

**NATURALEZA JURÍDICA Y COMPOSICIÓN DEL HECHO IMPONIBLE.
SU CONEXIÓN CON LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY FISCAL**

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

Buenos Aires, 12 de mayo de 2020

I - INTEGRACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

1. Criterio predominante en doctrina

En general la doctrina tributarista admite que el hecho imponible está integrado por un elemento objetivo y otro subjetivo. El presupuesto objetivo es el hecho elegido por el legislador para someterlo a imposición y el presupuesto subjetivo es la relación en la que se encuentra el sujeto pasivo de la obligación tributaria con el elemento objetivo.

La relación jurídica tributaria sustancial que se verifica entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente) está referida a aquella que se origina en la realización del hecho imponible y el correlativo nacimiento de la obligación tributaria. Al lado de esta relación tributaria principal existen otras relaciones jurídicas entre el Estado y el sujeto pasivo que aun cuando tengan carácter sustantivo como la anterior, son relaciones accesorias. Jarach cita, por ejemplo, a la relación cuyo objeto es la prestación de intereses, o la de reembolso de pagos tributarios indebidos.

En estos casos siempre el objeto de la prestación es dar una suma de dinero, a diferencia de los deberes tributarios que pueden consistir en un hacer, en un no hacer o en un soportar. Es la Ley, la que cada vez que se realice concretamente el supuesto de hecho por ella definido, genera el nacimiento de la obligación tributaria, o, dicho de otro modo, la realización concreta de los hechos o acontecimientos definidos por la ley tributaria será susceptible de originar la relación jurídica obligacional.

El presupuesto de hecho (fattispecie, para la doctrina italiana) está integrado por todos los elementos necesarios para dar nacimiento a la obligación tributaria. Por ello, el efecto jurídico no se producirá si alguno de esos elementos no se concreta. Todos deben concurrir para que pueda afirmarse que el hecho imponible se hubo verificado, dando origen a la obligación tributaria.

A los fines de resolver si un acto de la vida real debe considerarse subsumido en el presupuesto objetivo típico legalmente previsto, habrá de tenerse en cuenta que en los impuestos que prevén presupuestos negociales (los que someten a imposición a negocios jurídicos regulados por otras ramas del derecho), deberá indagarse acerca de la manifestación de la voluntad de las partes, es decir la intención que éstas han tenido en vista al celebrar el negocio, con el objeto de determinar su real naturaleza jurídica. En tanto que en los impuestos que contemplan presupuestos no negociales deberá interpretarse la ley fiscal, en razón de que en ella el legislador ha plasmado el elenco de elementos relevantes para tipificar el presupuesto. En este último supuesto no existe remisión a negocios regulados por el derecho privado, sino una definición del hecho imponible atípica y propia de la ley tributaria, la que

Oswaldo H. Soler y Asociados

debe ser interpretada de acuerdo con las expresiones gramaticales vertidas por el legislador al formularla.

Ha sido aceptado hasta el presente, por los tribunales y la doctrina, que las leyes tributarias eran inconstitucionalmente retroactivas cuando comprendían dentro de su ámbito a aquellos hechos imponibles “instantáneos” ocurridos con anterioridad a su sanción y publicación, en tanto que, tratándose de los denominados supuestos “periódicos”, sólo se ha considerado constitucionalmente reprochable la pretensión de retrotraer los efectos más allá del ejercicio fiscal en curso.

Para arribar a esta última conclusión se ha partido de considerar el elemento temporal (ejercicio fiscal) como un elemento constitutivo del hecho imponible, entendiéndose que éste sólo se ha completado o perfeccionado en la fecha en la que el cierre del ejercicio se ha producido, de lo que se deriva, como necesaria consecuencia, que toda variación de las normas tributarias producida antes del cierre del ejercicio, pero dentro del mismo, no es retroactiva, puesto que ha tenido lugar antes del nacimiento del “hecho imponible”.

El análisis del tema está claramente vinculado con dos diferentes clases de hechos imponibles: los *instantáneos*, que nacen en determinado momento y que cada vez que se verifican dan origen al nacimiento de una diferente obligación tributaria y los *periódicos*, que se van formando o completando en determinado período de tiempo y que son el resultado de la suma de hechos, circunstancias o acontecimientos, universalmente considerados, dando origen la culminación del ciclo de formación también al surgimiento de obligaciones tributarias autónomas.

