

Voces: CONSTITUCIONALIDAD ~ CONTRIBUYENTE ~ ALICUOTA ~ BENEFICIARIO ~ MORATORIA IMPOSITIVA ~ REGIMEN DE NORMALIZACION TRIBUTARIA DE GRAVAMENES ~ ACOGIMIENTO A LA MORATORIA ~ ACOGIMIENTO AL PLAN DE FACILIDADES DE PAGO ~ BLANQUEO IMPOSITIVO ~ COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ~ CONDONACION DE DEUDAS FISCALES ~ CONDONACION DE SANCIONES ~ FACILIDADES DE PAGO ~ OBLIGACION TRIBUTARIA ~ PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION ~ CAPACIDAD CONTRIBUTIVA ~ IGUALDAD ANTE LA LEY

Título: El "blanqueo" de capitales ante principios constitucionales

Autor: Mazzinghi, Marcos

Publicado en: LA LEY 03/03/2009, 03/03/2009, 1 - LA LEY2009-B, 863

Cita Online: AR/DOC/1033/2009

Sumario: SUMARIO: I. Introducción. - II. La Ley 26.476. - III. Los principios de igualdad y generalidad. - IV. El principio de capacidad contributiva. - V. Nuestra opinión. - VI. Conclusión

Abstract: El presente artículo analiza el contenido de la ley 26.476 en tanto se concluye que la misma no supera el estándar mínimo de constitucionalidad, sentando un peligroso antecedente que socava los cimientos básicos sobre los cuales se apoya la potestad tributaria estatal (capacidad contributiva e igualdad), a la vez que fomenta el desapego al cumplimiento de la ley, y desalienta a quienes cancelan sus impuestos en tiempo y forma.

I. Introducción

El propósito de este trabajo es abordar el análisis de la Ley 26.476 (y su reglamentación) ⁽¹⁾ (la "Ley"), para determinar si sus disposiciones son congruentes con los principios constitucionales que justifican, moldean y limitan la potestad tributaria que el Estado ejerce sobre los contribuyentes.

Estos principios suelen ser englobados bajo la expresión "estatuto del contribuyente"⁽²⁾, aunque debemos aclarar que nuestra reflexión se circunscribirá a los principios de igualdad, capacidad contributiva y generalidad, dejando de lado —o tocando tangencialmente— otras garantías que menos relación tienen con este tema ⁽³⁾.

La cuestión se hace aun más interesante si se toma en cuenta que en este caso las garantías de los contribuyentes no son invocadas para limitar la potestad tributaria desmesurada del Estado Nacional (una pretensión recaudatoria que por sus proporciones se vuelve confiscatoria), sino que aquéllas se esgrimen como una defensa frente al trato inequitativo dispensado por el fisco a los administrados, premiando a morosos y evasores por sobre quienes cumplen en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias.

II. La Ley 26.476

II.1. Principales lineamientos del régimen de regularización

El régimen de regularización impositiva creado a través de la Ley contiene un amplio abanico de exenciones, condonaciones y concesiones graciosas a favor de los contribuyentes remisos a cumplir con sus obligaciones.

La Ley abarca tres aspectos principales: i) regularización impositiva de deudas tributarias vencidas o infracciones cometidas al 31 de Diciembre de 2007; ii) regularización de empleo no registrado y promoción de empleo y iii) blanqueo de capitales y bienes no declarados.

Centraremos nuestro análisis en el régimen de exteriorización de capitales y bienes no declarados, que permite regularizar fondos y demás activos (en el país o en el exterior) sustraídos del control del fisco pagando un impuesto especial con una alícuota muy reducida en comparación con la de los impuestos cuyo pago fuera omitido.

En líneas generales, los titulares de fondos y bienes no declarados ubicados en el exterior o en el país pueden exteriorizar su tenencia, pagando una alícuota que varía de acuerdo a la finalidad a la que se destinen dichos activos:

(i) Para los bienes y moneda extranjera situada en el exterior que no se transfieran al país: 8%.

