



INSTITUTO



Separata Temática N° 21

**INVESTIGACIÓN SOBRE ACTIVIDAD
ILÍCITA Y LA TRIBUTACIÓN**

Por

Autor: Daniel Soria

Año 2011

Buenos Aires, Argentina

Separatas Temáticas del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

Presidente del Instituto AFIP
Ricardo Echegaray

Director Ejecutivo
Mario J. Bibiloni

Consejo Editorial
Jorge Sereno
Pablo Paturlane
Flavio Riverti
Marcela Velasco Leiva

Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086),
Capital Federal, República
Argentina. // Publicación de la AFIP,
confeccionada por el Instituto AFIP.
// Corresponde exclusivamente a
los autores la responsabilidad por
los conceptos expuestos en los
artículos firmados, de lo cual debe
inferirse que la AFIP puede
compartir las opiniones vertidas o
no. // Se autoriza la reproducción de
los textos incluidos en la revista,
con la necesaria mención de la
fuente.

Instituto AFIP
Bernardo de Irigoyen 474
(CP1072), Ciudad Autónoma de
Buenos Aires.
Correo electrónico:
instituto@afip.gov.ar
Página web:
<http://www.afip.gov.ar/instituto>

Tabla de Contenidos

AUTOR:.....	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPITULO 1	7
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICADOS A LA FAZ TRIBUTARIA.....	7
1.1 Principio de Generalidad:.....	7
1.2 Principio de Equidad:	7
1.3 Principio de Igualdad:	8
1.4 Principio de la Capacidad Contributiva:.....	8
1.5 Garantía “non bis in idem”	8
1.6 Garantía a la no autoincriminación	9
CAPITULO 2	11
2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	11
CAPITULO 3	13
NORMAS APLICABLES	13
CAPITULO 4	16
IV. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL	16
IV. 1 Jurisprudencia Administrativa	16
IV.2 Fallos que gravan ciertas rentas de carácter ilícitas.....	18
IV. 3 Doctrina con opinión conducente a la tributación de las actividades ilícitas.....	19
IV.4 Fallos de delitos excluidos de la tributación	20
IV. 5 Doctrina con opinión contraria frente a la imposición de rentas ilícitas:.....	21
CAPITULO 5	22
V. EL ESTADO Y LA MORAL	22
V.1 Principio de la legalidad a los fines tributarios	22
V.2 Interpretación del Derecho fiscal.....	23
V.3 La interacción de los tres poderes públicos en la tributación	24
CAPITULO 6	26
VI. DERECHO COMPARADO Y OTRAS DOCTRINAS.....	26
VI.1 Derecho comparado	26
VI. 2 Doctrina española comparada.....	28
CAPITULO 7	30
VII. COLOFON.....	30

ANEXO BIBLIOGRÁFICO CONSULTADO 32

Autor:

Licenciado en Gestión Tributaria (Universidad de la Matanza). Posgrado en Tributación (Universidad del Salvador). Maestría en Finanzas Públicas y Tributación (USAL), Posgrado en Procedimiento Fiscal y Derecho Penal Tributaria y Previsional – Tesina en espera de defensa - (Instituto de Estudios de las Finanzas Publicas Argentinas-IEFPA-Dpto. de Posgrado de de la Universidad de la Matanza). Investigador para el Instituto de Estudio Tributario, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social – Autor del Libro “Método alternativo declarativo destinado para contribuyentes omisos” – Correo electrónico: dsoria@afip.gob.ar

Introducción

La imposición sobre los beneficios de rentas de origen ilícito o inmoral, es uno de los problemas que enfrenta las ramas de la Tributación y el Derecho, pudiendo afirmar que no existe una visión y posición consensuada por parte de la doctrina y la jurisprudencia de parte del Derecho Fiscal y Penal respectivamente.

Efectivamente la legislación en materia fiscal puede o no considerar como gravados actos que, para otras ramas del derecho califican como actos ilícitos, ello como consecuencia de la autonomía del Derecho Tributario. Parte de la inteligencia de la norma, no siempre resulta conducente en materia de aplicación y razonamiento. De ello surgen los grandes debates sobre temas que resultan ásperos porque encierran cuestiones técnicas, prácticas, jurídicas y éticas que son de dudosa aplicación. En efecto, el tema no resulta menor, ya que resulta de amplia cobertura de principios jurídicos que colisionan.

Por ello, la investigación ha sido dividida en seis capítulos, el primero se enfoca en el impacto sobre los postulados fundamentales contenidos en la Constitución Nacional, abordándose desde los principios dirigidos a la tributación y de los principios garantes de los ciudadanos; el segundo fue enfocado sobre los antecedentes históricos del tema, examinando el espíritu del legislador y trayendo de manera extractada el debate en el Cámaras del Senado y Diputados, con el fin de determinar el pensamiento y el sentido del contenido de la norma. El tercer Capítulo, se orienta a analizar la legislación doméstica en materia de Impuestos, limitándose el exégesis a los impuestos de orden nacional (excluidos los tributos aduaneros) y si los mismos poseen postulados claros en línea con la investigación llevada adelante. El cuatro Capítulo, están dedicados a la jurisprudencia nacional administrativa y judicial, incluyendo la opinión de la doctrina que analizan las diversas argumentaciones jurídicas y metajurídicas. El quinto punto incluye legislación comparada, con el fin de confrontar otras posturas del tema en los aspectos teóricos de la cuestión analizados previamente. Y el último, se profundiza sobre las funciones del Estado frente al tema en crisis, puesto que cierta corriente doctrinaria han rechazado la tributación de los actos ilícitos aludiendo a criterios jurídicos e incluso extrajurídicos, como la ética o la moral, y otros han recurrido a argumentos similares para aceptarla. De este modo, la presente investigación intenta realizar un paneo del tema, a fin de llegar a los diferentes abordajes de la temática. Y para culminar una breve conclusión parcial sobre el tema investigado. La investigación no aborda por extensión definida del trabajo, conceptos como el tratamiento sobre la presunción de incremento patrimonial no justificado de la ley de rito fiscal; y su aplicación y limitaciones en materia delictual; al hecho imponible y sus presupuestos abordado desde la gravabilidad de los beneficios y rendimientos de actividades

ilícitas; tampoco se estudio la incidencia directa e indirectas del Derecho Penal con el Derecho Penal Tributario, así como una enunciación taxativa de los ilícitos sujetos a tributación y el momento que son sometidos, temas que formarán parte de la segunda etapa de la investigación.

CAPITULO 1

Principios Constitucionales aplicados a la faz Tributaria

La “potestad tributaria” es la facultad jurídica del Estado de exigir la imposición con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Se considera que la potestad tributaria deriva del “poder de imperio” que tiene el Estado y que lo ejerce en el ámbito de su jurisdicción por medio de los tres poderes que forman su gobierno. Este poder tributario no es absoluto y total, sino que tiene “limitaciones de orden política y constitucional” que derivan de la forma de organización política propia de cada Estado y del encuadramiento dentro de los lineamientos que fija la Constitución Nacional. A partir de lo enunciado precedentemente, el análisis debe orientarse en ese sentido, abordando las incidencias sobre las diferencias, existieran éstas o no, sobre las rentas de carácter ilícitas frente a las lícitas y si tendrían una discordancia en el tratamiento a dispensar en materia fiscal y previsional. En virtud de ello, es indudable abordar la temática desde los principios aplicables a la tributación que derivan de nuestra Carta Magna, según se señala:

1.1 Principio de Generalidad:

Puede enunciarse como principio rector y nos indica que sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas físicas y jurídicas, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de los supuestos previstos en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador del tributo de que se trate. La ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso y con toda razón se afirma que las leyes van dirigidas a “una pluralidad innominada de sujetos”: todos aquellos que realicen en algún momento un supuesto normativo. Una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie, a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita

1.2 Principio de Equidad:

Se trata de un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los ciudadanos aportantes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es

exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

1.3. Principio de Igualdad:

A los fines de nuestro estudio el enfoque adecuado sería la igualdad en la ley, por la que se obliga a tratar 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 contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas. Además, agregar 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 ⁽¹⁾

1.4. Principio de la Capacidad Contributiva:

Puede ser definida como la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar las prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado. Este principio actúa en tres niveles: como fundamento ético jurídico del deber de tributar, como parámetro para medir la carga fiscal y como límite a la potestad tributaria. En consonancia, La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha concluido que una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen ⁽²⁾.

Parte de la doctrina entiende que con la utilización de las presunciones para arribar a la existencia y medida de la obligación tributaria puede afectarse el principio de capacidad contributiva ⁽³⁾, mientras que otro sector sostiene que por su naturaleza no se plantea ninguna contradicción con tal principio, ya que su finalidad es posibilitar la prueba de determinados hechos de difícil acreditación ⁽⁴⁾.

