general la búsqueda ha ido en contra de la aplicación de la pura lógica, procurando humanizar el proceso de funcionamiento y aplicación del derecho, y adaptarlo a las realidades cambiantes de la vida. La constante búsqueda de métodos y formas más flexibles permite afirmar que *"nunca ningún jurista consiguió elegir, con razones plenamente justificadas, uno de los métodos como el correcto y repudiar los demás, ninguno tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial, de modo que el intérprete debe saber escoger aquel o aquellos métodos que lo conduzcan a la solución más justa entre todas las posibles"*⁹¹.

Para Díaz Sieiro⁹², *"El legislador pretendió marginar los conceptos del derecho privado para interpretar las normas tributarias, salvo cuando se hiciera necesario recurrir a ellos. Sin embargo... es conveniente señalar que el grado de intensidad con que se debe recurrir al derecho privado para interpretar la ley tributaria va a depender de las propiedades relevantes o definitivas contenidas en dicha norma"*.

Es decir, no es lo mismo que el hecho sujeto a impuesto se configure con el devenir de circunstancias

89 "Evhiarco Sociedad Colectiva" - TFN - Sala A - 4/8/1999 - DTE - T. XX - pág. 654

90 "Filcrosa SA s/quiebra s/inc. de verificación de Municipalidad de Avellaneda"- CSJN - 30/9/2003

91 Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: obra citada, pág. 91

92 Horacio D. Díaz Sieiro, Rodolfo D. Veljanovich y Leonardo Bergroth, "Procedimiento Tributario", Ed. Macchi, 1997, Pág. 116.-

puramente económicas – por ejemplo, la generación de renta -, a que dependa de presupuestos con un sustrato jurídico formal mucho más adecuado – por ejemplo, el impuesto de sellos -, pues en este último caso, la incidencia del derecho privado se hará más intensa, sin que ello implique desconocer la sustancia económica del hecho generador de la carga fiscal.

Al referirse al principio de razonabilidad de las leyes, Bidart Campos señalaba *“Para saber si una medida (norma, acto, etc.) es razonable o no lo es, no basta verificar si esa medida es conducente al fin propuesto, sino que hay que añadir un recaudo indispensable cual es el de que, además de conducente, no sea el medio más gravoso (entre varios posibles) para los derechos que la medida compromete o restringe... En el derecho constitucional argentino empobrecemos al principio de razonabilidad cuando lo damos por cumplido sólo con la primera parte, o sea, con la exigencia de que la medida tenga relación adecuada con su fin. Reducir el test de razonabilidad solamente a ese punto, implica las más de la veces incurrir en raquitismo y hacer inservible al principio de razonabilidad...”*⁹³

93 Germán Bidart Campos, “Trámites municipales obstruidos arbitrariamente por sinrazones fiscales”, *El Derecho*, 144-676; citado por Rodolfo E. Spisso, obra citada, pág. 409.-

CAPITULO IV

LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

Las Administraciones Tributarias tienen como actividad esencial la aplicación y recaudación de impuestos, tarea que debe realizar de acuerdo con la ley⁹⁴.

La Administración Tributaria en nuestro país cuenta con un conjunto de instrumentos que le permiten obtener de contribuyentes y terceros la información necesaria para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias. De allí que la misma se encuentre revestida de facultades o potestades que le permiten obtener información con trascendencia tributaria de dichos sujetos.

Valdés Costa, respecto a la Administración, señala⁹⁵ *“en los cometidos de control actúa con amplias facultades de investigación y fiscalización – como lo reconoce la doctrina y el derecho comparado – utilizando potestades de derecho público diferentes de los derechos de los acreedores de derecho privado, en la medida en que el ordenamiento jurídico se las ha concedido y a los solos efectos de asegurar el cumplimiento de las obligaciones legales preexistentes, que son, como dice Sainz de Bujanda, “los presupuestos legitimadores del ejercicio de las potestades”.*

Potestades discrecionales o regladas:

La distinción de una potestad como discrecional o reglada va a obedecer a la diferente graduación e intensidad con la que el legislador programe la actividad de la administración.

Si la actuación administrativa ha sido regulada en

94 Manual para las Administraciones Tributarias, CIAT, AMFDGI, 2001; Pág. 24.-

95 Valdés Costa, “Instituciones de derecho tributario, Ed. Depalma, Bs. As., 1992, Pág. 14.-

su integridad, de modo que su aplicación se verifica en forma inmediata, sin requerir parámetros adicionales por parte de la Administración, se tratará de una potestad reglada. Por el contrario, estaremos frente a una potestad discrecional, si el legislador ha regulado la actividad administrativa mediante normas en las que su supuesto de hecho se encuentra indeterminado, indefinido, insuficiente, etc., parcialmente, cuando el Derecho no establezca los parámetros suficientes de su actuación, sino que ella misma debe establecerlos. En ello, pues, consiste la discrecionalidad⁹⁶.

Para Cabanellas⁹⁷, discrecionalidad es la *“Potestad o actuación caracterizada por la voluntad propia, sin otro límite que una tácita adecuación a lo establecido como justo o equitativo. Libertad para obrar o abstenerse; para resolver de una manera o de la opuesta. Determinación de penas o sanciones al arbitrio, aunque no con arbitrariedad”*.

En palabras de Domingo Sesín⁹⁸, *“Actuar dentro del orden jurídico para satisfacer el interés público, no es lo mismo que aplicar automática o ciegamente el contenido de la norma por cuanto debe tenerse presente el ordenamiento entero en el cual se inserta y adquiere su verdadero sentido”*.

Para Andrea Amatucci⁹⁹ *“El ámbito de discrecionalidad, esto es, en donde se ofrece a la Administración una libertad de decisión, y en virtud del efecto vinculante de las disposiciones administrativas significa, en la jurisprudencia alemana: El deber de una*

96 Alfonso Parejo y Pastor J. A. Santamaría (dirs.), *“Derecho administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo”*, Ceura, Madrid, 1989, Pág. 129.-

97 Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo III. Editorial Heliasta SRL.

98 Domingo Juan Sesín (vocal del TSJ Córdoba), *“El contenido de la tutela judicial efectiva con relación a la actividad administrativa discrecional, política y técnica”*, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Discurso del 26 de septiembre de 2006.

99 Andrea Amatucci, *“Tratado de Derecho Tributario”*, Ed. Temis SA. Bogotá Colombia, 2001, Pág. 693.-

igualdad general de trato, obliga a la administración a un ejercicio uniforme de la discrecionalidad”.

Debe recordarse que nuestro sistema impositivo descansa sobre la autodeterminación por parte del contribuyente a través de declaraciones juradas que los mismos deben presentar (autodeclaración). Pero este sistema sería incompleto si no existiera un proceso mediante el cual las declaraciones juradas presentadas pudieran ser revisadas y eventualmente impugnadas o que no tuviera previsto en el ordenamiento la situación de falta de presentación de las mismas, circunstancias que la ley de procedimientos tributarios tiene consideradas.

El control fiscal se produce en este sistema autodeclarativo siempre con posterioridad al acaecimiento del o de los hechos imposables que motivan el nacimiento de cada una de las obligaciones de pago de los distintos tributos, en consecuencia, la tarea fiscalizadora debe desarrollarse a partir del vencimiento de las declaraciones juradas pertinentes y hasta el momento de la prescripción de la obligación¹⁰⁰.

Al ejercer las facultades discrecionales la administración pública no puede decidir y actuar caprichosamente, porque en definitiva la discrecionalidad es solo la posibilidad de apreciar libremente la oportunidad o conveniencia de la acción administrativa dentro de lo razonable. El acto discrecional no puede oponerse radicalmente al acto reglado; porque todos los actos administrativos son más o menos reglados o más o menos discrecionales, según los casos. Difícilmente habrá casos reglados que no tengan algo de discrecional, así como discrecionales que no tengan algo reglado. La mayor o menor discrecionalidad surge de los textos

100 Ricardo M. Chicolino, Oscar Fernández y otros, “Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario nacional”, Ed. Osmar D. Buyatti, Bs.As., 2007, Pág. 126.-

constitucionales o legales, en forma expresa o implícita¹⁰¹ .

Podemos decir que la potestad reglada se encuentra debidamente normada por el ordenamiento jurídico (que va a determinar quién actúa, cómo y cuándo), la autoridad no puede hacer uso de una valoración subjetiva. En la potestad discrecional, se otorga un margen de libertad de apreciación ya que la autoridad podrá realizar una valoración y ejercer sus potestades en casos concretos.

Para Agustín Gordillo¹⁰², *“las facultades de un órgano administrativo están regladas cuando una norma jurídica predetermina en forma concreta una conducta determinada que el particular debe seguir, o sea cuando el orden jurídico establece de antemano qué es específicamente lo que el órgano debe hacer en un caso concreto... Las facultades del órgano serán en cambio discrecionales cuando el orden jurídico le otorgue cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción, para hacer una u otra cosa, o hacerla de una u otra manera.*

Dicho de otro modo, la actividad administrativa debe ser eficaz en la realización del interés público, pero esa eficacia o conveniencia u oportunidad es en algunos casos contemplada por el legislador o por los reglamentos y en otros es dejada a la apreciación del órgano que dicta el acto; en ello estriba la diferencia de las facultades regladas y discrecionales de la administración. En un caso es la ley – en sentido lato: Constitución, ley, reglamento – y en otro es el órgano actuante, el que aprecia la oportunidad o conveniencia de la medida a tomarse.

En el primer caso, la ley se sustituye al criterio del órgano administrativo y predetermina ella misma qué es lo conveniente al interés público; en tales casos el administrador no tiene otro camino que obedecer a la ley y prescindir de su apreciación personal sobre el mérito del acto. Su conducta, en consecuencia, está predeterminada por una regla de derecho; no tiene él libertad de elegir entre más de una

101 Ana Mercedes Leon Zarate, “Las facultades discrecionales en el código tributario y su implicancia para los contribuyentes”, XIV Convención Nacional de Tributación, Callao, Agosto/2008.-

102 Agustín Gordillo, “Tratado de Derecho Administrativo”, Capítulo X, 8ª edición, Buenos Aires, F.D.A., 2003.-

decisión: su actitud sólo puede ser una, aunque esa una sea en realidad inconveniente.

En este caso la actividad administrativa está reglada: el orden jurídico dispone que ante tal o cual situación de hecho él debe tomar tal o cual decisión; el administrador no tiene elección posible: su conducta le está dictada con antelación por la regla de derecho.

En el segundo caso, la ley permite al administrador que sea él quien aprecie la oportunidad o conveniencia del acto a los intereses públicos; ella no predetermina cuál es la situación de hecho ante la que se dictará el acto, o cuál es el acto que se dictará ante una situación de hecho. El órgano administrativo tiene elección, en tal caso, sea de las circunstancias ante las cuales dictará el acto, sea del acto que dictará ante una circunstancia.

Se trata principalmente de la correspondencia entre el objeto del acto y las circunstancias de hecho exteriores a él; en un caso se precisan –facultades regladas– cuáles son las circunstancias de hecho que deben dar lugar al acto, mientras que en el otro –facultades discrecionales– no: el acto puede darse libremente ante cualquier situación de hecho; expresado de otra forma, en un caso se determina un solo objeto del acto como posible para una determinada situación de hecho y en el otro puede con cierta amplitud elegirse la situación de hecho ante la que se adoptará esa decisión, o la decisión que se adoptará ante una situación de hecho.

Asimismo agrega, "En verdad, la total irrevisabilidad de la actividad administrativa no puede lógicamente presentarse, porque existen a su vez ciertos límites jurídicos a las facultades discrecionales de la administración y el juez, para determinar si esos límites han sido violados o no, debe necesariamente revisar también la parte discrecional del acto. En ningún momento se puede pensar actualmente que una porción de la actividad administrativa pueda estar fuera o por encima del orden jurídico y es por ello que se enuncian una serie de principios de derecho que constituyen una valla a la discrecionalidad administrativa; estos límites a la discrecionalidad se diferencian de las facultades regladas en que constituyen por lo general limitaciones más o menos elásticas, vagas, imprecisas, necesitadas de una investigación de hecho en el caso concreto a fin de determinar su transgresión, al par que la violación de las facultades regladas es usualmente más clara, al resultar de la mera confrontación del acto con la norma legal; así, la

regulación es límite concreto, los principios que frenan la discrecionalidad son límites relativos o elásticos”.

Enuncia en su obra los límites a la discrecionalidad, citando la razonabilidad (es decir, la prohibición de actuar arbitraria o irrazonablemente; en otra formulación, la justicia), la desviación de poder (prohibición de actuar con una finalidad impropia), la buena fe, la discrecionalidad cero, el *alterum non lædere*.

Referencia además que *“En realidad, nunca las atribuciones de un órgano administrativo podrán ser totalmente regladas o totalmente discrecionales; es imposible en la práctica – e inconveniente – prever hasta el último detalle de lo que el órgano debe hacer: siempre quedará algún pequeño margen que deberá dejarse necesariamente al arbitrio del funcionario actuante.”* De allí que pueda decirse que en la función fiscalizadora no todo es discrecional y no todo es reglado.

No es función de la administración tributaria el determinar si la renta es de procedencia lícita o ilícita. De tenerse presente que la investigación que la misma realiza es meramente administrativa y no policial o judicial, por lo que los mecanismos para verificar y cuantificar la materia imponible pertenecen exclusivamente a esa órbita (por ejemplo, no se aplican métodos de escuchas telefónicas, los que podrían ejecutarse en investigaciones policiales o judiciales).

Sería ilógico pensar que en su función fiscalizadora cualquier administración tributaria detectando un origen ilícito de rentas o de bienes pueda llegar a iniciar un proceso de determinación de oficio. La facultad reglada o discrecional que se encuentre presente está más allá de las normas del procedimiento tributario y tienen su sustento en las normas del derecho penal, cual es la obligación de los funcionarios públicos de poner en conocimiento de las autoridades la presencia de delitos que observaren.

Pero si el contribuyente presentare sus declaraciones juradas incorporando el fruto de lo ilícito en las mismas, teniendo el organismo fiscal la certeza del origen ilícito de los bienes o ingresos, debería asumir la misma postura, es

decir no convalidar las declaraciones y poner en conocimiento de las autoridades judiciales dicha situación. Debe recordarse que **"la administración pública tiene vedado tolerar la ilicitud"** (Dictamen 61/2001 D.A.L. (del 19/06/2001)).-

CAPITULO V

EL DECOMISO

A través del decomiso se pretende recuperar los bienes que fueron el producto del delito. La C.S.J.N. había establecido que *“los jueces tienen el deber de resguardar dentro del marco constitucional estricto la razón de justicia, que exige que el delito comprobado no rinda beneficios”*¹⁰³

En nuestro país, el decomiso de bienes en el proceso penal requiere una sentencia judicial sobre el fondo del hecho y sobre la participación de los sujetos en el mismo¹⁰⁴ y se rige por lo establecido en el Art. 23 del código Penal que establece:

“En todos los casos en que recayese condena por delitos previstos en este Código o en leyes penales especiales, la misma decidirá el decomiso de las cosas que han servido para cometer el hecho y de las cosas o ganancias que son el producto o el provecho del delito, en favor del Estado nacional, de las provincias o de los municipios, salvo los derechos de restitución o indemnización del damnificado y de terceros.

Si las cosas son peligrosas para la seguridad común, el comiso puede ordenarse aunque afecte a terceros, salvo el derecho de éstos, si fueren de buena fe, a ser indemnizados.

