

TÍTULO:	HECHO IMPONIBLE Y HECHO PUNIBLE
AUTOR/ES:	Diez, Humberto P.; Ruetti, Germán J.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLIV
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

**HUMBERTO P. DIEZ
GERMÁN J. RUETTI**

HECHO IMPONIBLE Y HECHO PUNIBLE

A PROPÓSITO DE LA PRESUNCIÓN DE ARDID EVASIVO DEL ARTÍCULO 9 DE LA LEY 27605

I - INTRODUCCIÓN

El motivo de este trabajo es efectuar un análisis minucioso del [artículo 9 de la ley 27605](#), denominada oficialmente de *Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia* -en adelante, ley de impuesto a la riqueza y/o ASE-.

Esta norma contiene, en su tercer párrafo, una disposición que parece reñir con la teoría de la obligación tributaria -vínculo jurídico nacido con la realización del hecho imponible previsto por ese legislador- y con los lineamientos de la teoría del delito en materia de evasión tributaria, donde el hecho imponible es un elemento esencial del tipo objetivo de ese delito, de modo que no puede haber tipo de evasión si, previamente, la obligación tributaria no ha nacido.

La ley de impuesto a la riqueza instituye, en el tercer párrafo del artículo 9, una presunción de -y así está redactado- "*ardid evasivo*"⁽¹⁾ o de "*elusión de pago*" en los supuestos de variaciones patrimoniales que pudo haber realizado el sujeto pasivo, respecto de sus bienes gravados, durante los 180 días inmediatos *anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley*.

Con más de dos años de vigencia de esta ley, el Organismo Recaudador ha abierto inspecciones fiscales tanto a los sujetos que no han declarado y pagado ese impuesto como a aquellos que sí lo hicieron; en ambos casos, tendiente a verificar si los mismos han realizado operaciones económicas o jurídicas que implicaron una variación patrimonial cuantitativa; es decir, si han realizado negocios u operaciones -onerosas o gratuitas- en los 180 días anteriores al 18/12/2020 por las cuales sus patrimonios se vieron disminuidos.⁽²⁾

Ello así, pues ha aplicado la presunción de que tales variaciones, que disminuyeron el patrimonio del contribuyente, permiten inferir que tuvieron por exclusivo propósito la elusión de pago del impuesto o un ardid evasivo, desplazando la carga de la prueba en cabeza del sujeto pasivo.

A partir de esa disposición y el accionar fiscal, intentaremos concluir si la peculiar presunción -sobre actos u operaciones anteriores al propio aspecto o vigencia temporal del hecho imponible- reposa y respeta las estructuras jurídicas esenciales de la obligación tributaria y del delito que le permitan sortear el test de constitucionalidad; o si, por el contrario, la cláusula en trato se encuentra viciada por afectación de principios constitucionales que cobijan a los tributos y a los delitos - reserva de ley penal e irretroactividad de la ley fiscal y penal-.

II - NOCIONES SOBRE EL HECHO IMPONIBLE

La obligación jurídica tributaria constituye el eje de la construcción dogmática del derecho tributario⁽³⁾. Esa obligación nace a partir de la configuración de dos presupuestos esenciales: la existencia de una norma jurídica que contemple una hipótesis y, luego, la concretización empírica de esa hipótesis. Esto es, el hecho imponible.⁽⁴⁾

El hecho imponible es, entonces, el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en una norma jurídica cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta. Como ha señalado el maestro Jarach en su clásica obra, el hecho imponible es un hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, en sus aspectos sustanciales, objetivos, subjetivos, espaciales, temporales y de acuerdo con los distintos momentos y criterios de vinculación.

