

**Pedro Brígido Navas Amparo**

## **JURIDICIDAD DE LA IMPOSICIÓN A LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS DESDE LA RACIONALIDAD TRIBUTARIA LATINOAMERICANA**

*Pedro Brígido Navas Amparo*

Economista y Abogado. Especialista en Derecho Tributario. Universidad de Carabobo, Universidad Arturo Michelena y Universidad Santa María. Profesor Asociado UC. Doctorando en Ciencia Económicas y Sociales. Miembro de la Comisión Coordinadora de la Especialidad en Gerencia Tributaria. Post Grado FACES.UC. Representante Profesor Consejo de Escuela FACES. UC

**Resumen:** El presente artículo es el resultado de un estudio documental fundamentado en un análisis interpretativo, crítico y reflexivo de algunas posiciones teóricas sobre la discrecionalidad tributaria y de la imposición a las actividades ilícitas que registra la doctrina tributaria latinoamericana. El objetivo fue argumentar la legalidad, pensada, no atendida por la doctrina de esta imposición atípica, cuya regulación implícita, creemos, fue codificada en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967). Se trata de una “juridicidad administrativa” que subsana, en nuestro criterio, la antinomia presente en el derecho tributario material o sustantivo cuando se pretende ejercer el gravamen sobre actividades ilícitas en países latinoamericanos que asumieron la racionalidad tributaria prevista en el artículo 20 del modelo codificador.

**Palabras claves:** discrecionalidad, actividad ilícita, juridicidad administrativa, antinomia.

## **LEGALITY OF THE TAXATION OF ILLICIT ACTIVITIES FROM LATIN AMERICAN TAX RATIONALITY**

**Abstract:** This article is the result of a documentary study based on an interpretive, critical and reflective analysis of some theoretical positions on tax discretion and the taxation of illicit activities recorded in Latin American tax doctrine. The objective was to argue the legality, not addressed by the doctrine, of this atypical taxation whose implicit regulation we believe, was codified in article 20 of the Model Tax Code for Latin America (OEA/BID-1967). It is an administrative legality that overcomes, in our opinion, the antinomy between material or substantive tax law when it is intended to levy illicit activities in Latin American countries that assumed the tax rationality provided for in article 20 of the codifying model.

**Keywords:** discretion, illicit activity, administrative legality, antinomy.

## **INTRODUCCIÓN**

La doctrina del Derecho Tributario latinoamericano en opinión del tributarista argentino Jarach (1993) se encuentra “dividida entre dos enfoques” que contrastan y generan “consecuencias en la concepción del derecho tributario”. De acuerdo con el primer enfoque, el Derecho Tributario “supone la existencia de una rama de la administración pública”<sup>1</sup> que asume como elemento medular “la actividad del Estado tendiente a la recaudación del tributo”, se concibe así, el derecho tributario en “una especie de guía jurídica de la administración”; que actúa “a veces” en forma de “policía tributaria” en la persecución y captura del tributo. En el segundo enfoque, el Derecho Tributario se concibe como un “fenómeno de la vida social”, en el que, se aprecia el tributo de manera “sustancial”, como “un recurso que el Estado obtiene mediante el poder coercitivo de la ley tributaria. Expresión del poder legislativo y norma jurídica que define exhaustivamente los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión del Estado y de la obligación correlativa del contribuyente”. (pp. 363, 364)

Estos “dos enfoques en la concepción del derecho tributario”, en palabras del jurista Jarach (1993) revelan el “contraste” entre la noción del derecho tributario desde la perspectiva del derecho administrativo; y la concepción sustantiva y dogmática del derecho tributario como disciplina científica. El autor asume en este punto una posición crítica con respecto al primer enfoque, cuando señala, “la confusión y los errores” en que incurren los legisladores en materia tributaria, al “formular muchas normas jurídicas como facultades concedidas a la administración tributaria”. Y no se legislan objetivamente las posibles “consecuencias jurídicas de determinadas situaciones de hechos”. Esta “formulación”, según los dichos del jurista, son “equivocadas” e inducen a un “extremo” en la conducta de “funcionarios competentes cuando interpretan dichas facultades como libradas a su criterio

---

<sup>1</sup> Resulta importante hacer referencia al origen de lo que Jarach llamó, “rama supuesta de la administración pública”. En nuestro criterio, lo encontramos en las llamadas “administraciones especiales” en las que se encuentra la administración fiscal, o “administración tributaria”, intuida la primera, en el pensamiento del “padre de la Ciencia de la Administración Pública, Charles Jean Bonnin” *Vid.*, en Guerrero Orozco, O., Principios de Administración Pública. Compilación y Estudio Introductorio. Fondo de Cultura Económica. México. 2004, Reimpresión 2010, pp.203 y 204.

discrecional y pretendan no solamente ejercerlas según su arbitrio, sino también sustraerlas al control jurisdiccional”. (p.364)

En otras palabras, podríamos decir, el catedrático Jarach nos ilustra dos formas de concebirse el derecho tributario latinoamericano. Una primera concepción cuyo enfoque teleológico consideramos, es financista<sup>2</sup>, porque del derecho tributario lo que procura son recursos financieros para un Estado que debe satisfacer necesidades públicas<sup>3</sup>. Por tanto, lo que importa, es la persecución y captura del impuesto, sin reparar en la validez e invalidez del hecho o acto que lo genera ni en su naturaleza o efectos que pudiera tener en otras ramas del derecho<sup>4</sup>. Bajo este enfoque el derecho tributario, no es más que, una “guía” para la administración fiscal, pensada y admitida como una “especie de máquina recaudadora de tributos”, que “magnífica su actuación” en la persecución y captura del impuesto mediante amplias potestades tributarias, que si bien, debe hacerlo mediante actos reglados<sup>5</sup>, esto no

---

<sup>2</sup> La tesis teleológica financista del primer enfoque del derecho tributario latinoamericano, la fundamentamos en lo que la doctrina ha señalado. Jarach dijo: el impuesto, tienen una “naturaleza objetiva de ser un recurso financiero del Estado que procura los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades”. Jarach, D., *El Hecho Imponible*. Tercera Edición. Editorial Abeledo- Perrot. Argentina. 1982, p.9. Héctor Villegas, expresa: “Para alguna doctrina el derecho tributario tiene un fin propio consistente en el hecho de asegurar al Estado los recursos que, provenientes del patrimonio de los habitantes, le son necesarios para cumplir con sus funciones,” que los es, “satisfacer las necesidades de la población respetando sus derechos esenciales” Villegas, H., *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Tomo único. Séptima Edición. Ediciones Depalma. 2001, pp. 147 y 148. El catedrático brasileño, Heleno Torres, afirma que en las “intensificación de las relaciones sociales que exigieron al legislador perfeccionar las hipótesis normativa de reglas tributarias para formar obligaciones tributarias, la interpretación económica usada como panacea para combatir practicas elusivas, infiltró en la administración tributaria, el deseo solo de atender los requisitos de eficiencia y practicidad en la recaudación tributaria”. Torres Heleno. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Marcial Pons. Buenos Aires, 2007 p. 13.

<sup>3</sup> Para Dino Jarach, el concepto de necesidades públicas, “es coetáneo y consustancial con la misma existencia del Estado y su desenvolvimiento histórico (...) proviene de los fines que el Estado persigue de acuerdo con las decisiones de quienes representan las fuerzas políticas dominantes.” Las necesidades públicas “son aquellas que el Estado como organización humana siente como consecuencia de su existencia y mantenimiento y de los fines que persigue” (...) “son tales porque el Estado las asume como propias y no son asumidas por el Estado por ser públicas.” Jarach, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo. 2ª reimpresión. Argentina, 1993 pp. 41,42 y 48.

<sup>4</sup> *Vid.*, Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) Artículo 20, p.25.

<sup>5</sup> Diríamos que, los actos reglados, llamados también “vinculados y obligatorios,” son aquellos en que “el funcionario no puede ejecutarlos sino con sujeción estricta a la ley, so pena de incurrir en incompetencia, exceso de poder o genéricamente, en ilegalidad o violación de la ley”. *Vid.* Sentencia de la Antigua Corte Federal de 17 de julio de 1953 en Gaceta Forense, 2ª etapa, N° 1, Caracas 1953, p. 151.

**Pedro Brígido Navas Amparo**

quita, que también podrá hacerlo a través de actos discrecionales<sup>6</sup>, con consecuencias inmediatas en la disciplina.

Contrapuesta con esta primera concepción, esta la segunda, cuyo enfoque teleológico personifica la concepción sustantiva del derecho tributario latinoamericano<sup>7</sup> y que solo aspira al cumplimiento de la “voluntad de la ley tributaria.” Bajo este enfoque, el impuesto que pretenda perseguir y capturar el Estado, deberá hacerlo conforme a lo previsto en la norma tributaria. En tal sentido, los actos tributarios producidos por esta concepción del derecho tributario, serán siempre reglados o vinculados, lo cual indica, que no admite actos discrecionales, ni en el campo material o sustantivo como en el formal o administrativo<sup>8</sup>.

Sin embargo, este segundo enfoque del derecho tributario latinoamericano, nos induce a pensar en una posibilidad, según la cual, la tesis teleológica financista del primer enfoque, pudo en algún momento haberse “filtrado” en una norma sustantiva para perseguir y capturar un impuesto, por actos no reglados, sino a través de actos discrecionales. Apuntamos hacia una racionalidad legislativa codificada en el artículo 20 del emblemático y orientador Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967)<sup>9</sup> en la que, intuimos, quedó regulada de manera implícita, la imposición a “los enriquecimientos

---

<sup>6</sup> los actos discrecionales, “son aquellos en los cuales la administración no está sometida al cumplimiento de normas especiales en cuanto a la oportunidad de obrar, sin que ello quiera decir que se obra al arbitrio, eludiendo toda regla de derecho, pues la autoridad administrativa debe observar siempre los preceptos legales sobre formalidades del acto.” *Vid., ibidem*

<sup>7</sup> Para Dino Jarach, la concepción sustantiva del derecho tributario, es aquella en la que “el tributo es un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder de imperio. En los Estados modernos de derecho, el poder coercitivo estatal se ejerce a través de la ley, como expresión del poder legislativo y como norma jurídica que define exhaustivamente los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión del Estado y de la obligación correlativa del contribuyente.” Jarach, D., *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo. 2ª reimpresión. Argentina, 1993, p.364

<sup>8</sup> *Vid., Jarach, D. 1982 op. cit., p.33. Villegas H. 2001, op. cit., p.332. Valdés Costa, R., Curso de Derecho Tributario, Segunda Edición. Editorial Temis. Bogotá, 1996, p. 357.*

<sup>9</sup> El Modelo de Código Tributario para América Latina fue preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Organización de Estados Americanos. Washington, D.C. 1967. En las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se analizó, declarándose un instrumento de alto valor científico a los fines de complementar la codificación en forma sistemática y ordenada de los principios generales del derecho tributario. Para mayor abundamiento, ver Carlos Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*, volumen I. Quinta Edición Ediciones Depalma. 1993, p.61

**Pedro Brígido Navas Amparo**

derivados de actividades ilícitas,”<sup>10</sup> inducida por el enfoque teleológico financista, denunciado por Jarach.

La forma jurídica que, creemos, se “filtró” la tesis teleológica financista en la racionalidad legislativa del artículo 20 del modelo señalado, se verifica en nuestro entender, en el momento en que, el codificador otorgó, lo que hemos llamado *inmunidad a la obligación tributaria*<sup>11</sup>, frente a todos los efectos que en otras ramas jurídicas pudieran tener los hechos o actos generadores de impuestos. Tal como lo reza, el aludido artículo:

**Artículo 20.** La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativa a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas<sup>12</sup>.