Cuando el autor o los partícipes han actuado como mandatarios de alguien o como órganos, miembros o administradores de una persona de existencia ideal, y el producto o el provecho del delito ha beneficiado al mandante o a la persona de existencia ideal, el comiso se

103 CSJN Fallos: 283:66; 254:320; 320:277 del 05/03/1997; 320:1038 del 19/05/1997; 320:1472 del 15/07/1997; 320:1717 del 12/08/1997; 321:2947 del 12/11/1998; 323:929 del 04/05/2000; 325:3118 del 26/11/2002.

104 Vale la aclaración porque no existe en Argentina la figura del “decomiso sin sentencia”, en proyecto en el Congreso Nacional y que prevé tal figura para los casos en que se comprobare el origen ilícito de los bienes en los caos cometidos en perjuicio de la administración pública o en aquellos delitos vinculados a la criminalidad económica, al narcotráfico, trata de personas u otras formas de crimen organizado.

pronunciará contra éstos.

Cuando con el producto o el provecho del delito se hubiese beneficiado un tercero a título gratuito, el comiso se pronunciará contra éste.

Si el bien decomisado tuviere valor de uso o cultural para algún establecimiento oficial o de bien público, la autoridad nacional, provincial o municipal respectiva podrá disponer su entrega a esas entidades. Si así no fuere y tuviera valor comercial, aquélla dispondrá su enajenación. Si no tuviera valor lícito alguno, se lo destruirá.

En el caso de condena impuesta por alguno de los delitos previstos por los artículos 142 bis o 170 de este Código, queda comprendido entre los bienes a decomisar la cosa mueble o inmueble donde se mantuviera a la víctima privada de su libertad.

Los bienes decomisados con motivo de tales delitos, según los términos del presente artículo, y el producido de las multas que se impongan, serán afectados a programas de asistencia a la víctima.

El juez podrá adoptar desde el inicio de las actuaciones judiciales las medidas cautelares suficientes para asegurar el decomiso del o de los inmuebles, fondos de comercio, depósitos, transportes, elementos informáticos, técnicos y de comunicación, y todo otro bien o derecho patrimonial sobre los que, por tratarse de instrumentos o efectos relacionados con el o los delitos que se investigan, el decomiso presumiblemente pueda recaer.

El mismo alcance podrán tener las medidas cautelares destinadas a hacer cesar la comisión del delito o sus efectos, o a evitar que se consolide su provecho o a obstaculizar la impunidad de sus partícipes. En todos los casos se deberá dejar a salvo los derechos de restitución o indemnización del damnificado y de terceros”

De esto se desprende que las acciones contra las ganancias que son el producto o el provecho del delito pueden ser dirigidas contra las personas física (imputadas en las investigaciones criminales o las beneficiadas a título gratuito) y también contra las personas jurídicas cuando el autor o los partícipes han actuado como mandatarios, como órganos, miembros o administradores.

El comiso por su naturaleza es una pena pecuniaria, pero es independiente y totalmente diferente al tributo como

sanción pecuniaria, ya que su finalidad no es financiar la actividad del Estado sino recuperar los bienes apropiados por los delincuentes.

Silvina Bacigalupo sostiene que *“Con la finalidad de que el delincuente no se aproveche de los efectos de un delito (por ejemplo malversación o cohecho) no se debe recurrir al sometimiento de tales ganancias a tributación, admitiendo en caso de infracción del deber fiscal, la comisión de un delito fiscal. Lo correcto sería recurrir al decomiso y, en otro caso, a la multa por el delito que generó la ganancia, al tiempo que se debe disponer la responsabilidad civil derivada del mismo delito. Considerar que el delincuente comete delito fiscal y exigirle el pago de la cuota defraudada es convertir al Estado en receptor sin ninguna necesidad”*¹⁰⁵.

El deber de denunciar:

El funcionario público ante el conocimiento de un delito no se encuentra en una encrucijada sino ante un solo camino, cual es el de denunciarlo. La Ley N° 25.188, de Ética en el Ejercicio de la Función Pública establece – en sus definiciones y alcances - que *“El funcionario público debe denunciar ante su superior o las autoridades correspondientes, los actos de los que tuviera conocimiento con motivo o en ocasión del ejercicio de sus funciones y que pudieran causar perjuicio al Estado o constituir un delito o violaciones a cualquiera de las disposiciones contenidas en el presente Código”*

“Se entiende por "funcionario público" cualquier funcionario o empleado del Estado o de sus entidades, incluidos los que han sido seleccionados, designados o electos para desempeñar actividades o funciones en nombre del Estado o al servicio del Estado, en todos sus niveles jerárquicos. A tales efectos, los términos "funcionarios", "servidor", "agente", "oficial" o "empleado" se consideran sinónimos.”

Por ende, el organismo fiscal, ante el conocimiento de un hecho delictual, debe formular la correspondiente denuncia.

105 Silvina Bacigalupo, *“Ganancias Ilícitas y Derecho Penal”*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, SA, Madrid, 2002, Pág. 23.-

El Código Procesal Penal de la Nación establece en el Art. 177 que *“Tendrán obligación de denunciar los delitos perseguibles de oficio: 1º) Los funcionarios o empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones...”*.

Del Código Procesal Penal de la Nación se desprende que todo funcionario público que en ejercicio de sus funciones tome conocimiento de un ilícito está obligado a denunciarlo, bajo apercibimiento de ser considerado o encubridor del delito o de cometer otro delito que sería incumplimiento de los deberes de funcionario público.

CAPITULO VI

RÉGIMEN SANCIONADOR LEY DE PROCEDIMIENTOS Y LEY PENAL TRIBUTARIA

La cuestión se centra en poder determinar si las ganancias procedentes de delito pueden dar lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley de procedimientos tributarios y en la ley penal tributaria, o si, por el contrario, existe un concurso de normas donde la norma penal absorbe el delito fiscal con la condena del delito base (fuera de la órbita tributaria) con el consiguiente decomiso de las ganancias.

De los fallos que forman parte del Apéndice de este trabajo se puede desprender que el delito base, en principio, absorbe al ilícito tributario, mereciéndose citar que *“no se puede pretender cumplir con los requisitos de la ley 23771¹⁰⁶ de una actividad que nace del ilícito...”*¹⁰⁷; *“Por contradecir claros principios rectores legislativos en materia de prostitución, ..., no puede acogerse la pretensión del Organismo Recaudador de que actividades ilícitas sean tributarias”*¹⁰⁸; *“...cabe pronunciarse en contra de la sujeción impositiva de transacciones o actividades ilícitas, por resultar afectados la unidad del ordenamiento jurídico, el principio de legalidad y originar la posibilidad de legitimar por vía indirecta actividades que están en contradicción o reprimidas como antijurídicas en la legislación específica”*¹⁰⁹; *“vender bienes provenientes de un delito- en este caso el contrabando o su encubrimiento – constituye un acto de comercio ilegal, del que no puede derivar la obligación de inscripción en la D.G.I., pues además de resultar una contradicción lógica con todo el ordenamiento jurídico, implicaría un acto de compulsión autoincriminatorio vedado*

106 La ley penal tributaria N° 23771 fue derogada y sustituida por la Ley 24769 (B.O. 15/01/1997).

107 Juzgado Nacional Penal Económico N° 5 – Autos Gutiérrez Ana Nieves y Fernández Norma Epifanía

108 Cámara Nacional Penal Económica, Sala B – Autos Perciavalle Carlos s/Ley 23771, del 16/12/1995

109 Cámara Federal de San Martín, Sala I, Malda Roberto y otro, del 12/10/1995

por la C.N. (Art. 18)”¹¹⁰.

Debe reflejarse que el organismo fiscal¹¹¹, entendió que *“las sumas provenientes del desfalco y vaciamiento de una sociedad anónima, constituyen operaciones ilícitas, imponibles en el impuesto a los réditos”*, surgiendo del texto de dicho dictamen que la situación en el caso en cuestión de omisión de declaración jurada y pago constituye un ilícito tributario.

No obstante debe reconocerse que para algunos autores, sí se genera el delito fiscal *“me inclino por la gravabilidad de los ingresos de fuente ilícita, lo que podría dar lugar a la comisión del delito de evasión fiscal, evidentemente autónomo de los delitos o contravenciones generadores de las rentas en cuestión”*¹¹².

Merece citarse el caso *“Roldán”*, donde la justicia española, condena por delito fiscal en un supuesto en que la propia sentencia del caso consideró acreditado el origen delictivo de los fondos¹¹³. Aquí debe reflejarse que la condena por delito fiscal es superior a la que se impuso por los otros delitos base.

En la sentencia citada se expresó *“... 1º Que el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete; 2º No existe*

110 Cámara Federal de San Martín, Esperante Walter E, del 12/02/1992, debe recordarse que el Art. 5º de la entonces ley penal tributaria vigente (Ley 23771) establecía la punición a quien estando obligado a inscribirse no lo hiciere.

111 Dictamen 182/1971 D.A.T.J., 17/12/1971

112 Juan P. Fridenberg, *“Los incrementos patrimoniales no justificados en el impuesto a las ganancias y su trascendencia en materia penal tributaria”*, AAEF.

113 Los delitos base fueron malversación, estafa, cohecho y falsedad. Luis Roldán Ibáñez fue miembro del PSOE y Director General de la Guardia Civil, en la sentencia se resolvió que defraudó a la Hacienda Pública en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios fiscales de 1988, 1989, 1990, 1991 y 1992, mediante la ocultación de ingresos efectuados en las cuentas corrientes de las que era titular, tanto dentro como fuera del territorio nacional, así como de la percepción de fondos procedentes de su delictiva actividad, una vez éstos eran introducidos de nuevo en el tráfico jurídico mercantil. La sentencia de la Audiencia de Madrid es de fecha 24/02/1998 y confirmada y ampliada (de 28 a 31 años de prisión) por el Tribunal Supremo de España el 21/12/1999.-

ningún precepto, ni en el ámbito tributario ni fuera de él, que excluya la tributación de una renta realmente percibida por el sujeto pasivo, sobre la base de que la actividad económica que generó los fondos percibidos tenga carácter legal o ilegal; 3º La tributación recae sobre el beneficio, no sobre la operación en sí, por lo que lo obtenido será renta gravable con independencia de las consecuencias que en otros órdenes jurídicos, penal o administrativo común, tenga la actividad que lo genera; 4º El beneficio deviene propiedad de quien lo obtiene, que financia su forma de vida precisamente con esa renta, por lo que su no tributación supondría una discriminación en favor de quien genera los fondos de que dispone de manera ilegal, vulnerando los principios constitucionales de justicia, igualdad y capacidad de pago que para el sistema tributario consagra el art. 31 CE, y 5º El hecho de que L. R., como consecuencia de la ilegalidad de su conducta, se vea privado más tarde de los fondos, no excluye el hecho imponible, que se origina con la obtención de la renta”.

El Tribunal Supremo Español en la sentencia del caso “Urralburu”¹¹⁴, del 28/03/2001 si bien en principio ratificó la doctrina establecida en el caso “Roldán” citado, es decir determinó la posibilidad de sancionar tanto el delito base (el que generó la defraudación) como el delito fiscal, porque se presentan actividades delictivas plurales¹¹⁵; posteriormente, fija requisitos donde no podrían concurrir ambos ilícitos penales, es decir la imposibilidad sancionar por el delito fuente y luego por delito fiscal¹¹⁶ (que los ingresos que generen el delito fiscal proceda del

114 Gabriel Urralburu Tainta, causa también conocida como la trama navarra del caso Roldán.

115 El Fundamento Jurídico N° 25 de la sentencia, donde reproduce la parte pertinente de la sentencia del caso “Roldán” además en el Fundamento Jurídico N° 26 precisa “(...) nos encontramos precisamente ante un supuesto de los excluidos por la misma, en el que la doble condena recae sobre el mismo hecho delictivo ya sancionado penalmente como delito continuado de cohecho. Hecho que consiste en la indebida percepción de las dádivas derivadas del cohecho, ocultándose a Hacienda el provecho obtenido. Ha de recordarse que en la sentencia condenatoria se acuerda el comiso de todos los bienes muebles o inmuebles procedentes del pago de las comisiones ilegales por las constructoras, bienes que constituyen precisamente los incrementos patrimoniales que han dado lugar a las condenas por delito fiscal”.

116 Los fundamentos Jurídicos N° 27 y 28 de la sentencia expresan “En consecuencia ha de estimarse que si bien debe mantenerse que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no existe

delito anterior, que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena y que la condena penal de dicho delito base incluya el comiso de las ganancias obtenidas).

Esta sentencia está admitiendo que las ganancias obtenidas por un delito fuente, cumpliendo los requisitos mencionados, absorbe al delito fiscal y no puede luego dar lugar a éste.

Para Silvina Bacigalupo, existiría falta de tipo penal en los hechos y no concurso de norma, ya que plantea que las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos no generan rentas por motivo alguno y por consiguiente no puede

incompatibilidad entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos y las condenas por delitos fiscales deducidas de incrementos patrimoniales derivados de una pluralidad de fuentes, incluidos los beneficios indirectos de los referidos actos delictivos, no sucede lo mismo cuando los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización) dado que en estos concretos supuestos la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva" (...) "... ha de señalarse que para la aplicación del **concurso de normas...** en el que la sanción penal por el delito fuente directa de los ingresos **absorbe** el delito fiscal que se considera consumido en aquél, es necesario que concurren tres requisitos; **a)** que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. Cuando no suceda así y nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes o que sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias, no cabe apreciar el concurso normativo. **b)** Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. Cuando no suceda así, por prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente (...) En consecuencia los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación, como delito contra la hacienda pública pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deberán ser autónomamente sancionados. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador. **c)** Que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil. (subrayado y negrita nuestro).

existir obligación tributaria.¹¹⁷.

Por otra parte, también considera que el Estado sería receptor o participe del delito del que proceden las ganancias ilícitas, al permitirse ingresar en concepto de tributos dinero ilegalmente obtenido por un ciudadano al considerar como incremento patrimonial los bienes ilegalmente conseguidos. Se trata si el Estado se encuentra moralmente legitimado para exigir una participación en los beneficios ilícitamente adquiridos. Al respecto, surge una interrogante *¿qué diferencia existiría entre su pretensión y la recepción o blanqueo de capitales realizado por cualquier ciudadano?*¹¹⁸

Debiendo reconocer la existencia de opiniones en favor de la gravabilidad de las actividades ilícitas, debo resaltar que dicha postura encuentra limitaciones fácticas. Por ejemplo, no sería posible gravar con impuestos aduaneros a la importación de estupefacientes¹¹⁹, ni a través del IVA¹²⁰, *“no puede surgir ninguna obligación tributaria en relación con productos que no pueden entrar en el comercio intercomunitario ni integrarse al circuito económico...”*¹²¹.

117 Silvina Bacigalupo “(...) el Tribunal Supremo Español admite que las ganancias procedente de delitos no dan lugar a un delio fiscal, pues estima que hay un concurso de normas que absorbe el delito fiscal con la condena del delito base y el consiguiente comiso de las ganancias. Sin embargo, no estamos ante un concurso de normas, pues la razón por la cual no se puede castigar conjuntamente por delito fiscal es la falta de tipicidad del mismo por falta de objeto material: las ganancias obtenidas por medio de la comisión de un delito no generan renta, ni siquiera como ganancias justificadas, por lo que no dan lugar a tributación. De ahí que no hay elusión del pago de tributos: no hay ni delito fiscal, ni infracción tributaria administrativa, pues el Estado carece de toda pretensión tributaria en estos supuestos”, obra citada, Pág. 118.