En los impuestos instantáneos, la ley puede establecer el momento de nacimiento del crédito fiscal, en tanto que en los periódicos, es siempre necesario que disponga el lapso en que tal hecho ocurra.

El nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando tiene lugar la realización del hecho imponible y, para la doctrina prevaleciente, como éste está integrado también por el elemento temporal pues la duración del suceso influye en la determinación de dicha obligación, es necesario conocer el criterio adoptado por cada ley fiscal particular al fijar la duración del hecho imponible, con el objeto de establecer, en cada caso, si éste se ha verificado efectivamente.

Los impuestos cuyos presupuestos de hecho son instantáneos no ofrecen mayores dificultades en punto a la determinación del momento en que nace la obligación tributaria, pues aquellos presupuestos que por su propia naturaleza tienen una duración fácilmente determinable, permiten definir indubitablemente la existencia del hecho imponible y, por ello, el momento en que nace la obligación fiscal.

Los mayores problemas se presentan en aquellos supuestos en los que el hecho generador está constituido por situaciones duraderas, que se prolongan en el tiempo. En estos casos, la norma tributaria debe fijar el momento en que nace la obligación pues, de otro modo, el presupuesto de hecho puede tener una duración indefinida que distorsione la recaudación del tributo o que la postergue indefinidamente.

Berliri, citado por Sainz de Bujanda, dice que las soluciones que pueden implementarse para resolver la situación apuntada pueden ser, entre otras, las siguientes:

- Que el legislador considere el hecho duradero como si fuese un hecho instantáneo y ligue, por tanto, el nacimiento de la relación jurídica impositiva al momento inicial o al terminal del hecho. En opinión del profesor español, también puede establecerse un momento intermedio que aparezca inserto dentro del ciclo temporal del hecho.
- Que la ley asuma como hecho jurídico capaz de producir el nacimiento de la obligación impositiva, en vez de una actividad duradera o continuada, el resultado de ésta. Es lo que acontece con los impuestos sobre la renta, en los que el presupuesto objetivo es la percepción de la renta, o sea, por un evento instantáneo, ya que si bien la renta se produce a través de un tiempo más o menos prolongado, se percibe en un solo momento. En este caso, apunta Sainz de Bujanda, el hecho imponible es la percepción de la renta que por naturaleza, es instantáneo, lo que conduce a desestimar que el legislador pretenda gravar la acción o actividad duradera encaminada a obtener renta: lo que grava es el resultado positivo de esa actividad. Así, en materia de impuestos sobre los beneficios, a efectos de determinar la renta, se considera gravado el resultado de la actividad desarrollada en el curso de un año, repitiéndose el criterio en todos los demás, de manera que a cada año corresponde una obligación tributaria autónoma, como si cada obligación hubiere nacido de acontecimientos diversos. En este caso, el evento del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, la renta, es de carácter instantáneo, en tanto que lo duradero es el ejercicio de la actividad que la produce.

La solución de fijar un período fiscal también se ha utilizado en otros gravámenes; tal el caso de aquellos cuyos hechos imponibles consisten en la tenencia de determinados bienes.

El autor español citado, afirmado en el razonamiento precedente, escribe que la obligación nace cuando el aspecto temporal del hecho imponible ha quedado integrado con los restantes elementos que constituyen el hecho en cuestión, produciéndose la integración por la circunstancia de que el hecho ha agotado su tiempo de duración fiscal. Se resalta el concepto de "duración fiscal", pues el agotamiento del tiempo debe tomarse desde el punto de vista de su relevancia para producir el efecto jurídico de nacimiento de la obligación, pudiendo ocurrir, inclusive, que la actividad o situación que sirva de soporte material al hecho imponible pueda, en determinadas hipótesis, prolongarse más allá de un período fiscal, generando el nacimiento de una nueva obligación tributaria.

Por lo expuesto, se dice que al nacer la obligación tributaria como consecuencia de la integración del elemento temporal con los restantes elementos constitutivos del hecho imponible, se devenga el tributo a favor del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, derivándose la consecuencia de que habrá tantos hechos imponibles como períodos impositivos y, consecuentemente, habrá tantas obligaciones tributarias como períodos impositivos haya.

El autor citado en último término, enfatiza que el período impositivo es un elemento constitutivo de aquellos hechos imponibles duraderos respecto a los cuales la ley no quiera

establecer la aparición de una sola deuda impositiva sino al nacimiento de una pluralidad de obligaciones tributarias escalonadas en el tiempo.