Este precepto legal, dentro de la legislación positiva vigente, encuentra sólidos fundamentos doctrinarios tanto en el país como en el extranjero, cabe citar al meritorio Dino Jarach cuando nos guía: "*En la relación impositiva el criterio justificativo, la razón ultima por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Esta en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica*". ⁽⁵⁾

1.5 Garantía “non bis in idem”

La prohibición de doble persecución penal ha sido reconocido históricamente por la Corte (Fallos 272:188, 292:202, 302:210 entre otros) y en nuestro tiempo tiene explícita

integración en la Constitución Nacional tras la reforma de 1994, en virtud de su art. 75, inc. 22, a través de la Convención Americana sobre Derechos Humanos -art. 8.4- y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos -art. 14.7-. Por aplicación de este principio se interpreta la existencia de impedimento para castigar doblemente, tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas y proscribire la compatibilidad entre penas y sanciones, en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre la identidad de sujeto, hecho y fundamento. Impide que, a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta.

Quienes utilizan este argumento como favorable de la tributación en actividades ilícitas, sostienen que el principio constitucional por el cual nadie puede ser procesado, juzgado y condenado dos veces por la misma acción, no sería vulnerado; ya que el poder del Estado no recaería más de una vez sobre un mismo sujeto por el mismo hecho y con el mismo fundamento, en virtud que tales extremos responden a ámbitos bien distintos de aplicación (Fiscal y penal). Así las cosas, el artículo 17 de la Ley 24.769 establece que: *“Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales”*. Y en forma similar el artículo 20 de la misma norma legal establece la aplicación de las sanciones administrativas del caso, pese a la existencia de sanciones penales. Es decir que, la gravabilidad de actos ilícitos no constituye otra sanción sobre dichos actos. Sin embargo, debido a la temática referida, la tributación de los actos ilícitos que constituyen delito penal, no será abordada en este trabajo, en que nos limitaremos a su mera mención, reservando su análisis más pormenorizado para el momento oportuno.

1.6 Garantía a la no autoincriminación

Cierta parte de la doctrina apoya la tesis que la circunstancia de la obligatoriedad de suministrar información con fines estrictamente fiscales a la Administración Federal para la verificación de los impuestos que recauda y fiscaliza bajo sus prerrogativas y facultades, podría representar una vulneración al principio sobre la prohibición de la autoincriminación, tutelada constitucionalmente expresada en el artículo 18 de la C.N. Ello implica que se debe respetar el derecho a no inculparse, relacionado con la presunción de inocencia. El sustento de esta tesis, se funda en el entendimiento de la prohibición hacia el poder público de obligar a una persona, con el “uso de medios compulsivos”, a declarar o aportar cualquier tipo de información que pueda ocasionarle una sanción. La consecuencia jurídica de este principio no es sólo la prohibición estatal de exigir coactivamente información con la finalidad de fundamentar una sanción, sino que la información que ya haya sido aportada debe ser excluida y no debe ser valorada jurídicamente en el procedimiento sancionatorio. A los fines de la exégesis del principio invocado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto que es aplicable la presunción de inocencia al ámbito estrictamente penal (Fallos 240: 416; 253:493; 300:611; 302:254; entre muchos otros.). La relación existente de presentar la declaración jurada

voluntaria liquidadora de impuesto, es en nuestro sistema autodeclarativa, donde concurren todos los ingresos y recursos del sujeto pasivo. En ese mismo sentido, "la aportación o exhibición de documentos contables no puede considerarse como una colaboración equiparable a la "declaración" a la que hace referencia el artículo 18 de la Constitución Nacional, ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad." Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, in re "Florido, Raúl", del 06/10/2006. Concordantemente, el Tribunal Fiscal de la Nación ha resuelto que *"en punto a la no autoincriminación los extremos de esta teoría en nada pueden proyectarse al caso, desde que el Fisco Nacional basó su incriminación en la documentación y registros contables que por imperativo legal los contribuyentes deben llevar como reflejo de sus operaciones (art. 35 de la ley 11.683)." En idéntico criterio se expidió la Cámara Nacional de Casación Penal, cuya sala I, en la causa 5040, " Lheritier, M. A. s/recurso de casación", mediante fallo del 7/7/2004, señaló: "...la aportación o exhibición de documentos contables no puede considerarse como una colaboración equiparable a la declaración a la que hace referencia el art. 18 de la Constitución nacional, ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad. Cabe recordar que el citado art. 18 de la Constitución nacional prevé que "Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo...". La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en diversas causas, ha dicho que la disposición constitucional no se infringe "cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley (causa 1569/02, "Seven Seas s/inf. ley 24.769", del 14 de diciembre de 2003)". Por su parte, la Corte Suprema de los Estados Unidos, señaló que los límites constitucionales a que los deben ajustarse las normas legales que obligan a llevar registros y permitir inspecciones de órganos administrativos no entran en juego cuando hay una clara relación entre la actividad económica reglamentada y el interés público –cfr. "Shapiro vs. United States", 335, U.S. 1, 1948–⁽⁶⁾. Por último, la jurisprudencia nuevamente categoriza en un fallo: *"la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva ya que resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquéllos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y los reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad"* –Fallos 325:669–.*

De lo visto, uno de los grandes retos del derecho constitucional es la coexistencia pacífica de los diversos derechos y obligaciones reconocidos conforme su naturaleza y, en razón de ello, resolver la tensión permanente entre la actividad de esos derechos y sus límites, es la luz que se busca. De ello se deduce que, de los principios constitucionales destinados a la tributación y las garantías individuales citadas supra como el de la generalidad, equidad, igualdad y capacidad contributiva, no se verifica óbice que excluyan la hipótesis de supresión sobre la gravabilidad de la renta inmoral en forma evidente y clara. Resta aún profundizar en las normas de menor jerarquía sobre el dispendio en particular del tratamiento a revelar.

CAPITULO 2

2. Antecedentes históricos

Sin lugar a dudas resulta necesario bucear en los sus antecedentes históricos y originarios que constituyen la concatenación de hechos, elementos, y pensamientos que son resumidos en la vigencia de normas aplicables en la materia, y conjuntamente hacen necesario arribar a un análisis objetivo sobre los debates en forma cronológica, que fueron la génesis por parte de los legisladores, que han justificado, el objetivo perseguido por la ley. En este sentido, las vertientes del quehacer intelectual hacen a la búsqueda de la verdad material y sustantiva, que garanticen un adecuado análisis de los derechos fundamentales sociales que la norma tiende a proteger, y de alguna manera promover el desarrollo pleno de la sociedad en su conjunto. Para ello se llevarán todos los presupuestos y escenarios, manteniendo intactos los lineamientos de nuestra Carta Magna, de modo tal que se pretenderá asegurar una sustentabilidad de parte de los recursos con los que cuenta el Estado para su funcionamiento, manteniendo un lineamiento de bienestar para las actuales y futuras generaciones de ciudadanos. Para ello, la ley argentina planificó que sobre los beneficios ilícitos están alcanzados por los tributos, y en ese sentido lo esbozo el Ministerio de Hacienda con motivo de las reformas del año 1946. Un párrafo del comentario oficial expresa este concepto: "... *obsérvese, además que la ley tiene, en cierta forma, un fin represivo, puesto que grava las utilidades y no admite quebrantos derivados de operaciones ilícitas*" ⁽⁷⁾

El comentario oficial del Decreto 14.338/46 señala sobre el tema "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" ⁽⁸⁾

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*" ⁽⁹⁾

El artículo 88 del Impuesto a las Ganancias señala "No serán deducibles, sin distinción de categorías" y en su inciso j) reza "Los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas."

En el mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto del texto de la ley que constituye el actual artículo 88, inc. j) de la ley del tributo, y cuya redacción no ha sufrido

modificaciones, se despeja toda duda sobre el punto. Se expresa allí: *"Que la ley grave las utilidades provenientes de operaciones ilícitas es perfectamente lógico, puesto que la imposición no tiene en cuenta nada más que la renta con prescindencia de la forma lícita o ilícita de su obtención, (criterio coordinado, por otra parte, con el secreto fiscal prescripto por la ley 11.683)* "Esta norma, refleja la gravabilidad de los ingresos provenientes de ese tipo de actividades, toda vez que, de no ser así, no habría sido necesaria su institución expresa de la misma, la norma general establece que ningún quebranto puede ser computado sin estar vinculado a la actividad generadora de ganancias" ⁽¹⁰⁾.

Es franca y clara la postura del espíritu del legislador, la que fue de gravar las rentas con prescindencia del origen de las mismas. Ahora bien, si profundizamos dentro del esbozo, no hay profundidad al tipo de renta ilícita que invoco. Es decir, si se trata de aquellos enriquecimientos y beneficios derivados de los delitos comunes o bien, de delitos económicos y fiscales. Por cuanto, veremos con el avance y desarrollo de los puntos de la investigación, la imposición del poder tributario, los antecedentes que existen sobre el tema y los límites de la jurisprudencia judicial en la aplicación de estas riquezas con origen delictivo, en el sentido de cuáles se pueden gravar y cuáles no.

