

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

***ANÁLISIS CRÍTICO DE LA INCLUSIÓN DEL PRODUCIDO DE LA
EXPROPIACIÓN COMO HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO A LAS
GANANCIAS(*) (685)***

VICENTE O. DÍAZ

I. El proyecto que el Poder Ejecutivo elevara al H. Congreso de la Nación y que originara la sanción de la actual ley 20628, no funda en ningún momento las razones determinantes que impulsaron a convalidar una antijuridicidad, dado que de otra forma no se puede caratular, incluir, en el artículo 2° de la ley como sustento gravatorio, las "ganancias"

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

provenientes por actos expropiatorios.

Resulta inequívoco de inicio, tal como se expresará en párrafos siguientes, que se intenta hacer tributar por un hecho en especial que no tiene correlación necesaria y aceptable con los que la ciencia económica le adjudica validez en el objeto del tributo.

Los que infieren que para la expropiación, la ley en su alcance jurídico ha elaborado en forma cierta y definida el elemento objetivo del hecho imponible, olvidan que cuando la verdad jurídica no se corresponde con la verdad económica, como bien señala José Luis Pérez de Ayala(1)(686), lo que prevalece es la verdad pre - jurídica, en oposición a la literalidad de los conceptos legales.

Y dicha verdad pre - jurídica arriba a sostener que la figura de la expropiación carece de la necesaria realización económica para contribuir e integrar el objeto del impuesto. Va de suyo que la inserción en el artículo 2º de la ley del impuesto a las ganancias, de la expropiación como sinónimo de enajenación, es una pretensión intentando definir tal elemento objetivo en el texto, ignorando y alterando preceptos que no coligen con su naturaleza jurídica, incluso bajo la faz extratributaria.

Berliri(2)(687)publicita acertadamente que en los casos que el legislador establece parámetros que no corresponden con las exigencias de la naturaleza económica de los actos, aparece nítidamente resentido el principio de capacidad contributiva.

No se encuentra razón atendible que convalide la regulación de la expropiación en la norma sub examen como concepto relativo a la compraventa y que el carácter de dicho concepto sea una conformación científico - jurídica inatacable en el positivismo tributario.

Si bien es conocido que en algunos supuestos el legislador fiscal se refiere a los conceptos jurídicos privados y le otorga identidad de actos tributarios gravables, en la especie ello merece serios reparos a través de la formulación del alcance en sí de la expropiación, basado que la jurisprudencia, en forma clara, ha doctrinado que bajo ninguna circunstancia la percepción de importe por ese concepto constituye ganancia ni causa de lucro(3)(688).

Ya no es el caso de hablar de una contradicción entre el concepto jurídico fiscal y el concepto jurídico privado, sino lisa y llanamente de postular que la tipificación de la expropiación como hecho imponible es un exceso manifiesto a la propia economía del tributo.

II. Encuadrarse en la literalidad del último párrafo del artículo 2º de la ley 20628, en lo referente a la expropiación, no condice en absoluto con la necesidad de no disimular lo írrito que aparece la figura en cuestión en la sustantividad del impuesto.

Por contrario a lo que algunos autores suelen publicitar, en la especie se da la paradoja que el fenómeno jurídico introducido en la ley connota una herramienta opuesta a todo límite de cohesión, y que representa por sí la fuerza que disgrega lo económico.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

De resultas, mal podría argumentarse que en este aspecto del hecho imponible, el derecho creado compatibilice el orden en la fenomenología económica. Así debe acogerse, visto que el "acto de cambio" de pertenencias activas que se traduce en el expropiado no es una forma clásica ni válida de actividad económica.

Esta premisa que refleja el campo operatorio en que se asienta el hecho generador de la obligación tributaria no es problemática ni singular. Es única y definitiva y se la subraya de expreso para evitar inequívocas interpretaciones.

No resulta novedoso recordar que en determinadas circunstancias la política fiscal se basa en pilares del derecho para cambiar por más idóneas las situaciones económicas existentes. Pero la expropiación no convalida un pilar o sostén de dicho tipo que arriba a pontificar que, por dicho instituto, incorporándolo como imponible, si procediera, la igualdad y justicia de la carga fiscal se encuentra afianzada.