Por otra parte, y más recientemente, vale destacar, como asunto relacionado, esta forma jurídica de la racionalidad legislativa codificada en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) fue perfectamente recepcionada en el artículo 12 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT-2015) A decir:

**Artículo 12.** La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativa a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por

---

<sup>10</sup> Los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas, lo conceptualizamos, como los originados de “todo acto o hecho contrario al derecho objetivo, considerado éste en su totalidad, esto es, no en relación a una determinada norma de derecho sino al conjunto de la legislación”. Orgaz Alfredo. El Daño Resarcible Ed. Marcos Lerner, 1988., p. 9. Vale destacar, también incluyen el producto de “desviaciones, usos distintos no autorizado o extralimitaciones” que se haga de una actividad comercial, industrial o servicio no subsanables jurídicamente. Vid., Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.337 de fecha 16/12/ 2005, Artículo 3. Vid, también Navas, P., La Licitud Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela. Revista Tributum N° 9/23 Versión Digital 9-33. Universidad Católica del Táchira, p. 23.

<sup>11</sup> El silogismo que acuñamos de la *inmunidad de la obligación tributaria* se trata del asunto en el cual el derecho tributario no distingue entre la legalidad e ilegalidad de un hecho o acto susceptible de generar obligación tributaria.

<sup>12</sup> Vid., Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) p.25.

las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas<sup>13</sup>.

Por lo que, pudiéramos decir, también, la tesis teleológica financista de la primera concepción del derecho tributario aludida y sostenida por la *inmunidad de la obligación tributaria* sugerida, fue homologada en el artículo 12 del modelo CIAT-2015 referenciado. Ello en razón, de haberse seguido los lineamientos originales del modelo codificador latinoamericano del año 1967. Entonces, de acuerdo con la racionalidad tributaria codificada en los artículos 20 y 12 de los modelos señalados, parece lógico deducir, que en el caso de flujos financieros generados de actividades valoradas ilícitas por otra disciplina del Derecho, causan impuesto, debido a una indiferencia de la obligación tributaria ante los hechos o actos que la generan.

Por consiguiente, consideramos, cuando el codificador latinoamericano del año 1967, legisló la racionalidad tributaria del artículo 20, dejando entre líneas la posibilidad de gravar las actividades ilícitas, sin duda, creemos, lo hizo por razones teleológicas de financiar erogaciones del Estado<sup>14</sup>. Pero, quizás, no se percató de “las posibles consecuencias jurídicas de la situación de hecho”<sup>15</sup> que se revelaría como objeto de la exacción pretendida. Tratándose así, de una imposición atípica<sup>16</sup> a la luz del principio sustantivo de legalidad tributaria<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> *Vid.*, Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Panamá, mayo 2015, p. 43

<sup>14</sup> Según la primera concepción del derecho tributario latinoamericano, señalado por Jarach

<sup>15</sup> Son palabras de Dino Jarach en su crítica a las legislaciones tributarias orientadas por el enfoque teleológico financista que hemos señalado. *Vid.*, *op.cit.* 1993, p. 364.

<sup>16</sup> Decimos, “imposición atípica,” porque se trata de una exacción sobre actividades antijurídicas sin ley tributaria que las regule. Escapan al principio ontológico y sustantivo de reserva legal. Su pretensión es gravar flujos financieros ilícitos de “economías ilegales o negras” “reprimidas” por el derecho y la moral e irreversibles jurídicamente. *Vid.*, Estudio de las Economías Ilícitas en Venezuela, capítulo I *ONG* Transparencia Venezuela, p.10. Se incluye, aquella imposición que se ejerce sobre actividades no licenciadas, es decir, sin autorización legal no subsanable. Y que se diferencian de aquellas sujetas en virtud de una licitud presuntiva. *Vid.*, Pedro B. Navas A., La Licitud Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela / en Revista Tributum N° 9/ 2023. Universidad Católica del Táchira. Venezuela.

<sup>17</sup> Invocamos, el pensamiento de José Luis Pérez de Ayala, respecto al principio de reserva de ley en materia tributaria: “el principio de reserva de ley exige el monopolio de la ley como fuente directa primaria del derecho tributario. Este principio manda que ningún tributo podrá establecerse, sino por norma con rango de tal. (...) Cualquiera que sea la conclusión que se adopte respecto a una reserva relativa o absoluta, no cabe duda dicho

De este modo, la racionalidad legislativa tributaria aludida, nos podría estar informando que todo enriquecimiento derivado de actividades ilícitas, está sujeto a imposición, como lo estarían igualmente los devenidos de actividades lícitas. Ello, en razón de que, no hay distinción ni interés en cuanto a la licitud e ilicitud de los “hechos económicos”<sup>18</sup> que pudieran subyacer en ambos procesos de imposición. Suficientes para admitir una “capacidad contributiva” que haría posible la exacción.

Es nuestro, el criterio afirmar, que la tesis teleológica financista de la “primera concepción doctrinaria del derecho tributario latinoamericano,”<sup>19</sup> cuando propugna la “validez” de la imposición a las actividades ilícitas, solo por el “hecho económico,”<sup>20</sup> estaría haciendo nugatoria la “dimensión jurídica”<sup>21</sup> de esta imposición. Situación que la distingue

---

principio tiene implicaciones claras: supone la proclamación de que no puede existir lagunas en el ordenamiento legal constituido por el derecho escrito, es decir, no hay más impuesto (ni los existentes pueden exigirse sobre hechos, sujetos pasivos y cuantías) que los que resulten de la legislación tributaria positiva.” Pérez de Ayala, J. L., (s.f.) *Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad*, p. 272.

<sup>18</sup> En el derecho tributario, según Giuliani Fonrouge, “predomina el hecho económico y hace factible y válida la imposición a las actividades ilícitas o las inmorales”. *op. cit.*, p.464. Dino Jarach, por su parte expresa que “el tributo no atiende a la licitud o ilicitud de las actividades económicas- sociales, sino simplemente se adecua a la capacidad contributiva mediante la apreciación” Jarach D. *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2ª Edición Buenos Aires, 1969 pp. 285 y 286. Amílcar de Araujo Falcão, cuando razona sobre la imposición a las actividades ilícitas afirma “lo importante para el Estado, es el uso que haga de sus tributos y no la circunstancia de que considere ridícula o repugnante la fuente de que procede (...), tratando de afectar igualmente la capacidad económica del contribuyente, sin falsos preconceptos o ingenuos purritos de sentimentalismo ridículo en cuanto a la licitud de la actividad que constituya el hecho generador del tributo.” Falcão A., *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Editorial Depalma. 1964, p. 65.

<sup>19</sup> Ver supra n. 2

<sup>20</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge, afirma que el ius privatismo y la propia doctrina privada rechazan la imposición de actividades ilícitas o inmorales, cuestión que no parece igual cuando se trata del derecho tributario latinoamericano. “En este predomina el hecho económico y hace factible y válida la imposición de actividades ilícitas o inmorales.” Giuliani Fonrouge, C., *op. cit.*, p. 464

<sup>21</sup> En su teoría de la “construcción jurídica del impuesto” Sainz de Bujanda, F. señaló: “Mas esta construcción corre también el riesgo de sucumbir o de debilitarse bajo los embates de las corrientes científicas que sitúan preferentemente la imposición en el marco de las disciplinas económicas. ¿Es que por ventura podría tal vez replicarse no tiene el impuesto una realidad económica? ¡Sin duda la tiene! Lo que ocurre sencillamente es que, además, tiene una dimensión jurídica, y si ésta se pierde o se relega a un segundo plano, la esfera de la libertad económica del individuo, amparada por los ordenamientos jurídicos(...) corre el riesgo de transformarse en una pura ilusión” Sainz de Bujanda, F. *Estado de Derecho y Hacienda Pública*, s.f., p.208.

como contradictoria en el plano sustantivo del derecho tributario; y que parece haber sido eludida por la doctrina tributaria latinoamericana<sup>22</sup>.

Pero, esta tesis, también nos hace pensar, respecto del acto de la determinación tributaria<sup>23</sup> que pudiera ser ejercido sobre un enriquecimiento derivado de actividades ilícitas. En el caso de aceptarse de manera pacífica la “validez” propugnada por la doctrina, una duda aún persistiría ¿Cómo ejercer el acto de determinación tributaria?

¿Será reglado? o por defecto insubsanable ¿Será un acto discrecional? Si la doctrina versada y autorizada ha dicho: “la determinación tributaria es un acto reglado y no discrecional que se encuentra abarcado por el principio de legalidad tributaria y con el que, se reafirma en un caso concreto, la voluntad abstracta de la ley”<sup>24</sup>, entonces, el acto de determinación del

---

<sup>22</sup> Así lo dejó entrever Dino Jarach, cuando razona sobre el impuesto que grava la actividad de prostitución: “Es el ejemplo más grueso de un caso de esta naturaleza, de actividades al margen del derecho, apenas toleradas, pero por cierto no reconocidas como relaciones jurídicas que, sin embargo, están sometidas a gravamen”. Jarach, D. Curso Superior de Derecho Tributario, 2ª Edición. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969 pp. 283 y ss. En este sentido Giuliani Fonrouge, C., también expresa su preocupación: “No puede ocultarse que existen discrepancias en la doctrina, especialmente en cuanto a la naturaleza o carácter de la ilicitud.” *op. cit.*, p. 464

<sup>23</sup> Villegas, H., define la “determinación tributaria” como “el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeatur”). El catedrático afirma: “el rígido sometimiento de la potestad tributaria al principio de la legalidad, también se extiende a la determinación, el cual es un procedimiento íntegramente reglado, con abstención total de valoraciones discrecionales sobre conveniencia o utilidad a cerca del acto emanado. *op. cit.*, pp. 329, 331 y 332. Para Jarach, la determinación tributaria, es el acto por medio del cual culmina el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria. “Es un acto de la administración fiscal por medio del cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos”. *op. cit.*, pp.435 y 436. Siguiendo con Giuliani Fonrouge, la determinación de la obligación tributaria, es “una operación posterior a las circunstancias o presupuestos de hecho previstas en la ley de forma objetiva y general de cuya producción deriva la sujeción al tributo, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos.” *op. cit.*, p.491. Por último tenemos a Valdés Costa, para quien el acto de determinación “no crea el derecho, el que ya había nacido con el acaecimiento del hecho previsto en la ley, y tiene efectos jurídicos variables según cada legislación, declarando la existencia y cuantía hasta entonces en estado potencial o de inercia. Es un acto reglado y no discrecional, la administración solo tiene facultad de interpretar y aplicar la ley que impone una obligación.” *op. cit.*, pp.356 y 357

<sup>24</sup> *Vid.*, supra, n. 23, los dichos de Villegas, H.

quantum impositivo de actividades ilícitas, en nuestro entender, también configuraría una antinomia<sup>25</sup> en el campo del derecho tributario formal o administrativo latinoamericano<sup>26</sup>.

