

Perfil de la renta como materia gravable

Geraldo Ataliba

Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Sao Paulo (Brasil).

El Impuesto sobre la Renta incide sobre la renta. Tiene por hipótesis de incidencia, el hecho de la renta.

A su vez, la base gravable es el volumen (el monto) de la renta.

Ahora, el hecho de la renta se produce de modo desordenado, frecuentemente impredecible y oscilante. Algunos autores lo califican de "hecho continuo" porque se caracteriza por flujos continuos o intermitentes.

Estas características del "hecho de la renta" exigen que su calificación jurídica se ubique, estrictamente hablando, dentro de límites temporales.

Para efectos tributarios, estos hechos deben quedar estrictamente delimitados en el tiempo, ya que su ocurrencia real da lugar a la existencia de la acreencia. Pero no sólo eso, la base gravable únicamente es determinable -en los casos de actos fluidos- como la renta, cuando los hechos han sido objetivamente circunscritos en el tiempo.

Realmente, si la base es la medida del hecho; si la base del cálculo del Impuesto sobre la Renta es el monto de la misma, existe absoluta necesidad de ubicar el hecho en el tiempo con toda exactitud.

Estas consideraciones sirven para aclarar que la renta es un concepto relativo. Se refiere a una realidad cuya configuración depende de una conjunción de factores y de normativas. No se puede llegar al concepto mismo sin ubicar el hecho que le sirve de fundamento, dentro de coordenadas temporales estrictas.

El flujo que la caracteriza debe, necesariamente, ubicarse dentro de límites precisos, con un término inicial y un término final.

En otras palabras, es imposible conceptualizar (pensando objetivamente) la renta ciñéndose única-

mente a la sustancia del hecho que la traduce; también hay que integrarle al concepto términos temporales, que circunscriban hasta el mismo meollo de la idea.

La relatividad del concepto -que exige tales precisiones- no es exclusiva de la renta. También se da en conceptos ajenos al universo del Derecho. No es objetiva (y por eso no resulta útil) la mención de una cantidad que represente la productividad de una empresa, planteada aisladamente. De nada sirve, absolutamente de nada, citar una cifra que exprese sólo eso, pura y simplemente. No dice nada, no informa nada, nada revela y resulta inútil afirmar: la empresa "X" produjo 1,000 unidades de máquinas.

Seguimos sin tener idea del tamaño de la empresa, o de su productividad, si el volumen (el montante, las cantidades) que intenta expresar la cifra 1,000 unidades, en este ejemplo, no se delimita en el tiempo.

En verdad, es necesario decir, al mismo tiempo -para darle precisión, objetividad, contenido (en una palabra: utilidad) a la información- en qué período se logra tal producción: un día, un mes, un año.

Se aplica el mismo principio cuando se intenta evaluar la potencia de una planta hidroeléctrica: nada revela la mención de una potencia de 10,000 vatios. Es preciso aclarar: por día, por mes, por año. Los hechos continuados, cuya configuración exacta exige su medición, deben vincularse a la sustancia del hecho medido, debidamente delimitado en el tiempo.

Es lo que ocurre con el concepto de la renta, que no se revela solamente por la objetividad del hecho, sino más bien por su volumen, tamaño, monto (expresado en cifras), que sólo se puede considerar dentro de un marco temporal preciso. Renta diaria, mensual, anual.

La renta, como materia tributaria, configura un tipo de hecho distinto de otros dos hechos, los cuales ya

fueron estudiados a fondo por la doctrina: los hechos persistentes (propiedad) y los instantáneos (venta, importación, etc.).

Sin negar el gran valor de la cátedra de Paulo Barros Carvalho en cuanto a los efectos de los hechos gravables, considero necesario reconocer que la circunstancia de un haber, por su naturaleza, de definición temporal nítida (momento en que se concluye la venta, momento en que se recibe la remuneración por un servicio, momento en que un producto ingresa al territorio nacional, momento en que se celebra una transferencia inmobiliaria) destaca el contraste con otros que no tienen esa misma característica (el estado de propietario; el flujo de renta).