CAPITULO 3

Normas aplicables

Para continuar con la estructura del análisis sobre la actividad en crisis, resulta indispensable ajustarnos al principio de legalidad, que hace a la seguridad jurídica y hacer un sucinto paneo sobre las normas aplicables y concurrentes en materia de tributación y procedimiento aplicables al tema que nos ocupa. Atendiendo que el Derecho Tributario tiene un principio de "autonomía," es conveniente citar en la presente investigación los objetos tipificados en las leyes impositivas de los gravámenes que hacen a la capacidad contributiva, tomándose como parámetros al patrimonio, al gasto y al consumo., Por ello podemos citar su incidencia e impacto en tributación, de esta manera:

Impuesto a las ganancias ⁽¹¹⁾

✓ El art. 1º de la ley del impuesto expresamente sujeta a "*todas las ganancias...*", sin distinguir entre lícitas o ilícitas.

✓ Por otra parte, el art. 2º, inc. 2 de la Ley 20.628 (t. o. 1997) considera que son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aunque no se indiquen ellas, "los rendimientos, rentas o enriquecimientos" susceptibles de periodicidad. y que cumplan o no con esa condición, si son obtenidos por los responsables incluidos en el Art. 69, y los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales. (Lo resaltado pertenece al autor)

✓ Asimismo, se consideran además alcanzadas por el Art. 49 inc e) a las demás ganancias no incluidas en otras categorías.

El principio denominado teoría "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", no abarcando el concepto de fuente. Es decir, la Teoría del Balance o de la Renta Ingreso considera renta gravada a "todo beneficio o ingreso que pone de manifiesto un acrecentamiento de capital o un aumento de riqueza" para gastos en consumo.

La diferencia existente entre el patrimonio al inicio y al finalizar el ejercicio económico fiscal más los consumos del período, exterioriza la existencia de una renta sin importar la naturaleza de los beneficios o ingresos que han llevado a formarla.

La ley supone que el sujeto empresa o sociedad es potencialmente capaz de obtener y reproducir cualquier tipo de ganancia bajo la idea de la existencia de una fuente generadora

de renta permanente, y por ende considera gravados todos sus resultados. El principio legal de la teoría del "balance" permite desvincular la causa lícita o ilícita de las operaciones generadoras de ingresos, quedando éstas siempre gravadas.

Es decir, de las definiciones que hace la Ley de Impuesto a las Ganancias, surge que no se hace ninguna distinción en las ganancias para considerar su gravabilidad.

✓ El artículo 88 del impuesto señala: "No serán deducibles, sin distinción de categorías", en tanto que su inciso j) reza: "*los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas.*"

Esta norma refleja la gravabilidad de los ingresos provenientes de ese tipo de actividades, toda vez que, de no ser así, no habría sido necesaria su institución expresa. Toda vez que, la norma general establece que ningún quebranto puede ser computado sin estar vinculado a la actividad generadora de ganancias.

Impuesto a los consumos ⁽¹¹⁾

✓ El art 1° de la Ley de IVA señala dos premisas fundamentales que hacen a la gravabilidad de la gabela; la primera es la territorialidad y la segunda, el objeto, tal como se señala expresamente: "Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre: a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4°, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo; b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él. En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3°, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior; c) Las importaciones definitivas de cosas muebles; d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos."

Si profundizamos parte del análisis en los impuestos sobre los consumos, podemos deducir que parte de los ingresos generados y obtenidos por actividades ilícitas son consumidos por los agentes económicos para satisfacer sus necesidades. Por lo tanto, las compras de bienes y servicios se encuentran gravadas y van a tributar sin mirar el origen de los fondos con que fueron satisfechas las prestaciones o compras realizadas. Se excluye de este modo, la aplicación de lo dispuesto en el art. 953 del Código Civil, no por su contenido, sino por la trazabilidad del dinero respecto de su origen, con independencia de las normas vigentes en materia de antievasión.

Impuestos Patrimoniales. ⁽¹¹⁾

✓ Impuesto sobre la Ganancias Mínima Presunta: el art 1° señala el objeto del gravamen y reza "aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre la base de los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, que regirá por el término de diez (10) ejercicios anuales".

✓ Impuesto sobre los Bienes Personales: su art 1° señala el objeto e indica "...a partir del 31 de diciembre de 1991, inclusive, un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior".

De la exposición general realizada en este punto, no queda señalada en forma expresa ni implícita, la singularidad del origen de las rentas; las diferentes leyes sólo se limitan a imponer, ante diferentes hechos económicos, los gravámenes, los cuales tienen como parte de su objeto, gravar la exteriorización y manifestación de riqueza, así como de capacidad económica y contributiva. Dado que la fuente del derecho se perfeccionan en parte con los aportes de la doctrina y la jurisprudencia administrativa y judicial, éstas se han expedido en forma no pacífica. No obstante ello, se puede resaltar que existe una tendencia reiterada que viene sosteniendo que las actividades ilícitas deben estar sujetas a imposición conforme los principios tributarios constitucionales de igualdad, equidad, generalidad, capacidad contributiva, seguridad jurídica etc.

Régimen de la Seguridad Social

✓ Los artículos N° 41 y 42 de la Ley 20.744, en materia de Seguridad Social, definen la diferencia entre trabajo de objeto ilícito, del de objeto prohibido, considerando ilícito cuando el mismo fuese contrario a la moral y a las buenas costumbres. Con respecto al objeto prohibido, se considera tal cuando las normas legales o reglamentarias hubieran vedado el empleo de determinadas personas o en determinadas tareas, épocas o condiciones, aclarando que la prohibición está siempre dirigida al empleador. La jurisprudencia ha decretado la invalidez del contrato de trabajo celebrado por un trabajador extranjero residente en el país, en infracción a la normativa de la materia, considerándolo en este caso de objeto prohibido. ⁽¹²⁾

CAPITULO 4

IV. Jurisprudencia Administrativa y Judicial

IV. 1 Jurisprudencia Administrativa

Nuestro actual régimen impositivo contiene en sus diferentes plexos normativos, algunos puntos que sugieren la hipótesis de incidencia sobre la gravabilidad de todos los hechos imposables en cada uno de los tributos sin realizar una distinción sustantiva sobre su procedencia u origen. La Administración Federal se ha expedido en diferentes oportunidades mediante dictámenes e informes de carácter aclaratorio sobre su opinión acerca de la disyuntiva relacionada con la gravabilidad de la renta proveniente de actos ilícitos. En ese sentido, cabe hacer mención, aunque de manera acotada, de un digesto de pronunciamientos, los cuales se citan a continuación:

- **Dictamen Nº 182/1971** (Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos) del 17 de Diciembre de 1971 –

-

Impuesto a los Réditos. – Operaciones ilícitas. Su imposición. En el citado dictamen se señaló que: “Las sumas provenientes del desfaldo 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”⁽¹³⁾

- **Dictamen 37/1992** (DAL) 05 de Noviembre de 1992-

Impuesto a las Ganancias – Ingresos que como cedente, se obtuvieron por la venta de créditos fiscales inexistentes. Las conclusiones del Dictamen 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 las 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 gravarlos con el IVA. ⁽¹³⁾

- **Dictamen N° 145/1996** del Departamento de Análisis de la Normativa Laboral y Seguridad Social, ha precisado que la Administración Federal tiene el deber de terminar la deuda que se hubiere generado por el hecho imponible de prestación de tareas en relación de dependencia no declarado por el empleador, aún cuando el trabajo fuere de objeto prohibido (extranjeros, menores, etc.) o por su naturaleza se trate de tareas ilícitas. Ello en concordancia con lo determinado por la C.N.A del Trab. - 7/9/73 - Plenario 193; C.N.A, del Trab. Sala VI - 29/5/87; los que resuelven sobre la invalidez del contrato de trabajo celebrado por un trabajador extranjero residente en el país, en infracción a la normativa especial de la materia, considerándolo de objeto prohibido pero reconociendo el derecho del trabajador a percibir su retribución por las tareas realizadas y su consecuente obligación concurrente en materia de la Seguridad Social, siendo la nulidad inoponible a éste por parte del empleador.