(ii) Tenencia de moneda en el exterior y/o en el país, que se destine a la suscripción primaria de títulos públicos nacionales: 3%.

(iii) Tenencia de moneda en el exterior y/o en el país, que se destine a la compra en el país de viviendas nuevas o que obtengan certificado final de obra a partir del 24 de Diciembre de 2008: 1%.

(iv) Tenencia de moneda en el exterior y/o en el país que se destine a la construcción de nuevos inmuebles, finalización de obras en curso, inversiones inmobiliarias, agro-ganaderas, industriales, turismo o de servicios en el país: 1%.

(v) Bienes radicados en el país y tenencia de moneda local o extranjera en el país a la que no se le diera alguno de los destinos precedentes: 6%.

La reglamentación regula con mayor detalle las condiciones a las que se supedita la "exteriorización", aunque deja algunas cuestiones sujetas a interpretación, generando ciertas dudas que deben ser cuidadosamente

analizadas antes de tomar la decisión de acogerse al régimen de la Ley.

En resumidas cuentas, quien posea fondos o bienes no declarados al 31 de Diciembre de 2007 y desee regularizarlos puede hacerlo adhiriendo a alguna de las alternativas ofrecidas por la Ley, simplemente pagando la alícuota que corresponda de acuerdo al destino escogido, que oscilan entre 1% y 8%.

II.2. Naturaleza de la Ley 26.476. ¿Exención o impuesto especial?

Cabe preguntarse si la Ley contempla exenciones parciales de los impuestos que fueran omitidos (bienes personales, ganancias, ganancia mínima presunta, etc.), o si lo que hace es crear un impuesto especial que reemplaza a estos últimos, los que se entenderían cancelados mediante el pago del importe que resulta de aplicar la alícuota correspondiente, de acuerdo al destino escogido por el contribuyente (4).

La redacción empleada en los artículos 27 de la Ley y 49 de la Resolución General de la AFIP N° 2537 (5) parece inclinar la balanza hacia la segunda de las opciones planteadas, por lo que la Ley habría creado un impuesto especial en reemplazo de los tributos omitidos, cuyo pago produciría efectos extintivos respecto de estos últimos, en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley.

Este artículo enumera los efectos derivados de acogerse al régimen de "regularización", entre los que pueden destacarse los siguientes:

(i) Quienes se adhieran quedan liberados del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, incluyendo el impuesto a las ganancias, IVA, bienes personales, impuesto sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria, etc.

(ii) La adhesión implicará la liberación de toda acción civil, comercial, y penal tributaria que se hubiera iniciado o correspondiera plantearse contra el contribuyente moroso como consecuencia de la transgresión de las obligaciones regularizadas.

(iii) Las tenencias de fondos y bienes regularizados quedan exentos de la presunción prevista en el artículo 18 inciso (f) de la Ley 11.683 (incrementos patrimoniales no justificados).

Como puede apreciarse, la adhesión al régimen de "blanqueo" y el pago del impuesto especial —conforme la alícuota que corresponda de acuerdo al destino que se de a los fondos regularizados— implica una suerte de amnistía total que exime de cualquier responsabilidad al contribuyente por los tributos evadidos, quedando su situación en regla mediante el pago de una suma notoriamente inferior a la que debieron desembolsar quienes cumplieron religiosamente con sus obligaciones tributarias.

III. Los principios de igualdad y generalidad

Las garantías de los contribuyentes son consecuencia directa del sistema representativo, republicano y federal adoptado por nuestro país en el artículo 1° de su Carta Fundamental.

Entre los principios que componen el citado "estatuto del contribuyente", la igualdad se erige como un condicionamiento fundamental de la potestad estatal de fijar y cobrar impuestos, estando consagrado en los artículos 4° y 16 de nuestra Constitución Nacional.