La evidencia patente de estas diferencias, ha obligado a todos los legisladores del mundo civilizado a adoptar diferentes técnicas para el tratamiento de esas dos grandes especies, lo que ha llevado -en los casos de los hechos llamados instantáneos- al establecimiento de que su consumación (cabal concurrencia) fuese automáticamente calificada para alegar el surgimiento de una obligación tributaria o que exime hasta de la misma manifestación legislativa, reveladora del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia.

Por otro lado, existe la necesidad absoluta e impostergable de una disposición legislativa explícita, estableciendo (siempre de modo artificial) un vínculo entre los hechos continuados o persistentes y los momentos en el tiempo.

En otras palabras, si tales hechos no se delimitan claramente, en términos temporales, o si la ley tributaria los debe considerar sobre todo en su perspectiva dimensional (mensurable) surge la absoluta necesidad de circunscribirlos en el tiempo, mediante la determinación explícita-legislativa fijadora del período (término inicial y término final) bajo pena de no poder ser medida y por ende, no poder servir la función de base de cálculo (base gravable).

En verdad, todas las leyes tributarias del mundo civilizado que definen la hipótesis de la incidencia del Impuesto sobre la Renta, establecen un período a ser considerado. Todos los doctrinarios jurídicos fijan un período como elemento esencial de renta (en el sentido de no ser mencionado, la definición resulta errada, por insuficiencia insuprimible). En verdad, basta considerar que la renta es el resultado de una confrontación entre ingresos y egresos, que dé un saldo positivo, para observar que de no delimitar estos flujos en el tiempo, hasta la averiguación de la existencia o no del saldo, resulta imposible.

Renta y resultado. Sólo se sabe que hubo renta -y habiéndola, sólo es posible dimensionarla- sobre la base de un inventario de saldos imputables a una persona (física o jurídica), es decir, como resultado de la

confrontación de los datos (ingresos y egresos) que tuvieron lugar (ocurridos) en un período.

Hay necesidad, sea para establecer si hubo renta, o para medir su monto, de aplicar un procedimiento operativo que no deje lugar a dudas: verificando los ingresos y los egresos para llegar a un resultado, que de ser positivo configura renta, de ser negativo excluye su existencia. Hay que decir que ese resultado sólo es posible si los datos bajo consideración se circunscriben a un período.

La renta es entonces el saldo positivo del cotejo de los ingresos y los egresos dentro de un período. De no haber la determinación temporal de los datos considerados, resulta poco confiable el resultado y será imposible medir su volumen o dimensión.

Esta larga y didáctica demostración tiene por objeto dejar en claro la importancia decisiva del período para definir la renta, con fines tributarios. El carácter repetitivo y minucioso con que se insistió en la demostración, se justifica por las consecuencias jurídicas tan graves y decisivas que emanan de estas premisas.

“La renta es entonces el saldo positivo del cotejo de los ingresos y los egresos dentro de un período”

Pasando por alto la consideración detallada del fenómeno de la formación de renta, bajo la perspectiva de su disciplina jurídica -lo cual tomaría tiempo y espacio de los que no disponemos- vayamos directamente a las consecuencias prácticas de estas premisas en los regímenes jurídico-constitucionales que adoptan el principio de igualdad:

- a) En materia de impuestos, la igualdad implica capacidad económica contributiva; entonces resulta necesaria e imperiosa también la previsión legal de deducciones o rebajas (de gastos); su abolición irracional es inconstitucional.
- b) La ley calificadora de los ingresos componentes de renta no debe ser inconstitucional.