Si bien tiene justificativos que emanan de una ley previa, la limitación al derecho de la propiedad que se polariza a través de la expropiación, ello no exterioriza, como el gravamen sub examen pretende inculcar, que la justa ponderación de los intereses de los afectados trasunte una actividad económica gravable.

Alguna corriente moderna, que yuxtapone el derecho fiscal en la génesis del derecho económico, acepta que el primero puede tener rasgos característicos de ser un derecho desprovisto de contenido ético. Ello debe rechazarse de plano, pues de lo contrario tendría plena justificación la desconfianza y repulsa a la ley por parte de los subjetivos pasivos tributarios.

Para evitar esto último, el derecho público, pese a la exégesis del artículo 2º de la ley 20628, ha gravitado y seguirá influyendo a través de la jurisdicción contenciosa para conceder a dichos sujetos protección jurídica contra la atacable aspiración del Estado en lo que se refiere a gravar el producido de la expropiación.

III. En materia tributaria no siempre es irrelevante la forma o el medio en que se obtiene el producido de un capital. La expropiación es una excepción a dicha forma, atendiendo que la misma no es la adopción de ninguna mecánica para lograr tal fin económico. Por ende, su producido no tiene substrato gravable. Otra tesis no tiene vigencia, si se acepta que la limitación de la propiedad que proviene de la expropiación carece de propósitos comerciales.

Realizar actos de enajenación a título oneroso, habituales u ocasionales, según la terminología del artículo 2º de la ley, incluye por oposición al carácter de la expropiación, el concierto de cualquier presupuesto que tenga naturaleza de comercio.

Abona a lo preinserto, abocándose a desmenuzar el alcance de la sentencia del Tribunal Fiscal en los autos "La Papelera del Plata S.A."(4)(689), en cuanto establece lo aceptable de afirmar que una actividad económica única sólo puede ser objeto de una única disciplina

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

fiscal.

La expropiación no es una actividad económica ni única ni plural. De ahí que no tratándose de un negocio, mal pueda concertarse en la temática del artículo de la ley en cuestión. Simplemente no es una actividad económica, toda otra disquisición carece de sentido.

El expropiado, al acatar el acto del Estado, de ninguna manera trasunta una finalidad o propósito comercial, pues con su acatamiento o no, igualmente será desposeído de la cosa. Se olvida que "ganancia" está correlacionado, como acertadamente puntualiza Reig(5)(690), al ejercicio de operaciones voluntarias de disposición de bienes, situación que claramente define lo antijurídico de la ley.

Véase cómo publicita la doctrina, que el comportamiento, al cual la ley fiscal se dirige a tipificar, como esencia de su propia existencia, no es otro del que está guiado por una planificación congruente de objetivos para cuya materialización se adoptan decisiones óptimas.

Y específicamente en los actos de expropiación nada de ello acontece por ser la circunstancia causante del desprendimiento de los bienes, obligaciones ajenas al deseo del expropiado. Ergo, no existe propósito ni intención de este último en la realización de las operaciones, pese a lo cual las mismas se realizan por imperio de la ley expropiatoria.

En este orden de ideas, la norma del artículo 2º de la ley del impuesto a las ganancias, en cuanto se refiere a la expropiación, plasma en forma opuesta a derecho la participación del individuo en el gasto público, en concordancia a una capacidad preceptuada contributiva que no es tal.

Como sostiene Rosembuj, "la regulación jurídica de la base imponible y las reglas para la determinación del caso concreto, no pueden sino expresar congruencia con la manifestación de capacidad contributiva elegida, que el tributo está dirigido a gravar. Debe darse una integración sistemática entre las diversas normas institutivas del tributo, a efectos de permitir su justificación de cara a la ratio que lo inspira y su legitimidad en el cuadro constitucional en el que se inserta"(6)(691).