Llegados a este punto, se plantea la necesidad y pertinencia de realizar un estudio documental interpretativo, reflexivo y crítico de algunas posiciones teóricas que registra la doctrina tributaria latinoamericana del asunto de la discrecionalidad tributaria<sup>27</sup> y de la imposición a las actividades ilícitas. El objetivo es, argumentar una juridicidad<sup>28</sup> que legitime

<sup>25</sup> Cuando decimos “antinomia”, la razonamos de la siguiente manera: si en virtud del enfoque teleológico financista del derecho tributario de perseguir y capturar de forma frenética y perspicaz el impuesto, sin importar los efectos de los hechos o actos que lo generan, porque lo que interesa es obtener recursos para que el Estado financie sus erogaciones, entonces, lo importante de una actividad ilícita (al igual que la lícita) para ser objeto de imposición, es su contenido económico, aun cuando no cumpla con el principio de legalidad tributaria que de manera insoslayable exige el propio derecho tributario material o sustantivo latinoamericano, y que se extiende al procedimiento de determinación tributaria. Esta contradicción fue evidenciada por Dino Jarach, cuando razonó sobre el impuesto que grava la actividad de prostitución, como una de las actividades al margen del derecho, “no reconocidas como relaciones jurídicas” pero “sometidas a gravamen”. Jarach, D., *op.cit.*, 1969 Pp. 283 y ss. Giuliani Fonrouge, C., la expresa cuando afirma: “No puede ocultarse que existen discrepancias en la doctrina, especialmente en cuanto a la naturaleza o carácter de la ilicitud.” *op. cit.*, p. 464

<sup>26</sup> Al respecto Valdés Costa dijo: “el derecho tributario formal es un complemento normal y necesario para la correcta aplicación del derecho tributario material”. *op.cit.*, p. 355. Villegas H., dijo, el derecho tributario formal “es el complemento indispensable del derecho tributario material por cuanto contiene las normas que la administración fiscal utiliza para comprobar (“*accertare*”) si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y en su caso, cuál será el importe que por tal concepto le corresponderá percibir. *op.cit.*, p.325. El jurista Dino Jarach, afirmó: “Contrapuesto al Derecho Tributario Sustantivo o Material aunque ligado con él por razones teleológicas, se encuentra del *Derecho Tributario Formal o Administrativo* como conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos”. Jarach, D. *op. cit.*, 1993, p. 366.

<sup>27</sup> A pesar de que, el estudio está circunscrito a la doctrina tributaria latinoamericana, nos interesa analizar algunas posiciones emblemáticas de la doctrina tributaria española que permiten verificar el estado actual del asunto de la discrecionalidad tributaria, muy controvertido por cierto.

<sup>28</sup> Juridicidad, asumimos este término tomado del derecho administrativo para distinguirlo como un “supraprincipio que desborda o sobrepasa ampliamente la conformidad de las actuaciones administrativas con la ley”. Y que en nuestro criterio pudiera suplir eficazmente una inexistencia del “principio de legalidad tributaria”, en el caso de la imposición a los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas por aquello de hacerse nugatoria su dimensión jurídica, por prevalencia de la dimensión económica. El administrativista Hugo Caldera Delgado en relación a la “juridicidad administrativa”, nos dice: “Entre los principios generales de derecho, el de juridicidad administrativa ocupa un lugar preeminente.” “Más que un principio de derecho, constituye un supraprincipio, en atención a que es la fuente originaria de una variedad de series de principios de derecho público, los cuales, pese a su validez intrínseca, a su especificidad y cuasiautonomía, no son sino facetas de aquél.” Para el profesor de la Universidad de Chile, “todos los principios generales de derecho público se resumen en el supraprincipio de juridicidad,” el cual, según sus dichos, “ha sido erróneamente denominado de legalidad”. Al respecto vale también destacar lo afirmado por el profesor Hugo Caldera, cuando aclara la diferencia entre juridicidad y legitimidad: “Estos dos conceptos presentan una aparente identidad. Sin embargo, existen diferencias sustanciales entre ellos. La legitimidad se relaciona con el fundamento político que sirve de base a la autoridad llamada a ejercer la potestad pública”. Es decir, según sus dichos, será legítima la administración pública en cuanto sus autoridades sean nombradas de acuerdo a los procedimientos políticos y formales que establezca la constitución y las leyes. Pero para que las actuaciones de las autoridades

la imposición y determinación tributaria de enriquecimientos derivados de actividades ilícitas irreversibles, cuya regulación implícita, creemos, se encuentra en la racionalidad legislativa codificada en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) y artículo 12 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT-2015) respectivamente.

## **I. LA ACTIVIDAD DISCRECIONAL Y EL DERECHO TRIBUTARIO LATINOAMERICANO**

Hemos considerado iniciar el estudio con algunas consideraciones teóricas sobre la visión doctrinaria que se ha venido sosteniendo de la discrecionalidad en el derecho tributario. Por ello, nos interesan algunas posiciones emblemáticas de la doctrina tributaria española que permiten ver el “estado de la cuestión” que pudieran coadyuvar al logro del objetivo planteado. En este sentido de acuerdo con las palabras del catedrático de la Universidad de Barcelona, Rosemuj (s.f.), “la actividad discrecional de la Administración Tributaria, constituye uno de los temas más interesantes de la materia”. Ello se debe a “las resonancias que ha despertado” el tema en aspecto “sustanciales del derecho tributario”, fundamentalmente el que refiere al ámbito de “actuación del principio de legalidad”. Sin embargo para este autor, la discrecionalidad tributaria, “no ha recibido el tratamiento pormenorizado que merece por parte de la doctrina clásica” (p.41)

Estas mismas ideas, las encontramos en el pensamiento de Uriol Egido (2002) quien en un emblemático e interesante estudio de la discrecionalidad en la doctrina tributaria española, señala: “El estado de la cuestión entre nuestra doctrina es vacilante. Nos encontramos con posturas que niegan su existencia; otras reconocen la presencia de la misma; y finalmente existen autores que la admiten, dentro de ciertos límites, sin ningún tipo de problemas. No obstante, advertimos ya, son escasos los específicos estudios que sobre la discrecionalidad en el derecho tributaria se han producido” (pp.42 y 43)

---

administrativas sean “válidas” se requerirá que las mismas sean conforme a las competencias y atribuciones comprendidas en el principio de juridicidad. *Vid.*, Caldera, H. Juridicidad, Legitimidad y Principios Generales de Derecho. *Revista de Derecho Público*.1992, pp. 127, 129 y 130.

**Pedro Brígido Navas Amparo**

No obstante para la profesora Uriol Egido, la potestad de discrecionalidad administrativa está siempre limitada en un “doble sentido”. Primero, por la ley tributaria que regula los elementos esenciales del tributo en cuyo contexto “no cabe discrecionalidad” porque se trata de la vigencia y aplicación de la propia voluntad de la ley. Segundo, por la vía de “la naturaleza de la propia potestad”, es decir, partiendo de la premisa de que “toda potestad es siempre una potestad limitada porque viene atribuida por una norma del Derecho Positivo, entonces no es una facultad absoluta y como tal, puede ser controlada por los tribunales”. (p.49)

En este hilo de ideas, el jurista Ramallo Massanet (1995), señala que la discrecionalidad “en muchos casos”, para quienes la admiten en el derecho tributario, se constituye en un “fenómeno de la misma ley tributaria, cuando no es plena o completa”. En esta situación, se “dejan zonas discrecionales y no regladas”, se apelan al establecimiento de “conceptos jurídicos indeterminados o normas en blanco”, los cuales pueden ser “llenados con distintos contenidos”. Se trata de un hecho, en la que, la propia ley tributaria, “nos coloca ante supuestos de hechos o elementos del hecho imponible inciertos”, cuyas pruebas de concreción pudieran ser también contradictorias” (p. 79)

Por otro lado, para quienes piensan en una ausencia de discrecionalidad en el derecho tributario sustantivo; y siguiendo con la referencia doctrinaria española, se tiene a Calvo Ortega (1970) quien afirma que tal ausencia estriba en dos “causas fundamentales”: Se trata la primera en una “presión normativa o de principios sobre la producción jurídica” y en segundo lugar debido a la “inexistencia en la normativa financiera” concretamente en el campo del derecho tributario de “conceptos jurídicos indeterminados”. Para este autor, el principio de reserva de ley “limita la discrecionalidad” porque primero, “supone un límite cuando, exige que sea la ley, la que fije los elementos esenciales del tributo” y segundo, porque el principio de reserva legal, también presupone la “inexistencia de situaciones atípicas en la realidad concreta que regula”. En este sentido, el autor en cita, establece que, “en el derecho tributario se da una propensión a la tipicidad que no puede ser predicada de otras actividades administrativas” (pp. 144 y 147)

**Pedro Brígido Navas Amparo**

Frente a este razonamiento de precisión o tipicidad que debe darse en el derecho tributario, tenemos el razonamiento del jurista Endicott (2001) para quien “el derecho es necesariamente vago” y en consecuencia “la precisión no es necesariamente deseable”. Este autor expresa, que si bien es cierto, “la precisión ofrece ciertos beneficios que normalmente están asociados al imperio de la ley” por cuanto “reduce la duda y el desacuerdo”, también es cierto que, “debido a estos beneficios del imperio de la ley, la precisión va a restringir la discrecionalidad de los funcionarios en la aplicación del Derecho”. Es decir, “la precisión de límites disminuye la capacidad del Derecho para dar efecto a los fines que persigue”. Sin embargo el jurista citado, no rechaza “los beneficios de las precisiones asociadas al imperio de la ley”, las considera “genuinas”, salvo que, “conllevan un precio que puede ser o no ser excesivo, razón por la cual la precisión no es generalmente un objetivo de la legislación” (pp. 180-182)

Ahora bien, en este contexto la doctrina tributaria latinoamericana contiene algunos registros a cerca de la discrecionalidad en el derecho tributario material o sustantivo, que se caracterizan por una firmeza en cuanto al rechazo o no admisión del instituto en cuestión. Al respecto tenemos que el catedrático Jarach (1993), quien inspirado en una cita del administrativista italiano, Cino Vittta y adaptándola magistralmente al razonamiento tributario, expresó:

La administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente cuando, en cuales casos y en cual medida ella puede recaudar un tributo sobre la riqueza privada; por ello, la autoridad fiscal actúa con la finalidad de aplicar las leyes impositivas y erraría quien creyese que aquella está intuida para hallar dinero para el Fisco, conformándose a los preceptos que las leyes han establecido han respecto. (p.364)

Igualmente Jarach (1982) en su obra *El Hecho Imponible*, cuando teoriza sobre el derecho tributario sustantivo frente al derecho administrativo, señaló lo siguiente:

Precisamente porque la actividad de la administración tributaria es absolutamente reglada, en ella el acto de voluntad en que se concreta la determinación del hecho imponible y del tributo frente a los contribuyentes o responsables es secundaria frente a la actividad lógica de juicio, con que

se determina si en el caso concreto se ha verificado para los sujetos el hecho previsto en la ley, esto es, con que se establece la existencia de una concreta voluntad de ley. La actividad que se acostumbra llamar administrativa en que la determinación consiste es prevalecientemente actividad de juicio y la voluntad de la administración no es sino la reafirmación de la voluntad de la ley. (p. 33)

El tributarista uruguayo Valdés Costa (1996) quien comulga con la posición doctrinaria de Jarach, en una oportunidad señaló: “La administración solo tiene facultades de interpretar y aplicar la ley que impone una obligación. Por lo tanto es siempre impugnabile por el interesado”. (p.357).

Otro referente doctrinario del asunto de la discrecionalidad en el derecho tributario sustantivo latinoamericano, se tiene en García Belsunce (1994) quien haciendo un razonamiento sobre su *teoría de la delegación legislativa en materia tributaria*, nos recuerda “un artículo publicado en el Diario la Prensa el día 02 de junio de 1959” en el que hizo una sustancial advertencia que toca en nuestro criterio, la ratio essendi del derecho tributario material o sustantivo latinoamericano<sup>29</sup>. A decir:

Invocando razones de mayor agilidad del sistema tributario y de mejor y más rápida adecuación de la acción administrativa a las necesidades en el campo económico y financiero, se ha ido paulatinamente subestimando el principio de legalidad tributaria para otorgar al poder administrador facultades normativas dentro del ejercicio del poder fiscal. Pareciera que la rigidez de las normas (...) va ofreciendo con el transcurso del tiempo, la inmutabilidad y permanencia consiguiente de las mismas (...) y la creencia de que el poder administrador, por sus condiciones naturales de funcionamiento y administración, es quien está en las mejores condiciones de apreciar las necesidades financieras del Estado, son todas circunstancias que van influyendo en lo que hemos dado en llamar crisis del principio de legalidad tributaria, frente al auge de las facultades discrecionales de la administración en la materia. (...) (Pp. 4 y 5)

---

<sup>29</sup> Cuando decimos ratio essendi del derecho tributario sustantivo o material, invocamos la razón de ser (ontológica) de la disciplina, es decir, hacemos referencia a su autonomía dogmática que le otorga autonomía “didáctica y funcional” más no científica e independiente. Ver Villegas H., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo único. Séptima Edición, 2001, p. 146.