La ley calificadora de los ingresos componentes de renta no debe ser retroactiva (no retro-operante) porque la capacidad contributiva considerada constitucional sólo puede ser corriente, no pasada (bajo pena de decisión violatoria de igualdad).

c) El llamado "impuesto en la fuente" (retenido en la fuente) constituye necesariamente un anticipo del impuesto adeudado al final del período; debe ser compensado con el total a pagar.

d) Ingresos que no representan un incremento efectivo y real de la riqueza no pueden ser calificados para constituir el montante de renta periódica.

e) Las correcciones monetarias de números, como meras representaciones gráficas de valores que no han sido sustancialmente alterados, que expresan la indexación al valor presente en los datos por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, no constituyen ingresos y no pueden ser consideradas componentes de renta.

f) Una ley que introduzca cambios en los criterios estimativos de los elementos de ingreso o egreso, con el fin de incrementar la carga tributaria, si no ha entrado en vigencia antes del inicio del período, su aplicación debe ser postergada hasta el período siguiente.

g) La legislación aplicable a todo el período debe estar vigente antes de su inicio; las emiendas efectuadas en el curso del período, sólo son legales si son reductoras de la carga fiscal.

AMPLIACIONES (EXTENSIONES).

Parece claro que los sistemas constitucionales que adoptan la igualdad como principio básico, por lo menos implícitamente, consagran la legalidad (su instrumento necesario) forzosamente no retroactiva. Por otro lado, es de la esencia de la República, el consentimiento de los impuestos hacia un Estado de Derecho donde exista la seguridad jurídica.

La previsibilidad de la actuación del Estado consecuencia del esquema de una Constitución rígida y la representatividad del órgano legislativo, aseguran a los ciudadanos, en mayor medida que los derechos inscritos en la Constitución, la paz y el clima de confianza que instauran las condiciones psicológicas necesarias para el trabajo, el desarrollo, la afirmación y la expresión de la personalidad. Debe entenderse así la amplitud del alcance de la garantía de los derechos dentro de un régimen republicano representativo.

El marco constitucional que adopta las premisas de los ideales francés y estadounidense vigentes en el mundo occidental hacia fines del siglo XVIII, y principalmente la adopción de las instituciones republicanas en numerosos estados, generan un sistema totalmente incompatible con la sorpresa. Por el contrario, se postula la previsión absoluta y completa de la actuación especial por parte de ciudadanos y administrados. Puesto que el legislador actúa en representación del pueblo y expresando sus designios, su trabajo es necesariamente público y se desenvuelve en un clima de amplio debate.

Paulik muestra como la previsión de la actuación estatal es consecuencia del principio de seguridad jurídica. Y que se la valora tanto en Alemania, que a sus exigencias ceden los intereses recaudatorios e incluso los de "realización de una imposición igual". Ese principio, instrumento del similar principio de protección de la confianza -cultivado también por la doctrina alemana y prestigiado por la jurisprudencia del mismo país-, se traduce en el postulado de la "certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria", materia delicada y *punctum dolens* del sistema constitucional.

La seguridad jurídica se instrumenta a través de los subprincipios de generalidad, tipicidad y legalidad de la imposición, por más que el primero de los citados es también un corolario de la isonomía, ya que se traduce en el postulado según el cual el sacrificio económico que el individuo ha de soportar en forma de impuesto debe ser igualmente gravoso para todos.

De todo lo expuesto resulta que la concepción dominante -que consiente las inopinadas modificaciones de la legislación tributaria- no sólo viola la letra y el espíritu de la Constitución en la parte que establece los derechos individuales, sino que también incurre en flagrante contradicción con los principios constitucionales que consagran la libre empresa y prometen al inversionista libertad de acción empresarial para actuar sin trabas de acuerdo con los principios de la economía de mercado, contribuyendo así a la prosperidad nacional.

El clima de seguridad, certeza, previsión e igualdad (sin el cual no hay libre competencia) sólo puede realizarse dentro de la legalidad, la generalidad y la irretroactividad de la ley. Es incompatible con la economía de mercado aquella interpretación que postula la absurda pretensión de que una ley innovadora sea inmediatamente aplicada incluso si resulta gravosa.