De lo expuesto, se deduce que por la prestación realizada con origen lícito, ilícito o prohibido, estipulada en la Ley N° 20744, no se hace reparo ni distinción para considerar la obligatoriedad de determinar su deuda y exigir el pago de la gabela. . ⁽¹³⁾

El tema en cuestión, también fue ventilado en la Reunión del 4/12/02 por **el Grupo de Enlace AFIP-DGI/Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, atento que en su punto 4, frente a la consulta sobre Operaciones ilícitas respecto al Impuesto a las Ganancias pregunta *¿Las ganancias derivadas de operaciones ilícitas se encuentran sujetas al tributo? La respuesta de la Administración Federal fue* "Conforme lo establecido por el artículo 1º de la ley del impuesto a las ganancias *"Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley", de manera que, la ley no hace distinciones sobre el origen de las ganancias, por lo que es dable afirmar que integran el hecho imponible, tanto las ganancias obtenidas de manera lícita como ilícita, sin que el hecho de su gravabilidad implique legitimar la actividad disvaliosa, sino que por el contrario, por esta vía se tiende a reparar de alguna manera el perjuicio que infligen dichas actividades al cuerpo social. Por su parte, como contrapartida y en virtud de lo dispuesto por el artículo 88, inciso j) de la misma ley "No serán*

deducibles, sin distinción de categorías:...j) los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas”⁽¹⁴⁾

Sobre la misma cuestión, nuevamente se planteo **una consulta en el Grupo de Enlace. AFIP-DGI/Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, atento que en su punto II, referido con el Impuesto a las Ganancias en fecha 30/11/2005 repreguntando sobre Ganancias provenientes de actividades ilícitas ¿Se considera que este tipo de ganancias se encuadran como hecho imponible en la ley del tributo? Ampliando lo conceptual e incluyendo al hecho imponible, el Organismo recaudador señaló: “*Sí, se las considera encuadradas como hecho imponible en el tributo pues el principio legal del "balance" permite desvincular la causa lícita o ilícita de las operaciones generadoras de ingresos, quedando éstas siempre gravadas*”.⁽¹⁵⁾

IV.2 Fallos que gravan ciertas rentas de carácter ilícitas

GILLETE SAFETY RAZOR CO. OF SOUTH AMÉRICA, TFN, 28/7/1961, El Tribunal señaló oportunamente que los gastos deben ser realmente efectuados para orientar la realización de actividades comprendidas en el objeto social y no susciten dudas fundadas de que dichas erogaciones sean simuladas o innecesarias, como así también que el propósito perseguido para promover y obtener rentas resulte concordante con los negocios vinculados con las posibilidades y conveniencias de la empresa, para poder considerar que dichas erogaciones son inherentes al giro del negocio y estar comprendidas en las deducciones admitidas legalmente.

ITESA - TFN - 29/03/1963 : Multa por infracciones cambiarias: La multa aplicada por el Banco Central por infracción a las normas cambiarias, motivada por la obtención indebida de divisas en el mercado oficial a raíz de una importación de mercaderías, constituye una erogación suplementaria que, ya sea como mayor costo o como gasto no recuperable, no puede oponerse a terceros y, desde el punto de vista tributario, no puede entenderse como gasto necesario para obtener, mantener y conservar un rédito; en consecuencia, su importe no es deducible para el impuesto a los réditos.

Ingemin S.A. s. apelación (T.F.N, sala A) 28/06/2000 sostiene que - 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.

Goldstein, Eduardo – (TFN, sala B) 28/05/2004: Resulta procedente la multa impuesta por la Dirección General Impositiva con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 al director de una entidad financiera, ya que dedujo indebidamente del impuesto a las ganancias

la multa que le fuera aplicada por el Banco Central, pues si bien el gasto es lícito, su causa ha sido un ilícito generador de la sanción, por lo que no puede considerarse a la luz del gravamen que tal conducta puede configurar un gasto necesario para obtener, conservar o mantener la ganancia, principio que se encuentra inserto en el art. 88, inc. j), de la ley 20.628 que impide deducir los quebrantos provenientes de operaciones ilícitas.

IV. 3 Doctrina con opinión conducente a la tributación de las actividades ilícitas

En doctrina, Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine sostienen que, los beneficios de actividades ilícitas están incluidos en el régimen de la Ley 20628, aunque no figuren en su texto, ni en la reglamentación; ello, porque ciertos informes oficiales así lo han dicho, respecto de la Ley 11.682.

Según Galarza, *“los casos de no- tributación de un acto ilícito se darían cuando la ilicitud implique la no-configuración del acto jurídico fijado como presupuesto para la aplicación del tributo, pero no a la ilicitud considerada en sí misma. De este modo, cuando el hecho imponible no ha tomado en cuenta la naturaleza jurídica del acto, la ilicitud le será independiente.”*⁽¹⁶⁾

Como afirma BERLINI, *“la imposición de la actividad ilícita puede parecer a la conciencia social no repugnante, sino, por el contrario, oportuna y moralmente laudable, siéndole aplicable el principio de “pecunia non olet: “el dinero no huele.”*. El origen de la frase, se remonta a la antigua Roma, expresión que es atribuida a Vespasiano en respuesta a su hijo Tito, que le sugería extinguir los impuestos que se habían creado sobre las cloacas y los mingitorios públicos. El emperador romano quiso significar con esto que el dinero no tenía olor, aludiendo esencialmente que para el Estado debe importar el empleo que hace de sus tributos y no las circunstancias de reputarse ridícula o repugnante la fuente de la que provienen⁽¹⁷⁾. En la actualidad las expresiones procuran restringirse, entre otros conceptos, al marco de la capacidad económica de cada ciudadano y, como norte de la tributación, la seguridad jurídica que permite legitimar la imposición sobre ciertas riquezas y beneficios.

Horacio Corti, en la edición homenaje que la Asociación Argentina de Estudios Fiscales dedicara al cincuentenario de vigencia de la obra recién citada, nos señala en su artículo *“De la Autonomía del Derecho Tributario”*, que: *“La cuestión se vincula con la naturaleza económica de los fenómenos asumidos por el legislador como presupuestos de hecho (hecho imponible) de la imposición. Si los impuestos gravan manifestaciones de capacidad económica (contributiva) -tales como patrimonios, ingresos o consumos, la producción o la circulación de bienes- resulta forzoso concluir que el antecedente endonormativo en su faz objetiva o material no estará constituido por actos jurídicos (actos voluntarios lícitos con finalidad jurídica inmediata) sino por acontecimientos económicos, con abstracción de su origen, en tanto que reveladores de capacidad contributiva. Esto explica que*

los fenómenos económicos generados por actividades inmorales o ilícitas estén sujetos a imposición. Y ello, no porque el legislador pretenda obtener rédito (ingresos públicos) de dichas actividades, sino porque más allá de la intencionalidad espuria de sus autores, están evidenciando capacidad contributiva”⁽¹⁸⁾

Lo que la ley argentina grava, en el caso de la ganancia obtenida por medio de actividades ilícitas, es el incremento patrimonial que se registre entre el inicio y el fin de un ejercicio “... sin importar la naturaleza del beneficio que ha llevado a formarla”⁽¹⁹⁾

IV.4 Fallos de delitos excluidos de la tributación

- **Apuestas Clandestinas**

En la Causa: “**MAIDA, ROBERTO Y OTROS s/Inf. Ley 23.771 de la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, Sala/Juzgado I del 12/10/1995**”, en un caso que trataba de apuestas clandestinas realizadas en agencias hípicas al margen del sistema oficial, se pronunció en contra de la sujeción impositiva de transacciones o actividades ilícitas, por resultar afectada la unidad del ordenamiento jurídico, respecto del principio de legalidad y originaba la posibilidad de legitimar por vía indirecta, actividades que están en contradicción o reprimidas como antijurídicas en la legislación específica. Dicha consideración, se funda en que las mismas, por su carácter ilícito, puedan ser fuente de obligaciones y deberes tributarios, ya que ello entra en contradicción con el de la ilicitud de la causa y con la coherencia con los postulados o límites que configuran el propio sistema jurídico.⁽²⁰⁾

- **Actividades ilícitas- en general prostitución-**

Idéntico criterio, había sido considerado en la Causa: “**P.C.A. s/Ley 23771 de la Cámara Nacional de Apelaciones Penal Ec. Sala / Juzgado B del 26/12/1994**”, en un caso de actividades ilícitas (prostitución), en la cual se dictaminó que no corresponde formular un juicio de reproche justificable en orden al ilícito tributario que se reprocha (Art. 2 Ley 23.771), pues hacerlo es legitimar, por vía indirecta, el proxenetismo o rufianería en abierta contradicción con la legislación específica de la materia (Ley 12.331) y de los principios que la conforman.⁽²⁰⁾

Esperante Walter E. – Cámara Federal de San Martín –12/02/1992

Si se comercializan mercaderías de origen ilegal -en el caso proveniente de contrabando- no se puede obligar al sujeto a inscribirse como contribuyente y pagar impuestos respecto de esa mercadería porque ello generaría una contradicción lógica con el ordenamiento jurídico e implicaría un acto de compulsión autoincriminatorio prohibido por la Constitución Nacional.⁽²⁰⁾

Gutiérrez Ana Nieves y Fernández Norma Epifanía – Juzgado Nacional Penal Económico Nº 5 – 12/10/1993- Sumario Resulta absurdo expedir o exigir facturas por

servicios prohibidos por ley, puesto que no se puede pretender cumplir con los requisitos de la Ley. 23.771 de una actividad que nace del ilícito.⁽²⁰⁾

Trebas – CSJN 14/09/93

La exposición de la sentencia señaló que la legislación argentina no establece otras exigencias para justificar los incrementos patrimoniales derivados de aportes de capital provenientes del exterior, que la acreditación de su ingreso y la individualización de sus aportantes y que aquella no requiere que a tales fines se deba probar que los fondos invertidos se hubiesen generado en actividades o capitales provenientes de extraña jurisdicción. Basado en estos argumentos, el máximo tribunal no hizo lugar a la pretensión fiscal de gravar como tal, un aporte de fondos provenientes del exterior, de un denominado paraíso fiscal.⁽²⁰⁾

Percivalle Carlos – Cámara Nacional Penal Económico Sala 8 – 16/12/1995 - Por contradecir 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 las actividades ilícitas deban tributar.⁽²⁰⁾

IV. 5 Doctrina con opinión contraria frente a la imposición de rentas ilícitas:

Silvina Bacigalupo sostiene que no es posible convertir al estado en partícipe, vía tributaria, del delito del que proceden las ganancias ilícitas, donde tiene relevancia el origen de las mismas⁽²¹⁾

Corresponde tener presente que, el bien jurídico protegido en la ley penal tributaria no se dirige en sí a proteger a la sociedad de las conductas criminales, sino a la correcta recaudación tributaria del estado, donde las conductas delictivas por delitos comunes están encausadas por el Código Penal, y, por ende, no se debe echar mano residual al delito tributario para perseguir a las mismas.

