

**SECCION DE LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA**

## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA JURISPRUDENCIA DE CASACION

J. FRANCISCO CHAVERRI

Erizada de reformas, la Ley de Impuesto sobre la Renta no ha tenido fácil ni reposada existencia. Su nacimiento se remonta a la ley N° 837 de 20 de diciembre de 1946. Es una legislación poco explorada, adolescente, con 19 años y 13 reformas, que se resiente del antagonismo de las ideologías político-sociales. Encierra una serie de conceptos que en la ciencia económica tienen un valor *relativo* (en el sentido de correlación) y en las ideologías políticas el color característico de los prejuicios. Sufre, de reflejo, la confusión que se ha mantenido durante décadas, a veces deliberadamente, entre las aspiraciones teleológicas y las leyes económicas. De ahí que en torno al impuesto de la renta no exista una doctrina clara, uniformemente admitida y vacunada contra las influencias demagógicas, que ofrezca conceptos bien pulidos por la jurisprudencia o por las llamadas doctrinas económicas; y de ahí que la mayor parte de sus postulados y fundamentos sea de carácter polémico. Agrava la situación la disputa de las corrientes político-sociales que dividen al mundo y la resistencia que ofrecen las convicciones ideológicas, sin descartar las bien intencionadas y honestas, a un acercamiento hacia los modernos y positivos adelantos de la ciencia económica.

Sea como quiera que se le enjuicie y acepte —el recuento de las muchas doctrinas que se han formulado al margen de sus disposiciones sería pesado por lo extenso—, para efectos de la jurisprudencia, en mi criterio, es útil y suficiente considerar la Ley del Impuesto sobre la Renta

como un recurso fiscal, un impuesto como cualquiera otro. Como tal, es un producto y una necesidad del Estado moderno, si se quiere un mal necesario, algo que se ha hecho cosa y de la cual no puede prescindirse.

Un recurso fiscal efectivo en tanto se le dosifique y administre con prudente relación al medio que lo soporta, y que aplicado inmoderadamente congestionará los impulsos de mejoramiento social, agobiará las fuentes de donde brota y complicará, encareciéndolos, los sistemas administrativos de control y percepción.

Con mucha razón se ha dicho que si se hubiera aplicado hace un siglo con las elevadas cuotas o escalas del presente, no habría sido posible la gran concentración de capitales; y sin éstos, no hubiera sido factible la gran industria; y sin la gran industria no habría surgido la producción en masa; y sin la producción en masa no se habrían logrado ni los adelantos tecnológicos ni el abaratamiento de productos antaño suntuosos que hoy están al alcance de grandes núcleos de consumidores. Lo cierto es que sólo ha podido rendir buenos frutos fiscales en la medida en que lo resiste un sistema económico próspero y firme y que si no se adapta a la capacidad tributaria del medio, resultará perjudicial al desarrollo y engañoso.

Define el reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta —que algunas veces va más allá y otras acorta o restringe, con reglas de dudoso valor jurídico, las disposiciones del estatuto legal de que secundariamente forma parte— la RENTA BRUTA o simplemente LA RENTA como "el total de ingresos, beneficios y utilidades, consistentes o no en dinero, provenientes del trabajo, prestación de servicios, actividades lucrativas de cualquier naturaleza, y, en general, los beneficios o utilidades provenientes del capital".

Ni la ley ni el reglamento entran a definir lo que debe entenderse por BENEFICIOS, UTILIDADES, INGRESOS o CAPITAL. Y no es tarea de fácil cometido.

Dos fallos de la Sala de Casación definen la renta como "el producto periódico-continuo de una riqueza consolidada que puede consumirse sin afectar el capital".

Son las sentencias de las 10 y 45 del 13 de agosto de 1948 y de las 16 y 30 del 13 de julio de 1950 que coinciden, en cuanto ponen el acento en la periodicidad del producto, con el Licenciado don Víctor Manuel Elizondo, miembro muy distinguido de la Sala de Casación, en sus "Lecciones de Finanzas y Derechos Fiscal (Imprenta Lehmann, pág. 121), obra que sirve de texto en la cátedra respectiva de la Facultad de Derecho, en cuanto expone:

"Por renta se entiende el producto del capital o del esfuerzo humano, o de ambos factores combinados, obtenidos periódicamente".