Es importante tener presente que una perfecta atención a las exigencias constitucionales explícitas e implícitas -tales como la adaptación del impuesto a la capacidad contributiva, su progresividad y generalidad, junto a la necesidad de atender a los llamamientos de la justicia fiscal, traducida en una ley previa y cierta- y a los designios de la extrafiscalidad, impone especiales cuidados al legislador, y en la misma medida, cargas, impedimentos y trabas al Estado.

Gordillo afirma a ese respecto que: "La Constitución se supone hecha por el pueblo y emanada del pueblo soberano, no para refrenarse a sí mismo, ni para poner límite a su propio poder soberano, sino para refrenar y limitar a sus delegatorios, que son los tres poderes que integran el gobierno nacional".

En verdad, como lo recalca Brunner, "los derechos fundamentales se dirigen contra el Estado y como

sus límites, sólo serán verdaderos cuando se apliquen contra la voluntad del Estado".

Así -sistemáticamente consideradas a partir del principio republicano- surgen la representatividad, el consentimiento de los ciudadanos, la seguridad de los derechos, la interdicción de la arbitrariedad, la legalidad, la relación de administración, la previsión de la acción estatal informadora de la actuación pública, como tantas otras expresiones de los principios básicos sobre los que necesariamente se asientan y resultan moldeadas todas las manifestaciones estatales.

Todas las normas y cada uno de los institutos integrantes de nuestro sistema jurídico, deben atender, al mismo tiempo, las exigencias básicas de todos los principios mencionados. De este modo, los regímenes jurídicos que el legislador establezca acatarán, darán vida y asegurarán la plena expansión y la eficacia de sus imperativos.

Por eso Kruse, al tratar de los principios constitucionales, afirmó que: "El principio de seguridad jurídica es emanación de la idea de justicia y exige la protección de la posición jurídica (situación jurídica) una vez obtenida; (...) tiene categoría institucional (...) se aplica también contra la ley".

El siguiente fragmento del cual es autor Xavier, muestra bien la armonía y la solidaridad -así como el complemento- entre los subprincipios constitucionales recién examinados: "... la doctrina dominante -especialmente la alemana- tiende a considerar como esencia de la seguridad jurídica la susceptibilidad de previsión objetiva por los particulares de sus propias

situaciones jurídicas (*Vorhersehbarkeit* y *Voransberechenbarkeit*) de modo tal que puedan tener una precisa expectativa de sus derechos y deberes, de los beneficios que les serán otorgados o de las cargas que habrán de soportar. De ahí que la idea general de seguridad jurídica se analice -como observan Lohkein Y Jaenke- distinguiendo entre un contenido formal, que es la estabilidad del Derecho, y un contenido material, que consiste en la llamada protección de la confianza ... (*Vortrauensschutz*)".

En realidad, como subraya Sainz De Bujanda -cabeza indiscutible del pensamiento jurídico ibérico- las concepciones del Estado liberal apuntan "esencialmente a la delimitación de la esfera jurídica de los particulares frente al Poder, tutelando así "su libertad y su propiedad".

Por eso las leyes retroactivas repugnan a nuestro sistema. Generalmente conllevan el sello de la arbitrariedad, del causismo, de la personalidad, marcas repugnantes del pasado que la república representativa quiso sepultar definitivamente. La protección de los derechos adquiridos, la cosa juzgada y los actos jurídicos perfectos, dispensada predominantemente en nuestras constituciones, da mayor eficacia a la seguridad jurídica y establece la correcta dimensión del ámbito de las libertades públicas.

Estas consideraciones dejan clara la importancia de la respetuosa consideración, por el legislador, de las consecuencias de la esencialidad del período, en el Impuesto sobre la Renta, con el tenor de las puntualizaciones que en este estudio establecemos.⁴⁸