Para Ataliba, con la terminología de "hecho imponible" la doctrina designa dos realidades distintas: una es la descripción hipotética y la otra es la concreta verificación. Por ello, considera adecuado distinguir bien las dos situaciones, designando al hecho generador en abstracto como "hipótesis de incidencia" y al hecho verificado en concreto como "hecho imponible".⁽⁵⁾

Ese supuesto fáctico constituye, naturalmente, un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que el mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un presupuesto normativo, en un hecho jurídico, que en esta rama del derecho recibe, específicamente, el nombre de hecho imponible.⁽⁶⁾ Solo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que pueden subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crean relaciones obligatorias de naturaleza impositiva, y solo entonces de su concreta producción surge la pretensión tributaria por parte del Estado.⁽⁷⁾

Este hecho, que es jurídico en tanto ha sido definido y/o tipificado en una norma jurídica, se compone de elementos o aspectos⁽⁸⁾. La clasificación estructural del hecho imponible⁽⁹⁾ es abordada en la doctrina tributaria de modo diverso, de acuerdo con el encuadre de los distintos elementos o aspectos del presupuesto generador de la obligación tributaria.

Así, en lo que hace a la estructura jurídica del hecho imponible, Sainz de Bujanda distingue dos elementos: el objetivo y el subjetivo. El primero equivale a la situación base, al hecho que ha tenido en cuenta el legislador para el establecimiento del tributo. El subjetivo, en cambio, expresa la conexión existente entre el elemento objetivo y el sujeto obligado al pago del tributo.⁽¹⁰⁾

Sin embargo, más allá de las distintas clasificaciones y abordajes metodológicos, ciertamente la doctrina es coincidente en que la estructura jurídica del hecho imponible -realizado siempre por un sujeto- se conforma de -al menos- los siguientes presupuestos, cuyo análisis dogmático confluye a dar vida al hecho imponible en su completa dimensión: el material u objetivo, el espacial y el temporal.

A los fines de este análisis, resulta vital desentrañar el aspecto temporal⁽¹¹⁾. Este aspecto consiste en las condiciones de tiempo en que debe cumplirse el aspecto material del hecho. De este modo, la dimensión temporal es el espacio de tiempo que ocupa todo hecho imponible. Por ello, se lo define como la propiedad que tiene la hipótesis de incidencia de designar (explícita o implícitamente) el momento en que se debe reputar como consumado (sucedido, realizado) un hecho imponible.⁽¹²⁾

González García y Pérez de Ayala enseñan que el elemento temporal del hecho imponible es el que delimita su realización en el tiempo; es el aspecto del presupuesto que fija el momento en el que se considera realizado el hecho imponible. A partir de ello, se afirma, en primer lugar, que todo hecho imponible tiene una dimensión temporal y, en segundo término, que el hecho imponible es también susceptible de ofrecer una distinta estructura interna en razón de la consideración dispensada al elemento temporal.⁽¹³⁾

Sainz de Bujanda explica que la duración del hecho imponible tiene relevancia jurídica cuando el legislador decreta que los efectos del hecho serán diversos según cuál sea su duración, y que la ley puede tener en cuenta la duración del presupuesto de hecho con distintas finalidades. Enseña este autor que el tiempo debe ser considerado al analizar cada uno de los problemas que el presupuesto plantea y que son:

1. el momento de nacimiento de la obligación tributaria;
2. el momento de exigibilidad de la obligación tributaria, y
3. la ley aplicable para la determinación del origen de la obligación.⁽¹⁴⁾

III - LA LEY 27605 DE IMPUESTO A LA RIQUEZA CONTIENE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA QUE NACE CON LA REALIZACIÓN DE UN HECHO IMPONIBLE INSTANTÁNEO

Tras más de dos años de vigencia, no existe ya ninguna duda que la obligación de pago instituida por la [ley 27605](#) constituye una elocuente obligación tributaria -impuesto nacional directo de naturaleza patrimonial-, toda vez que:

- i) hay una norma jurídica que tipifica el presupuesto fáctico -la titularidad de bienes al 18/12/2020- cuya concreción -ser titular de bienes- hace nacer la obligación de pago -hecho imponible hipotético y concreto-;
- ii) es una obligación legal que emana del ejercicio de potestades tributarias, no es voluntaria ni constituye la contraprestación por el uso del patrimonio estatal;
- iii) su causa jurídica es la aprehensión de una capacidad contributiva evidenciada por el conjunto de bienes de una persona humana a un determinado momento;
- iv) su base de medición son todos los bienes del sujeto obligado al pago al 18/12/2020;
- v) su estructura intrínseca -hecho, base, valuaciones, alícuotas, determinación- es propia de los impuestos patrimoniales; existe semejanza estructural y esencial ante este tributo y el impuesto sobre los bienes personales, a punto tal que, en el año 2020, hay dos "fotos" que gravan los mismos bienes, una al 18/12 y la otra al 31/12;

vi) es a título definitivo, pues no está previsto en la ley ninguna devolución -amortización y servicios propios de los empréstitos-;

vii) su régimen jurídico remite, a los fines de su completa conformación, a la ley de impuesto sobre los bienes personales ([L. 23966](#)), a la ley de impuesto a las ganancias ([L. 20628](#)), a la ley de procedimiento tributario ([L. 11683](#)) y, con serios reparos, al régimen penal tributario ([L. 27430](#)).

La única singularidad es que se **llama** "aporte".

En fin, la ley instituye un verdadero impuesto nacional cuya causa jurídica es la captación de los bienes totales como medición de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, evidenciada por la **titularidad de todos sus bienes -en el país y en el exterior- al 18/12/2020**.

Es un tributo instantáneo⁽¹⁵⁾, pues capta impositivamente una "foto" de los bienes de la persona humana al 18/12/2020 -a esa fecha y ninguna otra-, siendo esta la conjugación entre el aspecto material y temporal del hecho imponible contenido en la ley de ASE.

IV - ALGUNAS NOTAS DEL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA Y LA RELACIÓN CON EL HECHO IMPONIBLE DE LA LEY 27605

El delito de evasión tributaria contenido en el artículo 1 del régimen penal tributario vigente -[art. 279 de la L. 27430](#)- exige la transgresión dolosa de la obligación tributaria sustantiva por parte del sujeto pasivo -contribuyente, responsable o sustituto-, mediante acciones u omisiones típicas -declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid-. Importa un "dejar de ingresar" el tributo debido de suerte que el resultado o lesión consiste en no pagar aquello que se debe realmente producto de una declaración jurada falsa.⁽¹⁶⁾

El eje central por el que transita el tipo penal es el "ardid o engaño". Su despliegue en la estructura objetiva hace que ese ardid, que provoca la transgresión sustancial de la obligación, se sitúe naturalmente en el ámbito de la *obligación tributaria* y no del pago.⁽¹⁷⁾

La acción está dada por el verbo **evadir**, que constituye la omisión de pago del tributo producto de una acción u omisión ardidosa o engañosa de la obligación tributaria. Así, en el caso del delito de evasión, el ardid o engaño se despliega con el objeto de falsear la medida, alcance y existencia de la obligación y, con ello, **dejar de ingresar el tributo**.

Con las notas efectuadas hasta aquí, resulta claro que el hecho punible -en tanto acción típica, antijurídica y culpable- en el delito de evasión tributaria supone una tergiversación ardidosa de una obligación tributaria concreta. La conducta desplegada por el sujeto -acciones u omisiones- para llevar a cabo su consumación exigen ineludiblemente que el hecho imponible se haya producido conforme a la ley del tributo.

El delito tributario se encuentra perfectamente tipificado en la ley penal, pero necesita de una ley tributaria sustantiva que instituya y modele el tributo, es decir, la obligación tributaria que, en concreto, debió nacer por la realización del hecho imponible por parte del sujeto pasivo. Debe existir un incumplimiento e infracción de la norma tributaria.

Tomando en cuenta que la [ley 27605](#), publicada en el Boletín Oficial el 18/12/2020, describe un hecho imponible instantáneo que hace nacer esa obligación tributaria con la existencia de bienes gravados de la persona humana *al 18/12/2020*, toda ocultación

o falsedad o cualquier acción típica que el sujeto pueda desplegar debe ser tanto por los bienes a esa fecha como por actos realizados con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, nunca antes.