Empero, ni la periodicidad ni la continuidad son requisitos establecidos en la ley para determinar o condicionar el gravamen de los ingresos netos, por más que algunas o muchas rentas tengan dichas características. La remuneración, por ejemplo, que reciba un abogado sirviendo como intermediario o comisionista ocasional en la venta de un inmueble propiedad de un tercero, o en la consecución de un préstamo de dinero para una tercera persona, y la que reciba un acreedor por arrendamiento de dinero aunque sea único y por cuatro días, son gravables. Lo son porque están incluidos en más de uno de los incisos del artículo 5° de la ley y en la definición del Reglamento anteriormente copiada.

La jurisprudencia debe buscar y precisar el concepto de ingreso gravable dentro del derecho positivo aunque tropiece con algunas definiciones teóricas de las escuelas económicas.

En un tercer fallo, de las 16 y 30 del 7 de octubre de 1952, no obstante que el tribunal insiste en las citadas características (continuidad y periodicidad), se vio en la ne-

cesidad de ampliar el campo de aplicación de la ley, inspirado en el concepto de "beneficios-capital" que explica del siguiente modo:

"Pero el capital puesto en el juego de los negocios produce también utilidades, que propiamente no pueden considerarse renta, porque la característica de ésta es la de ser periódica y constante sin detrimento de la fuente de que proviene, pero sí deben considerarse como ganancia, que algunos economistas para distinguirlas de la renta las denominan beneficios-capital. La eminente tratadista Ursula K. Hichs (Hacienda Pública, pág. 211) dice al respecto: "La tarea de distinguir la renta verdadera de los ingresos de capital no es usualmente una cuestión difícil; hay siempre, sin embargo, unos cuantos casos fronterizos en que pueden surgir dudas, por ejemplo, cuando se obtiene la renta de una serie de operaciones de capital (como la renta del especulador...) En tales casos es perfectamente correcto gravar los beneficios del capital como renta..."

Se trataba de la venta en parcelas de una finca previamente urbanizada al efecto. La venta de cada parcela significaba a la vez ganancia y menoscabo del capital, objetivamente considerado. Y la ganancia percibida en cada venta no podía ser, por la naturaleza del negocio, periódica ni continua.

Lo que sucede con los conceptos de renta y capital es que no son absolutos ni objetivos. Son, en primer lugar, términos correlativos que no podemos aprehender separadamente. En segundo lugar, ni existe algo que sea renta en sí misma ni capital en sí mismo. Si no todos los bienes, la gran mayoría, indistintamente, se presentan como capital y como renta. El dinero es el ejemplo más ilustrativo, y lo que a menudo llamamos capital son *bienes de capital*. El capital no tiene existencia independientemente de ellos. El que algunos bienes se empleen como factores de producción o se destinen al consumo, o al ahorro, no depende de la naturaleza física o intrínseca de ellos sino de deliberada escogencia humana. Al respecto es muy pertinente la

aclaración del sabio economista austriaco, Ludwig von Mises, en su famosa obra "La Acción Humana" (Editorial Fundación Miguel Villalonga, págs. 156 y 159):

"La idea que el vocablo capital designa no tiene representación alguna en el universo físico de las cosas tangibles. Existe tan solo en la mente de gentes que planean. Es un elemento del cálculo económico...

En realismo conceptual ha provocado confusión en torno al concepto de capital. Ha creado una verdadera mitología del capital. Se ha atribuido al capital existencia propia e independiente de los bienes de capital que materializa. El capital —dícese— se autoreproduce, siendo consecuentemente vano el preocuparse de su conservación. El capital —proclama por su parte el marxismo— engendra beneficios. Todo ello es pura majadería.

El capital es un concepto praxeológico... Estamos ante un producto de la razón, que sólo en la mente existe... Influye desde luego en el hombre que actúa y sólo en tal sentido puede decirse que tiene existencia real...

Ahora bien, el empleo que se dé a los ingresos brutos, ya se destinen a la reposición de capital, a la ampliación del existente o al consumo, implica siempre conscientes decisiones por parte de empresarios y capitalistas".