**Pedro Brígido Navas Amparo**

Por otra parte, el jurista Villegas (2001) cuando razona sobre “la relación del derecho tributario con los conceptos e instituciones del derecho privado”, deja entrever una idea a través de la cual advierte sobre la posibilidad en que la discrecionalidad tributaria pudiera también constituirse, como “fenómeno de la misma ley tributaria”, cuando dicha ley, “no es completa o carece de plenitud.”<sup>30</sup>. En este sentido, afirma:

(...) Si la ley tributaria cree insuficiente una solución de derecho privado, debe alterarla normativamente, pero de lo contrario debe aplicarla tal cual es, sin creación artificial de argumentos o de supuestas "pautas interpretativas". De no ser así, queda abierta la puerta a interpretaciones "abiertas" que quitan firmeza al derecho y provocan una peligrosa inseguridad (p.152)

Siguiendo con el autor Villegas (2001) diríamos que, en relación con el tema de la “determinación de la obligación tributaria,” ha sido muy enfático en rechazar algún tipo de discrecionalidad en razón de que, según sus dichos, la “determinación es un procedimiento íntegramente reglado y no discrecional dado que su desenvolvimiento no depende de ponderaciones de oportunidad o conveniencia”. Para el tributarista, la regulación de la determinación de la obligación tributaria, “no da opción o libertad de elección entre varios resultados posibles”, sino que por el contrario, “se requiere una solución única, que incluso puede ser objeto de control jurisdiccional”. (p.332)

Aparte de los enfoques de no admisión de la discrecionalidad tributaria que propugna la doctrina que pudiéramos llamar “clásica latinoamericana”, destaca una posición más reciente “reduccionista”<sup>31</sup> que se estaría aceptando, y que tendría su respaldo fuerte en el jurista Giuliani Fonrouge (1993) cuando afirma: “La doctrina rechaza la idea del proceder discrecional de la administración, admitiendo únicamente cierto margen de error, y en algunas situaciones un margen de discrecionalidad no de arbitrariedad.” (p.510).

---

<sup>30</sup> Criterio de Ramallo Massanet, cuando afirma, “es la misma ley la que, al no ser plena (...) deja zonas discretionales y no regladas, (...)”. *Crónica Tributaria*, N° 76, 1995, p.79. Criterios que contrastan con el de Cesar García Novoa para quien “el ordenamiento tributario ni tiene ni puede tener pretensión alguna de plenitud, debiendo renunciar a un alto grado de concreción”. García Novoa, C. *Discrecionalidad en Materia Tributaria*. Universidad de Santiago de Compostela- España, p.64

<sup>31</sup> *Vid.*, Rosembuj, T. *op.cit.*, p.41

**Pedro Brígido Navas Amparo**

De seguida, referimos una reflexión crítica del investigador Wahn Werner Raphael (s.f.) del Centro de Estudio Tributarios de la Universidad de Chile, quien advierte de “las interpretaciones que amenazan al derecho tributario”. En un estudio realizado sobre las distintas metodologías que ha sido objeto la interpretación del derecho tributario, el autor destaca la “interpretación extensiva”, que considera ser, un método “grave que amenaza al derecho tributario” porque según sus dichos, “el interprete quedaría en absoluta libertad para decidir ir más allá de la ley”, incluso “hasta donde esta no ha llegado, con la única vaga excusa de estar frente a una norma oscura, difusa o defectuosa.” Este razonamiento del investigador citado, supone la no admisión de actos discrecionales en la persecución y captura del tributo, aun cuando la ley tributaria se torne “oscura, difusa o defectuosa”. Por tanto, afirma el autor, que el “funcionalismo, la finalidad o la razón que deba llenar el tributo como recurso no puede justificar, en aras de su realización, la aplicación de la norma a supuestos de hechos no previstos en la misma”. Hacerlo equivaldría a una “modificación del concepto de hecho imponible,” (pp. 177,178)

En resumidas ideas, pudiéramos decir, el “estado de la cuestión” de la discrecionalidad en el derecho tributario latinoamericano<sup>32</sup> de acuerdo con los “dimes y diretes” doctrinarios, se desenvuelve entre posiciones teóricas fuertes que la rechazan tanto en el ámbito sustantivo como en el formal o administrativo en razón a la primacía de “la voluntad de la ley tributaria;” y porque “toda potestad discrecional será siempre una potestad limitada” debido a que “es atribuida por alguna norma del derecho positivo” del país de cual se trate. A estas posiciones de rechazo, se unen quienes creen que la ausencia de la discrecionalidad en el derecho tributario, es el resultado de la “presión de principios jurídicos,” verbigracia, el “principio de legalidad o reserva legal.”

Por otra parte, hay quienes admiten la discrecionalidad tributaria, ya sea de forma “reducida”, o porque se trata de un “fenómeno de la propia ley tributaria” cuando “no es

---

<sup>32</sup> El catedrático Héctor Villegas, define la “discrecionalidad tributaria como “un campo de acción abierto a soluciones diferentes pero legítimas. Soluciones que deben ser elegidas conforme a valoraciones de oportunidad o conveniencia, según los objetivos deseados. Esto es, la facultad de opción entre diversas conductas posibles tanto fáctica como jurídicamente (...) dentro del amplio margen de apreciación del aplicador legal, cualquiera de sus decisiones será válida en tanto no implique desviación o abuso de poder.” Villegas, H., *op. cit.* p.332

**Pedro Brígido Navas Amparo**

plena o completa” dejando “zonas abiertas a la discrecionalidad”. Estas posiciones de admisión, consideramos, también pudieran constituir una afrenta para aquellas ideas que advierten y denuncian “el peligro que acecha al derecho tributario sustantivo” como por ejemplo una “interpretación extensiva” que podría ocasionar una “crisis del principio de la legalidad tributaria.”<sup>33</sup> Ante este desconcierto teórico de la discrecionalidad tributaria en la doctrina latinoamericana, se presenta la problemática de la imposición atípica que hemos señalado; y que se personifica en una sujeción de actividades ilícitas irreversibles jurídicamente.<sup>34</sup> Y respecto de lo cual, consideramos, la doctrina no apreció el acto o el procedimiento mediante el cual se haría efectiva esta variedad de imposición, extraña para el derecho tributario sustantivo latinoamericano.

Siendo así, pensamos, es un desacierto para la doctrina tributaria latinoamericana, admitir y desear una imposición de la que “nada dice” de su legalidad y del acto de determinación del referido impuesto. Si los procesos impositivos de una actividad lícita e ilícita, se asimilan por su contenido económico, jamás y nunca podrán igualarse en virtud del acto que los impone y determina. Si el acto reglado o vinculado de una imposición y determinación tributaria, solo es posible en base a una ley tributaria preexistente que lo regule, entonces, la antinomia que denunciamos, hace imposible que un enriquecimiento derivado de una actividad ilícita pueda ser objeto de aprehensión por medio de un acto reglado o vinculado.

Por ende, no queda otra alternativa que asumir la premisa de que, la imposición a las actividades ilícitas, en la que, el derecho tributario material o sustantivo latinoamericano,

---

<sup>33</sup> Horacio A. García Belsunce, señala, que las administraciones fiscales contemporáneas en América Latina han venido aumentando su intervencionismo, (...) lo que ha implicado un aumento de sus facultades discrecionales y una subestimación del principio de legalidad tributaria, al punto que hemos llegado a denominar “la crisis del principio de legalidad.” García B. Horacio A., La Delegación Legislativa. En Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1994, Pp. 4,5. Giuliani Fonrouge, también lo dijo: “es indudable que hay una crisis general del principio, y una prueba de ello está en el desvío de poder de tributar, en forma directa o por medios indirectos mediante la delegación de facultades en el poder ejecutivo (...) *op. cit.*, p.335

<sup>34</sup> Decimos, actividades ilícitas irreversibles jurídicamente, porque se trata de actividades que por causa de su naturaleza, carácter o finalidad, no admiten subsanación formal o legal alguna, por ser apreciadas como delitos, otras como ilegítimas e ilegales por otra(s) disciplina(s) del Derecho distinta (s) al derecho penal.

**Pedro Brígido Navas Amparo**

no admite una “relación jurídica,” y repudia todo intento de discrecionalidad, solo sería posible mediante actos discrecionales cuya juridicidad estaría fundada en una “legalidad superior administrativa,”<sup>35</sup> por defecto de legalidad tributaria. Se trataría de una discrecionalidad tributaria en el ámbito de las teorías “reduccionistas” aceptadas por la doctrina y en la fase<sup>36</sup> claramente diferenciada correspondiente al derecho tributario formal o administrativo.<sup>37</sup> Y en la que, se consideran los “aspectos dinámicos y formales” de la tributación, como lo es, el acto de la determinación tributaria.

## **II. DE LA JURIDICIDAD TRIBUTARIA DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS**

La inmunidad de la obligación tributaria que hemos acuñado y que se estableció, en nuestro criterio, primitivamente en la racionalidad legislativa del artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) y homologada más recientemente en el artículo 12 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT-2015), alegamos, hizo indiferente a la obligación tributaria frente a todo efecto legal o ilícito que se pudiera generar del “hecho económico” susceptible de imposición en virtud de la hipótesis jurídica de una ley tributaria. Pues bien, si se trata de una actividad ilícita, la indemnidad de la obligación tributaria y el criterio doctrinario, solo exige la verificación en el acaecimiento, de la existencia objetiva de un “contenido económico” para que sea válida la imposición. Es decir, nada cambia, es como si se tratara de una imposición a una actividad lícita o apegada a derecho. Pero, a diferencia de una y otra, la obligación tributaria que pudiera haber nacido de una actividad ilícita, debido a su carencia de legalidad tributaria, no podría ser posible su determinación en el contexto del propio derecho tributario. Pues, como hemos dicho, se trata de una imposición atípica que configura antinomia en el ámbito del derecho tributario material y sustantivo; y que de admitirse la posición doctrinaria a cerca de la “prolongación del principio de legalidad

---

<sup>35</sup> *Vid.*, supra, n. 28

<sup>36</sup> Cuando decimos “fase”, lo hacemos a manera del análisis didáctico para distinguir dos fases, una que tiene como núcleo central el nacimiento de la obligación tributaria y otra correspondiente a los “aspectos funcionales y dinámicos” de la determinación tributaria. Valdés Costa *op.cit.*, p. 355.

<sup>37</sup> *Vid.*, supra n. 26

tributaria a la fase de la determinación,”<sup>38</sup> no hay duda, la determinación de una imposición a las actividades ilícitas, actualizarían también en el derecho tributario formal o administrativo, otra antinomia. Este asunto de las antinomias de la imposición a las actividades ilícitas, nos lleva a la idea de buscar su “dimensión jurídica”<sup>39</sup> para intentar suplir la ausencia de una legalidad aun no resuelta, en nuestro criterio, por la doctrina tributaria latinoamericana<sup>40</sup>.