María Teresa Soler Roch, en “La tributación de las actividades ilícitas”,⁽²²⁾ plantea como punto neurálgico si en la tributación de actividades ilícitas hay “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 con criterios de igualdad.

Para la definición de Carrara -en la cita de Soler- es “... la infracción de la ley del Estado, promulgada para seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso.”⁽²³⁾

Asimismo, Manuel Ossorio, en Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, expresa que “...las características del delito serían: actividad, adecuación típica, anti juridicidad, culpabilidad, penalidad y, en ciertos casos, condición objetiva de punibilidad.”⁽²⁴⁾

Agrega que: “... en el concepto de ilícito se considera: *Lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, equidad, razón o buenas costumbres, ilegal inmoral, contrario a pacto obligatorio*.”⁽²⁵⁾

CAPITULO 5

V. El Estado y la moral

Uno de los preceptos básicos de la tributación, enunciado por Adams Smith, señala: *“los sujetos de cada Estado deberían contribuir a apoyar al Gobierno, de la manera más adecuada posible en proporción a sus respectivas capacidades”* De ello, podemos inferir que la carga impositiva global debe repartirse y soportarse de manera justa y equitativa entre los ciudadanos de una Nación, no debiendo interpretar que hay falta de proporcionalidad y equidad cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino que basta con que se aplique a todas aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley.

Actualmente, en la doctrina tributaria existen dos corrientes de opiniones en cuanto a la aplicación y a la no imposición de tributos sobre algunos ingresos provenientes de actividades ilícitas. Por un lado, se sostiene que, si se impone mediante la tributación, a las actividades ilícitas existe "complicidad" e "inmoralidad" por parte del Estado ⁽²⁶⁾ mientras que, por otra parte, se expresa lo contrario. Para esta postura, se configura simplemente una exigencia lógica de someter toda riqueza al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con criterios de igualdad ⁽²⁷⁾

Hasta aquí, se han traído parte de los desencuentros ideológicos, pero al estar en juego la moralidad del Estado, es sustancial abordar si el Estado está cumpliendo con su rol, o bien si las acciones del mismo tienden a ser de carácter inmoral.

V.1 Principio de la legalidad a los fines tributarios

Uno de los principios inexcusables del Estado es el de legalidad;, para el caso bajo investigación, llevamos este principio a la órbita de la tributación. La Constitución Nacional prevé claramente, en su art. 19, que *“nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”*. En ese sentido, y dentro del marco del análisis, el tributo es una detracción de una parte de la riqueza de los particulares, que se practica de manera coercitiva (obligatoria), razón por la cual, el tributo sólo puede ser creado por una ley y el único poder político con esa potestad, según lo enunciado en el artículo 4 y 17, respectivamente de la Constitución Nacional, es el Congreso de la Nación. De tal extremo, nace que toda gabela es una obligación creada mediante una ley formalmente sancionada por el Parlamento. La Corte Suprema de la Nación , en su constante jurisprudencia, precisó de forma inconfundible ese

concepto de la letra y el espíritu de las instituciones argentinas y en el fallo del t. 155, p. 290 resumió esa jurisprudencia diciendo: *'Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rasgo más saliente de la libertad civil'*. En ese mismo sentido señaló en otro fallo *"en todo Estado soberano el Poder Legislativo es el depositario de la mayor suma de poder y es, a la vez, el representante más inmediato de la soberanía"* (Fallos 182:411).

Además, el tribunal resolvió que *"de acuerdo a bien sentados principios de derecho público, ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales. Esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones arts. 4, 17, 44 y 67, Constitución Nacional"* (Fallos 248:482).

V.2 Interpretación del Derecho fiscal

El artículo 2° de la ley de Procedimiento fiscal (11683 t.o. en 1998 y sus modificaciones) da vida a lo que se conoce como la realidad económica, y señala *" Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos."* El "método" de interpretación en base a la realidad económica fiscal, es la distinción categórica sobre el principio de la autonomía del derecho tributario frente a las otras ramas del derecho. Es decir, podemos estar frente a actos realizados nulos de nulidad absoluta, contrarios a la ley ordinaria (civil, mercantil), o a otras leyes, contrarios a la moral, pero que produjeron el supuesto de hecho señalado en la ley tributaria, se está dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria, produciendo las consecuencias fiscales allí previstas. El desconocimiento de las formas supone, por el contrario, que el acto puede ser válido y producir efectos lícitos frente a la rama del derecho que regula la materia; validez y efectos que se modifican o desconocen en materia tributaria, en razón de la intención fundamental de evitar o disminuir, o pretender excluir al beneficio económico del ámbito de la imposición (desde el punto de vista tributario), la carga

impositiva. Debe asentirse, en términos de ley positiva y natural, a toda aquella norma, para este caso particular en materia fiscal, que la misma pretende reducir comportamientos condenados por la moral, aun en el caso que lo haga permitiendo, en respeto a la libertad individual, el traer al plano de la licitud tributaria actuaciones que son ilícitas para el derecho natural. Esto es así, en merito a la necesidad de la Administración Fiscal debe contar con mecanismos restrictivos para cumplir sus fines, ya que, de lo contrario, la actividad administrativa, fiscalizadora-verificadora y recaudadora quedaría vacía de contenido ante la imposibilidad de ejercer el *ius puniendi* del Estado frente a la inobservancia de alcanzar beneficios económicos, que desde la óptica del principio de la teoría del "balance" (art. 2° del Impuesto a las Ganancias) permite desvincular la causa lícita o ilícita de las operaciones generadoras de ingresos, quedando éstas siempre gravadas.

V.3 La interacción de los tres poderes públicos en la tributación

La división de poderes constituye la base de la organización política de las sociedades actuales. En tal sentido, si analizamos al tema investigado, y observamos los roles ejercidos por cada uno de los tres poderes públicos, según la competencia de cada uno, podemos señalar que en el poder Legislativo, los representantes elegidos por pueblo poseen la facultad de elaborar las leyes que rigen la vida social o de modificar las ya existentes de acuerdo con la opinión de los ciudadanos. Sabido es que aquellos principios basados en la justicia distributiva llevan al legislador a establecer un diverso tratamiento impositivo, aun dentro del marco de las actividades lícitas, ya sea estimulando a través de la concesión de determinados beneficios a algunas que se considera conveniente fomentar (ej. la desgravación impositiva para las industrias radicadas en zonas inhóspitas); o bien, desde lo antagónico, creando impuestos con fuertes alícuotas y estrictos regímenes de ingreso (impuestos internos ej. cigarrillos). Por su parte, una de las funciones del Poder Ejecutivo es la de ejecutar las leyes aprobadas por el órgano legislativo, además de estar facultado para organizar la administración pública. Y por último, el Poder Judicial es el encargado de la administración de justicia. Es decir, conocer y resolver los conflictos que surgen entre los órganos del poder público, entre el poder público y los particulares o bien entre los particulares.

A partir de esta descripción, podemos deducir, concatenarla con el estudio bajo análisis y concluir que el Poder Legislativo, mediante el dictado de la ley y por oposición de cargo grava la renta de carácter ilícito o inmoral y que por su parte, la Administración Federal de Ingresos Públicos (Órgano dependiente del Poder Ejecutivo) en pleno uso de sus facultades y legítima acción jurídica, exige los tributos a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. De tal rigor, la AFIP interpretó y aplicó la norma, gravando la renta con carácter ilícita; y el Poder Judicial acotó esta gravabilidad mediante diferentes pronunciamientos, en los que si bien es potestad fiscal gravar renta de carácter ilegal, éstos no pueden ser aplicados en

un sentido amplio, ya que ciertos delitos están perseguidos por leyes especiales, mientras que las sanciones previstas se encuentran en otros ordenamientos distintos a los fiscales.