Para que pueda hablarse de una acción típica, antijurídica y culpable debe existir - como delito en blanco en sentido impropio, que es el delito de evasión- una infracción al ordenamiento jurídico, una conducta que infrinja las normas tributarias. Por ello, cualquier conducta tendiente a la realización de actos o negocios económicos antes del 18/12/2020 no solamente carecía de un hecho imponible, sino, incluso, de la existencia misma de la cláusula antielusiva -[art. 9 de la L. 27605](#)-, por lo que no puede, naturalmente, hablarse de infracción al ordenamiento jurídico. Antes del 18/12/2020 no existía norma jurídica alguna que suponga una posible conducta transgresora de aquella, pues no existía.

Esto no significa que, con motivo del "efecto noticia"⁽¹⁸⁾, el legislador no pueda adoptar o emplear -no sin reparos constitucionales- la técnica de retroactividad conocida como "efecto cerrojo o candado", mediante la cual fija el hecho gravado en un momento anterior al de vigencia de la ley.⁽¹⁹⁾ Sin embargo, esto no es lo que acontece aquí, pues el [artículo 1 de la ley 27605](#) es claro en cuanto a que los bienes alcanzados deben ser los *existentes al 18/12/2020*, que es la fecha de entrada en vigencia de la ley. La expresión "*sus bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley*" no da lugar a dudas.

La ley no establece un hecho imponible retroactivo -sí, en cambio, utiliza la retroactividad para definir la residencia del sujeto cuando, en el tercer párrafo del art. 2, señala que se regirá por los criterios de residencia al 31/12/2019-, sino que grava la "foto" patrimonial del sujeto pasivo al 18/12/2020.

V – EL ARTÍCULO 9 DE LA LEY 27605

Dice esta norma:

"La aplicación, percepción y fiscalización del presente aporte estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, resultando de aplicación supletoria las disposiciones de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), y el Régimen Penal Tributario del Título IX de la ley 27430 y sus modificaciones.

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

Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación".

Sus primeros dos párrafos solo ponen en evidencia la coincidencia entre la sustancia del hecho -indudable obligación tributaria que nace con la realización del presupuesto contemplado en la ley- y el régimen legal aplicable -la ley de procedimiento tributario y el régimen penal tributario.⁽²⁰⁾- con delegación al Organismo Recaudador para el dictado de los actos reglamentarios correspondientes.

Su tercer párrafo contiene la disposición objeto de este trabajo. A su vez y con base en esa disposición, el artículo 9 del reglamento⁽²¹⁾ delegó, en el Organismo Recaudador, la instrumentación de un régimen de información "**a los fines de recabar los datos que estime pertinentes para la oportuna detección de las**

operaciones que puedan configurar un ardid evasivo o estén destinadas a la elusión del pago”.

Es una cláusula antielusiva anterior al hecho imponible. [\(22\)](#).

1. Las variaciones patrimoniales pasibles de la presunción son anteriores al momento del perfeccionamiento del hecho imponible instantáneo en los términos de la ley

La norma contiene una presunción que, por su redacción, operaría en dos planos: el de la obligación tributaria propiamente dicha y el del hecho punible del delito de evasión tributaria. El primero se evidencia con la posibilidad del Organismo Recaudador de computar los bienes objeto de la variación patrimonial anterior al 18/12/2020 -“período de sospecha”- como integrantes del conjunto de bienes gravados. El segundo, por cuanto para que opere esa gravabilidad, la operación que constituye la variación patrimonial en cuestión debe configurar un ardid evasivo -“una operación que configure un ardid evasivo”-.

Esa presunción admite prueba en contrario. De no hacerlo, caería en letra muerta en el instante mismo de su entrada en vigencia, además de su palmaria ilegalidad e inconstitucionalidad.

Es decir que, verificada la presunción legal -una variación en los bienes sujetos al impuesto durante los 180 días inmediatos anteriores al 18/12/2020-, el principio general es que, si esta conjetura no es destruida, automáticamente generaría la existencia de un “ardid evasivo” o “una maniobra tendiente a eludir el pago”, que habilita al Organismo Recaudador a determinar un mayor impuesto de la [ley 27605](#) por tales bienes sustraídos de tributación.