El artículo 4° prevé que las contribuciones que sean impuestas por el Congreso deben ser "equitativas y proporcionales", mientras que el artículo 16 establece que "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas."

La igualdad no debe entenderse como una igualdad absoluta, ya que en determinados contextos no hacer distinciones puede implicar tener que tratar del mismo modo a personas que no se encuentran en las mismas circunstancias, lo que puede derivar en situaciones injustas (6).

En el campo tributario, si se aplicara la igualdad a ultranza, deberían admitirse las "capitaciones puras", es decir los impuestos igualitarios que se fijan por persona y sin tener en cuenta el nivel de la renta o la capacidad contributiva de cada uno (7).

Es por este motivo que se admiten las categorizaciones y las distinciones, siempre que el criterio de diferenciación sea razonable (8).

El principio de generalidad está íntimamente ligado al de igualdad (9), ya que no se admite gravar a una parte de la población en beneficio de la otra efectuando distinciones arbitrarias o irrazonables.

A partir de mediados del siglo pasado (10), la Corte Suprema de Justicia de la Nación comienza a valerse del principio de capacidad contributiva como vara para ponderar si se respeta o no el principio de igualdad en la tributación, postulando que "a igual capacidad tributaria con respecto a una misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes." En ocasiones resulta difícil aprehender la valoración que el legislador tributario ha efectuado de la capacidad contributiva, en cuyo caso puede echarse mano al principio de razonabilidad, empleando el mismo como complemento para determinar si un impuesto es o no equitativo (11).

Desde esta óptica, en el capítulo siguiente desarrollaremos los lineamientos básicos sobre los cuales se apoya el principio de capacidad contributiva, para adentrarnos luego en el análisis concreto de si las

disposiciones de la Ley 26.476 cumplen o no con los principios de igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad, adelantando nuestra opinión negativa.

IV. El principio de capacidad contributiva

Casás define al principio de capacidad contributiva como "el fundamento ético-jurídico del deber de contribuir, el baremo para establecer el cuántum de la prestación patrimonial coactiva y el límite de la exigencia fiscal más allá del cual el tributo subvierte —por regla general— su condición para convertirse en despojo..."⁽¹²⁾

La importancia de este principio ha sido resaltada también por la doctrina española, en la que se lo ha calificado como "la estrella polar del tributarista"⁽¹³⁾. De esta manera, se invoca el principio de capacidad contributiva como explicación del presupuesto (o causa) del impuesto, como parámetro para medir su justicia, y como límite frente al poder tributario del estado.

Las leyes tributarias deben respetar la igualdad, es decir, la proporción en que cada uno puede contribuir al sostenimiento de los gastos comunes. La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley (arts. 4 y 16 Constitución Nacional).

Del principio o garantía de la igualdad se deriva la proporcionalidad y el principio de capacidad contributiva. En un primer momento, la igualdad reposaba en el concepto de capacidad económica (a iguales riquezas iguales tributos), pero paulatinamente ⁽¹⁴⁾ —y acompañando la evolución del derecho tributario y la difusión de la extrafiscalidad de los tributos— pasó a basarse en el principio de capacidad contributiva (ante igual capacidad contributiva corresponde igual impuesto).

El concepto de capacidad contributiva pondera no sólo el nivel objetivo de las riquezas, sino también los fines políticos, sociales o económicos perseguidos por el Estado al fijar el tributo (alentar o desalentar una determinada actividad, redistribuir riqueza, etc.).

Esto implica que las capacidades contributivas pueden no coincidir con las capacidades económicas. La capacidad contributiva es una forma de valorar la capacidad económica en función de los fines (sociales, políticos, técnicos) tenidos en cuenta por el legislador al fijar el impuesto.

A través del principio de capacidad contributiva se precisa en qué circunstancias la riqueza implica capacidad económica, es decir, aptitud para contribuir.

Si bien no existe una identidad absoluta entre la capacidad contributiva y la capacidad económica, no se puede prescindir completamente de esta última con la excusa de que el legislador persigue fines extra económicos o fiscales ⁽¹⁵⁾.