En el sub examen nada de ello ocurre para aceptar la redacción del artículo 2º como válida. Así puede expresarse si se meritúa que es incongruente con la manifestación de capacidad contributiva a la cual se dirige, y se encuentra en la acera opuesta de la legitimidad constitucional.

Conviene subrayar que la vieja premisa que afirma que la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria, con más sus servicios como instrumentos para procurar una mejor distribución de la renta nacional, no se sustancia en absoluto con el intento de gravar el "producido" de la expropiación.

Otra no puede ser la formulación a defender si se entiende que la expropiación por su naturaleza intrínseca no puede generar percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de rendimiento sobre los bienes alcanzados por dicho acto. Es decir, carece de consistencia para

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

calificarla como actividad tributaria imponible.

IV. Aun cuando se quieran desatender motivaciones que se han introducido en párrafos anteriores, va de suyo que la expropiación no traduce ninguna de los procesos necesarios para mover los bienes en el espacio y en tiempo, dado que no hace a los bienes más capaces para rendir satisfacciones o crear mayor disponibilidad.

Porque ese movimiento que en la ciencia económica de la tributación se encuentra típicamente definido, tiene criterio de validez en cuanto esté ligado a la circulación voluntaria de los bienes y no la que se origina en el poder del Estado.

Este último, monopolista de la adquisición forzosa, ya que nadie más que él puede adquirir en tales condiciones en virtud de ser la expropiación un acto de poder público que puede ser ejercido únicamente por el Estado o cualquiera de sus desmembraciones políticas o administrativas, no aparece como justo ni razonable que se prevalega del ejercicio del acto de imperio que significa la expropiación en sí, dado que la voluntad del expropiado es extraña, para mermar el monto de la expropiación, cobrándole el impuesto a las ganancias que incide sobre la misma(7)(692).

Por eso, la definición de Bielsa(8)(693)en cuanto expresa que por su propia naturaleza la expropiación persigue la "incolumidad del patrimonio", acierta de grado sumo en la problemática del tema, conforme que la suma de dinero entregada por el expropiante tiende a mantener la integridad del patrimonio del expropiado, y de ninguna manera es una ecuación cuya igualdad resulta un factor de gravitación impositiva.

Ni la vigencia de la teoría del incremento patrimonial puede empañar esta concepción, puesto que el patrimonio de una persona comprende fundamentalmente un elemento estable, el capital, que debe conservarse intacto y que no se incrementa fiscalmente por el resultado de la expropiación. El fin de ésta es la transferencia al Estado de la propiedad de los particulares contra la voluntad de éstos, atendiendo a los grandes objetivos de aquél.

En esta integración reposa el rechazo del carácter de la expropiación como una compraventa voluntaria, en que evidentemente se ha basado la ley actual, deformando la interpretación del artículo 1324, inciso 1° del Código Civil. Aceptar el alcance del artículo 2° de la ley del impuesto a las ganancias equivaldría que el ejercicio de la facultad expropiatoria del Estado no respetaría los recaudos atinentes a la propiedad privada, dado que el impuesto interferiría restringiendo el monto concedido para mantener incólume el patrimonio expropiado.

Se ha de volver sobre esto, conforme y no obstante que la figura en análisis es una clara manifestación de la originaria soberanía estatal. Obliga a ratificar conceptos preestablecidos la hermenéutica en que se asienta la economía de los contratos consagrados por el Código Civil, en cuya razón técnicamente la expropiación no importa una enajenación o

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

compraventa, como pretende asimilarla el párrafo tercero del artículo 2º de la ley 20628.

Abonan a consagrar dicha premisa las siguientes características: a) siempre es una transmisión de dominio determinada por causa de utilidad pública; b) prescinde del consentimiento del propietario. Ello irroga la inexistencia de un real acto de actividad dirigido y motivado por el que goza de la suma proveniente de la expropiación, poniéndose de espaldas abiertamente al fin que contiene el objeto del gravamen; c) el propietario no se obliga a transferir sino que es desposeído aun contra su voluntad. De ahí que no pueda afirmarse que el párrafo de la ley que se analiza tenga un respaldo jurídico aceptable; d) tampoco es un contrato dentro de los términos del artículo 1137 del Código Civil.