Comenzamos por decir, la imposición a las actividades ilícitas, no fue apreciada explícitamente<sup>41</sup> por la comisión redactora<sup>42</sup> del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967). Ello a pesar, de haber sido justificada en el razonamiento motivador del artículo 20 que hiciera la ilustre comisión. A decir:

**Artículo 20.** Este artículo acoge el principio aceptado por la doctrina autonómica del derecho tributario. La obligación nace con la realización del hecho generador, sea cual fuere su naturaleza, sin interesar su validez ni sus efectos en otras ramas jurídicas, ni la calificación moral que merezca, los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas están sujetos a imposición; de lo contrario se consagraría desigualdades en perjuicio de las personas honestas que actúan dentro de la legalidad<sup>43</sup>

Esto nos llevó a intuir, que pudo haber quedada regulada de manera implícita en el artículo 20 del modelo e inspirada en la llamada “nueva doctrina del derecho tributario

---

<sup>38</sup> El catedrático Villegas, H., afirma: “el rígido sometimiento de la potestad tributaria al principio de la legalidad, también se extiende a la determinación, el cual es un procedimiento íntegramente reglado, con abstención total de valoraciones discrecionales sobre conveniencia o utilidad a cerca del acto emanado. *op. cit.*, pp. 329, 331 y 332

<sup>39</sup> *Vid.*, supra n. 21.

<sup>40</sup> En un registro teórico, el tributarista Giuliani Fonrouge, se preguntó lo siguiente: “¿Debe la ley gravar el resultado de operaciones que el Estado prohíbe o reprueba? ¿Es justo que el enriquecimiento con una actividad ilícita o inmoral resulte con mejor tratamiento fiscal que quien realiza actividades lícitas o morales? Luego dijo: “Tal es el dilema que se plantea en esta materia.” *Vid.*, *op.cit.*, p.464., *in fine*.

<sup>41</sup> En los 196 artículos que comprende el Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) distribuidos en cinco títulos, no existe ninguna norma codificada que tenga referencia con la categoría “actividades ilícitas”.

<sup>42</sup> La Comisión redactora del Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina (OEA/BID-1967), fue designada en fecha 10 de junio de 1964 por la Dirección Ejecutiva del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo (OEA/BID) y estuvo integrada por los juristas Carlos María Giuliani Fonrouge (Argentina) Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay)

<sup>43</sup> *Vid.*, Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967), p. 24

**Pedro Brígido Navas Amparo**

latinoamericano.”<sup>44</sup> Esta implícitud pudiera estar demostrando, la duda razonable que se pudo haber tenido, ante una imposición que no estaría bien argumentada ante la legalidad tributaria. Pues, la motivación de la “imposición de los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas”, nada dijo, del principio de legalidad tributaria, y se motivó con fundamento en el principio de igualdad tributaria<sup>45</sup>.

Esta apreciación que hacemos, también, nos induce a pensar, que “la imposición a los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas”, fue motivada y justificada doctrinariamente como un acto de justicia e igualdad<sup>46</sup> que se impuso por encima del principio de legalidad tributaria, como una forma de resarcir un agravio a quienes son objeto de imposiciones por causa de enriquecimientos devenidos de actividades lícitas<sup>47</sup>. Así parece haberlo demostrado los razonamientos de los catedráticos Dino Jarach y Araujo Falcão, en la oportunidad que les correspondió razonar sobre la posibilidad de que las actividades ilícitas pudieran ser o no objeto de imposición.

---

<sup>44</sup> Palabras de Dino Jarach, cuando señaló: “uno de los primeros puntos de vista sostenidos por la nueva doctrina, especialmente en materia de derecho tributario, ha sido el siguiente: que el carácter de las actividades sometidas a impuesto no depende de la validez o invalidez jurídica, a los efectos del derecho privado, ni de su licitud o ilicitud.” *op. cit.* 1993, p. 404.

<sup>45</sup> Sobre el principio de igualdad, Werner Wahn, dijo: “el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, quienes en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico (...) Wahn, P., Werner R., Interpretaciones que amenazan el Derecho Tributario. Universidad de Chile. Legislaciones Tributarias Aplicadas. (s.f.) p. 181. El Tribunal Supremo de Justicia Venezolano. Sala Politico-Administrativa y Tributaria en Sentencia N° 00436 de fecha 15/03/2007, dijo: El derecho a la igualdad, consagrado en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, opera en dos planos diferentes; por una parte, como igualdad ‘en’ la ley o como prohibición expresa al legislador de distinguir en forma irrazonable o arbitraria, tratando de manera distinta situaciones iguales, o creando sin fundamento fáctico un supuesto diferente. Por otra parte, como igualdad en la ‘aplicación’ de la ley, prohibiendo, bien sea a los órganos administrativos o a los judiciales, que ante supuestos de hechos iguales apliquen consecuencias jurídicas distintas (...)

<sup>46</sup> Así creemos, razonó la Comisión redactora cuando dijo: “(...) los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas están sujetos a imposición; de lo contrario se consagraría desigualdades en perjuicio de las personas honestas que actúan dentro de la legalidad”. *Vid.*, supra motivación del artículo 20 del modelo.

<sup>47</sup> Asumimos el concepto de “licitud” para decir que, los enriquecimientos devenidos de actividades lícitas, es el producto de las actividades económicas desarrolladas de “manera legal, permitidas social y moralmente.” “La licitud, es un concepto más amplio que el de la legalidad”. Ver Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio. Editorial Heliasta. Buenos Aires. Argentina., p.434.

Al respecto Jarach (1969) señaló que “la doctrina jurídica en materia tributaria” asumió una máxima del emperador Vespasiano<sup>48</sup>, quien en una oportunidad dijo: “*el dinero no huele*”. En base a esta máxima, el jurista expresó:

(...) se puede obtener de actividades limpias o sucias, porque el tributo no atiende a la licitud o ilicitud de las actividades económico-sociales, sino, simplemente, se adecúa a la capacidad contributiva a través de un criterio político de apreciación”. Si el criterio político es, por ejemplo, el de gravar el resultado económico de todas las actividades humanas, **resultaría contradictorio que las actividades ilícitas no pagasen tributos y se violarían otros principios constitucionales más importantes, como el principio de igualdad**. Los que cumplen con las leyes pagarían los impuestos, y los que las violan, o actúan al margen del derecho con actividades poco limpias, o simplemente toleradas, o delictuosas, estarían exentos. Los que viven del lenocinio, del robo sistemático y profesional y de otras actividades de la misma naturaleza, como también los que contravienen las leyes del agio y de la especulación, no deben estar exentos del impuesto que grava los resultados de las actividades que son definidas por su contenido económico, y no por su licitud o ilicitud. (Pp. 285 y 286) (Resaltado Nuestro)

En esta misma línea de ideas y bajo la invocación de la misma máxima del aludido emperador, Falcão (1964) dijo:

De esta manera el emperador romano quiso significar que el dinero no tiene olor, importando esencialmente al Estado el uso que haga de sus tributos y no la circunstancia de que considere ridícula o repugnante la fuente de que procede. Claro está que en su versión actual las expresiones han perdido el contenido cínico de la anécdota, para impregnarse de elevado sentido ético, **cual es el de procurar afectar igualmente la capacidad económica del contribuyente**, sin falsos preconceptos o ingenuos pruritos de sentimentalismo ridículo en cuanto a la licitud de la actividad que constituya el hecho generador del tributo. (p.65) (Resaltado Nuestro)

El catedrático Giuliani Fonrouge (1993) cuando razona el asunto de la imposición a las actividades ilícitas, formula la siguiente interrogante: “¿Debe la ley gravar el resultado de operaciones que el Estado prohíbe o reprueba?” Sin embargo, la evidente contradicción que

---

<sup>48</sup> Tito Flavio Vespasiano, emperador romano (69-96) d.c. Consultar en Página Web Wikipedia.

**Pedro Brígido Navas Amparo**

revela y que coincide con nuestra tesis de la antinomia de esta imposición atípica, el jurista trata de disuadirla mediante otra interrogante, pero en sentido contrapuesto. “¿Es justo que el enriquecimiento con una actividad ilícita o inmoral resulte con mejor tratamiento fiscal que quien ejerce actividades lícitas o morales?” (p. 464) El catedrático, en esta última interrogante, creemos, aludió a la institución de la justicia, como una forma de reiterarla en la imposición a las actividades ilícitas a través del principio de igualdad tributaria<sup>49</sup>.

Conforme a estos razonamientos de los catedráticos en referencia, tres deducciones podemos establecer: 1.- Revelan convicciones doctrinarias acerca del “contenido económico” como causa “válida” de la imposición a las actividades ilícitas 2.- Hay plena coincidencia con la Comisión redactora de haberse motivado la imposición a las actividades ilícitas, en el principio de igualdad para hacer justicia tributaria. 3.- Actitud silente y coincidente con la Comisión redactora en relación al asunto de la legalidad o “dimensión jurídica” del referido impuesto.

Ahora bien, la convicción doctrinaria indicada en la primera deducción señalada, al igual que, la motivación del artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967), en nuestra opinión, omitieron la sustentación jurídica<sup>50</sup> de esta imposición y como bien se dice, en la deducción tercera. Tal omisión, creemos, vulnera la “validez” que la propia doctrina propugna a la imposición de los enriquecimientos derivados de las actividades ilícitas, ello, en virtud a su “contenido económico” como causa. Si el interés del tributo, no está, en la licitud e ilicitud de la actividad que lo genera, sino en el

---

<sup>49</sup> La institución de la justicia, de acuerdo con lo que Ronald Dworkin denominó “el agujón semántico” la categoría “igualdad”, es la más cercana al significado de justicia, así lo dejó entrever el filósofo del Derecho, cuando dijo: “(...) la mayoría de los filósofos de la justicia (...) Su principal tarea no consiste en tratar de enunciar el concepto de justicia(...) sino en desarrollar y defender legítimas concepciones de justicia(...) El filósofo liberal se opone al impuesto a las ganancias y el filósofo igualitarista pide una mayor redistribución, porque sus concepciones de justicia difieren.” Dworkin, R, *El Imperio de la Justicia*. Editorial Gedisa, S.A., trad. Claudia Ferrari, 2ª Edición. Barcelona España.2012, p.64. Gustav Radbruch, dijo: “la esencia de la justicia es la igualdad”. Introducción a la Filosofía del Derecho, Breviario 42, Fondo de Cultura Económica, cuarta reimpresión, México, p. 33

<sup>50</sup> Cuando decimos “sustentación jurídica” nos referimos a “legalidad” “dimensión jurídica” y más ampliamente al concepto de “juridicidad”.

**Pedro Brígido Navas Amparo**

“hecho económico”<sup>51</sup> o en el “criterio de apreciación de la capacidad contributiva,”<sup>52</sup> porque al fin, lo importante es, “el uso que el Estado haga de sus tributos,”<sup>53</sup> entonces, nos preguntamos: ¿Cómo “apreciar una capacidad contributiva” inmersa en una situación fáctica cuya hipótesis jurídica no existe, porque no hay ley tributaria que la establezca? ¿Cómo ejercer una imposición en la que, el derecho tributario “no admite una relación jurídica”?

Por otra parte, se destaca la deducción segunda con plena coincidencia entre las partes para justificar la motivación de la imposición a las actividades ilícitas, fundada en el principio de igualdad en la búsqueda de justicia tributaria. Una motivación que equiparó dos situaciones distintas y distantes: una ilícita con otra lícita, igualadas, según nuestro criterio, por el principio de justicia inmerso en el llamado “bloque jurídico o de la legalidad,”<sup>54</sup> y del que se “deriva el principio de legalidad administrativa y tributaria.”<sup>55</sup>

De igual modo, dentro de este contexto analítico y en línea seguida corresponde revisar los cuatro (4) “comentarios” que hicieron los catedráticos tributarista<sup>56</sup> de la codificación literal de la racionalidad legislativa prevista en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) en el artículo 12 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT-2015)

<sup>51</sup> Son palabras de Giuliani Fonrouge. *Vid.*, supra, n. 18

<sup>52</sup> Son palabras de Dino Jarach. *Vid.*, supra, la cita.

<sup>53</sup> Son palabras de Araujo Falcão, *Vid.*, supra, la cita. Las mismas demuestran nuestra tesis de la “filtración” del enfoque teleológico financista. *Vid.*, p. 3 de la presente literatura.