118 Silvina Bacigalupo, obra citada, Pág. 22. -

119 Sentencias Horvath, del 05/02/1981; Wolf, del 26/10/1982 y Einberger I, del 26/10/1982 - Com. Económica Europea (CEE).-

120 Sentencias Einberger II, del 28/02/2004; Mol, del 05/07/1988; Verenigin Happy Family Rustenburgerstraat, del 05/07/1988 - C.E.E.

¹²¹ Fallos citados de la Comunidad Económica Europea.-

CAPITULO VII

SITUACION EN CADA IMPUESTO

IMPUESTO A LAS RENTAS

"Lo más difícil de comprender en el mundo es el impuesto sobre la renta."
Albert Einstein (1879-1955)

Aquí se hace necesario precisar el concepto de renta, concepto que es amplio e intentar, además, poder distinguir si en algunos de los mismos tiene cabida, como renta gravada, el producido de actividades ilícitas.

Para esto, vamos a sintetizar las distintas teorías que nos llevan al concepto de renta.

Teoría de la fuente:

También llamada "del rédito-producto" requiere, para considerar a un enriquecimiento como "renta" que se trate de una nueva renta, producida por una fuente habilitada para ello; está implícito en ella el concepto de reproducibilidad o periodicidad de la renta, así como su separación de la fuente productora.

Este concepto implica una cierta "afluencia" de riqueza hacia el sujeto, con la peculiaridad (de ahí lo de nueva riqueza) de que el capital fuente no debe ser disminuido, por ello las sumas que consistan en recupero de dicho capital no son renta¹²².

Para Enrique Reig¹²³, esta teoría debe cumplir las

122 Luis Omar Fernández y Hernán M. D'Agostino, "Manual de Finanzas Públicas", Ed. La Ley, Pág. 339 y ss., 2007.-

123 Enrique J. Reig, "Impuesto a las ganancias", 10ma. Edición, Ediciones Macchi, Pág. 45, 2001.-

siguientes condiciones:

- Existencia de una fuente permanente que subsista luego de obtener la renta.
- Periodicidad real o potencial en la obtención de esa renta.
- Habilitación o explotación de esa fuente, es decir, una actividad humana que haga fluir el beneficio.

La renta entonces debe ser producto de una fuente productora, debe ser un producto periódico, tiene que provenir de una fuente que se mantenga en el tiempo y deja de producirse al extinguirse la fuente generadora de la misma. Este rendimiento es una evidencia de capacidad contributiva proveniente de una actividad que el ordenamiento jurídico admite.

Dada esta enunciación parecería que el resultado de un delito jamás puede considerarse como una riqueza o beneficio, no pudiendo ser calificada como una fuente productora de rentas.

Teoría del balance:

También llamada “teoría del rédito ingreso”, es más amplia que la anterior, ya que no toma en cuenta los requisitos de fuente, periodicidad y riqueza expresables en términos monetarios; Jarach ha dicho que la teoría del balance consiste en tomar a la empresa como “fuente productora” de la renta.

En esencia no se toma en cuenta la naturaleza de la renta, ni su vinculación con una fuente productora, sino que se centra el análisis en la capacidad económica del individuo: cuando esta aumente habrá renta. Otorga relevancia a la función que posee la renta para satisfacer las necesidades del sujeto, sin interesar el origen de los recursos que se emplean para ello¹²⁴.

El término renta aquí no se restringe a que provenga de una fuente durable y periódica, sino que engloba a todos los ingresos, inclusive los que provengan de la enajenación de la propia fuente productora, los obtenidos de actividades

124 Luis Omar Fernández y Hernán M. D’Agostino, obra citada, Pág. 242.-

eventuales o accidentales, ingresos percibidos a título gratuito, etc.

Se puede decir, entonces, que el producto de la actividad ilícita no incrementa el patrimonio del que la realiza, ya que su patrimonio no se incrementa al no poder ingresar al mismo por no ser el propietario de ésta, sino tan solo el poseedor ilegítimo de los bienes, careciendo de títulos o derechos sobre esos bienes o ingresos. Para que sea tal debe ingresar al patrimonio de su titular y no del delincuente. El autor del ilícito no ha incrementado su patrimonio porque lo que ha obtenido, lisa y llanamente, no le pertenece.

Podemos conceptualizar a patrimonio como el conjunto de bienes pertenecientes a una persona y el ingreso ilícito obtenido no se agota con el apoderamiento material de los bienes sino que debe existir además un reconocimiento del ordenamiento jurídico en cuanto a la titularidad.

Ramón Falcon y Tella expresa *“El hecho de manejar fondos ilegalmente obtenidos, pese a la apariencia de propiedad que ello puede generar, no puede identificarse con un derecho subjetivo reconocido y protegido por el ordenamiento sobre dichos fondos; lo que es tanto como afirmar que (...) en estos casos ni existe capacidad contributiva ni puede entenderse realizado el hecho imponible, consistente en la obtención - pero la obtención en sentido jurídico, y no meramente material - de renta”*¹²⁵.

El concepto fiscal de renta

Económicamente se puede definir renta como el conjunto de bienes y servicios producidos en un determinado período de tiempo, o lo que es su equivalente, la suma de las remuneraciones de todos los factores de producción que dan origen a esos bienes y servicios¹²⁶.

125 Ramón Franco y Tella, “La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delitos: SAP Madrid 24 de enero 1998”, Quincena Fiscal N° 11, Pág. 7, 1999.-

126 Gustavo E. Diez y otra, “Impuesto a las ganancias”, 5ta.Edición actualizada y ampliada, Ed. La Ley, Pág. 6, 2009.-

Desde el punto de vista jurídico-tributario es preciso atenerse a la definición que cada ley formula como inherente a su objeto imponible. En el caso del ordenamiento argentino ha de ser considerado como ganancia todo cuanto en la ley impositiva correspondiente es definido en calidad de tal con fines tributarios, coincida ello, o no, con proposiciones teóricas, sean de índole económica, financiera o contable¹²⁷.

No obstante la amplitud del concepto renta, debe también tenerse en cuenta que a los fines de la imposición no necesariamente toda renta estará alcanzada por la tributación, de allí que exista el concepto de “renta no gravada” y mucha de la alcanzada puede gozar de la exención impositiva (renta exenta).

También es acertado decir que los ordenamientos jurídicos suelen emplear los vocablos renta, rédito, beneficio, ganancia, utilidad, enriquecimiento, rendimiento como sinónimos.

La legislación de cada país opta por establecer un concepto jurídico propio de la misma, ya que el concepto económico es amplio y se revela como poco apropiado para fundar un impuesto.

A través de las leyes, los legisladores limitan el concepto de renta que probablemente excluya algunas ganancias incorporadas por el concepto económico (Vg. rentas del juego), dando lugar a lo que muchas veces se denomina “concepto legalista de la renta”. No obstante, dichas rentas no necesariamente no queden sometidas a la tributación sino que lo estarán mediante otro impuesto específico.

En nuestro ordenamiento, el objeto del impuesto a las ganancias se encuentra definido en el artículo 2 de la ley, efectuándose una clara diferenciación entre las rentas que obtienen las personas físicas y sucesiones indivisas de las obtenidas por los sujetos empresa - incluyendo las empresas unipersonales -

127 Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian, “El impuesto a las Ganancias”, 2da. Edición, Ed. Depalma, Pág. 8, 1999.-

No obstante no ser intención de este trabajado incursionar excesivamente en las rentas incluidas, en líneas generales puede decirse que para el primero de los casos, el apartado 1 del mencionado artículo, define como ganancias a: *“los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de periodicidad que implique la permanencia de la fuente productora y su habilitación”*.

Esta definición adopta el concepto de la teoría de la fuente, teoría clásica de la renta o de renta-producto.

Siguiendo a Reig¹²⁸, esta teoría limita el concepto a los beneficios que reúnen determinadas condiciones que posibilitan su reproducción, en virtud del mantenimiento del capital fuente del cual provienen, debiendo cumplimentar las condiciones citadas al tratar la misma.

En el caso de los sujetos empresa, se prescinde de estos conceptos, estableciendo el apartado 2 del artículo 2 de la ley que serán consideradas rentas gravadas *los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones mencionadas en el párrafo anterior...* Estos sujetos tributarán conforme a la teoría del balance o de la renta-ingreso.

La ley elude la definición de ganancia, consignando a título meramente enunciativo los distintos beneficios alcanzados por el tributo.

Pero también hay que resaltar que la ley amplía la adopción de dicha teoría *“al señalar al comienzo del primer párrafo del Art. 2 que “son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indique en ellas”*. Esto significa que, las ganancias mencionadas en cada categoría constituyen rentas gravadas, aún cuando no reúnan los requisitos de los apartados 1) y 2) de dicho artículo”¹²⁹.

Cuando la ley habla de categorías de rentas se refiere a las descritas en los Arts. 41, 45, 49 y 79 (renta del suelo, renta de capitales, rentas derivadas de sociedades o empresas y

128 Enrique J. Reig, obra citada, Pág. 45.-

129 Alfredo Lamagrande, “Ley de impuesto a las ganancias comentada y anotada”, 1ra. Edición, Ed. La Ley, Bs.As., 2006, Pág. 6.-

ciertos auxiliares de comercio y renta del trabajo personal).

Entonces, si por objeto del tributo tenemos la renta del contribuyente (indistintamente de la caracterización como sujeto) y la obtención de la misma es la que genera el hecho imponible, se hace necesario analizar cuáles son los componentes de la misma para poder precisar si las ganancias ilícitamente obtenidas por el sujeto pasivo pueden llegar a ser consideradas objetos del impuesto.

Para esto, debemos tener presente lo expresado en el Art. 1 de la Ley del Imp. a las Ganancias que reza: *“Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen...”*

“Todas las ganancias” da lugar a la interpretación **“de cualquier origen”** sin aclararlo la ley.

También hay que tener en cuenta que “si se grava toda la ganancia”, la obtención de la misma, indudablemente habrá tenido un costo. Si bien sobre las ganancias para algunos autores no surgirían dudas, la ley aclara en su Art. 88 Inc. j), que **“No serán deducibles, sin distinción de categorías, los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas”**

Carlos Raimondi y Adolfo Atchabahian, al tratar las deducciones no admitidas en el impuesto a las ganancias señalan *“Las ganancias netas provenientes de delitos y operaciones ilícitas están gravadas. Pero si producen pérdida, ésta no es computable. No es una norma relativa al cálculo de la ganancia neta; es un castigo a los delincuentes”*¹³⁰.

Armando Lorenzo y otros, tienen idéntico criterio, al expresar: *“Las ganancias provenientes de operaciones ilícitas se encuentran alcanzadas por el gravamen. No obstante, si se produjera un quebranto, este no podrá ser utilizado por el contribuyente”*¹³¹

En consonancia con esto, Silvina Bacigalupo

130 Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian, obra citada, Pág. 635.-

131 Armando Lorenzo, Fabián Bechara, Gabriel A. Calcagno, César M. Cavalli y Andrés M. Edelstein, “Tratado del Impuesto a las Ganancias”, Ed. Errepar, 2da.Edición, Pág. 153, 2007.-

sostiene *“Por lo tanto, en este tipo de impuesto el problema relativo a la licitud o ilicitud del origen o fuente productora de los ingresos, es decir, de la renta no parece ser una cuestión obvia”*¹³².

Puede llegarse a interpretar que quienes consideran que las ganancias ilícitas se encuentran comprendidas en todas las ganancias, lo hacen reflexionando que si la ley aclara que **“los quebrantos procedentes de operaciones ilícitas no son deducibles”**, a *contrario sensu* las ganancias si se encontrarían alcanzadas.

Enrique Reig dice¹³³ *“Es éste un aspecto negativo el concepto de renta, y no un gasto deducible de la ganancia bruta para llegar a la neta. Y, como en especial, al definir la ganancia en ningún caso se excluyen los resultados positivos que derivaran de operaciones ilícitas, se está dando al quebranto un tratamiento distinto, como excepción a la regla del paralelismo entre resultados negativos y positivos. Ello tiene como justificativo la represión de las actividades calificadas de ilícitas, pues además de estar sometidas a las disposiciones de la legislación penal o criminal, no es permitido detraer de otros beneficios el resultado negativo que aquellas pudieran tener, a los fines de la determinación de la ganancia neta sujeta al impuesto”*.

Nuestra ley del impuesto a las ganancias en apariencia somete al mismo a todas las ganancias, no efectuando expresamente distinción alguna entre el carácter lícito o ilícito de las mismas, con lo cual podría llegar a entenderse que se encuentran gravadas las provenientes de las actividades ilícitas.

Luis Omar Fernández expresa¹³⁴ *“En lo relativo a la ley argentina no hay dudas que estas ganancias están gravadas, mencionándose en el informe del Ministerio de Hacienda: “obsérvese, además que la ley tiene, en cierta forma, un fin represivo, puesto que*

132 Silvina Bacigalupo, obra citad, Pág. 39.-

133 Enrique Jorge Reig, “Impuesto a las ganancias”, 10ª. Edición con apéndice de actualización al 31/07/2001, Ed. Macchi, 2001, Pág. 385.-

134 Luis Omar Fernández, Impuesto a las ganancias, 1ª. Edición, Bs.As, Ed. La Ley, 2005, Pág. 379, haciendo referencia al citado informe del Ministerio de Hacienda, “Modificaciones de las leyes 11682, 11683 y dec-ley 18229/43”, Bs. As., 1946, P.ag. 116, citado por Giuliani Fonrouge y Navarrine en “Impuesto a las Ganancias”, Ed. Depalma, Bs. As., 1976, Pág. 67.

grava las utilidades y no admite los quebrantos derivados de operaciones ilícitas”.

Entonces, esta disparidad rompe con la regla de igual tratamiento a la ganancia que a la pérdida, lo cual es muy criticado por Giuliani Fonrouge y Navarrine en los siguientes términos: “... si se gravan los beneficios de este tipo, no hay motivo para desechar los gastos que hayan originado” y luego si “...son gravables las operaciones ilícitas o inmorales y también deben admitirse los quebrantos que de ellas pudieran resultar...”

Por su parte, Jarach sostiene que “la registración de los activos en forma y valores establecidos por la ley, es un deber; por el contrario, la deducción de quebrantos es un derecho”. Además, dice que no puede haber derechos ni hacerse valer como tales, por las consecuencias de ilícitos. De ahí que no puedan deducirse los quebrantos aun cuando las ganancias estarían gravadas.”

El concepto de renta es tan amplio que se percibe que el hecho gravado recae tan solo sobre el beneficio obtenido excluyéndose a la operación que le dio origen, lo que no iría en armonía con el ordenamiento jurídico.

El organismo fiscal ha emitido opiniones en dicho sentido (Vg. Dictamen DAT 182/1971 - DGI), del que surgen que las sumas provenientes de operaciones ilícitas son imposables en el impuesto a los réditos.

Pero debo recordar que el Dictamen (AFIP) N° 61/2001 (D.A.L.) expresa, tal como se mencionara supra, **“la administración pública tiene vedado tolerar la ilicitud”** al igual que lo hiciera el Dictamen N° 15/1997 (D.A.L.)¹³⁵.

Los incrementos patrimoniales no justificados

La ley procedimental también tiene previsto la situación de los incrementos patrimoniales que no pueda probar el contribuyente. Pero debe dejarse claro que este es uno de los

135Dictamen N° 15/1997 D.A.L., 18/02/1997; Boletín AFIP N° 3, Octubre de 1997

métodos presuntivos¹³⁶ (presunción legal), al que el organismo fiscal puede recurrir cuando no sea posible determinar en forma cierta la materia imponible y que admite prueba en contrario (iuris tantum).