No deja de resultar paradójico que esta presunción habilite al Organismo Recaudador a incorporar los bienes o activos que el sujeto ya no tiene para incrementar la obligación tributaria de este impuesto que grava la “foto” al 18/12/2020, pero ninguna relevancia tienen esas operaciones para lo que constituye la “foto” de la obligación tributaria de bienes personales al 31/12 de ese mismo año. Se lo hace “titular” de bienes que ya no están al 18/12 y ninguna connotación genera esas operaciones por la obligación del 31/12.

¿Qué casos pueden caer bajo esta presunción? Por la amplitud con la que está redactada la norma, cualquier negocio, operación, acto jurídico o contrato realizado por el “futuro” sujeto obligado -pues al momento de realización ninguna norma jurídica lo obligaba ni gravaba sus bienes- que genere una disminución de su patrimonio. Una donación de dinero, una cesión de acciones o derechos, una planificación familiar, la venta de los bienes o cualquier operación que permita “presumir” que esa persona quiso, al momento de realizar el negocio, evadir ardidosamente el futuro impuesto.

¿Cómo podría presumirse un ardid evasivo en actos amparados por el ordenamiento jurídico, en negocios lícitos, en variaciones patrimoniales reales? La propia redacción nos muestra el sinsentido del legislador, pues aplica una cláusula antielusión y antievasión en un momento de tiempo en el cual no existía ninguna norma que prohibiera la realización de tales actos.

2. La presunción en el plano tributario no puede considerarse válida, dado que la ley no fijó un hecho imponible retroactivo

La adopción de una presunción como la analizada para gravar activos que el sujeto pasivo ya no tiene al 18/12/2020 carece de toda lógica y se aparta incluso de la sustancia misma del hecho imponible de un impuesto patrimonial instantáneo, como del principio de reserva de ley y estricta irretroactividad. [\(23\)](#).

La prueba en contrario que permite la norma para anular el supuesto ardid evasivo es, indudablemente, la propia licitud del negocio llevado a cabo por la persona, dado que un acto u operación real, conforme al ordenamiento jurídico, por sí solo desacredita la mencionada presunción. Una operación al amparo de las normas jurídicas vigentes hace inviable presumir que la operación fue realizada con "propósito exclusivo de un ardid evasivo".

En toda la economía de la ley, el hecho imponible -la titularidad de los bienes- está temporalmente fijado al 18/12/2020, de modo que no resulta posible aprehender bienes que a esa fecha no se tienen.

Puede suponerse que esta norma viene a reflejar el principio calificador del [artículo 2 de la ley 11683](#), tendiente a prescindir de las formas jurídicas cuando estas hayan sido manifiestamente inadecuadas, para lo cual establece un mecanismo antielusivo o de neutralización de la elusión o fuga de impuesto. Sin embargo, la norma señalada dice que "para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá...", lo cual requiere la reconducción del negocio en la medida que se haya producido el hecho imponible previsto en la ley y el sujeto haya adoptado formas manifiestamente inadecuadas para eludir el pago. Las operaciones y negocios de las personas realizadas antes de la entrada en vigencia del ASE se encuentran fuera del campo de imposición.

En nuestra opinión, es inconstitucional gravar bienes inexistentes a la entrada en vigencia del hecho imponible, pues ello burla todos y cada uno de los principios constitucionales tributarios.

Nuestra Constitución Nacional señala en su [artículo 19](#) que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley o privado de lo que ella no prohíbe, y acá es evidente que, en el ilegítimo plazo del "período de sospecha", la ley no estaba vigente como tampoco lo estaba la cláusula de presunción en cuestión, de modo que no solo no existe comportamiento antijurídico alguno, sino que no existió el presupuesto generador de la obligación impositiva.

Se encuentra, además, erosionado el principio constitucional de capacidad contributiva. Como señala la doctrina del Alto Tribunal, la capacidad contributiva *debe ser real, efectiva y actual*, por encima de ficciones o presunciones no consistentes con la realidad jurídica y económica inherente al aspecto material u objetivo del hecho imponible. Resulta jurídicamente inconcebible suponer impuestos válidos que graven realidades exentas de capacidad contributiva con las notas antedichas de sustantividad y actualidad.