<sup>54</sup> El bloque jurídico, “es el conjunto de las reglas jurídicas preestablecidas, contenidas en la Constitución, las leyes normativas, los decretos-leyes, los tratados, los reglamentos, las ordenanzas y demás fuentes escritas del derecho, y los principios no escritos que informan el ordenamiento jurídico”, al que las autoridades administrativas deben “ceñirse de manera obligatoria.” *Vid.*, en Lares Martínez, E., Manual de Derecho Administrativo, 7ª Edición. UCV. Caracas. 1988, p.179. Víctor R, Hernández Mendible, en relación con el principio de legalidad señaló que este principio “entendido” como lo expresó Hauriou Mauricio: “bloque de la legalidad”, lo integran las normas expedidas por entes internacionales y supranacionales que válidamente suscritas y ratificadas por la República, las leyes nacionales, los decretos dictados por el Ejecutivo Nacional, la Constitución, los textos jurídicos que definen las atribuciones de los órganos que ejercen el poder público (...). *Vid.*, Los Principios Jurídicos que justifican el Control por la Justicia Constitucional y Ordinaria. CIJur. Revista Sumario, 24/07/2020, p. 5 *Vid.*, también, Gá de Enterría y Fernández. 1988, Curso de Derecho Administrativo, Madrid, Civitas, 4ta ed., 1988, p. 413.

<sup>55</sup> Palabras de Víctor R, Hernández Mendible, *op. cit.*, p.6.

<sup>56</sup> *Vid.*, Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT-2015) p.16

**Pedro Brígido Navas Amparo**

El primer “comentario” refiere a la “desvinculación” que se hace de la obligación tributaria, respecto de la “validez, licitud o inmoralidad de los hechos o actos que se encuadran en el presupuesto de hecho del tributo para que surtan efectos tributario”<sup>57</sup>. En otras palabras, la obligación tributaria no tiene ningún vínculo con la invalidez de un acto, la ilicitud o inmoralidad de hechos potenciales generadores de capacidad contributiva, por lo que, la imposición a las actividades ilícita desde esta óptica teórica, es perfectamente susceptible de imposición. En este sentido, “bastaría” verificar el “hecho económico” de una actividad ilícita para que se haga exigible el tributo, sin interesar cualquier calificación del mismo. Todo lo cual permite inferir, la indemnidad que dispensa a la obligación tributaria de todo efecto “ilícito o de invalidez” que pudieran originarse de los hechos o actos que la generan.

El segundo “comentario” trata del objetivo pensado de la racionalidad tributaria homologada, como lo es, el “de impedir que la obligación tributaria se eluda mediante prácticas por defecto de forma o fondo que pudieran acarrear la anulación de la misma”<sup>58</sup>. Para el codificador interamericano, “si un hecho o negocio se ha realizado y tiene efectividad, se entiende que se ha manifestado capacidad económica y por tanto, debe ser objeto de gravamen.” No cabe duda que bajo esta premisa, también estarían sujetas a imposición las actividades ilícitas. El “comentario” tercero, es una excepción a la regla general que impone *la inmunidad de la obligación tributaria*. Es decir, solo en caso de “supuestos de anulación, rescisión o resolución de actos jurídicos la obligación tributaria que se genera, no podrá ser exigible”<sup>59</sup>.

En otras palabras y en el caso que nos ocupa, la “subsistencia de la consecuencia tributaria” no tendría lugar cuando se anula o se hace inexistente el negocio jurídico. Por tanto, tal premisa no aplicaría a las actividades ilícitas, por cuanto, estas por su propia naturaleza, carácter o finalidad siempre estarán al margen del derecho.

---

<sup>57</sup> *Ibidem.*, Artículo 12 Numeral 1

<sup>58</sup> *Ibidem.*, Artículo 12 Numeral 2

<sup>59</sup> *Ibidem.*, Artículo 12 Numeral 3

**Pedro Brígido Navas Amparo**

Por último, tenemos el cuarto “comentario,” que destaca por su mayor aporte al asunto de la imposición a las actividades ilícitas. Al respecto, consideramos, el codificador interamericano del año 2015, fue más explícito sobre el asunto, cuestión que no ocurrió con el codificador latinoamericano del año 1967. De manera, de acuerdo con el razonamiento tributario expresado en este “comentario”, la imposición a los flujos financieros derivados de actividades ilícitas, “solo será procedente cuando la sanción penal del caso o la responsabilidad civil imputada, no absorba el ilícito fiscal.”<sup>60</sup> Es decir, en las actividades ilícitas, no habrá “subsistencia de la consecuencia tributaria” cuando las mismas, al ser objeto del derecho penal o civil, sean estos derechos, quienes también resuelvan en el mismo acto, “la cuestión fiscal” mediante el “comiso o devolución de las ganancias obtenidas”.

Por lo contrario, y siguiendo con el cuanto “comentario,” si el acto sancionatorio penal o civil, es insuficiente o no es capaz de hacer posible la “devolución de los ingresos ilícitos”, entonces “si corresponderá declarar fiscalmente los incrementos patrimoniales producto de las actividades ilícitas, en aplicación del principio de igualdad que prohíbe un tratamiento fiscal más favorables a quien viole el derecho que a quien lo respete.” Pues bien, este último razonamiento, nos remite al razonamiento doctrinario y al acto motivador del artículo 20 del modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) que hiciera la comisión redactora, cuya dupla, como se ha dicho, motivó y justificó la imposición a las actividades ilícitas en el principio de igualdad para hacer justicia tributaria. Sin embargo, dos acotaciones nos corresponden hacer de este “comentario” que junto a los otros tres, coadyuvó a justificar la homologación que se hiciera de la racionalidad tributaria.

1.- El codificador tributario interamericano en el primer supuesto, desiste del procedimiento tributario de imposición y determinación tributaria para que sea el derecho penal o civil, quien aprehenda mediante el “comiso” o el acto de declaración de la responsabilidad civil, los flujos financieros derivados de actividades ilícitas. Bajo este supuesto, el ilícito fiscal se subsume en el delito penal o en la responsabilidad civil a que

---

<sup>60</sup> *Ibidem.*, Artículo 12 Numeral 4

haya lugar. Por lo que, de ser el caso, se quita una acción de naturaleza tributaria, por otra, que la sustituye y en la que no habrá garantía, de que el ingreso que se perciba sea considerado como un ingreso de naturaleza tributaria.

2.- Cuando en el segundo supuesto, el codificador tributario interamericano, sugiere “la declaración fiscal de los incrementos patrimoniales de los ingresos” producto de una actividad ilícita, implícitamente pudiera estar admitiendo una legalidad de flujos financieros ilícitos. Por cuanto, la exacción se haría sobre un monto consolidado de ingresos que incluye ingresos lícitos e ilícitos, justificándose así la imposición, por intermedio del principio de igualdad para equiparar dos situaciones distintas y distantes. Correlativamente se trataría de un acto de determinación tributaria reglado o conforme a derecho en el que se liquida un ingreso que es contrario a derecho.

Llegados a este punto, pudiéramos colegir de forma parcial y resumida que las actividades ilícitas, conforme a los razonamientos del doctrinante tributario justificador de la racionalidad legislativa tributaria codificada originalmente en el artículo 20 del modelo latinoamericano de 1967 y reproducida de forma literal en el artículo 12 del modelo interamericano del 2015, están sujetas a imposición por una homologación que la doctrina y del pensamiento tributario latinoamericano, han hecho del potencial impuesto sobre actividades ilícitas en virtud del principio de igualdad en la búsqueda de justicia tributaria, entre “contribuyentes-delincuentes o infractores”<sup>61</sup> y contribuyentes honestos y responsables<sup>62</sup>.

Ahora, pensamos, esta homologación, no resuelve el asunto de la antinomia de esta imposición atípica explicitada en páginas anteriores. En este sentido, creemos, necesario

---

<sup>61</sup> Expresión del autor Adelqui David Ariel Lema, quien señala: “(...) en este trabajo se pretende abordar la repercusión y/o incidencia de los beneficios de actividades ilícitas, pero sólo cuando nos encontramos con, valga la expresión, un delincuente-contribuyente, es decir, cuando analizamos si este es sujeto pasivo por la actividad ilícita, por el mismo desarrollada.” Ariel L., Adelqui D., *Las Actividades Ilícitas No están Sujetas a Tributación*, a veces. UNLM-IEFPA, 2011, p. 14.

<sup>62</sup> “El pago del impuesto permite homologar las conductas ilegales de sujetos pasivos deshonestos e irresponsables con las conductas de contribuyentes honesto y responsable”. *Vid.*, Navas A., Pedro B., *La Licitud Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela*. Revista Tributum N° 9/ 2023 Universidad Católica del Táchira. Venezuela., p. 31

**Pedro Brígido Navas Amparo**

recurrir a la asistencia del derecho administrativo por intermedio del “bloque jurídico o de legalidad,” en la búsqueda de una legalidad administrativa para una relación jurídica que el derecho tributario no puede atender. Por consiguiente, y conforme a esta apelación, pensamos, todo acto de la administración fiscal con interés en perseguir y capturar impuestos derivados de actividades ilícitas, será jurídicamente válido por tutela de este “bloque.” Allí se encuentra el derecho tributario como disciplina jurídica integrante de la “unidad del Derecho.”<sup>63</sup> Esta integración, es lógica y razonable, porque “existe la obligación de las autoridades administrativas de ceñirse a este bloque, cuando sus actos carecen de vida jurídica” debido a que “no tienen un texto legal que los sustenten”<sup>64</sup>. En consecuencia, el principio constitucional de justicia que permea<sup>65</sup> el “bloque jurídico” puede hacer legítima y justa la exacción. En palabras del administrativista Lares Martínez<sup>66</sup>, es una legalidad que, a pesar de no estar establecida de manera expresa en el derecho positivo, “se admite por interpretación lógica de la estructura democrática de las Constituciones y leyes de los Estados

---

<sup>63</sup> Para Héctor Villegas este principio tiene connotación universal. Cuando analiza el “orden jurídico como unidad,” afirma: “(...) el derecho es una técnica específica de organización social compuesta por un conjunto de normas que relacionadas entre sí y unificadas, conforman un sistema del que deriva un cierto orden jurídico (...) Pero es condición indispensable para que este orden cumpla debidamente su misión que él funcione como una unidad y que no encierre contradicciones dentro de sí mismo” (...) Villegas, H. *op. cit.*, p. 151. Carlos M. Giuliani Fonrouge, expresó: “Ahora más que nunca es palpable, la interconexión entre las distintas disciplinas (...) He aquí, pues, el concepto de autonomía: una rama del derecho que disponga de principios generales propios y que actúe coordinadamente, en permanente conexión e interdependencia, con las demás disciplina, como integrante de un todo orgánico (unidad del derecho)”. Giuliani Fonrouge, Carlos, M. *op. cit.*, p. 35.

<sup>64</sup> Así quedó establecido en una Sentencia de la Corte Federal de Venezuela dictada en fecha 17 de julio de 1953, publicada en la Gaceta Forense, 2ª etapa, Nº 1, p.151, en relación al principio de legalidad de los actos administrativos.

<sup>65</sup> El jurista Gustavo Zagrebelsky, señaló, como los principios constitucionales, podrían permear el ordenamiento jurídico de un país, hasta regular casos concretos. Según sus dichos: “Los principios del derecho desempeñan una importante función supletoria, integradora o correctiva de las reglas jurídicas. Los principios operarían para perfeccionar el ordenamiento y entrarían en juego cuando las otras normas no estuvieran en condición de desarrollar plena o satisfactoriamente la función regaladora que tiene atribuida” (...) Así también para “superar las dudas interpretativas, colmar lagunas y resolver contradicciones de otro modo irresoluble”. Zagrebelsky, G. *El Derecho Dúctil, Ley, derecho y justicia*. Trad. Marina Gascón. Editorial Trotta. Segunda Edición. Madrid. 1997. p. 117. El autor Pedro B. Navas A., en su teoría de la Permeabilidad de Derechos Constitucionales en Venezuela, expresa: “La Constitución política de un Estado, no sólo es, su contenido escrito o codificado, fuera del derecho constitucional escrito, hay extensas zonas de la vida política, social, económica y cultural que también son reguladas de manera sobrevenida, en virtud de principios y valores que propugna el orden constitucional”. Navas, P. (2019) *La Permeabilidad de la Libertad Económica y Propiedad en Venezuela*. Editorial Académica Española. OmnisCriptum. Riga, Letonia, p. 76.