“Las presunciones son utilizadas para reconstruir la materia imponible del contribuyente en aquellos supuestos que el organismo recaudador debe acudir al método determinativo de oficio sobre base presunta. Sin embargo, no será voluntad del Fisco la elección del sistema – base cierta o base presunta –, ya que le método presuncional podrá ser aplicado, únicamente, ante la imposibilidad todas de reconstruir la situación tributaria del contribuyente”¹³⁷.

Los incrementos patrimoniales pueden verse reflejados de diversas maneras (sea a través de incremento de bienes, acreditaciones bancarias, consumos, etc.), pero **cuando**

136 Se entiende por presunción aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. La doctrina es conteste en que existen dos características comunes a todo tipo de presunciones: por un lado la estructura lógica del juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. Por lo tanto, la presunción supone: a) un hecho cierto sobre cuya existencia no existen dudas; b) elaborar, a partir de él, una regla de experiencia que nos dice cómo es normalmente el orden natural de las cosas; y c) derivar de ello la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho cierto sobre el cual, en realidad, no se tiene certeza alguna Gadea, M.A., Guzmán, L. y Jáuregui, J.L.; “La imposición sobre base presunta”, Impuestos LVII-B.

Si bien tradicionalmente se acoge dentro de esta categoría a las presunciones absolutas o “iure et de iure” y relativas o “iuris tantum”, actualmente los procesalistas niegan a las presunciones absolutas el carácter de verdadera presunción. (Guasp, Scialoja, Redenti, Chiovenda, Goldschmidt, Fenech, citados por Serra Domínguez, M en Marín Barnuevo...)

En realidad, se trata de disposiciones legales mediante las cuales se coliga un efecto determinado en consideración a otro hecho distinto que según la experiencia le acompaña. De esa forma, se imputan a un hecho los efectos jurídicos de otro. Como se aprecia, son normas sustantivas de obligado cumplimiento que no tienen relación con la acreditación de hechos controvertidos, por lo que han sido definidas como disposiciones legales enmascaradas bajo la forma de presunción. Cita de María de los Ángeles Gadea, “Técnicas presuntivas al servicio de la justicia tributaria”, XXXVI Jornadas Tributarias

137 Teresa Gómez y Carlos María Folco, “Procedimiento Tributario”, 6ta.Edición actualizada y ampliada, Ed. La Ley, Pág. 153, 2009.-

dichos incrementos no muestran de manera clara y fehaciente el origen de los fondos que ingresan al patrimonio de un contribuyente nos encontramos con esta figura, dando lugar a la aplicación de la presunción prevista en la Ley de Procedimientos Tributarios, con incidencia en este impuesto¹³⁸.

Aquí cabría preguntarse y en consonancia con lo precedente, si los incrementos de un contribuyente mostrasen clara y fehacientemente el origen de los fondos que ingresan al patrimonio, no estaríamos ante la presunción citada, sino por el contrario, fuera de la no justificación. Pero andando un poco más, si ese origen es probadamente delictual, tampoco se entraría en esta presunción legal, conforme al texto de la misma.

Si bien podría no darse como sobreentendido que las actividades ilícitas siempre reportan un incremento en el patrimonio de un delincuente, el incremento debe tener un título jurídico válido, no sólo la mera posesión de bienes (que además son ajenos).

Recordemos la expresión latina "*Nemo plus iuris ad alium transferre potest, quam ipse haberet*", es decir, nadie puede transmitir a otro más derecho del que tuviere, de modo que quien no es dueño de un bien se encuentra imposibilitado de constituir a otro en propietario del mismo, podrá haber tradición pero nunca transferencia de dominio.

Expresa Miguel González, Cecilia González Zanoni

138 Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) - Art. 18, inc. f) Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:

1) En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2) En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.

y Jorge Aguirre¹³⁹ que “...capacidad contributiva debe ser el ámbito de los derechos subjetivos patrimoniales del contribuyente, por ser esfera de su libertad, la razón suficiente que debe ser limitada e imputada, necesariamente, para el cumplimiento de una obligación de derecho público.

Por el contrario, carece de todo fundamento lógico exigir e imputar obligaciones sobre supuestos inexistentes, o supuestos que no representan derechos subjetivos incorporados al patrimonio, a los cuales, obvio, deberán restarse las obligaciones que son las cargas de éstos, o restricción de la libertad de los derechos subjetivos. Imponer tributos sobre manifestaciones que no sean derechos subjetivos, restadas las obligaciones, es imponer cargas sobre supuestos inexistentes, capacidades contributivas inexistentes, que imponen un deber de prudencia al legislador a fin de no alterar la esencia del deber ser, consistente, repitiendo a Hans Kelsen, en una categoría lógica”.

Debe resaltarse que, por ejemplo, la legislación peruana del impuesto a la renta¹⁴⁰ tiene previsto que los incrementos patrimoniales “no podrán ser justificados con utilidades derivadas de actividades ilícitas”.

Tampoco sería razonable sustentar que es conveniente aplicar la formulación de incrementos patrimoniales no justificados en reemplazo de sanciones penales porque el proceso puede ser más fácil o menos gravoso, pues ninguna

139 Miguel A. González, Cecilia C. González de Zanoni y Jorge A. Aguirre, “Los valores en el Derecho Tributario”, Ed. Errepar, 2002, Pág. 64.-

140 El artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta (Perú) indica que aquellos ingresos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta no declarada por éste. Ello quiere decir que estos montos serán imputados como deuda tributaria. Asimismo, esta misma norma indica que estos incrementos patrimoniales no podrán ser justificados sobre la base de que se tratan de utilidades provenientes de actividades ilícitas.

Esta norma indica, por tanto, que aquellos fondos provenientes de actividades ilícitas se imputan como parte de la renta neta presunta, que ingresa al cálculo final del Impuesto a la Renta, sin estar sujeta a beneficios tributarios, dado que no se considera a este motivo como una causal de justificación de exoneración del pago de este impuesto -Informe de la Sociedad Civil para la Tercera Ronda de Evaluación del Cumplimiento de la Convención Interamericana contra la Corrupción - Consejo Nacional para la Ética Pública (PROETICA), Perú, Abril 2009.-

interpretación o aplicación de la ley debe guiarse por la mera comodidad de su aplicación.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La compra de bienes y servicios se encuentra gravada con este impuesto, de manera que puede concluirse que los ingresos provenientes de actividades tanto lícitas como las que no lo son terminan tributando de manera indirecta por parte de los agentes económicos.

Por supuesto que aquí valen las mismas consideraciones vertidas al referirme a los incrementos patrimoniales no justificados en cuanto a la incidencia del impuesto a las ganancias, ya que la ley en el mismo artículo 18 inc. f) prevé que dichos incrementos más el 10 % en concepto de renta dispuesta o consumida se consideran ventas omitidas respecto de las cuales se determina el débito fiscal omitido.

Entonces, de adoptarse la teoría de la gravabilidad de lo proveniente de actividades ilícitas, si son ingresos omitidos para ganancias, también serán ventas omitidas para el impuesto al valor agregado.

El Fisco en el Dictamen 37/1992 (D.A.L.) expresó *“Si en un caso se conoce sólo la diferencia patrimonial y el ingreso que la produce es una incógnita para el fisco, es lógico que la ley extienda el IVA a ese ingreso, que el fisco puede inferir que existió en base a cálculos, pero cuya consistencia sigue ignorando. Ahora bien, sí a la inversa esas operaciones están individualizadas y el cálculo se aborda por el extremo de la suma de ingresos anuales conocidos, el IVA corresponderá o no según la naturaleza de tales operaciones, ya que no tendría fundamentos ese tributo cuando el fisco supiera a ciencia cierta la clase de esos negocios u operaciones y pudiera juzgar que no están alcanzados por el IVA. Ello pese a ser ilícitos, pues la ilicitud de un ingreso o un cobro no justifica de por sí la procedencia de este gravamen.”*, concluyendo el mismo en que *“...c) Los beneficios ilícitos también son gravados porque el hecho imponible se refiere a resultados económicos y no a actos jurídicos... d) Si el fisco conoce la naturaleza de los actos generadores del ingreso podrá evaluar si corresponde o no el IVA”*.

IMPUESTOS PATRIMONIALES:

Cuando la ley del impuesto sobre los bienes personales establece que el mismo **“recaerá sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior”**, no hace distinción sobre “el origen de los mismos”, es decir, no surge del texto de la ley que grave los “bienes procedentes de actos lícitos”.

Idéntica situación se presenta en el impuesto a la ganancia mínima presunta, cuando expresa que **“... todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal...”**

CONCLUSIONES

A quienes consideran la gravabilidad como posible, siguiendo sus propios argumentos, puede decirse que el delincuente no tiene capacidad contributiva respecto de los bienes o frutos que no le son propios; no se encuentran en plano de igualdad (ni jurídica ni económica) con respecto al contribuyente lícito y la autonomía del derecho Tributario no la aleja de las restantes ramas del derecho, considerado como un todo.

Mientras que a aquellos que se encuentran en la vereda contraria, puede indicarse que el Estado no puede revestir la calidad de cómplice ni de inmoral, pues son atributos de las personas humanas y en todo caso, de los funcionarios que desarrollan actividades del Estado, pero no de éste en sí mismo; respecto a la coherencia del ordenamiento jurídico, nuevamente debo reiterar que el derecho es uno solo.

En referencia a la incompatibilidad de las medidas represivas y de las tributarias, las sanciones de contenido patrimonial establecidas mediante tributos deben ser descartadas, ya que la finalidad de los mismos, como se expresara anteriormente es fiscal y eventualmente extrafiscal y no para sancionar a un contribuyente-delincuente, en sustitución de otra pena que corresponde al derecho penal.

Las normas tributarias no deben ser utilizadas como camuflaje de normas jurídicas que tienen finalidades diferentes (Vg. penales).

El autor de delito tiene que tener la pena accesoria del decomiso de los bienes y de los frutos originados por los bienes que son el resultado de su "actividad económica" delictual, además de las penas principales que le correspondan.

El decomiso permite dar una mejor solución legal adecuada a las ganancias ilícitas.

No se propugna sostener que las ganancias ilícitamente obtenidas queden en propiedad del delincuente, ni tampoco que dichos ingresos gocen del privilegio de no pagar impuestos.

En el caso de que el delito del que provengan las ganancias ilícitamente obtenidas quede probado y se condene por dicho delito, las ganancias deberán ser decomisadas como prescribe el código Penal. Aquí el delito no es hecho imponible y por supuesto su producto no constituye renta.

Pero cuando el Estado a través de su organismo fiscal no tiene la certeza del origen delictivo de los bienes de un contribuyente¹⁴¹, se encuentra acorralado y debe cumplir inexorablemente con la norma tributaria, verificando y fiscalizando el cumplimiento tributario del mismo. El organismo fiscal no realiza una función de investigación policial sino sólo administrativa.

El Estado debe reaccionar contra los individuos que cometen delitos a través de las normas jurídicas que componen aquél segmento del ordenamiento jurídico conocido como Derecho Penal, sometiéndose la potestad punitiva de Estado a los principios jurídicos específicos que la regulan.

La norma tributaria no tiene como propósito establecer sanciones penales, sino disponer prestaciones pecuniarias a los particulares con el objeto de cumplir los fines del Estado.

Si la intención es sancionar al delincuente a través de penas económicas, pues debe evaluarse desde la perspectiva penalista y no de la norma tributaria.

Si lo que se pretende es sancionar de forma más severa al delincuente, imponiéndole penalidades económicas adicionales, debería evaluarse tal posibilidad desde la perspectiva del Derecho Penal y no utilizando a.

Las normas tributarias tienen como función prever la ocurrencia de hechos lícitos, con relevancia económica, y regular el efecto jurídico que se desencadenará ante ella en el plano fáctico: el hecho imponible y la obligación tributaria.

141 No exista calificación cierta de los hechos referidos como ilícitos, dado que no haya sentencia ni es factible que haya una presunción legal por una mera denuncia.

APENDICE JURISPRUDENCIA

JURISPRUDENCIA NACIONAL:

A favor gravabilidad

A) Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", Ingemin SA, 28/06/2000¹⁴².

Sumario: La omisión de declarar el provecho de actos tenidos por ilícitos puede constituir fuente de imposición – en el caso, se considera gravado con el impuesto a las ganancias el beneficio obtenido de la transferencia de créditos fiscales que luego fueron impugnados –, ya que para el derecho tributario es indiferente la ilicitud de la actividad en que se consustancie el hecho generador, considerando sólo su aspecto económico o su aptitud para servir de índice de capacidad contributiva.

Expresa el fallo "V (...) corresponde asimismo tener en cuenta que, como claramente lo señala Araujo Falcao, "un efecto surge de la correcta identificación de la consistencia económica del hecho generador: la indiferencia para el derecho tributario de que sea civil o penalmente ilícita la actividad en que se consustancia el hecho generador, no porque en aquella rama del derecho prevalezca un concepto ético distinto, sino porque el aspecto que interesa considerar para la tributación es el aspecto económico del hecho generador o su aptitud para servir de índice de capacidad contributiva" (de "El hecho generador de la obligación tributaria", Depalma, Bs. As. 1964, pg. 65. En este orden de ideas deviene inadmisibles el agravio de la actora en el sentido que la omisión de declarar el provecho de actos tenidos por ilícitos no puede constituir fuente de imposición".

En contra de la gravabilidad:

A) Juzgado Nacional Penal Económico N° 5 – Autos Gutiérrez Ana Nieves y Fernández Norma Epifanía¹⁴³

¹⁴² Publicado en Revista Impuestos 2000-B, Editorial La Ley, Pág. 2071

¹⁴³ www.errepar.com.ar – jurisprudencia digital

Resulta absurdo pretender expedir o exigir facturas por servicios prohibidos por ley, puesto que no se puede pretender cumplir con los requisitos de la ley 23771 de una actividad que nace del ilícito

B) Cámara Nacional Penal Económica, Sala B - Autos Perciavalle Carlos s/Ley 23771, del 16/12/1995 ¹⁴⁴

Por contradecir claros principios rectores legislativos en materia de prostitución, que en definitiva guardan relación con la concepción ética del Estado, no puede acogerse la pretensión del Organismo Recaudador de que actividades ilícitas sean tributarias.

C) Cámara Federal de San Martín, Sala I, Malda Roberto y otro, del 12/10/1995

La cuestión a dirimir finca en el análisis respecto de si la capacidad económica resultante de una actividad lucrativa ilícita representa un índice de capacidad contributiva igual al derivado de una actividad lícita, lo que lleva a preguntarse si en la tributación de actividades ilícitas existe “complicidad” e “inmoralidad” del Estado o, por el contrario, simplemente una exigencia lógica de someter toda riqueza al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos bajo el criterio de la igualdad. Es sabido que los argumentos a favor de la tributación de actividades ilícitas giran en torno de principios generales del derecho financiero, como los de capacidad contributiva e igualdad; y asimismo, otro de los argumentos favorables en este sentido es el reconocimiento expreso de dichas actividades como integrantes del hecho imponible del tributo, relacionándolo con el principio de legalidad en materia tributaria.

No obstante, el criterio de unidad del ordenamiento jurídico permite descartar tal posición, ya que entendiéndolo como un todo en el que no caben contradicciones, por ende, resulta inconcebible que unos hechos que, precisamente por su

¹⁴⁴ www.errepar.com.ar – jurisprudencia digital

carácter ilícito, se ven privados de todo efecto jurídico, salvo el de la sanción a sus autores, puedan ser fuentes de obligaciones y deberes tributarios. Por lo tanto, cabe pronunciarse en contra de la sujeción impositiva de transacciones o actividades ilícitas, por resultar afectados la unidad del ordenamiento jurídico, el principio de legalidad y originar la posibilidad de legitimar por vía indirecta actividades que están en contradicción o reprimidas como antijurídicas en la legislación específica”.