Es decir que, si bien la capacidad contributiva no se agota en la capacidad económica, a la hora de fijar el impuesto el legislador no puede prescindir del sustrato de la capacidad económica (la titularidad de medios económicos), ya que los presupuestos de hecho que son definidos como hechos imposables de los tributos deben ser indicio o manifestación de capacidad económica. No se podría gravar un hecho que de alguna manera no exteriorice cierta capacidad económica o riqueza del sujeto obligado al pago del impuesto) ⁽¹⁶⁾. El tributo sólo es concebible allí donde la riqueza existe (el tributo es una exacción o detracción de riqueza, por lo que esta última necesariamente debe existir) ⁽¹⁷⁾.

La igualdad no se basa en la igualdad de los contribuyentes en tanto personas, sino que reposa sobre la capacidad contributiva (a igual capacidad contributiva igual impuesto) ⁽¹⁸⁾. Es por esto que no se viola la igualdad cuando se crean categorías de contribuyentes, siempre que las mismas se funden en las distintas capacidades contributivas o no obedezcan a un criterio arbitrario o irrazonable.

La posibilidad de utilizar a los tributos como una herramienta de política económica ha sido reconocida expresamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ⁽¹⁹⁾, pero la cuestión radica en determinar si dicha facultad es discrecional o si por el contrario la misma debe ser ejercida dentro de ciertos límites más allá de los cuales se convierte en un acto inequitativo y por ende reprochable. El empleo extrafiscal de los tributos no es condenable por sí solo, pero lo que sí es censurable es la utilización arbitraria y abusiva de dicha herramienta.

Ahora bien, ¿puede afirmarse que el régimen de regularización previsto por la Ley no resulta violatorio del principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad que campean en materia tributaria?

¿Es justo y válido que ante idéntica capacidad contributiva el Estado Nacional cobre a un contribuyente una alícuota del 1% y a otro una del 35%?

¿La distinción entre una y otra alícuota es atribuible a una diferente valoración de la capacidad contributiva de cada contribuyente? ¿Persigue la Ley una finalidad extrafiscal o más bien obedece a una urgencia eminentemente recaudatoria y a la necesidad de recomponer la caja aún soslayando los criterios de igualdad más elementales?

¿La justicia tributaria debe ceder frente a una supuesta redistribución de la renta? ⁽²⁰⁾.

A responder estos interrogantes dedicaremos el siguiente capítulo de este trabajo.

V. Nuestra opinión

De acuerdo con nuestro criterio, la Ley lejos está de cumplir con los principios de capacidad contributiva e igualdad, ya que al fijar alícuotas sustancialmente inferiores para quienes se encuentran en mora en el cumplimiento de sus obligaciones respecto de quienes cancelaron las mismas en tiempo y forma, vulnera ostensiblemente dichos principios, privilegiando una finalidad meramente recaudatoria por sobre el parámetro de equidad más elemental, cual es exigir idéntico impuesto a quienes exhiben igual capacidad contributiva.

Quienes defiendan la validez del régimen de regularización probablemente esgriman en su defensa el hecho de que haya sido sancionado por el Congreso de la Nación y la circunstancia de que el Poder Legislativo puede ejercer su facultad tributaria con fines distintos a los meramente fiscales.

El hecho de que la Ley 26.476 haya sido aprobada por el Congreso Nacional no le confiere inmunidad (en todo caso dicha aprobación implica que se tenga por cumplido el principio de legalidad [\(21\)](#)) ni impide que se impugne su constitucionalidad, si la misma repugna las demás garantías de los contribuyentes.

Por otra parte, la enorme brecha que existe entre las citadas alícuotas no puede de ninguna manera ser justificada por la supuesta finalidad extrafiscal de los tributos especiales creados por la Ley 26.476 (una finalidad que ni siquiera ha sido invocada ni explicitada en los sus Considerandos), y creemos que el criterio con el cual se pretende avalar un trato diferenciado —frente a capacidades económicas idénticas— constituye una discriminación arbitraria y absurda, máxime cuando beneficia justamente a quienes omitieron cumplir con sus obligaciones tributarias.