<sup>66</sup> Lares Martínez, E. *op. cit.*, p. 179

modernos, en el sentido de que cada una de las actuaciones administrativas requiere vinculación legal.”

En esta línea de ideas argumentativas, sería dable entonces pensar, se trata de una juridicidad<sup>67</sup>, de la imposición de actividades ilícitas, según la perspectiva teórica del “postulado” de Sainz de Bujanda, F. (s.f.)<sup>68</sup> cuando estableció su tesis de la “construcción jurídica del impuesto,” en la que, nos enseña que “el estado de Derecho exige que el impuesto discurra por cauces legales.” Esta juridicidad que hemos sugerido, permite en nuestro entender, que la causa económica de la imposición, sea legítima en la fase de la determinación del tributo. Por tanto, el asunto quizás sería como lo dijo el catedrático en cita: “Se trata de una cosa más lógica: construir jurídicamente el impuesto, partiendo de su realidad económica, pero dándole sustantividad jurídica.” (Sainz de Bujanda, F. (s.f.) pp. 208 y 209, *in fine*)

De manera que, la administración fiscal en virtud a esta juridicidad, estaría legalmente habilitada para ejercer la determinación tributaria mediante un acto librado a criterios de oportunidad o conveniencia<sup>69</sup> para hacer justicia tributaria por la afrenta ocasionada a contribuyentes legales y honestos. Y como una forma de resarcir a la sociedad los perjuicios ocasionados por infractores y delincuentes que realicen actividades ilícitas irreversibles<sup>70</sup> en

---

<sup>67</sup> Tomamos también, lo dicho por Adolf Merkl, “El principio de juridicidad de la administración consiste en la relación necesaria que debe existir entre Administración y derecho.” Merkl, Adolf: Teoría General del Derecho Administrativo, Madrid, Ed. Derecho Privado, 1935, p. 2012.

<sup>68</sup> Sainz de Bujanda, F., (s.f.) Estado de Derecho y Hacienda Pública, pp. 208 y 209

<sup>69</sup> Dino Jarach, afirma que el término “oportunidad, es característico para indicar el contenido de las facultades discrecionales”. *op. cit.*, 1993 p. 370. Cesar García Novoa, señala: “La discrecionalidad supone un margen de libre elección por la Administración entre varias posibilidades igualmente ilícitas.” *op. cit.*, p. 66. Para Tulio Rosembuj, la discrecionalidad, “es la ponderación comparativa de diversos intereses secundarios en orden a un interés primario, según juicio de oportunidad”. Rosembuj T. (s.f.) Apuntes sobre la Discrecionalidad en el Derecho Tributario. Publicado en Documento N° 527 del Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de Estados Americanos CIAT- OEA, p.51. Para el constitucionalista venezolano Allan R. Brewer –Carias, “la discrecionalidad administrativa se manifiesta en el ejercicio de aquellas actividades de la Administración en las cuales el legislador le concede al funcionario determinados poderes de apreciación de la oportunidad y conveniencia de su actuación. Brewer –Carias. Algunos Aspectos del Control Judicial de la Discrecionalidad en Venezuela. Panamá, septiembre 2009., p. 107.

<sup>70</sup> Ejemplos de actividades ilícitas irreversibles: el robo, la estafa, juegos clandestinos, el contrabando, tráfico de droga, así como los derivados de “actividades en pugna con la moral,” como, la prostitución y el proxenetismo. *Vid.*, Giuliani Fonruoge, F., *op.cit.*, p.464. También, se incluyen operaciones comerciales, industriales o de servicios, no licenciadas legalmente para ejercer la actividad. *Vid.*, Navas P., La Licitud

países latinoamericanos<sup>71</sup> que asumieron la racionalidad legislativa tributaria prevista en el artículo 20 del Modelo OEA/BID-1967 y ratificada de manera literal en el artículo 12 del Modelo CIAT-2015.

No obstante, también, consideramos, el acto de oportunidad o conveniencia en el que se subsuma un enriquecimiento derivado de una actividad ilícita como situación fáctica ocurrida en la vida real, sea o no, irreversible, será también un acto vinculado al “bloque jurídico o de la legalidad” en razón de que, “todo poder discrecional debe emanar también del propio ordenamiento jurídico,”<sup>72</sup> cuyo único límite, sería la arbitrariedad e injusticia.<sup>73</sup> Pero, además de ello, existe una razón general y abstracta impregnada en toda ley tributaria, y es que, la autoridad administrativa, no puede desligarse del “interés público” que apremia toda “recaudación de tributos.”<sup>74</sup> La razón de fondo, creemos, haberlas demostrado mediante el enfoque teleológico financista del derecho tributario latinoamericano, cuando persigue y captura impuestos en virtud a una *inmunidad de la obligación tributaria* en la que se

---

Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela. Revista Tributum N° 9/2023 Versión Digital 9-33. Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal. Venezuela.

<sup>71</sup> *Vid.*, Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p.61

<sup>72</sup> *Vid.*, Lares Martínez, *op.cit.*, p.185. Tulio Rosembuj, también lo dijo: “(...) los poderes discrecionales se legitiman por ser conferidos por el ordenamiento jurídico. (...)” *op. cit.*, p.51 Eduardo García de Enterría, señala: “todo poder discrecional debe ser atribuido previamente por un ordenamiento jurídico.” En este sentido, “no hay discrecionalidad en ausencia o al margen de la Ley.” Ello en virtud a lo que denominó “vinculación positiva de la Administración al principio de legalidad”. García de Enterría E., Democracia, Jueces y Control de la Administración. Cuarta Edición Ampliada. Editorial Civitas. pp. 143 y 144.

<sup>73</sup> En una sentencia de la antigua Corte Federal de Venezuela de fecha 24 de febrero de 1956 publicada en la Gaceta Forense, 2ª etapa, N° 11, 1956, p. 28, se dijo lo siguiente: “la discrecionalidad no implica arbitrariedad ni injusticia puesto que la Administración nacional, estatal o municipal, no obra en pura conformidad a su elección, sino en virtud y como consecuencia de su capacidad condicionada por su fin”... Para Tulio Rosembuj, los poderes discrecionales, “no son poderes arbitrarios ni al margen de la ley. *op. cit.*, p.51. Para mayor abundamiento y claridad sobre el asunto, Andrea Amatucci, nos dice: “El ejercicio de la potestad tributaria no debe proceder de un albedrío de la autoridad estatal, sino que está sujeto a los principios de la equidad y de la justicia.” La Enseñanza del Derecho Tributario en Italia y España. FORO Revista de Derecho N° 1 UASB-Ecuador/CEN, Quito, 2003, p. 133.

<sup>74</sup> El jurista Tulio Rosembuj, afirmó “en materia tributaria acontecen momentos vinculados y discrecionales que surgen del derecho positivo” (...) “toda potestad de imposición esta disciplinada en todo sus aspectos por la ley tributaria (...)”. Pero “se pudiera admitir un margen muy reducido de actividad discrecional a los efectos de poder alcanzar el deseado interés público”. *op.cit.*, pp. 41 y 42. Dino Jarach, cuando argumenta la ontología del derecho tributario sustantivo en virtud de su presencia en una ley tributaria, que no es el caso de la imposición a las actividades ilícitas, pero que nos ilustra por interpretación en contrario, expresa: “(,,) no se niega que las autoridades administrativas en el procedimiento de la determinación (“*accertamento*”) actúen para el interés público de la recaudación de los tributos; pero su actividad es más actividad de juicio, actividad lógica, que actividad de voluntad”. *Vid.*, *op. cit.* 1982, p. 31.

**Pedro Brígido Navas Amparo**

impregnó solo el interés de obtener recursos para financiar el Estado, por aquello de las llamadas “necesidades públicas.” En consecuencia, creemos, que la imposición a las actividades ilícitas, es un claro ejemplo, para que la doctrina más versada y autorizada, deba admitir una teoría de discrecionalidad tributaria que hace posible su determinación en el campo del derecho tributario formal o administrativo latinoamericano, en base a la juridicidad que se ha sugerido y argumentado en el presente estudio.

### **CONCLUSIONES**

Finalmente, nos corresponde expresar algunas ideas concluyentes que resumimos en los siguientes términos:

1. El derecho tributario latinoamericano está concebido bajo el enfoque teleológico financista que propugna de manera exclusiva y excluyente la persecución y captura del impuesto por una indemnidad que “bendice” y protege a la obligación tributaria. En este caso, lo que prioriza es la obtención de recursos financieros para un Estado que debe “satisfacer necesidades públicas.” Bajo este enfoque financista, el derecho tributario de la región, se transforma en una “guía” de la administración fiscal, pensada ésta, como “máquina recaudadora de tributos”, ya sea por medio de actos tributarios reglados o actos tributarios discrecionales. Esta concepción y orientación de la disciplina tributaria, en nuestra opinión, permeó la racionalidad legislativa tributaria sustantiva del artículo 20 del Modelo OEA/BID, 1967 y el artículo 12 del Modelo CIAT-2015. Y en la que creemos, quedó regulada de manera implícita una imposición atípica patrocinada y admitida por la doctrina para aprehender un impuesto que se presume causado por enriquecimientos derivados de actividades ilícitas, en aquellos países latinoamericanos que recibieron la racionalidad legislativa aludida, verbigracia, Venezuela<sup>75</sup>. En consecuencia, esta racionalidad tributaria, indujo, a considerar de las actividades ilícitas, solo su dimensión económica, omitiendo atender, en nuestro criterio, el asunto de la dimensión jurídica del impuesto. Esta conducta silente de la doctrina, hizo par con el silencio también guardado sobre el asunto por parte de

---

<sup>75</sup> *Vid.*, Código Orgánico Tributario de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.507 Extraordinario de fecha 29/01/2020. Artículo 15

**Pedro Brígido Navas Amparo**

la comisión redactora del modelo OEA/BID, 1967 en el acto motivador del artículo 20. Por lo que, apreciamos, se generó una antinomia en estado subrepticio verificable en el repudio que hace el derecho tributario de la naturaleza jurídica de las actividades ilícitas, al mismo tiempo que, la doctrina más versada y autorizada, admite y propugna su exacción, por causa de hechos económicos que permiten la “subsistencia de la consecuencia tributaria” y son considerados suficientes para validar toda imposición a una actividad ilícita irreversible.

2. La imposición y determinación tributaria de los flujos financieros derivados de las actividades ilícitas de acuerdo con el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT-2015) quedó condicionada a un supuesto del tipo penal o civil, cuya ocurrencia supone la inclusión del ilícito fiscal en el acto del “comiso” o de la declaratoria de la responsabilidad civil para hacer efectivo la acreencia tributaria. Lo cual, en nuestro pensar, tal inclusión, no garantiza la calificación de ingreso tributario. No obstante, si el ilícito fiscal, no fuese considerado en los actos de naturaleza penal o civil señalados, entonces el codificador tributario interamericano, sugiere “la declaración fiscal de los incrementos patrimoniales de los ingresos” producto de actividades ilícitas. Lo cual, en nuestro pensar, pudiera estar demostrando una legalidad de flujos financieros de naturaleza ilícita, que se homologan con flujos financieros lícitos. Se justifica así, la imposición por principio de igualdad para equiparar dos situaciones distintas y distantes, pero no se resuelve la antinomia del acto de determinación tributaria reglado o conforme a derecho en el que se liquida un ingreso que es contrario a derecho.