D) Cámara Federal de San Martín, Esperante Walter E, del 12/02/1992

El origen de esta causa es un procedimiento concretado en un comercio en el que se secuestraron diversos elementos de origen extranjero, dándose intervención al Juzgado en lo Penal Económico de la Capital Federal y al Juzgado Federal N° 2 de Morón, por la presunta comisión de contrabando y violación a la ley penal tributaria (omisión formal de inscripción ante la DGI) ¹⁴⁵ respectivamente

La Cámara tuvo que resolver por la comisión de la conducta prevista por el Art. 5° de la Ley 23771, estableció¹⁴⁶:

1) *... vender bienes provenientes de un delito- en este caso el contrabando o su encubrimiento – constituye un acto de comercio ilegal, del que no puede derivar la obligación de inscripción en la D.G.I., pues además de resultar una contradicción lógica con todo el ordenamiento jurídico, implicaría un acto de compulsión autoincriminatorio vedado por la C.N. (Art. 18):*

2) *“En efecto, el cuerpo social por un lado reprobaría*

¹⁴⁵ El Art. 5° de la Ley 23771 (hoy derogada y sustituida por la Ley 24769) establecía:” Será reprimido con prisión de quince días a un año el que estando obligado por las disposiciones de las respectivas leyes tributarias y sus decretos reglamentarios, no se inscribiere, u omitiere presentar sus declaraciones juradas. El delito se configurará cuando el obligado no diera cumplimiento a los deberes aludidos dentro de los treinta (30) días de notificada la intimación respectiva en su domicilio fiscal, legal o real, según el caso”.

¹⁴⁶ Arístides Horacio M. Corti, Jurisprudencia Fiscal Anotada, Revista Impuestos L-A, 1992, Editorial La Ley, Pág. 1078.-

una actividad desde las distintas ramas del derecho – comercio ilegal –, y por el otro la avalaría obligándolo a inscribirse y abonar impuestos. Desde el punto de vista constitucional, se estaría obligando a quien esté en la ilegalidad a declarar bajo juramento sobre dicha actividad mediante la inscripción. Véase que de seguir el razonamiento, debería extenderse la obligatoriedad de inscripción a todo aquel que comercialice bienes sustraídos”; y

3) *“Esta situación indica que el a quo debe discriminar entre los elementos secuestrados que estaban a la venta cuáles son objeto de investigación por contrabando y cuáles no. Luego, en el único caso de existir bienes en la última condición, correspondería requerir a la D.G.I. las constancias del diligenciamiento de la intimación mencionada juntamente con las disposiciones legales y reglamentarias que obligaren al imputado a inscribirse, para encuadrar correctamente su competencia”*

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA - DICTÁMENES

A) Dictamen N° 182/1971 - Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos ¹⁴⁷

Asunto: PROCEDIMIENTO - Determinación tributaria. Cuestiones prejudiciales. Sanciones. Operaciones Ilícitas. IMPUESTO A LOS REDITOS - Operaciones Ilícitas. Su imposición. Salidas no documentadas. Deducción por delitos de empleados.

Sumario:

Las sumas provenientes del desfalco y vaciamiento de una sociedad anónima, constituyen operaciones ilícitas, imposables en el impuesto a los réditos. Siendo de la esencia de la salida no documentada el pleno desconocimiento del beneficiario, tal hecho no existiría en el supuesto de haberse individualizado como tal a un grupo de personas conocidas, aún cuando la distribución de la renta entre los integrantes del mismo deba ser realizada presuntivamente. No existe perjuicio (y, por ello, eventual deducción por delito) contra la sociedad, si todos sus accionistas, formando una asociación ilícita, han convenido apoderarse de los fondos sociales.

Texto:

I.- Antes que el Poder Ejecutivo ordenase su liquidación judicial, en el mes de junio de 1969, la firma "N. N." se dedicaba al ahorro y préstamo para fines determinados.

En diciembre de 1967 el paquete accionario es adquirido totalmente por un grupo de personas que pasa a constituir íntegramente el Directorio y la Sindicatura. Estas personas forman parte de otras sociedades, vinculadas económicamente con "N. N."

En primer lugar la Secretaría de Estado de Justicia y

¹⁴⁷ Dictamen 182/1971 (DATyJ), Boletín DGI N° 220, Abril de 1972.-

luego esta Dirección han constatado oportunamente que a partir de la fecha indicada comenzaron a producirse irregularidades graves y notorias en la actividad de la firma. Básicamente se trata de egresos contabilizados en razón de gastos, honorarios de producción, adjudicaciones, adquisiciones, etc., cuyos montos se han estimado exagerados, o bien, no se han encontrado los comprobantes que respalden dichos egresos. Asimismo se ha constatado la inexistencia de operaciones registradas así como contradicciones emergentes de comparar operaciones entre sí, sin perjuicio del atraso y las discordancias contables generales de tipo formal, todo lo cual ha redundado además en la desaparición del fondo de ahorro (reserva matemática), que es la garantía del ahorrista, por la suma de m\$ 70.000.000.-.

El asunto viene a esta División a fin de establecer el tratamiento impositivo que se debe dispensar a los egresos señalados. A este respecto cabe adelantar que existen dos opiniones. La primera propicia la admisibilidad de tales egresos en el carácter de deducciones correspondientes a pérdidas por delitos cometidos contra los bienes de explotación por los empleados u órganos de la sociedad anónima. El otro criterio afirma la existencia de salidas no documentadas, siendo por lo tanto inadmisibles la deducción de gastos y correspondiendo además la imposición de estas salidas de acuerdo al artículo 34 de la ley de impuesto a los réditos.

II.- Es importante extractar las partes más significativas en los antecedentes obrantes en esta Dirección.

A fs. 58/59 del legajo principal se encuentra la lista de directores y síndicos de "N. N.". En el período 23/11/67 a 10/12/68 fue presidente el Sr. I, vicepresidente el Sr. II, director titular el Sr. III, síndico titular el Sr. IV y síndico suplente la Sra. V. En el período 10/12/68 a 30/6/69 fue presidente el Sr. I, vicepresidente el Sr. III, director el Sr. VI, síndico titular la Sra. V y síndico suplente la Srta. VII.

A fs. 78 y siguientes, obra el convenio por el cual los Sres. VIII y IX adquieren "la totalidad del paquete accionario" de

"N. N.", el 13/10/67, conviniéndose además que los vendedores mantendrían la tenencia de las acciones hasta la Asamblea General obligándose a votar en la misma por el Directorio que les fuera indicado oportunamente. En la Asamblea de que da cuenta el acta de fojas 81, del 23/11/67, el Directorio propuesto es designado por unanimidad.

Del mismo modo se aprueba la designación de síndicos. A fs. 84 consta el acta del 17/11/67 por la cual se transfiere la propiedad de 25.000 acciones de "N. N." a III, I, II y IX. A fs. 85, el 23/11/67 se transfieren otras 25.000 acciones a las mismas personas. A fs. 86 obra el convenio adicional del 7/12/67, en el que también figuran como compradores los Sres. IV y V. Estas operaciones relativas a la transferencia del paquete accionario, son contradictorias. Estas son, a juicio del liquidador judicial "incomprensibles" (fs. 32 del informe).

A fs. 1 del cuerpo de antecedentes auxiliares, obra el informe del liquidador judicial de "N.N.", sobre las irregularidades observadas en el peritaje contable. Solicita la intervención del ministerio público. Afirma (fs. 2) que han "desaparecido cifras millonarias del patrimonio de los suscriptores, sin destino conocido, sin respaldo ni documentación alguna que justifique esos cuantiosos retiros de fondos, sin cumplimiento de las disposiciones específicas en lo que respecta a la inversión de los mismos y con una completa desaprensión e incorrección en las anotaciones contables, en especial en lo que a movimiento de dinero se refiere". A fs. 13 estima la desaparición del fondo de ahorro en m\$ 70.786.364. A continuación detalla minuciosamente los procedimientos seguidos por los directivos de la firma para consumar el desfalco. Del extenso informe que constituye la prueba contable de la liquidación judicial (76 carillas) surge con absoluta claridad que se trata de una verdadera acción delictiva coordinada y reiterada. A fs. 68 a 71 se encuentra una descripción resumida de las principales irregularidades cometidas. El liquidador solicita la remisión de los antecedentes a la justicia de crimen por considerar que existen los delitos de los artículos 172, 173 inc. 7, 300 inc. 3° y 301 del Código Penal (fs. 71).

III.- En materia de opiniones relativas al encuadre jurídico del presente caso, se han dado las siguientes:

A fs. 109 vta. se manifiesta el criterio seguido por el inspector actuante. Las salidas cargadas a cuentas de resultado se impugnaron como gastos deducibles, gravándosela, al igual que los egresos activados, con la tasa del 50 % (art. 34 de la ley de réditos). De acuerdo al informe "este temperamento fue aplicado siguiendo la consulta de la ex- División Revisión y Recursos de la ex - Delegación Regional ... compartidas por el Departamento de Asuntos Técnicos y Jurídicos, donde para los egresos citados no había ninguna duda de la aplicación del art. 34 de la ley de impuesto a los réditos (t.o. en 1968) y el 62 del decreto reglamentario, al no poder presumirse el destino acordado al pago que por su monto, constituya rédito gravado para el beneficiario". En cuanto a las sumas activadas "cabría aplicar las conclusiones mencionadas en la citada elevación, cuando manifiesta 'que las salidas o erogaciones a las que se refiere la disposición de que se trata son todas aquellas disminuciones patrimoniales con destino incierto' y agrega que 'las disposiciones de carácter general y que conceptualmente, tiene como finalidad primordial evitar la evasión del impuesto que recae sobre las rentas del beneficiario desconocido cuando media la intermediación negligente o culposa de quien, las pague, debe considerarse sin lugar a dudas que la manifestación de toda disminución patrimonial no justificada lleva implícita una erogación carente de documentación cualquiera sea el carácter del contribuyente en cuyo patrimonio se evidencia'".

A fs. 142 y sgtes. "N.N.", por medio del representante de su liquidador contesta la vista, haciendo notar entre otra cosas que "la constatación fehaciente de los delitos cometidos y su imputación a la o las personas que devengan responsables, en base a las pruebas que en dicho fuero se disponga, apoyadas en la información que resulte de la liquidación comercial, constituiría directamente, la apropiación contable cuyo respaldo es hasta el momento dudoso e impugnabile. Precisamente la actuación judicial en ambos fueros tiende a aclarar "las salidas" no justificadas. Su eventual y final

constatación determinaría fiscalmente a los "beneficiarios" de los actuales egresos "no documentados".

A fs. 153 opina la Sección Revisión y Recursos... Estima impropio el procedimiento adoptado por Inspección. Afirma que el art. 34 de la ley 11.682 requiere "dos atributos fundamentales que posibilitan su procedencia: la falta de prueba o de presunción razonable que se trata de un gasto para obtener, mantener o conservar réditos gravados y que, en manos del beneficiario constituye un rédito gravado. Es decir, se impedirá la deducción y además se gravará con la tasa máxima cuando se entienda que no es gasto (ni inversión) y que también, sería rédito para el que lo perciba. De suyo, que ante la presencia de una sola de tales circunstancias se aplicará uno solo de tales temperamentos, su impugnación o su imposición, separadamente según corresponda". Indica asimismo que la aplicación del artículo 34 involucra que "no se estaría ante los hechos delictivos que han originado las cuestiones judiciales..., las que han tenido como consecuencia la intervención de la empresa y la fuga de los directivos imputados, con orden de captura". Estima "razonable presumir que el destino de las erogaciones en cuestión no ha sido otro que el que origina la intervención de la justicia penal", y que "la sentencia judicial: o condena o absuelve, y en ambos casos la aplicación de la disposición no sería procedente". En cuanto al enfoque fiscal concluye que "la apropiación indebida por los directivos imputados de deshonestidad, constituye un quebranto deducible para la empresa sin que ello implique, es obvio, un rédito para el apropiante".

A fs. 155 la Subzona comparte el criterio expresado por la Oficina preopinante. La Zona lo hace a fs. 156.

Elevados los autos a este Departamento, la División Asesoría Técnica se expide el 12/11/71. Considera que "efectuado el análisis de las diversas circunstancias que se relacionan con el problema fiscal planteado... se da en las mismas el caso típico contemplado en el artículo 34, 1er. párrafo de la ley...". Sostiene que "no caben dudas que (los egresos) carecen de documentación que individualice a los beneficiarios...". Estima

que" no resulta tal conclusión desmentida por la circunstancia que fueran los directores de la empresa, una sociedad anónima, los que efectuaron los pagos; no podría ser de otra manera, pues es el directorio de la sociedad el órgano natural instrumentado por la ley para administrar este tipo de sociedades", y que "no se darían, partiendo del principio básico de interpretación de normas tributarias que nos señalan los artículos 11 y 12 de la ley ll.683," los supuestos que prevé la ley para que fuera viable el criterio sustentado por la Sección Revisión y Recursos". Señala asimismo que "si bien surge una presunción de delito patrimonial, que ha originado la promoción de causa criminal, este delito, en caso de existir, lo sería contra bienes de terceros, ahorristas y acreedores". "Resultan claros los hechos que señalan a los dueños del paquete accionario de la sociedad actuando de consuno con el directorio por ellos designado; tales dueños y/o el directorio y/o la sociedad anónima han realizado los pagos que aquí se analizan y esa es la realidad conforme a las constancias, existentes. De todos modos, tales delitos, si existieran, no habrían sido cometidos contra los bienes de la explotación de la contribuyente, como lo exige la norma del artículo 61, sino contra terceros, y mal podría la sociedad anónima y/o directores y/o dueños del paquete accionario beneficiarse con la deducción de un quebranto para ellos inexistente en la realidad". Indica también su desacuerdo en la consideración de los directores como empleados de la sociedad, a los efectos de la aplicación del artículo 61 inc. f) de la ley de impuesto a los réditos. Aconseja la remisión de este asunto a División Asesoría Legal.

IV.- Frente a la situación descrita la Subzona de Fiscalización..., atento el informe del inspector de fs. 133 del cuerpo legajo principal, solicita a la Subzona Recaudación Buenos Aires se disponga se trabaje el embargo preventivo hasta cubrir la suma de \$ 495.897,61 sobre los bienes de la contribuyente "N.N." de acuerdo a la descripción de bienes que detalla.

A fs. 2 del cuerpo "embargo preventivo", obra copia de la nota enviada por Sección Recaudación... en la que se informa que "el embargo preventivo trabado contra la firma del epígrafe se inició 30/7/71 y que "la fecha del primer auto es del

30/7/71, ordenando la inhibición y el 13/8/71 se ordenó el embargo".

V.- Ante los hechos expuestos el primer problema que se presenta es el de la posible existencia de cuestiones prejudiciales y de su incidencia sobre el proceso tributario. Obviamente este punto debe ser analizado en primer término ya que de él depende la posibilidad misma de la determinación.

No se trata de construir una doctrina general sobre las condiciones de la prejudicialidad tributaria. Este excede la necesidad de análisis que el caso requiere.

Aun colocados hipotéticamente en el extremo de la "prejudicialidad completa", encontraríamos en materia procesal tributaria tan variadas e importantes excepciones que, en la práctica, invertirían la tesis, presentándose el juez administrativo como un exponente bastante cercano al de "jurisdicción única".