Aun cuando la Ley declarara expresamente que su finalidad es extrafiscal, ello sólo no bastaría para eximirla de cuestionamientos, ya que el Poder Judicial se halla facultado para revisar la razonabilidad de dicho propósito [\(22\)](#). La extrafiscalidad de una norma no constituye una fórmula mágica que impide entablar cuestionamientos a su validez, y el Poder Judicial debe contar siempre con la posibilidad de revisar la razonabilidad de dichos objetivos [\(23\)](#).

Como hemos visto, la Ley permite "blanquear" fondos —sin límite alguno de monto— pagando únicamente el 1%, si dichos fondos son, por ejemplo, destinados a adquirir una vivienda nueva (art. 27 inciso (d)), o 8% si su titular opta por dejarlos depositados en un banco en el exterior (art. 27 inciso (a)).

¿Cuál es la finalidad extrafiscal de permitir que quien engañó al fisco deje sus fondos en el exterior pagando una alícuota sustancialmente inferior a la que se le aplica a quienes tienen sus fondos declarados en el país?

En este sentido, creemos que los beneficios concedidos por la Ley no se apoyan en una finalidad "extrafiscal", sino que por el contrario el principal fundamento de su dictado es precisamente una imperiosa necesidad fiscal de recaudar más a cualquier precio. El principio que inspiró el dictado de la Ley no reposa en una finalidad extrafiscal (como podría ser la de desalentar o fomentar determinada actividad, proteger el medio ambiente, penalizar al capital improductivo, etc.), sino que lo que le insufló vida es la desesperación por obtener fondos para cubrir el enorme gasto público generado estos últimos años.

Dado que los tributos creados por la Ley tienen una finalidad netamente fiscal, lo lógico sería que la capacidad contributiva fuera ponderada a la hora de fijar su alícuota, de manera tal de que la carga fiscal sea distribuida equitativamente entre todos los contribuyentes, sin generar beneficios discriminatorios o arbitrarios a favor de quienes no cumplieron con sus obligaciones, en desmedro de los que sí lo hicieron.

El principio de capacidad contributiva —conforme al cual cada persona debe contribuir al sostenimiento de los gastos estatales de acuerdo a su capacidad económica y su nivel de ingresos ponderada por el legislador al fijar el tributo— se resquebraja y desmorona frente a una Ley como la 26.476, en la que el Estado Nacional prescinde absolutamente de dicho análisis y discrecionalmente fija una alícuota irrisoria que ninguna relación tiene con la aptitud del contribuyente para sostener los gastos comunes.

¿Cómo se explica la Ley a una persona que durante ese mismo período fiscal (2007) tuvo ganancias declaradas por las cuales tributó hasta el 35% de las mismas? No es difícil imaginar que este último contribuyente haya tenido que pagar ganancias sin siquiera ser propietario de un departamento, mientras que una persona que evadió el pago de sus impuestos puede "regularizar" su situación simplemente pagando el 1% (hasta en 120 cuotas) de los fondos sustraídos al control del fisco, por el mero hecho de que va a destinar los mismos a adquirir un inmueble para lucrar con su renta.

Con regímenes como los instaurados por la Ley 26.476 no sólo se vulnera el principio de capacidad contributiva, sino que se pisotea la garantía de la igualdad, ya que mientras se reconoce un trato benévolo a los morosos y evasores, a otros contribuyentes —que paradójicamente se encuentran en regla en el cumplimiento de sus obligaciones— se los sobrecarga y abruma con alícuotas rayanas con la confiscatoriedad.