De lo expuesto, se deduce que el Estado ha funcionado aplicando, para cada extremo, las pautas constitucionales previstas para los tres poderes y cumpliendo con el deber de gravar para este caso una determinada renta de carácter ilícita.

Por eso, cuando el Estado recauda una porción de la riqueza ilícitamente obtenida, no lo hace a título de lucro ⁽²⁸⁾, ni tampoco se obliga con ello a brindar protección al autor del ilícito ⁽²⁹⁾: únicamente se limita a requerir que los ciudadanos cumplan estrictamente con su obligación de solidaridad hacia la sociedad, al igual que lo hacen todos quienes poseen capacidad contributiva. Gravarlas no significa en modo alguno legitimarlas. Nótese que en este supuesto lo que se grava es la ganancia; lo que conlleva a sostener que antes de a legitimar, la pretensión fiscal se orienta, atendiendo a una perspectiva ética, a reparar de alguna manera el perjuicio que infligen al cuerpo social las actividades disvaliosas.

A modo de conclusión, se entiende que ya sea si se estimula o desalienta, exonera o grava una actividad ilícita, ello resulta propio por imperio de ley tributaria, motivo por el cual, la legitimación de la gravabilidad de la ganancia obtenida a través del ilícito deviene de carácter insoslayable.

CAPITULO 6

VI. Derecho comparado y otras doctrinas

VI.1 Derecho comparado

A continuación se exponen, manifestaciones de algunos ordenamientos legales en los que se admite la tributación de actividades ilícitas.

En Estados Unidos, se modificó en 1916 el Income Tax Act de 1913, suprimiendo el término “legal” referido al origen de la renta, y reemplazándolo por “todo ingreso procedente de cualquier fuente de ingreso”. O sea que, todas las rentas fueron sometidas a tributación, sin atender al grado de licitud o ilicitud de la actividad generadora. ⁽³⁰⁾. Cabe recordar uno de los casos más emblemáticos de la historia en materia de evasión de impuesto fue del llamado el caso del “il capi di tutti de capi”, del Sr. Al Capone, controlador de la Mafia de Chicago, quien se asocio con Meyer Lansky, que mas tarde se convertiría en el cerebro financiero del grupo de Capone. El mecanismo y procedimiento utilizados para legalizar sus ingresos era ser declararlos parcialmente dentro del negocio de lavado de textiles y la mayoría de los pagos se realizaban en efectivo, situación que se reportaba al Internal Revenue Service (IRS) de los Estados Unidos de América. Las mafias norteamericanas crearon una red de lavanderías para esconder la procedencia ilícita del dinero que alcanzaba con sus actividades criminosas, fundamentalmente el contrabando de bebidas alcohólicas prohibidas en aquellos tiempos. De ahí resulta la génesis del vocablo "lavado de dinero". Las ganancias provenientes de extorsión, tráfico de armas, alcohol y prostitución se combinaban con las de lavado de textiles. Al no poder distinguir qué dólar o centavo de dólar provenía de una actividad lícita o no, Capone logra burlar durante mucho tiempo a las autoridades norteamericanas. A partir del año 1920, distintas agencias del gobierno de los EEUU, iniciaron juicios en contra de Capone por posesión de armas, falsedad en declaraciones y otros cargos. Mientras tanto, el Departamento del Tesoro de los EUA, acumuló evidencias sobre el cargo de evasión de impuestos. El 16 de Junio de 1931, Al Capone se declaró culpable por los cargos de evasión fiscal y venta ilícita de alcohol. A su vez, el 18 de Octubre de 1931, fue declarado culpable después de un juicio y el 24 de noviembre, sentenciado a once años de cárcel en una prisión federal de Atlanta y, posteriormente, en Alcatraz. Es allí cuando nace la doctrina de AL CAPONE, que sustenta la tesis de la justicia de los EEUU y **se asume que la Administración Tributaria de ese país tomo en consideración que las ganancias ilícitas obtenidas debían tributar.**

En Italia la normativa evolucionó debido a las leyes antimafia. La Ley 537/93 estableció expresamente en su artículo 14.4 que la renta de los ingresos derivados de actividades ilícitas será gravable siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) que sean calificables dentro de las categorías de renta de la Ley del impuesto, y b) que no estén ya sometidas a secuestro o confiscación penal.⁽³¹⁾

En Alemania, la legislación establece que a los efectos de la tributación resulta irrelevante si el comportamiento que da lugar al hecho imponible, es contrario a un mandato o prohibición, o si atenta contra las buenas costumbres (prostitución). De esta disposición, se deduce la indiferencia que se sostiene frente a la licitud o ilicitud del hecho imponible, y la voluntad legal de someter a tributación también las ganancias provenientes de hechos ilícitos.⁽³²⁾

Uruguay

Ley N° 10.597 GANANCIAS ELEVADAS.

Artículo 28.- No se admitirán deducciones por los conceptos siguientes:... *M) Quebrantos provenientes de operaciones ilícitas;*⁽³³⁾

República de Nicaragua

Decreto No.662- Ley del Impuesto sobre la Renta -

Arto.19. No serán deducibles de la renta bruta en ningún caso:..... *e. Los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas;*⁽³⁴⁾

El art 20 del **Modelo de Código Tributario para América Latina** enuncia que "*La obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible, sea cual fuere su naturaleza, sin importar su validez ni sus efectos en otras ramas jurídicas, ni calificación moral que merezca*"⁽³⁵⁾.

En España, el artículo 31.1 de la Constitución impone al ciudadano a sufragar al sostenimiento del gasto público conforme a su capacidad contributiva. Como la norma no es explícita respecto al tratamiento de los ingresos producidos por actos ilícitos, la Justicia se ha ido pronunciando en diferentes fallos, en forma favorable o contraria a su tributación.⁽³⁶⁾

César J. Galarza⁽³⁷⁾ cita jurisprudencia de tribunales españoles en las que se dictó sentencia condenatoria por evasión del impuesto a las rentas de personas físicas por omitir declarar incrementos patrimoniales provenientes del tráfico de estupefacientes, malversación de caudales públicos, cohecho y estafa; como así también una condena por delito fiscal por elusión del IVA de una sociedad en la venta de vehículos robados.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea se despacha señalando que "*ha entendido que la tributación del IVA es procedente, pese a la ilicitud del acto gravado, cuando las mercancías fraudulentamente comerciadas compiten con las operaciones realizadas en el marco de un circuito legal, vulnerando el principio básico de neutralidad fiscal que rige la imposición del IVA*" (venta de perfumes falsificados, la explotación de juegos de azar, explotación ilegal de sistemas informáticos; y del alcohol etílico de contrabando), pero no ha considerado sujetas al IVA de las transacciones ilícitas sobre mercaderías que se hallasen

totalmente excluidas del circuito comercial legal, y que, por tanto, no podrían significar una competencia con las operaciones comerciales lícitas similares (por caso, tráfico de moneda falsificada).

VI. 2 Doctrina española comparada

La manifestación favorable a la gravabilidad de actividades ilícitas, se respalda fundamentalmente, al igual que en nuestro país, en los principios de capacidad contributiva e igualdad, sosteniendo que no se podría excluir a la ganancia ilícita de la tributación, ya que todo ciudadano debe contribuir al mantenimiento del gasto público. Contrariamente a ello, se cuestiona si una actividad lucrativa calificable como delito puede ser considerada un índice de capacidad contributiva equivalente a los beneficios provenientes de actividad lícita.⁽³⁸⁾

La Sentencia Nº 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 trigésimo séptimo *“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’.”*⁽³⁹⁾

Con la finalidad de ampliar las ideas en debate y, teniendo en cuenta la proximidad cultural y de la legislación positiva, puede resultar de interés para el análisis, conocer aunque en forma resumida, las opiniones de una parte de la doctrina española sobre la cuestión.

A continuación se exponen dos opiniones divergentes sustentadas por profesionales españoles:

a) Teresa Soler Roch: en su artículo “La tributación de las actividades ilícitas”,⁽⁴⁰⁾ cita la Ley italiana Nº 537 21/12/93 – en la que existe una cláusula de “no sujeción”. Los efectos del ilícito sobre el principio de la capacidad contributiva, así como doctrina de ese país, con relación a la legislación anticorrupción y antimafia. Se manifiesta contraria a la imposición de gravámenes y plantea si los imputados en los procesos, los cuales pueden quedar enervados por efecto de medidas pecuniarias resultantes del proceso penal y obligados a restituir importantes sumas de dinero, deben asimismo pagar el impuesto sobre estas cantidades, o si, en el caso de confiscación obligatoria de los bienes, deben restarse estos impuestos del patrimonio a confiscar, suponiendo que el imputado los hubiera pagado durante los años de posesión de dicho patrimonio que se confisca, deben restarse estos impuestos del patrimonio a confiscar.