La mera obtención del valor fijado para la expropiación no trae aparejada la existencia de ganancias alcanzada por el tributo, visto que la discriminación anterior no conculca con la economía del gravamen.

Ya no se trata de establecer el concepto de lo que ha de considerarse como ganancia imponible, como tampoco si la percepción es regular o irregular; lo que afecta el carácter de ganancia en este caso, es que ella no responde a los cánones que observa el propio impuesto. Su morfología de acto forzado descarta la tesis generadora del tributo.

Para correlacionar esta última afirmación basta adentrarse en que la expropiación es un acto de poder de la autoridad expropiante, de carácter unilateral, en virtud del cual adquiere la propiedad del bien afectado sin el concurso de la voluntad del expropiado.

Por el contrario, la compraventa, que es la figura a la que se dirige la ley del impuesto, es un contrato bilateral de carácter voluntario que supone la actividad de todas las partes intervinientes en el mismo. De ahí que exteriorizando la expropiación un conflicto entre un derecho individual y el interés público, se la resuelve, no por voluntad de los participantes sino en su sacrificio bajo el aforismo *in dubio pro societate*. De donde, la suma que por el bien expropiado se paga no tiene carácter de precio.

Remontando este último concepto económico, vale consignar que lo que se trata de compensar en el juicio de expropiación es el perjuicio derivado del acto en sí, el cual resulta equivalente al precio objetivo del bien expropiado tendiente a mantener la igualdad patrimonial.

El Estado, como concreción de los intereses patrimoniales de la colectividad, no puede desinteresarse en no lesionar los intereses de sus componentes para conservar las reglas éticas de que es depositario. Una hipótesis opuesta, conculca con la disminución en el valor del bien expropiado, lo que significa contradecir los principios que se propugnan en satisfacción y respeto del justo valor del bien.

V. La discusión que conlleva a la actual redacción de la ley no puede enervar algo demasiado conocido. El objeto del impuesto es gravar los rendimientos o enriquecimientos derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

La indemnización no está tipificada entre aquéllos porque solamente es fijada para satisfacer los perjuicios que son consecuencia cierta, directa inmediata y actual de la expropiación misma; en otras palabras, repara los perjuicios. Es un precepto fundamental dentro del esquema económico, que implicando la expropiación una subrogación legal, el dinero - que ocupa por lo mismo el lugar de la cosa - no puede ser menor que el valor de aquélla.

De resultas, no existe ganancia como sostiene el legislador, sino una sustitución de valores patrimoniales activos de distinta composición pero de igual cuantificación. Una sana interpretación conduce al convencimiento que en la expropiación, la indemnización debe ser íntegra, y en forma incuestionable debe colocar al expropiado en las MISMAS CONDICIONES ECONÓMICAS en que se encontraba antes del desapropio.

Analizado un esquema patrimonial, se verá que la expropiación muta, si se trata de un inmueble, un derecho real en uno creditorio, y en ello se basa que la indemnización debe ser en forma que no menoscabe el patrimonio del expropiado. Consecuentemente, la expropiación no es una fuente de ganancias para el dueño.

Por lógica implicancia, carece de valor inferir otra solución que no sea aquella en que la indemnización por la expropiación está destinada a establecer el equilibrio entre la situación económica anterior y la posterior del expropiado. En este orden también se observa que la expropiación no constituye un medio de acordar lucro a los particulares a expensas de la comunidad. Pero si prospera la tesis de gravar el producido de la expropiación, la situación se convertiría en contraria, dado que en ese supuesto el bien público sería servido en desmedro y a costa exclusiva del propietario afectado. Se quiere entender que la ley actual no propugna el menoscabo de patrimonio alguno, por ello la redacción del artículo sub examen es imperfecta.