¿Es justo que a una persona se le exija una alícuota del 35% de sus ganancias mientras que a otra se le permita pagar sólo el 1% únicamente porque este último decidió adquirir una vivienda nueva o dejar un depósito constituido en un banco del exterior? Mientras que un contribuyente que se encuentra al día en el cumplimiento de sus obligaciones debe tolerar tasas que implican que un tercio de sus ganancias sean para el Estado Nacional (sin computar la presión tributaria correspondiente a otros impuestos ni la ejercida por otras

jurisdicciones como las provinciales y municipales) otra persona —para el mismo período fiscal y para el mismo impuesto— sólo debe pagar el 1%, ya que decidió acogerse al plan de regularización previsto en la Ley 26.476.

Paradójicamente, frente a una situación de emergencia y crisis que afecta la rentabilidad de un sector de la economía (agropecuaria) por la caída de los precios internacionales y la falta de lluvias registrada durante el año 2008, el Estado Nacional permanece impasible, limitándose a aprobar un diferimiento de impuestos (para lo cual quien pretenda acceder a dicho beneficio debe demostrar el daño ocasionado por el fenómeno meteorológico —que deberá ser de más del 50% de su capacidad de producción— y la proporción de ese daño respecto de su negocio) (24), mientras que reconoce todo tipo de dádivas a quienes se sustrajeron voluntariamente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

A través del Decreto PEN N° 33/2009 (25), el Estado Nacional difirió por el término de un año los vencimientos de las obligaciones fiscales de pago correspondientes al impuesto a las ganancias, bienes personales y ganancia mínima presunta, con fundamento en la situación de sequía verificada en algunas regiones del país, siempre que este fenómeno climático hubiere causado un "perjuicio concreto, cierto y verificable, no compensado a través de otros medios".

Es decir que frente a una circunstancia coyuntural que afecta severamente la capacidad contributiva de un sector de la economía, el Estado sólo reconoce un beneficio limitado (cual es el de permitir diferir o postergar el pago de ciertos impuestos, exigiendo la demostración de ciertos requisitos de difícil configuración), mientras que a otros contribuyentes que optaron por evadir sus impuestos se les permite regularizar su situación mediante el pago de una alícuota insignificante, concediéndoles hasta 10 años para pagar y ajustando dicha deuda por una tasa de interés simbólica.

El Estado Nacional diseña un régimen de regularización que prescinde de la capacidad contributiva de quienes se adhieren al mismo, reconociendo un beneficio amplio y flexible para una determinada categoría de contribuyentes —precisamente los que evadieron sus obligaciones tributarias— y simultáneamente implementa un diferimiento impositivo para otro sector de contribuyentes cuya capacidad contributiva sí se ve seriamente afectada por circunstancias exógenas, comportándose de manera más severa y rígida con quienes justamente más necesitan de la ayuda estatal.

VI. Conclusión

La Ley 26.476 no supera el estándar mínimo de constitucionalidad, sentando un peligroso antecedente que socava los cimientos básicos sobre los cuales se apoya la potestad tributaria estatal (capacidad contributiva e igualdad), a la vez que fomenta el desapego al cumplimiento de la ley, y desalienta a quienes cancelan sus impuestos en tiempo y forma.

Si bien no se discute que los tributos puedan ser utilizados como una herramienta de política económica y que no necesariamente tienen que tener un basamento exclusivamente fiscal, consideramos que la Ley sólo persigue incrementar la recaudación, no estando inspirada en fines extrafiscales, lo que implica que no pueda soslayarse a la capacidad contributiva como fundamento, parámetro y límite de la potestad tributaria.

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723).

(1) Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos ("AFIP") N° 2537, publicada en el Boletín Oficial el 02 de Febrero de 2009.

(2) LUQUI, Juan Carlos, "La obligación tributaria en el Derecho Argentino", en Revista de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas, núm. 41, año 41, serie 2ª, Buenos Aires, 1953, p. 16. Sin embargo, hay autores que se niegan a emplear esta expresión, sosteniendo que hacerlo implica retrotraerse a la relación de poder que vinculaba al fisco con el contribuyente, tal como la concebían los alemanes a principios del siglo XX. Afirman que la necesidad de contar con un estatuto provoca reminiscencias de una época feudal, en la que era necesario contar con un "estatuto" para limitar los poderes del rey o de los señores feudales.