3. La imposición a los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas, por causa de su contenido económico, será siempre igual, como si se tratase de una imposición lícita o apegada a derecho. Sin embargo, intuimos, cuando la posición doctrinaria, así como la propia motivación que se hizo del artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID, 1967), omitieron o guardaron silencio sobre el asunto de la juridicidad o “dimensión jurídica” de esta imposición atípica, creemos, su motivo pudo haber sido, la apelación que hicieran en sus operaciones mentales a la teoría del derecho por principio<sup>76</sup> y

---

<sup>76</sup> *Vid.*, Zagrebelsky, G., op. cit., cap. 6, p.109

así tratar de salvar un equívoco particular y reduccionista de la racionalidad tributaria latinoamericana. En este sentido el principio universal de justicia con fundamento en su esencia de equidad, hizo que se igualaran dos situaciones distintas y distantes y así justificar un gravamen a las actividades ejercidas por delincuentes- contribuyentes<sup>77</sup>, ante conductas honestas y responsables de sujetos contribuyentes<sup>78</sup>.

4. La omisión del asunto de la juridicidad de la imposición a las actividades ilícitas, pensamos, vulneró la “validez” que la doctrina versada y autorizada propugna de la imposición, basada solo en el contenido económico haciendo ilusoria su “dimensión jurídica.” Ante esta insuficiencia doctrinaria marcada por una antinomia sustantiva en el derecho tributario latinoamericano, se sugirió recurrir a una legalidad administrativa que ofrece el “bloque jurídico o de legalidad” de cada país latinoamericano receptor de la racionalidad legislativa tributaria contenida en el artículo 20 del modelo codificador latinoamericano. Una legalidad superior que el derecho administrativo a reconocido como “juridicidad administrativa” para distinguirla como “supraprincipio que desborda o sobrepasa ampliamente la conformidad de las actuaciones administrativas con la ley”<sup>79</sup> y que, en nuestro criterio, suple eficazmente, la ausencia revelada de legalidad tributaria en la imposición a los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas.

5. La “juridicidad administrativa” sugerida, en nuestra opinión, legitima a la administración fiscal para ejercer la determinación del quantum impositivo de los enriquecimientos o flujos financieros ilícitos en el contexto del derecho tributario formal o administrativo. Acto que se llevará a cabo, mediante una potestad de la autoridad tributaria, librada a criterios de oportunidad y conveniencia para hacer justicia, ante contribuyentes legales, honestos y responsables. En este sentido se trata de acto tributario discrecional y autónomo que aprecie siempre y de forma separada e independiente el ilícito fiscal, ajeno a todo procedimiento civil o penal. Los desagravios que los delincuentes o infractores le deben a la sociedad por causa de sus actividades ilícitas irreversibles, deben ser resarcidos no solo

---

<sup>77</sup> *Vid., supra n. 61*

<sup>78</sup> *Vid., supra n. 62*

<sup>79</sup> *Vid., Caldera, H., Juridicidad, Legitimidad y Principios Generales de Derecho. Revista de Derecho Público.1992, en nota 28.*

**Pedro Brígido Navas Amparo**

en virtud de una sanción penal, civil o moral, sino también, por una presión tributaria permanente para cada ilícito fiscal que se actualice y como un principal que guíe lo accesorio en materia tributaria.

6. Finalmente, sugerimos en línea con todas las ideas aquí expresadas y argumentadas, una acción del legislador positivista de cada país que haya asumido en su codificación orgánica tributaria, la racionalidad legislativa prevista en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID, 1967) y en el artículo 12 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT-2015) para que, en virtud a su espíritu y propósito, construya una regulación especial de la imposición a los flujos financieros derivados de actividades ilícitas irreversibles en el campo del derecho tributario formal o administrativo. Por tal razón rechazamos el criterio expresado en el “comentario” número 4 del artículo 12 del modelo codificador interamericano del año 2015, por cuanto, bajo este supuesto, se trataría de una flagrante homologación de dinero ilícito incorporado a la legalidad mediante una “declaración fiscal” en la que se liquidarían junto a otros ingresos de procedencia lícitas o apegadas a derecho. Una racionalidad legislativa tributaria de las actividades ilícitas como integrante de la disciplina tributaria, es hoy una impostergable necesidad para cada país de la región latinoamericana. Vale mencionar, la existencia de organizaciones intergubernamentales e instituciones internacionales especializadas, que se han visto en la urgente necesidad de “prestar mayor atención, a los flujos financieros ilícitos, por ser considerados un obstáculo clave y determinante para el desarrollo económico regional.”<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> *Vid.*, Informe 2021 de Junta Internacional de Fiscalización de Estupefacientes. Cap. I Los Flujos Financieros Ilícitos relacionados con el Tráfico de Drogas y sus repercusiones en el Desarrollo y la Seguridad., p. 2. También *Vid.*, Banco Mundial, “Illicit Financial Flows (IFFs)”, 7 de julio de 2017; y Fondo Monetario Internacional, folleto informativo, “The IMF and the fight against illicit and tax avoidance related financial flows”, 8 de marzo de 2021.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- Amatucci, A., La Enseñanza del Derecho Tributario en Italia y España. FORO Revista de Derecho N° 1 UASB-Ecuador/CEN, Quito, 2003.
- Ariel Lema, A.D., Las Actividades Ilícitas no están sujetas a la Tributación, a veces. UNLM-IEFPA, 2011.
- Becker, A.A., (1998) Teoría geral do Direito Tributário, 3.ª ed., SP, Brasil.
- Brewer –Carias. Algunos Aspectos del Control Judicial de la Discrecionalidad en Venezuela. Panamá, septiembre 2009.
- Banco Mundial, “Illicit Financial Flows (IFFs) 7 de julio de 2017.
- Calvo Ortega, R. Consideraciones sobre los Presupuestos Científicos del Derecho Financiero”, Hacienda Pública Española, n.º 1, 1970.
- Caldera, Delgado, H., Juridicidad, Legitimidad y Principios Generales de Derecho. Revista de Derecho Público.1992
- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.507 Extraordinario de fecha 29/01/2020
- Corte Federal de Venezuela (CFV) Sentencia del 17 de julio de 1953 publicada en Gaceta Forense, 2ª etapa, N° 1, Caracas. 1953.
- Corte Federal de Venezuela (CFV) Sentencia del 24 de febrero de 1956 publicada en la Gaceta Forense, 2ª etapa, N° 11, Caracas, 1956.
- Dworkin, R., (2012) El Imperio de la Justicia. Editorial Gedisa, S.A., trad. Claudia Ferrari, 2ª Edición. Barcelona España.
- Endicott, T, El Derecho es necesariamente Vago. Derechos y Libertades, Revista del Instituto Bartolomé de las Casas. ISSN: 1133-0937. VIII (12) (Ene-dic. 2003) <http://hdl.handle.net/10016/3717>
- Falcão, A., (1964) El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Editorial Depalma. Buenos Aires. Argentina
- Fondo Monetario Internacional, Folleto Informativo, The IMF and the fight against illicit and tax avoidance related financial flows, 8 de marzo de 2021.

- Giuliani Fonruoge C. (1993) Derecho Financiero Ediciones Depalma. Buenos Aires. Quinta Edición. Argentina.
- García Belsunce, H. A., (1994) Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Ediciones Depalma. Buenos Aires. Argentina.
- García Novoa, C. Discrecionalidad en Materia Tributaria. Universidad de Santiago de Compostela- España, (s.f.)
- García de Enterría E., (s.f.) Democracia, Jueces y Control de la Administración. Cuarta Edición Ampliada. Editorial Civitas.
- García de Enterría y Fernández. (1988) Curso de Derecho Administrativo, Madrid, Civitas, 4<sup>ta</sup> Edición. Editorial Civitas.
- Guerrero Orozco, O. (2010) Principios de Administración Pública. Compilación y Estudio Introductorio. Fondo de Cultura Económica. México. Reimpresión.
- Hernández Mendible, V., Los Principios Jurídicos que justifican el Control por la Justicia Constitucional y Ordinaria. Centro de Información Jurídica del Ministerio Público de Buenos Aires. (Cijur mpba) Sumario, 24/07/2020
- Junta Internacional de Fiscalización de Estupefacientes. Cap. I Informe. Los Flujos Financieros Ilícitos relacionados con el Tráfico de Drogas y sus repercusiones en el Desarrollo y la Seguridad. 2021.
- Jarach, D. (1993), Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Argentina Editorial Cangallo. Segunda Edición.
- Jarach, D. (1982) El Hecho Imponible. Tercera Edición. Editorial Abeledo- Perrot. Argentina.
- Jarach D. (1969) Curso Superior de Derecho Tributario, 2<sup>a</sup> Edición. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires. Argentina.
- Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela N° 38.337 de fecha 16/12/ 2005.
- Lares Martínez, E. (1988) Manual de Derecho Administrativo, 7<sup>a</sup> Edición. UCV. Caracas. Venezuela
- Modelo de Código Tributario OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de Estados Americanos, Washington, D.C. 1967.

**Pedro Brígido Navas Amparo**

Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Panamá, mayo 2015.

Merkel, Adolf (1935) Teoría General del Derecho Administrativo, Madrid, Ed. Derecho Privado.

Navas A, Pedro B., La Licitud Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela. Revista Tributum N° 9/23 Versión Digital 9-33. Universidad Católica del Táchira. Venezuela.

Navas A, Pedro B. (2019) La Permeabilidad de la Libertad Económica y Propiedad en Venezuela. Editorial Académica Española. OmnisCriptum. Riga, Letonia, 2019

Osorio, M. (2019) Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires. Argentina.

ONG'S Transparencia Venezuela. Economías Ilícitas en Venezuela. Capítulo I. Año 2021

Orgaz Alfredo. El Daño Resarcible Ed. Marcos Lerner, 1988.

Pérez de Ayala, J. L., (s.f.) Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n° 122, 1976.

Torres Heleno. (2007) Derecho Tributario y Derecho Privado. Marcial Pons. Buenos Aires, Argentina.

Rosembuj, T. (s.f) Apuntes sobre la Discrecionalidad en materia tributaria. Centro Interamericano de Estudio Tributarios de la Organización de Estados Americanos /CIAT-OEA)

Ramallo Massanet, J. La Eficacia de la Voluntad de las Partes en las Obligaciones Tributarias, Crónica Tributaria, n. ° 76, 1995.

Radbruch, G. (s.f.) La justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto, recibe el nombre de equidad. Introducción a la Filosofía del Derecho, Breviario 42, Fondo de Cultura Económica, 4<sup>ta</sup> reimpresión, México.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Politico-Administrativa y Tributaria. Sentencia N° 00436 de fecha 15/03/2007. Venezuela.

Sainz de Bujanda, F. (s.f.) Estado de Derecho y Hacienda Pública.

**Pedro Brígido Navas Amparo**

Uriol Egido, C. La Discrecionalidad en el Derecho Tributario: Hacia la elaboración de una Teoría del Interés General. Instituto de Estudios Fiscales. Doc. N° 29/02. Oviedo. España.

Villegas, H. (2001) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo Único, Séptima Edición, Editorial Depalma. Buenos Aires. Argentina.

Valdés Costa, R. (1996) Curso de Derecho Tributario, Segunda Edición. Editorial Temis. Bogotá.

Wahn P. Werner, R. Interpretaciones que amenazan al Derecho Tributario. Tendencias Actuales y Análisis Crítico. Centro de Estudios Tributarios (CET) Universidad de Chile. (s.f.)

Zagrebelsky, G. (1997) El Derecho Dúctil, Ley, derecho y justicia. Trad. Marina Gascón. Editorial Trotta. Segunda Edición. Madrid. España.