Debe quedar claro que no hay cosa alguna que en sí misma o por sí sola sea capital o renta, y que tienen aquella condición todos los bienes que entren en una relación específica determinada por la voluntad o por los planes del empresario. Vanos han sido todos los intentos para darle una concreción objetiva al concepto de capital, independientemente de esa voluntad o de esos planes. Por eso dice Claudio Napoleoni en el Diccionario de la Economía Política que él dirige (Ediciones Castilla, Madrid, página 135) lo siguiente:

"Si se puede extraer una conclusión, de la exposición de las teorías "económico-doctrinales", es la consecuencia, descorazonadora, que induce a ver el capital como uno de los conceptos más oscuros e inaprehensibles de la ciencia económica".

Pero será descorazonadora la consecuencia que apunta si se dirigen equivocadamente los esfuerzos hacia el logro de una definición objetiva que, por lo contrario, debe ser siempre, y en cada caso, *subjetiva*, a la vista de una situación individual y concreta.

El concepto de capital que calza y mejor se acomoda a los fines del impuesto de la renta es la definición financiero-empresarial del propio Napoleoni, que él llama "ingenua", coincidente con la de Mises en cuanto afirma:

"...el capital está constituido por un conjunto o fondo unitario de valores interpretado en sentido financiero como la medida sintética de todos los bienes inventariados en la empresa y utilizados para obtener rentas y beneficios monetarios. Al capital no le corresponde, pues —según esta interpretación— un conjunto de bienes físicos, objetivamente considerados, dotados de ciertos atributos económicos, caracterizados por sus particularidades técnicas, y valorados según los cánones y objetivos de la ciencia económica... sino un fondo financiero global a disposición de la empresa, evaluado convenientemente según sus reglas contables particulares y dedicado a la obtención de una renta mediante la producción o de otra forma cualquiera"

Con respecto a las rentas afirma Napoleoni (Ob. cit. pág. 55) que "la teoría del beneficio representa todavía una de las partes menos sistematizadas de la teoría económica".

La tendencia equivocada que tuvo origen en la teoría del *valor objetivo* de los economistas clásicos, los cuales pretendían infructuosamente definir y medir el valor de las cosas, es la responsable de algunos sofismas o falacias y de muchas confusiones, incluso de algunos afanes de sistematización no sólo de muy difícil logro sino, quizás, de escasa utilidad teórica y práctica. No hay cosa alguna en economía que tenga el *valor objetivo* que deseaban encontrar los clásicos, incluyendo a Marx, un valor que sea susceptible de una medición válida en todo tiempo y lugar,

como ocurre con las mediciones del mundo físico. El valor de cada cosa está determinado en cada instante por la apreciación subjetiva y cambiante de las personas que la desean y estén en disposición de hacer algún sacrificio por adquirirla. Nada valdría una fábrica de coches de tracción animal, por perfecto que sea su sistema contable, si las personas prefieren el uso de los vehículos automotores para su transporte. Ni la fábrica, en cuanto es capital, ni los coches, en cuanto son productos, tendrán valor económico no importa el costo real invertido en la producción y registrado en libros, si nadie los quiere. Son los deseos individuales del consumidor los que determinan el valor y su representación monetaria, los precios.

Para los efectos de la interpretación y aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como objetivo del tributo debemos considerar todo lo que la ley señala: las utilidades, los ingresos, los beneficios y las rentas, es decir, todo lo que quede abrazado por esos cuatro vocablos, aunque no sea periódico ni continuo e independientemente de si menoscaba o no al capital objetivamente considerado. Puede citarse, en apoyo, el inciso 3° del Art. 5° de la ley en cuanto menciona, entre los ingresos gravables, las gratificaciones, regalías o ventajas que se reciben con motivo de la prestación de servicios y que no son corrientemente periódicas ni continuas. La ley comprende, en su efecto impositivo, cualquier resultado económicamente positivo cuya característica más visible es la de que constituya un PRODUCTO en relación de causa a efecto con una actividad económica individualizada y concreta, considerada subjetivamente. Coincide con esta idea la jurisprudencia de la misma Corte que deja libre del impuesto de la renta el fenómeno que se ha dado en llamar, entre nosotros, "plusvalía", o sea, el mayor valor monetario que adquiere un inmueble relativamente a su precio de compra, porque tal aumento de valor no constituye un producto independizado del capital, en el sentido de residuo, de producción resi-