Entonces, para esta doctrina, habiéndose verificado durante el año fiscal todos los demás elementos del presupuesto objetivo, la obligación tributaria nacerá en la oportunidad en que se produzca el vencimiento del período impositivo determinado por la ley (elemento temporal).

Diferencia, así, a los impuestos periódicos de los impuestos instantáneos, pues mientras en los primeros el elemento temporal que fija el momento de nacimiento de la obligación tributaria, es un dato suministrado por la propia ley fiscal con carácter general, en los segundos, tal elemento se encuentra contenido en la propia naturaleza del hecho imponible. Mientras en los impuestos periódicos se verifica un solo hecho imponible por período impositivo, en los instantáneos existen tantos hechos imponibles como hechos se concreten.

Adviértase, pues, que de acuerdo con esta doctrina de la integración del hecho imponible según la cual el elemento temporal forma parte del mismo y, por ello, la obligación tributaria nace en oportunidad del cierre del ejercicio en los impuestos periódicos, las normas tributarias sancionadas durante el curso de un ejercicio fiscal pueden tener efecto sobre los hechos realizados con anterioridad a su sanción, siempre que los mismos se hayan verificado dentro del mismo ejercicio.

2. Nuestra posición. El elemento temporal no integra el hecho imponible

En lo que hace a la configuración del hecho imponible, entendemos que la fijación de un límite temporal no tiene que ver con la naturaleza de los supuestos reveladores de capacidad contributiva, sino con la necesidad de establecer fechas a partir de las cuales corren los plazos para el ingreso de los distintos tributos. En los hechos imponibles “instantáneos”, es decir aquellos hechos generadores simples que al ocurrir en determinado momento de tiempo dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, no existe conflicto, atento a que el agotamiento de los mismos se produce en un momento determinado.

En nuestra opinión, entonces, en aquellos supuestos que dependen del desarrollo de una actividad de carácter permanente, como es el caso del ejercicio del comercio o una profesión, cada uno de los actos que implican el ejercicio de la actividad constituye, por sí mismo, un hecho imponible, fijándose el límite temporal al solo efecto de facilitar la determinación y el pago del gravamen.

Los presupuestos objetivos del hecho imponible suelen estar constituidos, principalmente, por alguno de los siguientes supuestos de hecho:

- a) Fenómenos de contenido económico que, al ser receptados por la legislación fiscal, adquieren virtualidad jurídica tributaria.
- b) Ostentación de la titularidad de derechos sobre bienes o cosas que revelan la existencia de una cierta riqueza.

- c) Negocios jurídicos tipificados por el derecho privado que al ser receptados por la ley tributaria se convierten en hechos imponibles.

Normalmente, los supuestos de hecho incluidos en los apartados a) y b) se identifican con los hechos imponibles cuyos presupuestos son periódicos, en tanto que los incluidos en el apartado c), con los instantáneos.

Los presupuestos instantáneos son los hechos generadores simples que al ocurrir en determinado momento de tiempo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

A *contrario sensu*, un hecho imponible será periódico, aun en el caso de que sea breve su duración, si, por su naturaleza, tiende a repetirse, como la percepción de una renta.

Esa tendencia del hecho imponible a repetirse no lo priva de individualidad, es decir, cada uno de los hechos de la vida real que reúnan los elementos caracterizadores del presupuesto de hecho definido por la ley tiene virtualidad tributaria propia, dando lugar al nacimiento del hecho imponible y a la correspondiente obligación tributaria. Por razones prácticas, de recaudación o presupuestarias, la ley establece en los impuestos periódicos, generalmente, un tiempo de corte para la determinación de la base imponible y, con ello, el consecuente deslinde del período fiscal dentro del cual el Estado considera delimitado el *quantum* de la obligación tributaria, la que está determinada por la aplicación de las alícuotas de imposición sobre la sumatoria de los hechos imponibles verificados durante dicho período.

Pero ello no implica desconocer la existencia, dentro de ese lapso, de tantos hechos imponibles autónomos integrados, cada uno de ellos, por la totalidad de los elementos constitutivos del presupuesto de hecho definido por la ley fiscal.