(3) La interrelación entre los diferentes principios constitucionales ha sido enfatizada por Enrique BULIT GOÑI en los siguientes términos: "...las distintas garantías o principios constitucionales no constituyen compartimentos estancos, sino que más bien integran, confundiéndose o fundiéndose a veces en sus delimitaciones, un arsenal conceptual al que debe ajustar sus actos el Estado de Derecho en cualquiera de sus manifestaciones, en especial lo que atañe a la materia impositiva cuando actúa respecto de los particulares. Cada uno de estos principios se ensambla en relaciones de implicancia con los demás, y todos juntos se armonizan, entre sí y con otros principios, en lo que bien ha sido llamado el programa de la Constitución." "Las leyes tributarias retroactivas son inconstitucionales: capacidad contributiva, equidad y razonabilidad", La Información, t. LIX, pág. 907/913.

(4) No habría propiamente una exención, ni tampoco una hipótesis de no sujeción, sino que se trata de un

caso en el que varios impuestos se entienden cancelados mediante el pago de otro impuesto especial que reemplaza a aquéllos. Sobre las diferencias entre la exención y la no sujeción ver QUERALT, Juan Martín - LOZANO SERRANO, Carmelo - CASADO OLLERO, Gabriel - TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Séptima Edición revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 299 y sig.

(5) El artículo 27 de la Ley prevé que "El importe expresado en pesos de la moneda extranjera, divisas y demás bienes que se exterioricen, estará sujeto al impuesto especial que resulte de la aplicación de las siguientes alícuota...". Por su parte, el artículo 49 de la Resolución General de la AFIP establece que: "El importe del impuesto especial que resulte de la aplicación de las alícuotas fijadas...".

(6) GONZALEZ, Joaquín V., "Manual de la Constitución Argentina", La Ley, 2001, p. 70.

(7) CASÁS, José Osvaldo, "El principio de igualdad en el Estatuto del contribuyente", Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, N°3, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 75.

(8) En este sentido, nuestra Corte Suprema de Justicia ha sostenido que: "Cuando un impuesto se establece sobre cierta clase de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos." "Unanue, Ignacio y otro c. Municipalidad de la Capital s. devolución de pesos", Fallos 138:313. En este mismo sentido, también sostuvo que: "La igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes", "Méndez José María y otros v. Provincia de Córdoba", Fallos 187:586, y que: "Para juzgar si el impuesto territorial es o no violatorio de la igualdad que establece el art. 16 de la Const. Nacional debe tomarse en cuenta la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y a la magnitud de la riqueza tenida a la vista por el gravamen. La relación de éste con el inmueble queda, así, subordinada a los principios que rigen su relación con el contribuyente, uno de los cuales es que a igual capacidad tributaria con respecto a una misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes", "Ana Masotti de Busso y otros c. Provincia de Buenos Aires", Fallos 207:271.

(9) En este sentido, al analizar el contenido del principio de generalidad se ha sostenido que "no se trata de que todos deben pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta", VILLEGAS, Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 5ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 200.

(10) Fallos 207:271.

(11) CASÁS, José Osvaldo, op. cit. pág. 85.

(12) "Cámara Argentina de Supermercados s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado", 27 de Mayo de 2003, voto de José Osvaldo CASÁS.

(13) DOMÍNGUEZ, Matías Cortés, "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N°60 (1965), pág. 975 y sig.

(14) Para una ampliación sobre la evolución del principio de la capacidad contributiva recomendamos PALAO TABOADA, Carlos, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva".

(15) PALAO TABOADA, Carlos, op. cit. pág. 381 y ss.