Parece mucho más aceptable inculcar a los poderes públicos que la indemnización que tiene carácter de reparación, si es justa y no sufre mengua, cumple su misión de cubrir al propietario en su patrimonio; lo contrario incursiona en el campo de la confiscación.

No condice con la realidad económica, que los valores que se apropia el Estado e indemniza equivale a la ganancia que sin apropiación de aquél se exteriorizarían en el propietario de los bienes, y de ahí que el valor resarcitorio tenga sustento gravable.

Muy por el contrario, el valor intrínseco del bien que se expropia es el costo de su reposición, deducidas las depreciaciones que haya experimentado, con el fin de mantener incólume el patrimonio. Quiere decir que el valor del bien expropiado se establece, como principio básico, con arreglo a la premisa preinserta y al estado del bien al producirse la desposesión.

En la inteligencia que la indemnización tiende a mantener un equilibrio entre la situación, económica anterior y posterior del afectado, aquélla no simboliza ganancia para ninguna de las partes, visto que sólo fija el valor

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

de la cosa al momento de la expropiación. Por tales principios, existen condiciones o exigencias conducentes a mantener tal equilibrio con el fin de no impactar de menoscabo el monto con la pretensión de gravamen; lo contrario transformaría el equilibrio en cuestión, en ilusorio.

Ergo, sólo puede hablarse de reparación de los daños patrimonios y no de un enriquecimiento en sí. Recuérdese que es el Estado exclusivamente el que elige el momento de la expropiación, de suerte que es también justo que sea él quien cargue con las consecuencias de la elección, y que no haga recaer en un particular, en este caso el propietario, que ha sido absolutamente extraño a ella, la generación de la imposición por tal imperio.

No debe confundirse la reposición consignada ut supra con la "material", atento que ésta no siempre es posible, sino que debe consubstanciarse con la "económica", que se realiza con valores pecuniarios que mantienen la igualdad patrimonial. Sin cortapisa alguna, de incidir el impuesto a las ganancias, queda desarticulada la ecuación ponderada e impracticable el equilibrio patrimonial conforme que la detracción que hace el gravamen a la suma percibida imposibilita volver a la integración patrimonial existente anterior al acto de desposesión.

Al adentrarse en la etimología del término "indemnización", se comprueba que ello exterioriza reparar el daño causado, y que en el instituto expropiatorio no participa de "precio" en la acepción comercial. Frente a esta diferenciación conceptual tributaria se apoya la tacha que se postula sobre la imposición sub examen, en que la desposesión no traduce una circulación de riqueza en valor de cambio, porque le falta la finalidad voluntaria a generar dicha circulación por parte del expropiado, además de las restantes ponderaciones que configuran los conceptos de actos de comercio.

Esto colige fundamentalmente a delimitar que la expropiación no es una fuente de beneficios; conforme que indemnizar es reparar, pero no enriquecer; precepto que ha sido reiteradamente acogido por la Corte Suprema (Fallos, 184 - 142; 202 - 81 y 237 - 316) en cuanto sentencia que aquélla no es una fuente de ganancia para el dueño.

VI. La insistencia en puntualizar la tacha que muestra la introducción en el texto de la ley fiscal la figura de la expropiación, tiene raíces constitucionales que el ordenamiento tributario no puede modificar.

Toda restricción al monto de la indemnización causada en este caso por la incidencia del impuesto, es un verdadero apoderamiento de parte del valor de lo expropiado, que no se concilia con la norma del artículo 17 de la Constitución Nacional. Se observa por claras implicancias que en este aspecto la ley 20628 resulta una discrecionalidad del legislador y del poder que la inspirara, que tiende - si se aplicara - a aniquilar en forma parcial el derecho de propiedad. Porque si el principio de la indemnización se sustenta en lo plena e integral, mal pueden consagrarse normas de carácter fiscal que la disminuyen. Aquí vale el axioma que el todo no es igual al todo cercenado.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

El fin que alienta en reparar el valor de la cosa, no es otro que el perjudicado no quede más pobre, tendiendo a mantener su igualdad patrimonial.