En la causa "**Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta**"⁽²⁴⁾, la Corte Suprema de Justicia de la Nación configuró los alcances del mentado principio constitucional, para lo cual exige, ineludiblemente, "*la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen*"; de modo que se produce elocuente afectación del derecho de propiedad cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción. La capacidad contributiva debe ser actual y real. Ello implica que el tributo debe recoger capacidades contributivas actuales y no pretéritas.

3. Inexistencia de hechos que puedan constituir un delito de evasión tributaria, dado que las variaciones patrimoniales efectivamente realizadas y que importan el desprendimiento del activo son anteriores al momento de entrada en vigencia de la ley

Como hemos expresado, pese a las expresiones insertas por el legislador en el tercer párrafo del [artículo 9 de la ley 27605](#), esta presunción no puede generar ninguna consecuencia jurídica en el plano represivo. En los 180 días anteriores a la entrada en vigencia de la ley no existía semejante cláusula, como tampoco el hecho imponible.

Al momento de realizarse los hechos bajo "sospecha", la ley que crea el aporte no estaba vigente, no existía y, por consiguiente, por más que la redacción normativa presuncional tuviese una disposición antielusión, es indudable que, al momento de producirse los hechos sospechosos, no estaba vigente la norma con rango legal y, por lo tanto, toda conducta lícita, anterior a la aprobación de la misma, se enmarca dentro de las acciones que tutela el [artículo 19 de la Constitución Nacional](#).

La adopción de una presunción como la analizada, tendiente a aplicar el régimen penal tributario (art. 9, primer párr., de la ley) para presumir un ardid evasivo (tercer párr. de esa norma) carece de toda lógica y se aparta de la estructura de los delitos tributarios con clara afectación del principio de reserva de ley e irretroactividad.

La evasión de un tributo nacional supone, indudablemente, una transgresión o tergiversación dolosa de las obligaciones tributarias. Exige la configuración de un elemento especial del tipo: el ardid o engaño en el obrar del sujeto infractor. Y requiere la presentación de una declaración jurada falsa o su no presentación, en la medida que se verifiquen los restantes elementos del tipo, entre los cuales se encuentra la de ser un "obligado tributario" y realizar el "hecho imponible", que, en este caso, es la foto patrimonial al 18/12/2020.

Esta exigencia típica del principal delito fiscal se contrapone, evidentemente, con una situación jurídica -las operaciones y demás negocios que pudo haber realizado una persona y que importen una disminución de su patrimonio- acontecida antes de la entrada en vigencia de la ley del gravamen y, consecuentemente, antes de perfeccionarse el hecho imponible allí descripto.

Notas:

(1) Término confuso y mal acoplado, tomado de algunos elementos del delito de evasión, pues el ardid es la modalidad que corresponde al tramo de falsedad en la declaración de la obligación, mientras que la evasión es el no pago de la misma con motivo de la realización del primer tramo. Seguramente la intención del legislador habrá sido aplicar, en estos casos, el régimen penal tributario, obviando un sinfín de cuestiones que parecen afectar esa posibilidad

(2) En ambos casos, ha cursado "previstas", incorporando en la determinación del tributo los bienes que fueron objeto de ventas, cesiones, donaciones y demás negocios antes de la entrada en vigencia de la ley

(3) Jarach postuló la autonomía del derecho tributario sustantivo, entendido como un derecho de los tributos -instituto central de la disciplina- con cuatro conceptos jurídicos fundamentales: a) el hecho imponible como hecho jurídico de sustancia económica; b) la obligación tributaria como relación jurídica igualitaria; c) la representación y previsibilidad como sustancia de la legalidad tributaria; y d) la capacidad contributiva como principio legitimador de los tributos y, en especial, de su especie más relevante: el impuesto (Corti, Arístides H.: "De la autonomía del Derecho Tributario", en Homenaje al 50º Aniversario de "El Hecho Imponible" - Ed. Interoceánicas - Bs. As. - 1994 - pág. 33)