A partir de estas manifestaciones desprende dos interrogantes:

1) Si la capacidad contributiva, aumentada por efecto del enriquecimiento en el ejercicio de actividades ilícitas, debe tributar impuestos, validando el ejercicio de tales operaciones

2) Si corresponde que se deduzcan quebrantos, tales como impuestos pagados durante el lapso de tiempo hasta la confiscación del patrimonio, o indemnizaciones u otros cargos de características penales abonados.

b) Carmen Uriel Egido, profesora asociada de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia, comenta el Artículo 13 parte B letra f) de la Directiva 77/388 de la CEE, Sexta Directiva, interpretando que se opone a una normativa nacional que establezca que la explotación de todos los juegos y máquinas de juegos de azar esté exenta del IVA. Esta exención procederá cuando se realice en casinos públicos autorizados, mientras el ejercicio de la misma actividad por operadores que no sean los titulares de tales casinos no gozará de dicha exención. Se manifiesta favorable a la tributación sobre los ingresos obtenidos por actividades ilícitas, cuando sostiene que *“Las exigencias de justicia material tributaria, y la necesidad de buscar la riqueza allí donde ésta se encuentre, debe ser objeto de gravamen, independientemente de su origen, para no lesionar el principio de capacidad económica e igualdad”*.⁽⁴¹⁾

CAPITULO 7

VII. COLOFON

Por todo lo expuesto y en base al material compulsado, es de considerar que los argumentos a favor de la tributación de actividades ilícitas no ceden, ni encuentran oposición frente a principios constitucionales de la tributación en lo que hace a la generalidad, equidad, igualdad y la capacidad contributiva entre otros, quedando al desnudo la falta de equidad respecto al trato de los resultados económicos obtenidos entre los ciudadanos escrupulosos y los trasgresores de la ley. Por lo tanto, se constituye como ilícita, la tributación resultante de tales actividades, por el reconocimiento expreso de las mismas, cumpliéndose así el principio de la seguridad jurídica en un estado de derecho.

Asimismo, con referencia a los antecedentes históricos, los que resultaron ser uno de los ejes de la investigación, se expone en forma clara la postura del legislador, quedando el espíritu con el cual han promovido alcanzar las rentas de actividades ilícitas. Es así como se pretende optar por una legislación represiva y castigadora, enfocando a la disparidad de criterio entre los rendimientos económicos respecto de los sujetos quien los obtiene. Permanece de este modo incompleto, el deseo de gravar la renta ilícita, ya que no quedó bien acotado el tipo de ilícito que aspiraba a ser gravado en materia de tributación, ya que solo por oposición de la norma, se deduce que se circunscribe a ingresos ilícitos de carácter genérico y no específico.

Avanzando en profundidad en la hermenéutica de las normas que dan vida a esta tesis de gravabilidad de la renta ilícita, cabe señalar que la ley del Impuesto a las Ganancias sólo aplica una restricción total a la deducción de quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas y, por oposición a ello, se estaría incluyendo y gravando a los beneficios derivados con origen "non- sancto".

Por su parte, la jurisprudencia administrativa ha expresado con claridad la posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos sobre el concepto y alcance en materia de gravabilidad de la renta en crisis, habiéndose expedido con carácter positivo, respecto de imponer la gravabilidad de las citadas rentas, tal como surge de sendos dictámenes y opiniones, expresados en el mismo sentido, en la Comisión de enlace entre AFIP y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Capital Federal. La doctrina por su parte, no resulta pacífica ya que se verifica una clara disparidad entre los autores citados en la presente investigación. Y, cada ideología expuesta se apoya en los mismos principios, pero con distinta visión sobre las obligaciones que concurren.

Por su parte, la jurisprudencia judicial puso limitaciones al alcance del tipo de resultados económicos ilegales que estarían sujetos a la imposición fiscal, excluyéndolos de la

imposición, en algunos casos, por el tipo de actividad y en otros, por un encuadramiento normativo especial que así lo prevé, quedando estas rentas sujetas a las normas del Código Penal de la Nación, con lo que quedan exceptuadas de ser procesadas por la actual Ley Penal Tributaria y Previsional.

En lo que surge del derecho comparado citado, no hay duda que la legislación de cada una de las diferentes naciones, adoptan en materia de gravabilidad de las rentas inmorales distintos matices, si bien existe una tendencia indeclinable a gravar este tipo de beneficios económicos en mayor o igual medida que en nuestro país.

Es único el poder del Estado, es también único su fin, el bien común de la sociedad. El citado poder se ramifica en distintas funciones, cumplidas por distintos poderes el Ejecutivo, Legislativo y Judicial. El Estado y cada uno de sus poderes tienen el deber de cumplir con su obligación para lograr sus objetivos. Y aquel deber y obligación es hacer cumplir la ley. Llevado esto al terreno de la investigación y análisis realizados previos, resulta concluyente que no se verifica que el Estado tanto en su proceder como en conducta haya sido la debida, gravando beneficios con origen ilícitos. En virtud, que los tres poderes han ejecutado en forma independiente su rol y función que les compete y ajustado a derecho.

Por último, y a modo de corolario: es dable destacar que una persona que lleva a cabo una actividad ilícita, pese a su reprochabilidad social y jurídica, es una realidad tangible y, que no sólo se ha desenvuelto y vivido en el seno de la sociedad, sino que también ha operado en ella usufructuando sus beneficios. Con lo cual, resulta absolutamente lógico este sentido y no, con relación al ilícito en sí mismo, que este sujeto, al igual que todos, sea responsable de la solidaridad necesaria para el sostenimiento de dicha sociedad, conforme a la capacidad económica y contributiva que ostente en un determinado momento.

ANEXO BIBLIOGRÁFICO CONSULTADO

Referencias

(1) <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Los%20principios%20del%20Derecho%20Tributario.Carp.%20P%C3%BAblicas.doc>

(2) Fallo 312:2467

(3) GOROSITO, A. M. ,“Presunciones y Ficciones en el derecho tributario”, www.aef.gov.ar.

(4) MARÍN-BARNUEVO FABO, D. ,“Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario”, Mc Graw Hill, Madrid, 1996, p. 230/231

(5) Jarach, Dino -"El Hecho Imponible"- Buenos Aires, 1962, pag. 102 -Edit. Abeledo Perrot- 3ª edición.

(6) <http://supreme.justia.com/us/335/1/>

(7) Ministerio de Hacienda. Modificaciones de las leyes 11.682 y 11.683 y decreto-ley 18.229/43 (Buenos aires, 1946, p. 116).

(8) Reig, Enrique, El Impuesto a los Réditos, 2da. Edición pág. 227.

(9) Impuesto a los Réditos, Marcos Rabinovich, Bs. As. 1957, pág. 100).

(10) Biblioteca del Congreso de la Nación

(11) Biblioteca electrónica de AFIP

(12) Dictamen N° 145/1996 del Departamento de Análisis de la Normativa Laboral y Seguridad Social

(13) Sistema Argentino de Informática Jurídica - <http://std.saij.jus.gov.ar/>

(14) Biblioteca electrónica de AFIP (<http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/cpcecaba/reunion-afip-consejo-04-12-02.htm>)

(15) Publicado en: Práctica Profesional 2006-32, 88 Texto conformado por la AFIP-DGI con fecha 06/04/2006

(16) César Galarza, “La Tributación de los Actos Ilícitos”, en: Altamirano Alejandro y Rubinska Ramiro, coord., Derecho Penal Tributario, p. 266.

(17) A los caóticos últimos años del reinado de Nerón le sucedieron una serie de cuentas guerras civiles entre los diferentes pretendientes al trono, Galba, Otón, Vitelio y, finalmente, Vespasiano, quien tendría éxito en establecer una nueva dinastía. Al derroche del “emperador artista” se sumó la destrucción y el gasto de los conflictos bélicos, resultando, de todo ello, la ruina de las arcas públicas. Contar con dinero era una necesidad vital para todo nuevo emperador, especialmente para pagar a las tropas que, descontentas, podían causar su caída tan rápido como habían permitido su ascenso al trono. Vespasiano se reveló como un hábil administrador a la altura del desafío. Redujo gastos superfluos, reorganizó la

administración, subió los impuestos e introdujo algunas nuevas contribuciones para incrementar rápidamente la recaudación. El más polémico de los nuevos tributos fue el fijado para la orina recolectada de las letrinas y las vías públicas. Un día llegó el encargado de recoger el dinero de las letrinas y entregó a Vespasiano una gran bolsa de monedas. Tito, el hijo del emperador hizo un gesto de asco y manifestó que ese dinero era sucio, por su procedencia y por constituir un impuesto indebido. Vespasiano abrió la bolsa, olió el dinero y luego, simulando un gesto de perplejidad, dijo su frase "pecunia non olet" (el dinero no apesta). La misma es utilizada con frecuencia como justificativo de la legitimidad de las ganancias sin importar su origen (fuente: Los historiadores Suetonio y Dión Casio)

(18) Corti, Horacio A. en "Homenaje al 50 aniversario de 'El Hecho Imponible' de Dino Jarach" -Asociación Argentina de Estudios Fiscales- Ediciones Interoceánicas S.A. Bs. As. 1994; pág. 43.