Para nuestro caso interesa solamente aclarar que el problema se establece justamente en una zona dudosa. Generalmente, al tratarse de hechos, el juzgador "se pronuncia sobre ellos al solo efecto de decidir la litis principal y sin alcances de cosa juzgada" (Alsina, Tratado Tomo III, págs. 154 y sigtes.). Esta regla jurídica tiene su excepción en los supuestos en que los hechos constituyan delitos, pues en estos casos la relevancia jurídico penal de aquellos será fijada por el juez correspondiente.

Sin embargo, el juez de la litis principal, aun en dichos supuestos, deberá necesariamente establecer -pertenece a la esfera administrativa y dentro de un sistema estricto de prejudicialidad; lo cual sólo se plantea aquí por vía de hipótesis- por sí y prima facie si el hecho será delito. Pero aun dentro del más estricto sistema de prejudicialidad completa, si la acción penal no ha sido intentada deberá reconocerse al menos que el juzgador podrá estimar con criterio pragmático la posibilidad de que aparezca una cuestión de esa índole, a fin de resolver sobre la viabilidad de la litis principal. Esto hará el juez administrativo, como se verá más adelante.

En un sistema más elástico - como el del Código Civil, cuya aplicación supletoria demandaría un estudio general- "cualquiera que sea la sentencia posterior sobre la acción criminal, la sentencia anterior dada en el juicio civil pasada en cosa juzgada, conservará todos sus efectos" (Art. 1106).

Nos hemos colocado en la hipótesis del sistema más estricto para demostrar que aun así puede justificarse jurídicamente que en el caso de autos la Dirección resuelva de inmediato mediante el dictado de las resoluciones que corresponda.

VI.- Con relación a la materia de fondo, en el expediente se ha producido prueba demostrativa de la responsabilidad incurrida, por los órganos de "N. N.", así como por sus accionistas. Teniendo aquellos el manejo y disposición de los fondos sociales y éstos el control previo de las maniobras, se han efectuado retiros que no corresponden a egresos justificados como gastos o que tuvieran como contrapartida un efectivo acrecentamiento del activo. No se trata de una distribución regular de utilidades, pues faltan los requisitos legales para la existencia de dividendos.

Este análisis supone en el punto tratado y, en los siguientes la existencia jurídica de la sociedad anónima que en modo alguno puede ser contestada por vía de la aplicación de los llamados principios de interpretación económica, en el caso tratado. Fundamento distinto al de la inadecuación de las estructuras sociales tendrán las conclusiones que dejen de lado la forma sociedad anónima en la consideración de ciertos hechos en particular.

Los retiros efectuados deberán gravarse, a juicio de esta Asesoría, como recursos provenientes de operaciones ilícitas, teniendo en cuenta la o las personas que han efectuado el retiro. La renta social, por otra parte, deberá ser disminuida por ningún concepto relacionado con el carácter que pueda asignarse a estos egresos.

El criterio, de gravar con el impuesto a los réditos las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades ilícitas, no admitiendo la compensación de los quebrantos, se basa en el justificativo de que "si así no fuera, se acordaría un tratamiento fiscal privilegiado a quienes contravienen las leyes del país" (Impuesto a los Réditos, Marcos Rabinovich, Bs. As. 1957, pág. 100). El comentario oficial del Decreto 14.338/46 dice sobre el punto que la imposición de operaciones ilícitas es perfectamente lógica dado que no se tiene en cuenta nada más que la renta, con prescindencia de la forma lícita o ilícita de su obtención. Esto ha sido visto asimismo como tendiente a la represión de actividades calificadas de ilícitas (Reig, Enrique, El impuesto a los réditos, 2da. Edición pág. 227).

VII.- La posibilidad de que se trate de salidas no documentadas abre, indudablemente, una perspectiva atrayente, más cómoda y de mayor rendimiento fiscal. Asimismo para la fundamentación de este punto de vista podrían argüirse algunos argumentos, aunque derivados de la aplicación literal del art. 34 de la ley del impuesto a los réditos.

Sin embargo, a nuestro entender, el caso no constituiría la hipótesis de salida no documentada y difícilmente se llegaría a esta calificación en caso que hubiera sido necesario esperar un fallo de la justicia sobre los hechos de que se trata.

El conocimiento por parte de la Dirección de las personas habilitadas para realizar los retiros, la connivencia e identidad de algunos de estos con los demás accionistas, la falta de justificación del destino de los fondos y la certeza de que el dinero ha quedado en manos del grupo accionistas -directores -a la que se llega a través de un juicio técnico que la Dirección puede realizar válidamente al valorar las probanzas de autos, dentro de sus facultades y que, por ello, hace innecesaria la espera de la calificación de estos hechos por la justicia- hacen que el órgano fiscal no pueda sino presumir que no existen beneficiarios no individualizados.

Debe tenerse en cuenta que la indeterminación de

los beneficiarios es la razón de ser o principio esencial de la imposición del artículo 34 de la ley del impuesto a los réditos, sin que quepa objetar en este caso que podrían existir desconocidos que resulten en definitiva beneficiarios de los retiros.

Si bien los instrumentos de adquisición del paquete accionario aparecen confusos, es indudable que los nombrados en ellos forman un grupo organizado especialmente para el vaciamiento de la sociedad. Precisamente a través de la emisión de instrumentos por los que no quedan individualizados con exactitud qué componentes del grupo tienen a su nombre las acciones, se recoge la impresión de una comunidad de intereses delictivos.

Se desconoce cómo se han distribuido realmente los fondos desfalcados. Sin embargo esto no obsta a que se presuma que lo fueron a prorrata dentro del grupo accionistas-directores. La indeterminación de la distribución dentro del grupo no puede originar la afirmación de beneficiarios desconocidos.

Estos hechos hacen que se haya quebrado la indeterminación propia que define a la salida no documentada. La objeción de que dentro del grupo no es individualizable realmente la porción que corresponde a cada uno, no es de principio. Se trata de una cuestión probatoria frente a la cual se encuentra a menudo esta Dirección.

Respecto a la prejudicialidad, en este aspecto cabe plantear la cuestión. El juicio técnico de la Dirección tiene plena vigencia. Si existiera una salida no documentada esto podría declararse independientemente de una definición judicial de delito. En la esfera fiscal todo depende de las pruebas allegadas por los interesados, al igual que en cualquier otra cuestión de hecho. Y aun si fuera admisible como hipótesis que el juicio constituya una cuestión prejudicial, difícilmente un fallo judicial establecería que un retiro de fondos fuera efectivamente a causa de un pago efectuado a tercero indeterminado.

VIII.- Tampoco hay pérdida originada por un delito

cometido contra los bienes de la explotación, por empleados. Dejando de lado el problema de si los directores son o no empleados en el sentido del inciso s) del art. 61, si bien la ley ha empleado el término "delito" en sentido técnico (delito civil, que es el que importa económicamente), entiéndase que la acción de la sociedad contra los directores no se ha intentado, existiendo las causas judiciales en razón de los perjuicios ocasionados a terceros ahorristas y acreedores.

Por otra parte, estímesese improbable que -a pesar de la diversidad de personas, accionistas, directores y sociedad- la justicia reconozca un delito patrimonial contra la sociedad.

Aun respetando la estructura formal constituida por la sociedad anónima, un juzgamiento relativo a la existencia de delito deberá tomar en cuenta la titularidad de los capitales. Desde el ángulo de esta realidad los retiros de los fondos no han causado perjuicio a los accionistas ya que la detracción formal hecha a la sociedad no repercute como un daño contra aquellos. Han sido los propios accionistas los que decidieron hacer retiros en su favor, utilizando el órgano social por ellos manejado. Este órgano social ha respondido entregando los fondos al conjunto de accionistas (voluntad social). La eventual aparición de un accionista realmente perjudicado, esto es, no implicado en la asociación ilícita es, atento las pruebas con que se cuentan, una posibilidad puramente teórica. Se ha constatado en el Juzgado de Instrucción, que en la actualidad se encuentran prófugos, con orden de captura, todos los componentes del grupo delictivo.

Además, desde que la forma "egreso" es tomada por la Dirección como estructura inadecuada - penetrándose en la realidad del acto; visto así como un retiro de fondos- sería indiferente la hipótesis de un eventual fallo declarativo de delito contra la sociedad. Esto porque la decisión se habría basado en una estructura que, aunque válida (sociedad anónima como persona distinta a la de sus socios) deberá ser dejada de lado en la interpretación económica en mérito a la identidad que existe entre los titulares de las acciones y los defraudadores. Esto tiene asimismo por efecto reducir al mínimo la posible incidencia de

una cuestión prejudicial.

Debe sin embargo advertirse que el estado de desorden que existía en la sociedad ha permitido según consta en los expedientes judiciales- que algunos productores retuvieron en su favor fondos tomados de ahorristas. Estos hechos podrían tal vez constituir pérdidas computables en el balance impositivo.

IX.- Existe en el caso responsabilidad solidaria de cada uno de los participantes en la maniobra, respecto al impuesto que por operaciones ilícitas se genere en cabeza de los otros participantes.

Es aplicable el inciso 5° del artículo 18 de la ley 11.683. El impuesto se ha tratado de evadir, pretendiéndose hacer pasar el retiro como "egreso". Esta maniobra estuvo concertada por todos aquéllos que en los instrumentos figuran como accionistas, alguno de los cuales han sido también órganos sociales, siendo responsables todos por la participación en el acuerdo ilícito mismo.

Por otra parte debe considerarse que, respecto al pago del impuesto derivado de la renta social, los directores son deudores solidarios por aplicación del art. 18 inc. 1° y los accionistas por la citada norma del art. 18 inc. 5°.

X.- Los ilícitos tributarios de omisión de declaración y pago (art. 44 de la ley 11.683) o de defraudación (art. 46 inc. g) de la misma ley), según la magnitud de cada infracción, derivan del incumplimiento del deber de presentarse ante la Dirección y hacer el pago.

Estos deberes existen para todos aquéllos que resulten contribuyentes, sin distinción. El derecho de no declarar contra sí mismo no imposibilita la presentación y pago. Este derecho habría quedado intacto al no proporcionarse, en la declaración jurada, la fuente del ingreso gravado. Frente a una conducta semejante, la Dirección no poseería medios para obligar a los declarantes a completar los datos de los formularios. Ante una declaración económicamente correcta, el único índice posible

de revisión, en estos supuestos, hubiera sido el control de capitalización, el cual, habría concordado con las rentas declaradas y consumidas. Por esta vía habría sido posible no incurrir en infracciones fiscales.

XI. De lo expuesto anteriormente surgen los elementos para que el juez administrativo corra nuevas vistas con arreglo a lo dictaminado.

XII.- En cuanto al embargo preventivo, está éste, a nuestro juicio, válidamente dispuesto. El art. 43 del Decreto N° 142.277/43, modificado por los Decretos Nros. 11.651/59 y 4061/67 expresa que "disuelta una sociedad de capitalización deberá procederse a la liquidación, la que se operará de conformidad a las pertinentes disposiciones del Código de Comercio y del Código Civil y con la fiscalización de la Inspección General de Justicia". Este régimen es aplicable a la disolución de la sociedad en cuestión, como lo han reconocido los órganos judiciales intervinientes. Por auto del 4/8/69 se ha decretado "la liquidación en los términos de los arts. 434 y concordantes del Código de Comercio...".

Contra una sociedad en estado de liquidación es posible la traba de un embargo por parte de acreedores individuales, pues no se trata de una ejecución colectiva forzosa.

Sin embargo, en el presente caso, deben tenerse en cuenta las siguientes salvedades:

a) En cuanto al cómputo del término de 150 días del art. 107 de la ley 11.683, éste debe efectuarse desde la fecha de la traba de la medida. Dado que necesariamente esta fecha es posterior al auto que ordena el embargo posiblemente en varias semanas. Deberán constatarse las fechas en que las medidas se hicieron efectivas a fin de realizar el cómputo correcto.

b) El valor práctico de la medida, en el presente caso, es muy escaso, en nuestra opinión. Esto debido que, existiendo insuficiencia de activo (ver fs. 72/73 del legajo principal), forzosamente los acreedores, abierta la posibilidad de

solicitar la quiebra, iniciarán el procedimiento colectivo de ejecución. Esto hace decaer automáticamente todas las medidas individuales de ejecución.

c) Es conveniente solicitar al liquidador que haga la reserva de los montos de las determinaciones, en términos del decreto N° 142.277/43.

B) Dictamen N° 37/1992 -Dirección de Asesoría Legal¹⁴⁸

Asunto: IMPUESTO A LAS GANANCIAS - Período fiscal 1985 - Determinación de oficio -Edificadora X.X. S.A. - Ingresos, que como cedente, se obtuvieron por la venta de créditos fiscales inexistentes.

Sumario:

Dicho principio es un concepto jurídico de la ley sobre la gravabilidad de un sujeto (extiende el tributo a la ganancias de capital, etc.) y permite su cumplimiento tanto por el cálculo desde diferencias patrimoniales como por vía de la suma de ingresos, siendo la fórmula reversible (caras de una moneda). c) Los beneficios ilícitos también son gravados porque el hecho imponible se refiere a resultados económicos y no a actos jurídicos. d) Si el fisco conoce la naturaleza de los actos generadores del ingreso podrá evaluar si corresponde o no el IVA.

Texto:

I. En las presentes actuaciones la Región N°... en consonancia con el criterio que sostuviera su División..., solicita la opinión de esa Dirección con relación a la aplicación en el caso del criterio emergente del anterior acto de asesoramiento del 13 de noviembre de 1991, con el acuerdo de la Subdirección General Legal Tributaria expresado el 20 de noviembre de 1991.

La División preinformante manifestó que al procederse a la determinación de oficio del impuesto del rubro sobre la base de los ingresos que como cedente habría obtenido la rubrada por la venta de créditos fiscales inexistentes, como no se pudo conocer el incremento patrimonial dado que no se presentaron declaraciones juradas ni balances desde el año 1984, y atento que la documentación fue secuestrada a partir de la denuncia que articulara la Dirección General ante el Juzgado

148 Dictamen 37/1992 (DAL), Boletín DGI N° 473, Mayo 1993.-

Federal en lo Penal y Correccional N°..., se liquidó el tributo consignándose como ganancias de tercera categoría las correspondientes a las cifras abonadas por los cesionarios de los falsos créditos según sus propias manifestaciones, con excepción de la firma G.G. S.A. para la cual se siguió un procedimiento diferente. Frente a tal hermenéutica la aludida dependencia estimó que podría llegarse a gravar con el impuesto en cuestión las ganancias que se obtuvieren a través de la comisión de delitos contra la propiedad y por ello consulta si el ajuste propuesto sería procedente en las condiciones expuestas.

II. La duda de la preinformante radica en que no se habría detectado según su opinión, diferencia patrimonial para efectuar el ajuste por el método del artículo 25, inciso e) de la ley de rito fiscal, ya que el procedimiento consistió en acumular los montos de las cesiones de créditos y consignados como ingresos de tercera categoría.

Debe advertir este Departamento que en doctrina un método de liquidación no excluye al otro, y por tanto cualquiera de las dos vías de cálculo del ajuste resultaría jurídicamente procedente y de ese modo se mantendría lo expuesto en el dictamen precitado, siendo además erróneo que el mismo sea inaplicable.

Dicho dictamen funda la gravabilidad de las ganancias provenientes de operaciones ilícitas en la "teoría del balance" o de la "renta-diferencia patrimonial" sin importar la naturaleza, el origen o la licitud de las obtenciones o ingresos del sujeto, ya que este criterio, vigente por imperio del artículo 2°, inciso 2 de la ley del gravamen, eliminaría del foco de atención los negocios individualizados productivos de renta y por consiguiente el análisis de su causa lícita o ilícita.