dual. No constituye un producto independizado del capital sino que es un resultado final y unitario, inseparable, materialmente, de la inversión, lo cual resulta también cierto si se observa que es muy difícil estimar la "plus-valía" cuando se materializa al cabo de varios años de espera, como ocurre usualmente, puesto que sería inexacto afirmar que surge en el momento en que se remata la negociación (venta del inmueble) siendo más exacto decir que se gesta, a veces oscilando entre signos positivos y negativos, en el transcurso de todo el período de posesión, durante el cual son inevitables cambios incontrolables en la estructura general de los precios —desde luego en el poder adquisitivo de la moneda—, todo lo cual hace muy difícil sino imposible un cálculo exacto del monto de la "plus-valía".

También coincide con esta idea el fallo de las 10 y 45 del 13 de agosto de 1948 en cuanto dejó libre del impuesto, contra el criterio de la Tributación Directa, el llamado "derecho de llave" que cobró y recibió un farmacéutico en la venta de su negocio de farmacia.

En la sentencia de 1950, arriba citada, llamada a resolver si la venta de una madera extraída de un bosque virgen era una operación económicamente gravable, la Corte también resuelve con acierto. Dice en este fallo:

"Que los bosques maderables producidos no con la intervención del esfuerzo humano dirigido a realizar una explotación forestal, sino por el poder creador de la naturaleza... deben ser estimados como parte integrante de la riqueza consolidada que representa el fundo en que se encuentran, de modo que la tala de bosques hace desmeracer, en proporción a la madera cortada, el valor de la finca ...

Que cuando ocurre... que el propietario del fundo forestal, vende las maderas finas en éste existentes, sin que sea la explotación del bosque negocios a que esté dedicado o el giro habitual de sus actividades, no puede decirse que el precio obtenido sea una renta, dado que se produce a costa de una disminución del dominio territorial individual, que precisamente viene a sustituir".

Lo redacta el Magistrado Elizondo y tiene muy notables coincidencias con las citas de Mises y Napoleoni, como es la consideración subjetiva de la actividad económica en debate. Repárese en que no la considera objetivamente sino en función de la voluntad o actividad del propietario, a quien no le atribuye el propósito de realizar la explotación de las maderas como actividad productora de rentas. Tampoco estima las maderas cortadas, que en sentido contable estricto y en el derecho civil constituyen un producto, un fruto, como rentas o beneficios gravables.

Sería difícil y a veces imposible convencer a un contador de que las maderas cortadas no constituyen productos ni rentas gravables, porque además de las reglas contables de innegable valor técnico que él debe respetar y aplicar, existe en nuestro Código Civil el Art. 288 que dispone:

"Son frutos naturales los que espontáneamente produce la tierra...; frutos industriales los que se obtienen por el trabajo o cultivo..."

Pero la Casación, que ha recogido con gran acierto el espíritu de la ley de la renta, no cayó en las celadas de las reglas contables ni en la aplicación inoportuna del Derecho Civil, como tampoco en las mitologías económicas. Tomó el concepto de capital, y su correlativo de renta, con criterio subjetivo, sin complejos psíquicos, esto es, decidiendo de acuerdo con la índole propia de la actividad en examen.

Tampoco ha sido víctima, el alto tribunal, de los prejuicios ideológicos; y de esa suerte, tiene bien sentado que no son gravables ni la "plus-valía", ni el "derecho de llave", ni la tala de árboles naturales, cuando el fenómeno no constituye el giro o la ocupación habitual del contribuyente.

La jurisprudencia analizada puede ser escasa en cuantía pero elocuente e inspiradora en calidad.

Esta revista es semestral  
y publicará únicamente  
trabajos inéditos, sin límite de  
extensión, a exclusivo juicio de la  
Dirección.

Su espacio queda abierto  
a cualquier abogado litigante, juez  
o profesor de Derecho,  
nacional o extranjero.

Toda colaboración o correspondencia  
deberá dirigirse a:  
Dirección de Revista de Ciencias Jurídicas  
Facultad de Derecho,  
Universidad de Costa Rica.

Se acepta CANJE.

Se pide el envío de dos números  
de cada publicación canjeable a la  
Dirección de esta Revista.