De resultas, el desarrollo que conforma el presente trabajo, en la exacta conjunción de los conceptos de actividad económica, acto forzoso y reparación patrimonial, decreta al unísono que la enajenación cuyo resultado grava la ley sólo puede corresponder a la transferencia convencional de la propiedad, sinónimo de "venta".

Esta tesis se sustenta en el pronunciamiento de la Corte Suprema recaído en los autos "Zanola Cirilo Juan c/Fisco Nacional"(9)(694), que no es el primero ni único, pero que su alcance resume lo necesario para descartar la imponibilidad sobre el "resultado" de la expropiación. El decisorio refirma con mayor énfasis los principios acordados en un fallo anterior, "Igon c/Fisco Nacional" (Fallos, 238 - 335), de los cuales, en forma inequívoca se determina que el dinero ingresado por el expropiado no importa una ganancia, sino una compensación equivalente al bien que ha sido privado.

Corresponde por su estado admitir que la exégesis del párrafo final del artículo 2º de la ley 20628 de ninguna manera revierte con fundamento aceptable la clásica proyección, valorada jurídicamente, que el monto del resarcimiento que proviene de una expropiación escapa por su naturaleza al enriquecimiento que alude su propio texto. Situación que por otra parte, en la materia en discusión, fue ratificada por la Cámara Nacional en lo Federal, en autos "Rocha Antona Cremencio".

A su vez, el Tribunal Fiscal, en autos "Villalba Segundo", sentencia que la suma percibida por quien es objeto de expropiación no significa ganancia alguna, pues éste no ha desarrollado actividad voluntaria alguna para que el bien le produjera lucro, sino que el importe en cuestión ingresa a su patrimonio como compensación del perjuicio sufrido por la desposesión del bien, concepto que lo hace aplicable incluso en los autos "Apreta Atanasio", para el supuesto que el expropiado haya prestado conformidad con la tasación.

El encadenamiento jurisprudencial precitado sobre la tipología que reviste la expropiación, y que tiene vigencia en un sistema de integración de beneficios como el acordado por la ley 20628, conduce inevitablemente a declarar que esta última en su parte pertinente no es válida y afecta garantías constitucionales en orden que caracteriza un hecho imponible que no contiene sustancia en los cánones de la ciencia económica.

Más aún, ni fundándose en la significación económica de los actos, antes que en su exteriorización jurídica, puede arribarse a la consecuencia que la expropiación constituye verdaderamente el ejercicio de una actividad económica, habitual o no.

VII. Como corolario, no es aventurado pronosticar que el legislador, a instancia del administrador, entendiera que un régimen de unificación de beneficios, de por sí borraba toda una enjundiosa merituación anterior

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

sobre el carácter que reviste fiscalmente el tratamiento de la expropiación. Y en esa creencia, aparentemente dispuso incorporar al artículo en cuestión la desposesión como similar o equivalente a la venta convencional.

Optó por este camino, en la tesitura que de ahora en más, conteniendo la ley la disposición, adquiriría la exigencia fiscal rango de mayor valía jurídica, visto que la referencia a la venta forzosa dentro del gravamen que contenía el artículo 3° del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias eventuales, había resultado inocua a la pretensión del sujeto activo.

Sin cortapisa alguna, lo consignado no cambia en absoluto la auténtica correspondencia no gravable del acto. Lo que el nuevo régimen legal ha instituido es la integración en un solo régimen de todos los beneficios obtenidos, con prescindencia de que los mismos revistan los caracteres los del rédito o de ganancia de capital. Pero atención; para tipificar hecho imponible tiene que existir enriquecimiento, renta o rendimiento; por ante su ausencia la ley no puede avanzar, y aquí es del caso volver a recordar todo lo analizado anteriormente para descalificar la letra equivalente de enajenación con expropiación.