Se verá a continuación cómo las objeciones a su aplicación no son pertinentes y cómo el ajuste puede abordarse por cualquiera de las dos vías de cálculo, cumpliendo ambas el principio.

III. No debe confundirse el criterio legal de gravabilidad con la simple metodología de cálculo por diferencias patrimoniales, aunque ésta sea la forma más elemental de establecer matemáticamente el citado criterio legal.

El principio denominado "del balance", por oposición al de la "renta- producto" es un concepto de derecho relativo a los alcances de la gravabilidad, mediante el cual la ley extiende el tributo a obtenciones no habituales o a las denominadas "ganancias de capital", desprendiéndose del concepto de fuente.

En el caso, se ha expuesto en apoyo la decisión de gravar beneficios u obtenciones presuntamente ilícitos y, el temperamento, está acertado pues al dejar de lado la fuente de las ganancias obviamente desvincula el negocio causal de las obtenciones y su institucionalización o habitualidad.

El criterio jurídico implica el método de cálculo por diferencia patrimonial, pero a su vez implica también otras posibilidades, puesto que al final los dos métodos de cálculo son las caras de una misma moneda: Tanto se puede abordar por la sumatoria de las obtenciones dentro del año y presumir o reconstruir los patrimonios inicial y final; como partir de éstos si se tienen en concreto, y llegar por inferencia a la suma global de las obtenciones anuales. El cálculo es reversible.

Lo importante aquí no es el abordaje matemático del criterio legal sino la fuerza jurídica de este criterio, su validez, su aplicabilidad, según el inciso 2 del artículo 2° de la ley del tributo.

Reig confirma al detalle lo antedicho, en su "Impuesto a las Ganancias", 8 Edic., al señalar que el "criterio del balance" domina en el derecho positivo y, que "... permite tanto una medición directa de la renta de un período, mediante la suma de todos los ingresos ganados en él, como su cálculo indirecto, por diferencia patrimonial, sumados los consumos del período".

IV. Por lo demás el dictamen también expresa otros

fundamentos en pro de la gravabilidad de las obtenciones ilícitas. Cita a Jarach refiriendo que hay capacidad contributiva y que las obligaciones tributarias se fundan en los hechos económicos.

En esta oportunidad también es del caso referir que el Fisco ha entendido gravadas estas utilidades, en un criterio que señalaba a las actividades inmorales e ilícitas como imponibles, según la doctrina de varias naciones, porque no se gravaban las relaciones jurídicas en sí, sino sus resultados económicos.

V. Finalmente es posible aclarar que la segunda parte del inciso e) del artículo 25 de la ley de rito, que sienta una presunción destinada a gravar con IVA, los incrementos patrimoniales no justificados serán aplicables o no en el particular, según la evaluación que se haga de la naturaleza del ingreso constatado como ocurrido durante el año fiscal.

Si en un caso se conoce sólo la diferencia patrimonial y el ingreso que la produce es una incógnita para el fisco, es lógico que la ley extienda el IVA a ese ingreso, que el fisco puede inferir que existió en base a cálculos, pero cuya consistencia sigue ignorando. Ahora bien, sí a la inversa esas operaciones están individualizadas y el cálculo se aborda por el extremo de la suma de ingresos anuales conocidos, el IVA corresponderá o no según la naturaleza de tales operaciones, ya que no tendría fundamentos ese tributo cuando el fisco supiera a ciencia cierta la clase de esos negocios u operaciones y pudiera juzgar que no están alcanzados por el IVA. Ello pese a ser ilícitos, pues la ilicitud de un ingreso o un cobro no justifica de por sí la procedencia de este gravamen.

VI. Se debe observar, también finalmente, que no hay calificación cierta de los hechos referidos como ilícitos, dado que no hay sentencia ni es factible que haya una presunción legal por la sola denuncia. Por tanto no tramitar el procedimiento impositivo o juzgar aquí que existe ilicitud penal o contravencional para no determinar el tributo, sería desatender la responsabilidad institucional de la Dirección ante la prescripción inminente de los créditos fiscales.

VII. Las conclusiones son las siguientes:

a) El principio legal del "balance" permite desvincular la causa lícita o ilícita de las operaciones generadoras de ingresos, quedando éstas siempre gravadas.

b) Dicho principio es un concepto jurídico de la ley sobre la gravabilidad de un sujeto (extiende el tributo a la ganancias de capital, etc.) y permite su cumplimiento tanto por el cálculo desde diferencias patrimoniales como por vía de la suma de ingresos, siendo la fórmula reversible (caras de una moneda).

c) Los beneficios ilícitos también son gravados porque el hecho imponible se refiere a resultados económicos y no a actos jurídicos.

d) Si el fisco conoce la naturaleza de los actos generadores del ingreso podrá evaluar si corresponde o no el IVA.

C) Dictamen N° 61/2001 - Dirección de Asesoría Legal¹⁴⁹

Asunto: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - FACTURAS APOCRIFAS. IMPUGNACION DEL DEBITO FISCAL. LEONARDO....

Texto:

I.- Vienen las presentes actuaciones provenientes de la Región... mediante nota del... de 2001, a fin de que esta área asesora opine si en el caso traído a consulta corresponde la aplicación del artículo 16 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), con motivo de haberse detectado facturación apócrifa que fuera utilizada por los presuntos clientes del contribuyente a los efectos de generar créditos fiscales a su favor.

También se consulta respecto del tratamiento a otorgar a las declaraciones juradas del contribuyente con saldo a favor de la Dirección General Impositiva.

II.- El origen de la consulta es la inspección realizada al Sr. Leonardo...con motivo de figurar como proveedor de varias empresas sin que se pudiera constatar que hubiera podido desarrollar las actividades por las cuales emitió facturas.

El informe del área fiscalizadora concluye que el contribuyente "1) No posee capacidad operativa (comercial, industrial, financiera, etc.) para prestar servicios y/o vender los bienes facturados. 2) No posee personal en relación de dependencia ni puede demostrar contratación de servicios con terceros. 3) No posee bienes de uso (registrables o no) ni puede demostrar alquiler de los mismos. 4) No posee cuentas bancarias. 5) no tiene domicilio comercial, siendo el fiscal la casa de su padre. 6) no

149 Dictamen N° 61/2001 (D.A.L.), del 19/06/2001, Boletín N° 54, 01 de Enero de 2002, página 155.-

aporta ningún tipo de documentación respaldatoria de operaciones. 7) no se detecta ningún tipo de riesgo empresario."

A pesar de la situación descrita, el Sr. Leonardo... manifestó por acta que las operaciones facturadas eran reales, que había extraviado la documentación respaldatoria, cuya denuncia policial aportó y que no posee personal en relación de dependencia en virtud de que sus tareas las realizó con changarines cuyos nombres y domicilios no recuerda.

Explica, además, que su actividad la realizó a través de bienes de uso alquilados a terceros sin aportar datos ni comprobantes de los mismos.

Ante la situación comprobada, la División Fiscalización N°... remite las actuaciones a la División... a fin de iniciar el procedimiento de determinación de oficio.

Mediante la Nota N°... la División... eleva su postura a la Región..., opinando que no resulta procedente, a su entender, iniciar el procedimiento de determinación de oficio, en mérito a la falta de capacidad productiva y financiera, así como a la insolvencia del emisor de la facturación presuntamente apócrifa.

En opinión del área revisora la solución sería impugnar directamente el crédito fiscal computado por los clientes y hacerlos responsables a éstos por las diferencias que surjan a favor del Fisco.

Difiere con esta posición el área fiscalizadora, la cual sienta su criterio mediante la nota de elevación a la Región..., del... del corriente año, en la que alega que resulta necesario dejar firme la determinación realizada por el inspector actuante, que eliminó los débitos fiscales declarados por el Sr. Leonardo..., a fin de evitar que los mismos se hagan valer por los presuntos clientes. Entiende esta División que la única manera de que esta eliminación de débitos fiscales del contribuyente (por ende también de los créditos generados a los clientes), quede firme, es a través del procedimiento establecido para la determinación de oficio.

Otra opinión a considerar es la del área jurídica de la Región que señala que constituye defensa habitual de los presuntos clientes, a los efectos de deslindar su responsabilidad, alegar la existencia de las operaciones y presentar, como prueba de éstas, las declaraciones juradas del proveedor, con la consignación de los débitos fiscales cuestionados, pretendiendo hacer valer a su favor la falta de impugnación por parte de la Administración Federal.

III.- Resumidas las distintas posturas, resulta oportuno evaluar las circunstancias particulares que se dan en este caso.

Es un hecho no controvertido por las áreas intervinientes, que el contribuyente Leonardo ... no ha podido desarrollar actividad alguna, tal como surge del informe del área fiscalizadora oportunamente transcripto.

A la realidad descrita precedentemente se suman las manifestaciones del contribuyente quien, según surge del informe de fojas..., manifiesta por acta que ha extraviado la documentación respaldatoria de las operaciones facturadas, circunstancia de la cual acompaña denuncia policial. Dice también que no posee personal en relación de dependencia habiendo contratado changarines cuyos nombres y domicilios ha olvidado; que no posee bienes de uso y que la actividad la realizó con bienes de terceros alquilados pero que no posee instrumento que acredite dichas locaciones. Manifestó también no tener cuentas bancarias debido a que sus operaciones las realiza en efectivo.

En este contexto resulta oportuno evaluar si el Sr. Leonardo... resulta ser sujeto pasivo del sistema tributario.

Con la expresión "sujeto pasivo de la obligación tributaria" la doctrina abarca genéricamente los conceptos de "contribuyente" y "responsable".

En el caso en estudio, el Sr. Leonardo... se encuentra inscripto como contribuyente ante esta Administración, entendiéndose por tal a "la persona a la cual se le atribuye la producción del hecho

imponible, o sea, aquella en quien se verifica directamente la situación prevista por la norma legal para dar origen a la obligación tributaria" (José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé: "Derecho Tributario General", Editorial Depalma, 2º edición año 1995).

Por las razones expuestas en el informe de inspección, se deduce entonces que los datos relativos a su actividad declarados por el contribuyente al momento de su inscripción no son reales y que se habría configurado un caso de simulación de la actividad con fines ilícitos.

Dentro del marco descripto, se debe analizar la procedencia de la determinación de oficio.

Al respecto cabe tener presente que la doctrina llama determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeat"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeat") (cfr. Villegas, Héctor B. "Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, pág. 329).

Obsérvese que uno de los objetivos de la determinación es precisar si existe una deuda tributaria. Sobre el particular se ha dicho que "Ante una hipótesis legislativamente plasmada y una circunstancia fácticamente sucedida, surge el interrogante del 'an debeat' (si se debe) para responder al cual será necesario cerciorarse de que el acontecimiento fenoménico encuadra exactamente en la hipótesis.

"Esta comprobación puede ser muy fácil; por ejemplo, establecer que un comerciante vendió una mercadería y que por ese solo hecho debe tributar un porcentaje del valor de esa mercadería. Puede ser muy difícil, en cambio verificar si una gran empresa obtuvo beneficios tales que la tornen en contribuyente del impuesto a la renta, o si, por el contrario, no sólo no hubo utilidades sino quebranto. Para este último caso sólo puede saberse si hay hecho imponible mediante operaciones

liquidatorias destinadas a establecer si hay base imponible, lo cual demuestra que, como más adelante decimos, las operaciones necesarias para llegar al 'an debeatur' y al 'quantum debeatur' suelen constituir un todo indivisible

"Será también necesario establecer que aquel cuyo hecho o situación se adecuó a la hipótesis (el destinatario legal del tributo) no está eximido de tributar por alguna circunstancia preestablecida por la ley y que no se ha producido una causa extintiva de la obligación tributaria (por ejemplo prescripción)."

Por otra parte, el artículo 16 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones) establece dos maneras de determinar la obligación tributaria.

Por un lado está la forma directa, es decir que se determina el "quantum" del tributo en virtud del conocimiento cierto de los hechos imposables.

Cuando, en cambio, el agente fiscalizador carezca de elementos ciertos que le permitan valorar en forma directa el monto de la obligación tributaria, deberá entonces recurrir a una determinación presuntiva, en la cual merituará los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan deducir la medida de la obligación.

El artículo 18 de la Ley de Procedimiento Tributario dice que "podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquellos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa - habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos..."

Es decir que la ley hace una enumeración no taxativa de presunciones útiles a fin de establecer el impuesto.

Todas estas presunciones son inescindibles a tal punto de la actividad gravada que permiten al juez administrativo fijar el "quantum" del tributo con una precisión aproximada a la realidad.

A juicio de este Departamento el procedimiento determinativo debe ser impulsado cuando se tengan dudas acerca de "si existe la deuda" o de "cuánto se debe"; por el contrario si la administración en base a los elementos colectados tuviera la certeza de la inexistencia de la deuda, no tendría sentido práctico instruir el proceso de determinación de oficio, por lo que mediando una manifestación del juez administrativo actuante, a través de la cual se meritúe las probanzas producidas, puede disponerse el archivo de las actuaciones sin llegar a la determinación de oficio atento la carencia de medios que acrediten la capacidad contributiva de un supuesto contribuyente.

Del estudio de las actuaciones remitidas por el área consultante surge claramente que no hay elemento alguno que permita determinar la materia impositiva imponible, fuera por base cierta o fuese por base presunta, en razón de haberse constatado que el Sr. Leonardo... no ha podido realizar actividad alguna.

A tal conclusión arriba el área fiscalizadora ante la ausencia total de elementos ciertos o presuntivos que permitan inferir el desarrollo de algún tipo de actividad.

Frente a tal estado de hecho se estima que no resulta necesario ordenar la sustanciación de la determinación de oficio.

IV.- Por los argumentos expresados, este servicio jurídico entiende que no sería procedente recurrir al procedimiento establecido en el artículo 16 de la ley de rito, toda vez que no se dan las condiciones de aplicabilidad del mismo. Es decir que no existen elementos ciertos o presuntos que permitan establecer la materia imponible desarrollada por el contribuyente, precisamente por inexistencia de dicha actividad y, por ende, de materia imponible, susceptible de ser determinada.

En cuanto al valor probatorio de las declaraciones juradas

presentadas por este contribuyente, las mismas constituyen presunciones "iuris tantum", es decir que poseen validez en tanto no se demuestre su falsedad, no siendo necesario a tal efecto emplear el procedimiento de la determinación de oficio ya que se estaría recurriendo a la ficción creada por el simulador.

Al respecto esa Dirección ha opinado que "la administración pública tiene vedado tolerar la ilicitud"(Actuación N°..., conformada mediante Nota N°...), lo cual sucedería en el caso de proceder a la determinación de oficio a un contribuyente cuya única actividad es la simulación de sus operaciones y la emisión de facturas apócrifas.

Ello sin perjuicio de la calidad de partícipe en los ilícitos de los contribuyentes que utilizan las facturas por él emitidas, a los efectos del cómputo de créditos fiscales inexistentes y de la responsabilidad que como tercero que facilitó la evasión del tributo le acuerda el artículo 8°, inciso e) de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

En congruencia con lo expresado, es opinión de este servicio jurídico, que no corresponde reconocer las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, si las mismas se confeccionaron al sólo efecto de defraudar al Fisco. Ello así, debido a que el procedimiento de determinación de oficio implica el reconocimiento de una actividad por parte de la persona a la que se le determina el impuesto y a la que a su vez se la presume contribuyente, es decir, sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En tal sentido es oportuna la recomendación de la División... de desestimar los créditos que tengan origen en las facturas apócrifas del Sr. Leonardo..., siendo en cambio procedente la determinación de oficio a los beneficiarios, a los efectos de impugnar los créditos generados mediante la operatoria ya descripta.