(16) Nuestra Corte Suprema de Justicia ha resuelto que: "La existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen." Fallos 312:2467, "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c. Estado Nacional (DGI) s/repetición", 19/12/1989.

(17) CASADO OLLERO, Gabriel, "Función extrafiscal del impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto", en Serie de conferencias sobre Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994, pág. 67/85.

(18) Sin embargo, se ha sostenido (ver PALAO TABOADA, Carlos op. cit.) que el principio de capacidad contributiva no es una mera reafirmación del principio de igualdad, ya que mientras este último proclama una igualdad abstracta, este principio fija el criterio de equiparación (a igual capacidad contributiva igual carga tributaria), lo que le da autonomía y vida propia. Asimismo, la capacidad contributiva tiene un margen de aplicación autónomo, el que se pone de manifiesto, por ejemplo, en que el desconocimiento del mínimo no imponible o de las deducciones en el impuesto a las ganancias viola el principio de capacidad contributiva, sin que se altere la igualdad.

(19) Fallos 314:1293. En la causa "Luis López López y otro c. Provincia de Santiago del Estero", la CSJN

sostuvo que: "El poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento accesorio del principio constitucional que prevé atender el bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas." En este mismo sentido, el tribunal cimero continúa diciendo que: "Si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por medios distingos de la sola medida de su capacidad económica."

(20) "Frente a interrogantes similares SÁINZ DE BUJANDA no duda en afirmar que "jamás la injusticia puede servir a la justicia" y que "la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atractivos que sean". "Teoría jurídica de la exención tributaria", en "Hacienda y Derecho", III, págs. 420 y sig.

(21) En rigor de verdad la Ley 26.476 también contiene violaciones al principio de legalidad, ya que su artículo 47 faculta al Poder Ejecutivo Nacional a prorrogar por decreto los plazos previstos para adherir al régimen de regularización. Por su parte la Resolución General de la AFIP N°2537 también vulnera el principio de legalidad, ya que extiende los beneficios previstos en la Ley a destinos no previstos expresamente en esta última (arts. 52 y 53). En este sentido cabe remarcar que el principio de legalidad no se agota en exigir que el impuesto sea creado por ley, sino que todos los elementos de la obligación tributaria (incluyendo el tiempo y espacio en los que se aplicará la misma, el monto de la alícuotas y las exenciones) deben estar expresamente reflejados en la ley, no admitiéndose la delegación de estas cuestiones en el Poder Ejecutivo Nacional. Ver Corte Suprema de Justicia de la Nación, "Selcro S.A. c. Jefatura de Gabinete de Ministros", 21/10/2003.

(22) Sobre el principio de razonabilidad véase CIANCIARDO, Juan, "Máxima de razonabilidad y respeto de los derechos fundamentales", Persona y Derecho 41 (1999) 45-55 (Pamplona. España).

(23) El hecho de que el Congreso Nacional esté facultado (art. 75 inciso 18) a "otorgar concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo" no implica que pueda hacerlo de manera arbitraria o irrazonable, lo que se configura cuando otorga un beneficio exorbitante precisamente a quienes se encuentran en una situación irregular. La Corte Suprema de Justicia de la Nación no ha dudado en restringir las facultades de conceder beneficios al amparo de la "cláusula del progreso" al sostener que: "Si bien los beneficios tributarios tienen fundamento en la Constitución Nacional, art. 67, inc. 16 (Cláusula de progreso), el mismo texto del inciso aludido, los califica como "privilegios", desde que los mismos importan alterar la generalidad con que deben ser aplicados los gravámenes, para conjugarlos con el art. 16 de nuestra Ley Fundamental, en el sentido de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley, y no a una parte de ellas", causa "Maderas Martini", Fallos 307:1083.

(24) Artículo 3° inciso (c) de la Resolución Conjunta de la AFIP y la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario N° 2540/2009 y 650/2009, publicada en el Boletín Oficial el 30 de Enero de 2009.

(25) Publicado en el Boletín Oficial el 27 de Enero de 2009.