Las palabras de la ley son el medio por el cual el legislador expresa su voluntad, que con asocio al espíritu de la norma constituyen una unidad "orgánica" No obstante que ambos conceptos otorgan fundamental importancia a la regulación jurídica, no puede olvidarse que el hecho imponible se determina por la sustancia que es la verdad que interesa, en cuya razón no puede prevalecer sobre tal criterio una interpretación literal estricta del ordenamiento dispuesto. En fallos "Catita S.A. y García Walter" entre otros, la Corte Suprema recorre la valoración interpretativa de la ley bajo el amparo que la más preferente es la que se compadece con los principios y garantías constitucionales.

Siendo el orden jurídico un único todo, mal puede admitirse que la expresión "expropiación" utilizada por la ley 20628 sea una referente con otro sentido al presupuesto que legisla la existencia en sí de la desposesión forzosa.

López(10)(695)analiza que el cambio fundamental en el objeto del gravamen ha de hallarse en la sustitución de la palabra "rédito" por la palabra "ganancia", siendo esta última el resultado positivo obtenido en cualquier circunstancia, sea ella entre otros supuestos como consecuencia de disposición de bienes.

Ciñéndose a esta formulación autoral, no se observa que la expropiación por introducción literal del término pueda ser fuente de lucro para el expropiado, ni que por la sola mención de su palabra se configure para éste la realización de actividad alguna, como tampoco que la ley actual identifique jurídicamente el concepto del precio que el comprador paga por el bien adquirido, con la compensación que el expropiante debe al expropiado.

Por lo demás, siendo la expropiación un acto de imperio extraña a la voluntad del afectado, no se visualiza la disposición de bienes que

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

identifica López al objeto del tributo. Se percibe consecuentemente que se está por ante la presencia de un exceso del legislador que no responde a la economía del impuesto a las ganancias, y que pone de relieve que uno de los hechos imponibles adentrados al ordenamiento no puede aceptarse ni aun apartándose de normas legales concurrentes, en orden que estas últimas son más fuertes desde el punto de vista de los intereses económicos a reparar a los expropiados.

Se vuelve a insistir que la expropiación no es un hecho normalmente indicativo de capacidad económica y por lo tanto susceptible del gravamen, en consideración que el monto que integra la indemnización está destinado como recurso económico a mantener la igualdad del patrimonio.

Antes y después de la desposesión. Ergo, quien somete esos recursos económicos a mantener patrimoniales, no manifiesta de ese modo una riqueza imponible.

No ha de decirse en la materia que el legislador valoró determinada base de medición atendiendo principios de imposición que el Estado se ha propuesto ejercer en forma más que excepcional. Si esto resultara cierto, sólo queda por admitir que la norma tributaria va dirigida a incidir sobre futuras políticas estatales de expropiaciones masivas. Cuesta aceptar tal hipótesis, cuando se enfatiza en forma reiterada como presupuesto político la vigencia de las instituciones jurídicas y el debido respeto a la propiedad.

Empero, causar la obligación impositiva en el hecho expropiatorio como acontecimiento habitual de la vida económica, no es un síntoma que aconseje en forma acertada la elección de objetos por parte de la política financiera.

Están lejanas las épocas que la doctrina financiera se limitaba a sacar dinero de donde lo encontrara. Hoy, por el contrario, la evolución ha puesto rumbo al encuentro de principios conductores para la determinación del objeto imponible; por ende, el progreso hacia la investigación del objeto de la riqueza, crea un freno natural a la gravabilidad de los procesos derivados de expropiación de bienes.

Sin desconocer principios básicos en cuanto que el impuesto tiene como fundamento una situación económica, sobre ésta que se analiza - la expropiación -, el Estado indebidamente la considera imponible ya que no media circulación de riqueza, propiamente dicha, sino un mantenimiento del patrimonio traducido en una distinta pertenencia activa, pero pertenencia al fin de igual cuantía económica.

Concluyendo, del extenso abanico de negocios jurídicos que contiene el párrafo tercero del artículo 2° de la ley 20628, sólo uno es fundamentalmente impropio e ilegítimo como generador del hecho tributario. Este trabajo apunta a desacreditar la expropiación del abanico en cuestión, porque sobre la misma no pueden transitar a su libre arbitrio los particulares para generar riqueza; ni pueden adaptarla a sus especiales necesidades e intereses económicos. En suma, cuando se convalida la expropiación nada tiene que ver en su gestión la voluntad del

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

afectado, sólo prevalece el poder de imperio del Estado, al cual los particulares no les queda para oponer más que la justa reposición del valor desposeído.