(4) Como indica Tarsitano, la norma abstracta enuncia los hechos cuya verificación produce los efectos por ella previstos. La vinculación de un hecho a la norma hace nacer los efectos jurídicos y establece la naturaleza jurídica del hecho imponible (cfr. Tarsitano, Alberto: "La elusión fiscal" - Ed. Astrea - Bs. As. - pág. 81)

(5) *"Existen, por lo tanto, dos momentos lógicos (y cronológicos): primero la ley describe un hecho y le asigna la capacidad (potencial) de generar (dar nacimiento) a una obligación. Después, ocurre el hecho, vale decir, acontece, se realiza. Si él revistiera las características que antes fueran hipotéticamente descritas (previstas) en la ley, esto determina el nacimiento de una obligación tributaria, colocando la persona (que la ley indicó) como*

sujeto pasivo, ligado al Estado hasta obtener su liberación, por la prestación del objeto de la obligación (teniendo el comportamiento de llevar a las arcas públicas la cuantía de dinero fijada por la ley)” (Ataliba, Geraldo: “Hipótesis de Incidencia Tributaria” - Instituto Peruano de Derecho Tributario - Lima - 1987 - pág. 60)

(6) Pérez de Ayala, José y González García, Eusebio: “Derecho Tributario I” - Plaza Universitaria Ediciones - Salamanca - 1994 - pág. 189 y ss.

(7) Ferreiro Lapatza: “Instituciones de Derecho Financiero” - Ed. Marcial Pons - Madrid - 2010 - pág. 255

(8) Son aspectos de la hipótesis de incidencia las cualidades que esta tiene de determinar hipotéticamente los sujetos de la obligación tributaria, así como su contenido sustancial, lugar y momento de nacimiento

(9) La importancia de las caracterizaciones y/o encuadres jurídicos clasificatorios de los institutos objeto de estudio debe ser visto con la mirada que Bulit Goñi imprime en su tarea doctrinaria interpretativa: un tributo no tiene determinadas características por revistar una determinada categoría, sino a la inversa: por tener ciertas características será encuadrable en una categoría dada (Bulit Goñi, Enrique G.: “Impuesto sobre los ingresos brutos” - Ed. Depalma - Bs. As. - pág. 53)

(10) El hecho, en lo que hace a su objeto, debe poder imputarse a alguien; lo que exige, a su vez, que exista una relación subjetiva gravable, un presupuesto subjetivo. Exige, como señala Sainz de Bujanda, que tal hecho sea imponible respecto a alguien, para así poder calificarlo de hecho imponible (cfr. Sainz de Bujanda, Fernando: “Análisis jurídico del hecho imponible”, en RDFHP - N° 60 - pág. 896)

(11) La función más importante del aspecto temporal se refiere a la indicación - necesariamente contenida en la hipótesis de incidencia- del momento en que se reputa ocurrido el hecho imponible

(12) Ataliba, Geraldo: “Hipótesis de incidencia tributaria” - Instituto Peruano de Derecho Tributario - Lima - 1987 - pág. 106

(13) Pérez de Ayala, José y González García, Eusebio: “Derecho Tributario I” - Ob. cit. en nota 8 - pág. 194

(14) Sainz de Bujanda, Fernando: “Lecciones de derecho financiero” - 9a. ed. - Facultad de Derecho de la Universidad Complutense - Madrid - 1991 - pág. 204

(15) Los tributos instantáneos son aquellos en los que, por la propia naturaleza, su realización se agota por sí misma en un instante de tiempo, con independencia de si ese instante es breve o no, pues lo esencial es que la naturaleza del hecho gravado permite aprehender en un único momento su completa realización. En el hecho imponible de verificación instantánea, la aplicación de la ley tributaria no debería presentar problemas, ya que, dada como consecuencia de esa instantaneidad, ninguna legislación anterior o posterior a la producción del hecho puede ser utilizada para modificar la obligación surgida