V.- En síntesis este servicio jurídico opina que no es procedente recurrir al procedimiento de la determinación de oficio cuando se hubiera simulado una actividad al único efecto de beneficiar a

terceros en fraude al fisco, sin perjuicio de la determinación de oficio que se le siga al verdadero contribuyente y la determinación de oficio requerida a los efectos de hacer extensiva la responsabilidad tributaria por solidaridad del tercero que facilitó la evasión del gravamen.

JURISPRUDENCIA EXTRANJERA

ESPAÑA

Sentencia N° 20/2001. Tribunal Supremo de Pamplona. Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de Precepto Constitucional, y Quebrantamiento de Forma. La Comunidad Foral de Navarra, Parlamento de Navarra y Asociación Política Herri Batasuna con Urrulburu, Elizalde, Roldán y Esparza. 28 de Marzo de 2001. Fundamentos de Derecho Considerando Vigésimocuarto señala “el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete. La procedencia ilícita de los ingresos no excluye por sí misma la obligación de declarar fiscalmente los incrementos patrimoniales de ellos derivados y las dificultades que pueda tener el contribuyente para aflorar fiscalmente sus ingresos reales sin desvelar sus actividades ilícitas únicamente son imputables al mismo, sin que puedan determinar una posición de privilegio que le exima de la obligación genérica de declarar a Hacienda o le haga inmune frente a la responsabilidad penal por delito fiscal”.

Sentencia N° 1493/1999. Tribunal Supremo de Madrid, Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de la Ley, Infracción del Precepto Constitucional y Quebrantamiento de Forma. Estado Con Roldán Ibáñez y Rodríguez Porto-Pérez. 21 de Diciembre de 1999. Fundamentos de Derecho Considerando trigesimoséptimo “Que la declaración fiscal, al incluir ganancias de difícil justificación o bienes adquiridos con fondos de ilícita procedencia, pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas no puede configurarse como una causa privilegiada de exención de la obligación de declarar, supuestamente amparada en un derecho constitucional y de la que se beneficiarían los ciudadanos incumplidores de la Ley en detrimento de los respetuosos del Derecho, pues no nos

encontramos ante ‘contribuciones de contenido directamente incriminatorio’”.

CHILE

Sentencia de Segunda Instancia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago. Recurso de Apelación. Causa Rol N° 443.085-96. 4 de Octubre de 1996. Proceso por delito Tributario seguido contra Juan Pablo Dávila Silva. Gaceta Jurídica, año 1996/Octubre/ N° 196. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. p. 200. En el Considerando Décimo expone “[...] Que es evidente que la obligación que pesa sobre todo contribuyente es la de declarar su renta efectiva, entendiendo el concepto de renta, aun con la amplitud a que se refiere el artículo 1 de la ley respectiva, solo a aquellos ingresos que cualquiera persona hubiere recibido de manera legítima y no como consecuencia de un delito”.

PERU

Expedientes N° 04382-2007-PA/TC y 04985-2007-PA/TC rechazó las demandas de amparo de Nicolás De Bari Hermoza Ríos y Juana Luisa Quiroz Bocanegra, y de Nicolás De Bari Hermoza Ríos Quiroz, Fallo del Tribunal Constitucional., Lima, 16 de junio de 2008

Los demandantes alegaban que como el Poder Judicial había determinado que el dinero que ellos obtuvieron— más de veinte millones de dólares—, fue producto de la comisión del delito de peculado, dicho dinero no podía considerarse de su propiedad sino del Estado. Y, en consecuencia, al no existir incremento patrimonial, la administración tributaria no podía realizar la determinación de deuda tributaria alguna.

El TC desestima dicho argumento por tres razones fundamentales. En primer lugar, porque de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución no es función de la administración tributaria determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta

específica; sería irrazonable -y en la realidad imposible- pretender que se le exija a la administración tributaria evaluar y determinar, en cada caso, el título jurídico del incremento patrimonial, más aún si tiene origen delictivo.

En segundo lugar, porque el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus rentas. Lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74° de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias.

En tercer lugar, porque la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal. La función de la administración tributaria no es imponer penas. En ese sentido, por su naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser equiparado al procedimiento de determinación tributaria.

Bajo estos argumentos, el TC considera que los demandantes tuvieron un incremento patrimonial que no pudieron justificar, por lo cual la administración tributaria legítimamente tenía la facultad de determinar de oficio, de conformidad con el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta

BIBLIOGRAFIA

- Agustín Gordillo, "Tratado de Derecho Administrativo", Capítulo X, 8ª edición, Buenos Aires, F.D.A., 2003.-
- Alejandro Altamirano, "Sanciones Anómalas en el Derecho Tributario Argentino", Comisión N° 2, pág. 6, XXVII Jornadas Tributarias, Mar del Plata, noviembre de 1997.-
- Alejandro Altamirano, "Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario", Tratado de Derecho Tributario, AAVV, Paletras Editores, 2003.-
- Alfonso Parejo y Pastor J. A. Santamaría (dirs.), "Derecho administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo", Ceura, Madrid, 1989.
- Alfredo Lamagrande, "Ley de impuesto a las ganancias comentada y anotada", 1ra. Edición, Ed. La Ley, Bs.As., 2006.
- Alfredo Orgaz, "El daño resarcible", Ed. Marcos Lerner, 1988.
- Alfredo Orgaz, "Hechos y actos o negocios jurídicos", Bs.As, 1963.
- Amilcar de Araújo Falcão "El hecho generador de la obligación tributaria, Editorial Depalma, Capítulo III, 1964.
- Amilcar de Araújo Falcão, "El hecho generador de la obligación tributaria", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964.
- Ana Mercedes Leon Zarate, "Las facultades discrecionales en el código tributario y su implicancia para los contribuyentes", XIV Convención Nacional de Tributación, Callao, Agosto/2008.-
- Andrea Amatucci, "Tratado de Derecho Tributario", Ed. Temis SA. Bogotá Colombia, 2001.
- Arístides Corti, Ignacio Buitrago y Rubén Calvo, "La estructura jurídica de la norma tributaria", JA, 29/06/1988.

- Arístides Corti, "De la autonomía del Derecho tributario", en VV.AA, Ensayos tributarios en homenaje al 50° aniversario de El Hecho imponible de Dino Jarach, AAEEF-Interoceánicas, Bs. As., 1994.
- Arístides Horacio M. Corti, Jurisprudencia Fiscal Anotada, Revista Impuestos L-A, 1992, Editorial La Ley.
- Armando Lorenzo, Fabián Bechara, Gabriel A. Calcagno, César M. Cavalli y Andrés M. Edelstein, "Tratado del Impuesto a las Ganancias", Ed. Errepar, 2da.Edición, 2007.
- BENDA, E. El Estado social de Derecho. BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE y HEYDE. Manual de Derecho Constitucional. Instituto Vasco de Administración Pública-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian, "El impuesto a las Ganancias", 2da.Edición, Ed. Depalma, 1999.-
- Carlos M. Giuliani Fonrouge (obra actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey), "Derecho Financiero", Tomo I, Ed. La Lay 9na. Edición, 2004.
- Carlos Mouchet y Ricardo Zorraquin Becu, "Introducción al Derecho", 12ª. Edición actualizada, Ed. Perrot, Bs.As., 1996.
- César Galarza, "¿Existen trabas éticas o morales para la tributación de los actos lícitos"
- César Galarza, "La tributación de los actos ilícitos", Thomson Aranzadi, 2005.
- César García Novoa, en, VV.AA, Monografías Jurídicas. Temas de Derecho Penal Tributario. Marcial Ponz, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2000.
- César Iglesias Ferrer, Derecho Tributario, Dogmática General de la Tributación. Ed. Gaceta Jurídica. 1º Edición. 2000.
- César J. Galarza, "La nulidad de los actos jurídicos en el ámbito tributario", Ed. La Ley, 2008-A.
- Clara Jiménez, "Tributación de los rendimientos

ilícitos. STS 21/12/1999, una nueva lectura del artículo 31 de la Constitución. Pronunciamiento sobre una cuestión pendiente de desarrollo en la Jurisprudencia y Doctrina Española. Revista de Contabilidad y Tributación N° 204.

- Dino Jarach, "Curso Superior de Derecho Tributario", 2ª edición, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

- Domingo Juan Sesín (vocal del TSJ Córdoba), "El contenido de la tutela judicial efectiva con relación a la actividad administrativa discrecional, política y técnica", Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Discurso del 26 de septiembre de 2006.

- Eduardo Ruiz Erenchun Arteche, "Ganancias de origen (ilícito) Delictivo y fraude fiscal, Rev. de Derecho Financiero y de Hacienda Pública N° 265, 2002.

- Efaín Hugo Richard, "Sociedad en insolvencia y actividad ilícita".

- Enrique J. Reig, "Impuesto a las ganancias", 10ma. Edición, Ediciones Macchi, 2001.

- Enrique Jorge Reig, "Impuesto a las ganancias", 10ª. Edición con apéndice de actualización al 31/07/2001, Ed. Macchi, 2001.

- GARCIA BELSUNCE, H., "De la autonomía del Derecho tributario", en VV.AA, Ensayos tributarios en homenaje al 50º aniversario de El Hecho imponible de Dino Jarach, AAEEF-Interoceánicas, Bs. As., 1994.

- García Bueno, Marco César, El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Conceptos de Reforma Fiscal, Coord. Gabriela Ríos Granados, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.

- Germán Bidart Campos, "Lecciones elementales de política", 5ta. Edición, Buenos Aires, Ed. Ediar, 1996.

- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: "Derecho Financiero" - Ed. De palma - Bs. As. - 5ª ed.

- Guillermo Cabanellas. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo III. Editorial Heliasta SRL.

- Gustav Radbruch, "La justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto, recibe el nombre de equidad", Introducción a la Filosofía del Derecho, Breviario 42, Fondo de Cultura Económica, cuarta reimpresión, México

- Gustavo E. Diez y otra, "Impuesto a las ganancias", 5ta. Edición actualizada y ampliada, Ed. La Ley, 2009.

- Gustavo Zunino, "Impuestos - Doctrinas fundamentales 1942-2002", Breves reflexiones sobre los sujetos pasivos y la capacidad jurídica tributaria, Ed. La Ley, 2002.

- Héctor B. Villegas, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 7ª. Edición, Ed. Depalma, 1998.-

- Horacio D. Díaz Sieiro, Rodolfo D. Veljanovich y Leonardo Bergroth, "Procedimiento Tributario", Ed. Macchi, 1997.

- Informe de la Sociedad Civil para la Tercera Ronda de Evaluación del Cumplimiento de la Convención Interamericana contra la Corrupción - Consejo Nacional para la Ética Pública (PROÉTICA), Perú, Abril 2009.-

- Jarach, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" - Ed. Cangallo - Bs. As. - 1993.

- Jorge Bravo Cucci, "Los actos ilícitos y el concepto de renta", VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario.-

- Jorge D. Litvak, Analía Sánchez y Erika G. Litvak, "Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario", Ed. la Ley, 2003.

- Jorge Joaquín Llambrias, Patricio Raffo Benegas y Rafael Sassot, "Manual de Derecho Civil Obligaciones", Undécima Edición, Ed. PERROT, Bs. As., 1997

- José Osvaldo Casás, Trabajo publicado correspondiente a la intervención del autor en el Simposio Los

principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del derecho Buenos Aires, 10 y 11 de septiembre de 1999.

- Juan P. Fridenberg, “Los incrementos patrimoniales no justificados en el impuesto a las ganancias y su trascendencia en materia penal tributaria”, AAEF.

- Luis Eduardo Rey Vázquez, “La Doctrina de la Emergencia Económica”, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas de la U.N.N.E. Resumen: S-014, Comunicaciones Científicas y Tecnológicas 2006.-

- Luis Legaz y Lacambra, Filosofía del Derecho, Barcelona 1953.

- Luis Moisset de Espanés, “La reparación de los daños continuados o permanentes”, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 21/03/90.

- Luis Omar Fernández y Hernán M. D’Agostino, “Manual de Finanzas Públicas”, Ed. La Ley, 2007.-

- Luis Omar Fernández, Impuesto a las ganancias, 1ª. Edición, Bs.As, Ed. La Ley, 2005.

- Soler Roch, M. Teresa “La tributación de actividades ilícitas”, Revista de Derecho Financiero N° 85, 1995.

- Manual para las Administraciones Tributarias, CIAT, AMFDGI, 2001.

- Marcelo Colombo y Agustina Stabile, “Reformas legales necesarias en materia de recuperación de activos”, Ed. La Ley, Año 2005.-

- María de los Ángeles Gadea, “Técnicas presuntivas al servicio de la justicia tributaria”, XXXVI Jornadas Tributarias

- Mensaje N° 0137/00 del 10/02/2000, Exp-Dip 121-PE-99, Trámite Parlamentario 228.

- Miguel A. González, Cecilia C. González de Zanoni y Jorge A. Aguirre, “Los valores en el Derecho Tributario”, Ed. Errepar, 2002.

- Naveira de Casanova Gustavo J. en tributario, volumen XII, Buenos Aires ediciones interoceánicas.
- Nuria Puebla Agramunt, "La causa ilícita como causa impositionis", I JORNADA METODOLÓGICA "JAIME GARCÍA AÑOVEROS" SOBRE LA METODOLOGÍA ACADÉMICA Y LA ENSEÑANZA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Instituto de Estudios Fiscales, 1 de febrero de 2002, DOC. N° 11/02-
- Pablo Chico de la Cámara, "La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español", Revista Estudios Financieros N° 163, 1996.-
- Pedro Herrera Molina, "Fiscalidad de los actos ilícitos (La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria), Instituto de Estudios Fiscales, 2003.
- Percy García Caverro, En: Derecho Penal Económico, Parte Especial. Tomo II, 1era Edición, Ed. Grijley , 2007.
- R.Calvo Ortega, "Curso de Derecho Financiero I - Derecho Tributario, Parte General", Civitas.
- Ramón Franco y Tella, "La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delitos: SAP Madrid 24 de enero 1998", Quincena Fiscal N° 11, 1999.
- Ramón Valdés Costa, "Impuestos - Doctrinas fundamentales 1942-2002", El principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico-tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal, Reconstrucción de las conferencias dictadas en las Facultades de Derecho de Córdoba y de La Plata el 25 y 27 de septiembre de 1957, Ed. La Ley, 2002.
- Ricardo M. Chicolino, Oscar Fernández y otros, "Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario nacional", Ed. Osmar D. Buyatti, Bs.As., 2007.
- Rodolfo R. Spisso, "Derecho Constitucional Tributario", 2da.Edición actualizada y ampliada, Ed. Depalma, 2000.

- Sara Diana Telias, “La dogmática del hecho imponible y su aplicación práctica en la definición de conceptos y el planteamiento tributario (primera parte), Impuestos, 2008-17 (Septiembre).
- Silvina Bacigalupo, “Ganancias Ilícitas y Derecho Penal”, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, SA, Madrid, 2002.
- Teresa Gómez y Carlos María Folco, “Procedimiento Tributario”, 6ta.Edición actualizada y ampliada, Ed. La Ley, 2009.
- Valdés Costa, “Instituciones de derecho tributario, Ed. Depalma, Bs. As., 1992.
- www.errepar.com.ar – Errepar digital.
- Biblioteca electrónica AFIP (www.afip.gov.ar).
- Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)
- Ley del impuesto a las ganancias.