Asimismo se comprueba, girando en la temática de la gravabilidad, que los "ingresos" de carácter excepcional como son los provenientes de expropiaciones, son simples transferencias entre sectores de la economía lo que conlleva a consentir que no dan origen a un nuevo ingreso ni ocurre un aumento neto en el capital del país.

El párrafo anterior es más acabada demostración de lo irrazonable en el campo de la tributación, de buscar principios económicos que sostengan aceptablemente la imposición sobre los actos expropiatorios.

Tal como se ha comprobado en capítulos anteriores, sólo pueden gravarse las ganancias, cuando ellas se "realizan". Y como la expropiación es lisa y llanamente una desposesión compulsiva ejercida por el monopolio que detenta a dicho fin el Estado, no puede afirmarse positivamente a favor de la tesis gravatoria, que se ha producido la "realización" de la ganancia toda vez que activos de capital cambian de propiedad por causas inherentes a la voluntad única y soberana del Estado.

Los que no comparten esta tesis, por entender que los argumentos expuestos no derriban el ordenamiento ni en la faz pre - jurídica ni en la jurídica directamente, deben detenerse a analizar los aspectos de la desposesión compulsiva que ejecuta el Estado, lo que le resta atributos al principio de libre circulación de riqueza imponible.

Recuérdese que la transferencia de activos patrimoniales forzosa, que causa la expropiación, puede volver a fojas cero por la retrocesión de los bienes. El derecho de retrocesión nace cuando el expropiante no da al bien expropiado la afectación dispuesta por el legislador, o le da una distinta, pues en tales supuestos se ha dejado de cumplir la finalidad que determinó la calificación de utilidad pública que requiere el art. 17 de la Constitución Nacional. Ese derecho trae aparejado, como consecuencia, la facultad de reclamar la devolución del bien, previo reintegro del importe recibido por la expropiación, ya que en esencia la retrocesión significa volver las cosas al estado anterior al acto que originó el DESAPODERAMIENTO.

Se arriba, de resultas, a desvirtuar que la expropiación refleje a nivel tributario un cambio de bienes activos en forma definitiva, y por dicha razón, en el campo económico la imposición debe acceder con virtualidad suficiente.

A esta altura del trabajo, se encuentra debidamente asentado que no existe contrato de compraventa en virtud de hallarse ausente la libertad relativa al acuerdo de voluntades; que no existe suma libremente convenida, sino el necesario acatamiento a una tasación oficial unilateralmente establecida, situaciones que obligan a determinar que su correlación muestra que la suma al fin recibida por el expropiado no recepta los caracteres de beneficio ni enriquecimiento a su favor. Sólo tiende a compensar todo perjuicio que resulta de la pérdida de los

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

bienes; de manera que reemplaza a los valores perdidos, colocando a quien sufre de la expropiación en igual condición en que se encontraba antes de producirse el acto que le dio origen.

Falta para gravar, la colusión entre las partes, lo que le resta al acto, entre otras cosas, la necesaria valoración económica que trasunta la existencia de negocio de comercio en la operación.

No obstante que en determinadas circunstancias la legislación impositiva no haya podido acuñar términos privativos para expresar sus propios conceptos, ello no proyecta favorablemente que la expropiación sea un caso inequívoco de enajenación y que de por sí deba aceptarse su parangón para de esa forma dar vía libre al hecho generador de la obligación tributaria.

Carece de objeto investigar la función que cumplió el bien desposeído en el patrimonio del expropiado, atento que la indemnización apunta a mantener la igualdad del activo, y no simboliza otra cosa que transferencias compulsivas del sector privado al público, pero que al no "realizar" ganancia, por lógica consecuencia no han originado un ingreso agregativo, como tampoco un aumento neto en el capital nacional.