Resumiendo, el hecho imponible, según nuestro punto de vista, no está integrado por el elemento temporal y, por ello, al no ser un elemento constitutivo del presupuesto de hecho, la obligación tributaria no nace en ocasión del cierre de tal ejercicio, sino en oportunidad en que se hubieron verificado los elementos que caracterizan al presupuesto de hecho definido por la ley fiscal, es decir, en fecha anterior a dicho cierre.

2.1. El hecho jurídico. Su naturaleza ontológica

Desde el punto de vista del Derecho Privado, dentro del sinnúmero de hechos que acaecen constantemente en el escenario social, hay algunos que tienen la propiedad de producir efectos jurídicos. A éstos se los llama hechos jurídicos.

El hecho jurídico puede ser definido como el presupuesto de hecho necesario para que se produzca un efecto jurídico; en otras palabras, es el conjunto de circunstancias que, producidas, deben determinar ciertas consecuencias de acuerdo con la ley.

Los hechos jurídicos humanos son todos aquellos realizados por el hombre y que producen efectos jurídicos: un contrato, un delito, etcétera.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Los hechos jurídicos humanos pueden ser voluntarios e involuntarios. El primero de ellos se produce por efecto inmediato de la voluntad del hombre y por lo tanto, son realizados con discernimiento, intención y libertad.

Se denomina hecho jurídico en sentido amplio a un acontecimiento que tiene trascendencia en el ámbito del derecho, es decir, se modifican ciertos estados jurídicos iniciales desde el punto de vista legal.

El presupuesto de hecho de la norma es un hecho jurídico. Es importante distinguir, dentro de los hechos jurídicos en sentido amplio, los llamados actos jurídicos y los hechos jurídicos en sentido estricto. Un hecho jurídico en sentido estricto no tiene por qué ser voluntario ni controlable por la persona, mientras que en un acto jurídico, la voluntad de la persona es esencial. Por lo tanto, todos los actos jurídicos son hechos jurídicos, pero no todos los hechos jurídicos son actos jurídicos.

Son requisitos de existencia: La voluntad, el objeto, la causa, las solemnidades en aquellos actos que la ley lo exige.

- Voluntad: es la actitud o disposición moral para querer algo “es la intención decidida de hacer o no hacer algo”. La voluntad se manifiesta de manera expresa cuando el contenido de nuestro propósito es revelado explícita y directamente, sin la ayuda de circunstancias concurrentes. Por ejemplo la suscripción de un instrumento público o privado que da cuenta de la celebración de un contrato.
- El Objeto: se suele entender por objeto el contenido de la prestación que nace de la obligación.
- Las solemnidades: son los requisitos externos con que deben ejecutarse o celebrarse algunos actos jurídicos, por disposición de la ley.

Nótese que una norma jurídica parte siempre de un presupuesto de hecho, para posteriormente regular las consecuencias que ello tiene en el área del derecho. Los elementos esenciales del acto jurídico son aquellos sin los cuales el acto no produce efecto alguno o degenera en otro acto diferente. Es decir, de faltar alguno de los elementos esenciales no nace el acto jurídico.

En materia tributaria el hecho imponible no cambia, sigue siendo un hecho, a pesar de los diferentes eventos elegidos por el legislador para someterlos a imposición e incluirlos dentro del concepto genérico del hecho generador.

La normativa tributaria considera a los distintos presupuestos (vg. beneficios, patrimonio, negocios jurídicos, etc.) como hechos aptos para constituir el objeto de la obligación, con prescindencia de la distinta naturaleza de los sucesos, agrupando a todos ellos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho o hecho imponible. La esencia de la obligación tributaria no se modifica por la circunstancia que aquellos sean distintos.

Pero el supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, a pesar de que su esencia es acentuadamente tributaria y que la realización del mismo estará sometido a dos tipos diferentes de efectos: uno, el que los sujetos han deseado al concretarlo en la práctica y que derivan de las condiciones jurídicas del suceso y otro, el que la ley impositiva ha querido, es decir, la imposición del hecho concreto y que, seguramente, no habrá estado en el ánimo de los sujetos, siempre es un hecho jurídico y, como tal, está sometido a las nociones jurídicas que de los hechos jurídicos informa el Derecho, considerando la unidad, unicidad y uniformidad que debe campea en él. Y, en tal contexto, siempre un hecho jurídico tiene un contenido que le es característico y que está definido en función de su objeto, siendo éste el contenido de la prestación que nace de la obligación.