(16) Con justeza, Tarsitano señala que la búsqueda del no pago del tributo no es algo que, por sí misma, defina ninguna calificación, ni tributaria ni penal, pues esa intención aparece también en las economías de opción y en la evasión. Lo que sí es definitorio es la utilización del medio elegido, desde el momento en que el delito exige la “ocultación” por un medio ardidoso (Tarsitano, Alberto: “La elusión fiscal” - Ob. cit. en nota 6 - pág. 299)

(17) Si el ardid o engaño se reflejan en el acto del pago o de cancelación de la obligaciones, estaremos ante otro delito, que es el tipificado en el art. 10 del régimen penal tributario, conocido como “simulación dolosa de cancelación de obligaciones”, en el cual el ardid o engaño tiene por propósito aparentar la cancelación -en definitiva, la extinción de la obligación tributaria- de lo adeudado, trátase del impuesto determinado -mediante falsedad de los conceptos con los cuales se compensa automáticamente la misma obligación- o del saldo deudor de otra obligación -empleando saldos de libre disponibilidad falsamente generados-

(18) El “efecto noticia” es un efecto económico de los impuestos por el cual las personas, antes de la entrada en vigencia de una ley que instituye o modifica un impuesto, llevan a

cabo conductas perfectamente lícitas tendientes a quedar fuera del campo impositivo. Este efecto tiene una característica esencial y es que esos actos carecen de toda implicancia jurídica, pues, al momento de su realización, ninguna norma estaba vigente

(19) Como señala la doctrina, el "efecto cerrojo o candado" consiste en la asignación de retroactividad a la ley aprobatoria del mismo, a los efectos de enervar los mecanismos elusivos adoptados por el contribuyente a partir del anuncio o noticia del proyecto (Corti, Arístides H. M. y Calvo, Rubén A.: "Acerca de la proyección jurídica de los efectos económicos de los impuestos" - JA - 1988 - T. IV - pág. 754 y ss.)

(20) Esta última mención no deja de ser curiosa, pues la LPT contiene tipos penales y será la adecuación de las conductas de los sujetos obligados -acciones u omisiones- a tales descripciones típicas las que determinen su aplicación, no una norma de reenvío como la señalada

(21) [D. \(PEN\) 42/2021](#) (BO: 29/1/2021)

(22) Coincidimos con Corti y Calvo cuando señalan que, si partimos del supuesto de que la irretroactividad de la ley tributaria es un corolario del principio de legalidad, con sustento en la exigencia de certeza y previsibilidad que requieren los ciudadanos cuando realizan un acto de la vida económica para saber cuáles serán las consecuencias tributarias de aquellos, el efecto candado, a fin de enervar mecanismos elusivos, no sería constitucionalmente viable a la luz del [art. 19 de la CN](#). De suerte que, si la ley vigente no prohíbe mecanismos de evasión lícita (elusivos) del impuesto, la ley futura no podrá enervarlos retroactivamente (Corti, Arístides H. M. y Calvo, Rubén A.: "Acerca de la proyección jurídica de los efectos económicos de los impuestos" - Ob. cit. en nota 21)

(23) Cuando afirmamos que la elusión no es delito, lo hacemos con el convencimiento de que el "obligado" no se considera tal, porque no posee el dominio de la acción, que los negocios jurídicos en los que interviene son ciertos y queridos, o que no ha mediado, en todo caso, un despliegue ardidoso eficaz, pues nada se oculta y, al fin, porque no existe dolo o es improbable. Atribuirle una conducta mendaz es prejuzgar sobre sus motivaciones, las que son inaccesibles como también lo es, se dirá, prejuzgar sobre su convencimiento de ahorrar impuestos legítimamente; no obstante, existe una diferencia fundamental: la balanza se inclina hacia este platillo porque lo amparan garantías constitucionales del estado de inocencia y del *nullum poena sine lege* (cfr. Tarsitano, Alberto: "La elusión fiscal" - Ob. cit. en nota 6 - pág. 299)

(24) ["Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/Estado Nacional \(DGI\) s/repetición"](#) - CSJN - 19/12/1989 - Cita digital EOLJU191614A