(19) Reig. Enrique -"Impuesto a las Ganancias", página 43- Bs. As. 1979- Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C.

(20) <http://www.microlex.com.ar/buscar/jurisprudencia.php>

(21) "Delito Fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas", La Ley, España, 2001-6.

(22) Revista española de derecho financiero, Volúmenes 85-88- Ediciones Civitas, 1995 –pag 16

(23) <http://www.derecho.unam.mx/papime/TeoriadelDelitoVol.II/uno>.

(24) Libro: Enriquecimiento ilícito y confiscación general de bienes: teoría y procedimiento- Autor: Julio A. Cuello- Ediciones Ca-Pel-Dom, 1966 – Pag. 53

(25) <http://estudiojuridico/albabraun.com/files/albabraun/ADUANEROTRIBUTA RIOcapitulo10.pdf> – pag. 1.

(26) Los incrementos de riqueza provenientes de fuente ilícita y sus efectos tributarios -Autor: Díaz, Vicente O. -Publicado en: Práctica Profesional 2006-18, 1, entre otros doctrinarios.

(27) Debe destacarse que cuando SOLER ROCH hace referencia al deber de contribuir, lo hace en relación a España, cuya Constitución en su art. 31.1 reza: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica".

(28) Mantenerse en esta línea de pensamiento implicaría sostener también que cuando el Estado decomisa bienes o productos de un ilícito, y luego los vende o los destina a un programa social, con ahorro del gasto de compra de nuevos elementos, se beneficiaría, a fin de cuentas, con la comisión de un delito, transformándose así en cómplice o partícipe de tal delito.

(29) La cuantía de beneficios que cada uno obtiene de la convivencia social elimina, por sí sola, cualquier relación de equilibrio que se pretenda realizar respecto de un eventual daño o ventaja que se pudiera recibir, como contraprestación de una actividad fuente de rédito, y que está sujeta a tributo (cfr. Forte, F., ob. cit. en nota 19, pág. 120 y sigtes.).

(30) (Harry Graham Balter, "Tax Fraud and evasión" Warren, Gorham & Lamont, Nedw Cork, USA, 1983; Darrel McGowen and others, "Criminal Tax Fraud" Kluwer Law Books, 1986, New York, USA).

(31) www.gdf.gov.it/ Guardia Di Finanza

(32) www.bundesfinanzministerium.de/ Bundesministerium der Finanzen

(33) www.dgi.gub.uy/ Dirección General Impositiva.

(34) www.dgi.gob.ni/ Dirección General de Ingresos

(35) www.ciat.org/ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

(36) www.constitucion.es/

(37) La tributación de los actos ilícitos, en Derecho Peral Tributario, Tomo I, Ed. Marcial Pons, Madrid Barcelona Buenos Aires, 2008, p 257 y sigtes. César J. Galarza

(38) "Ganancias ilícitas y derecho penal" – Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A. - Silvina Bacigalupo, Dra. en Derecho en la Universidad de Madrid, Catedrática habilitada Derecho Penal.

(39) www.revistauris.com/.../JU0000819858_20010716.HTML.

(40) Revista Española de Derecho Financiero Nº 86 año 1995; <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3601727>

(41) http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/comentarios/2005_17Feb_Uriol.pdf

Leyes Argentinas

- Constitución Nacional
- Ley de Procedimiento Fiscal Nº 11683 (texto en 1978 y del texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y complementarias)
- Ley Nº 20628 (T.O. 1997) IMPUESTO A LAS GANANCIAS
- Ley Nº 20631 (T.O. 1997) LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- Ley Nº 25063 -IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA
- Ley Nº 23966 (T.O. 1997) IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES - TITULO VI –
- Ley Nº 24769- REGIMEN PENAL TRIBUTARIO

Códigos Argentinos

- Código Civil de la Nación
- Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

Decretos Reglamentarios Argentinos

- Decreto Procedimiento Fiscal N° 1397/1979
- Decreto N° 618/97

Otras reglamentaciones Argentinas

- ▶ Dictamen N° 182/1971 (Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos) del 17 de Diciembre de 1971 –
- ▶ Dictamen 37/1992 (DAL) 05 de Noviembre de 1992.
- ▶ Dictamen N° 145/1996 del Departamento de Análisis de la Normativa Laboral y Seguridad Social.

Libros.

- Harry Graham Balter, "Tax Fraud and evasión" Warren, Gorham & Lamont, Nedw Cork, USA, 1983; Darrel McGowen and others, "Criminal Tax Fraud" Kluwer Law Books, 1986, New York, USA
- La tributación de los actos ilícitos, en Derecho Penal Tributario, César J. Galarza - Tomo I, Ed. Marcial Pons, Madrid Barcelona Buenos aires, 2008,
- *Colección de Impuestos* (comentados) – Errepar 1° Edición 2006.
- Diaz Sieiro, Horacio; Veljanovich, Rodolfo D. y Bergroth, Leonardo: "*Procedimiento tributario*" - ED. Machi - Bs. As. - 1994 - .
- De Juano, M.: "*Curso de finanzas y derecho tributario*"- Rosario -1963 - T. 1
- Separata de Legislación – *Procedimientos Fiscal y Administrativo* - ERREPAR – Versión 1.2
- Fraude y corrupción en el derecho penal económico europeo: eurodelitos de corrupción y fraude - Luis Arroyo Zapatero, Adán Nieto Martín- Editorial Univ. de Castilla La Mancha, 2006 - 540 páginas.
- La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta - Oscar Cetrángolo, Economic Commission for Latin America and the Caribbean, United Nations, Economic Development Division, J Gómez Sabaini, United Nations -United Nations Publications, 2008 - Business & Economics - 120 paginas
- Revista de la CEPAL., Issues 85-87 - United Nations. Economic Commission for Latin America

Páginas web consultadas

- ▶ www.biblioteca.afip.gov.ar / Biblioteca Electrónica de AFIP
- ▶ www.consejo.org.ar / Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- ▶ www.bcnbib.gov.ar / Biblioteca electrónica del Congreso de la Nación Argentina
- ▶ www.ief.es / Instituto de Estudios Fiscales –España.
- ▶ www.laleyonline.com.ar/ La Ley / Biblioteca
- ▶ www.tribunalfiscal.gov.ar/ Tribunal Fiscal de la Nación Argentina
- ▶ www.csjn.gov.ar/ Corte Suprema de la Nación
- ▶ www.ciat.org /Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
- ▶ <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/> Tribunal Fiscal de la Nación
- ▶ <http://www.saij.jus.gov.ar/> (8) Sistema Argentino de Informática Jurídica
- ▶ www.gdf.gov.it/ Guardia Di Finanza
- ▶ [www.bundesfinanzministerium.de/Bundesministerium der finanzen](http://www.bundesfinanzministerium.de/Bundesministerium_der_finanzen)
- ▶ www.dgi.gub.uy/ Dirección General Impositiva
- ▶ www.dgi.gob.ni/ Dirección General de Ingresos
- ▶ www.mpf.gov.ar/ Ministerio Público Fiscal (República Argentina)
- ▶ <http://www.fundaciondialnet.es/> Universidad de la Rioja – España
- ▶ <http://www.eclac.org/> CEPAL Comisión Económica para América Latina y el Caribe
- ▶ <http://www.aaf.org.ar/> Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- ▶ <http://www.erreius.com/>

Documentos

- Tributación de actividades ilícitas. Autor: Telias, Sara Diana
- La imposición de las actividades ilícitas - Autor: Capece, Ana María Mansilla, Cristina del Carmen - Publicado en: Práctica Profesional 2010-132, 27
- Los incrementos de riqueza provenientes de fuente ilícita y sus efectos tributarios - Autor: Díaz, Vicente O. - Publicado en: Práctica Profesional 2006-18, 1
- La tributación de los actos ilícitos (Reseña de la tesis doctoral de César José Galarza, Facultad de Derecho, Universidad de Santiago de Compostela, 2003, ps. 691) Autor: Freedman, Diego - Publicado en: Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT) 2003 (octubre-diciembre), 961

- Los incrementos patrimoniales no justificados en el Impuesto a las Ganancias y su trascendencia en materia penal tributaria - Dr. Fridenberg , Juan Pablo
- Los principios del Derecho Tributario – Autor José Osvaldo Casás- El trabajo publicado corresponde 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
- El caso Southwen Winds - Norberto Emmerich – Año 2009
- FERNÁNDEZ, José Ángel. “Fraude fiscal y lavado de capitales”- Polít. crim. Vol. 4, Nº 7 (Julio 2009),

Ponencias y Seminarios

XXIV JORNADAS LATINOAMERICAS DE DERECHO TRIBUTARIO - Isla Margarita- Venezuela 19 al 24 de octubre 2008 - Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario - Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)

Traductores utilizados

- <http://www.itdweb.org/systran/sws.aspx> - SYSTRAN Enterprise