Para el Derecho Privado, el tiempo no suele ser un elemento constitutivo de los actos jurídicos salvo, por ejemplo, con relación a los contratos de tracto sucesivo. Ello así, por cuanto las normas positivas aplican una definición genérica para conceptualizar a aquellos actos que, al producirse e identificarse con dicha definición, producen determinados y concretos efectos jurídicos entre las partes.

El perfeccionamiento jurídico del acto y el correlativo nacimiento de derechos y obligaciones, sólo depende de que concurren los elementos esenciales de aquél, sin que para ello se tenga en cuenta si dichos elementos esenciales habrán de repetirse en el tiempo. Es suficiente que, por efecto de la voluntad del hombre, se verifiquen efectivamente, para que el hecho jurídico voluntario nazca. Y cada vez que vuelvan a reunirse los elementos caracterizadores del hecho jurídico estaremos en presencia de tantos otros hechos jurídicos. El elemento constitutivo del hecho jurídico es la tipicidad legal del hecho y del efecto, es decir, su consagración por una norma legal.

En consecuencia, la configuración el hecho imponible o presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, sólo depende de que se verifique el presupuesto fáctico, es decir, que estén reunidas las condiciones objetivas de gravabilidad definidas por la ley fiscal y que tal hecho fáctico se atribuya a un determinado sujeto pasivo. Con ello habrá nacido el hecho imponible y concomitantemente la obligación tributaria y cada vez que este sujeto pasivo realice el mismo hecho por haber concurrido las condiciones de gravabilidad, volverá a nacer el hecho imponible y la obligación a su cargo. Habrá tantos hechos imponibles como actos individuales e independientes se hayan realizado, siempre que cada uno de ellos se encuentre subsumido en la definición legal de hecho imponible, es decir, en el presupuesto de hecho tenido en cuenta por el legislador fiscal.

II - IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY FISCAL

En razón de lo expuesto, en nuestra opinión, en cuanto pretenda considerarse alcanzados con un nuevo tributo o con alícuotas más gravosas a los hechos imponibles cuya realización ha sido anterior a la fecha de sanción y publicación de la norma tributaria, aun cuando no se hubiera producido el cierre del período fiscal, se está violando la naturaleza jurídica del hecho fáctico, el principio de seguridad jurídica y también el principio de libertad consagrado por la Constitución Nacional. Estaremos, en tal caso, en presencia de un gravamen inconstitucional.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Ello es así, porque de acuerdo con nuestro enfoque, se habría consolidado el nacimiento de la obligación tributaria antes del cierre del ejercicio y, por tal motivo, el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho. Téngase en cuenta que el principio de legalidad en la tributación no se agota con la mera legislación formal, sino que es receptivo de los principios de certeza y seguridad jurídica. El principio de certeza impone que las normas tributarias sean claras y precisas a fin de evitar la confusión y el desorden, constituyéndose en una exigencia del principio de seguridad jurídica. Adam Smith, al publicitar los principios fundamentales de la tributación, escribía que un pequeñísimo grado de incertidumbre es más peligroso que un grado muy considerable de desigualdad. La certeza impone que la ley tributaria sea necesariamente anterior al hecho generador elegido por ella para que adquiera virtualidad jurídica la obligación tributaria. Lo contrario conduciría a reconocer en la ley una palmaria arbitrariedad legislativa.

Puede afirmarse, pues, que el repudio a la retroactividad impositiva se apoya en un conjunto de principios que le dan fundamento. Los hasta ahora desarrollados por la doctrina son el principio de legalidad, al cual se le añade el de certeza y el de seguridad jurídica, el de razonabilidad de las leyes, el de equidad y el de inviolabilidad de la propiedad. Nosotros opinamos que todos ellos pueden subsumirse en el “principio de libertad”. En efecto, la manifestación primaria del interés individual es la libertad, bajo cuyo amparo los particulares desenvuelven útilmente sus actividades intelectuales, físicas y comerciales. El artículo 14° de la Constitución prescribe, en este último aspecto, que todos los habitantes de la Nación gozan del derecho a trabajar y ejercer toda industria lícita.

Se dice que la retroactividad requiere que la norma no haya fijado su vigencia o haya consagrado expresamente su retroactividad. En este aspecto, la circunstancia que la norma haya fijado la vigencia de sus disposiciones a partir de una fecha expresamente mencionada, no nos parece un dato relevante con relación a la aplicación de la doctrina de la retroactividad impropia en materia tributaria.

En efecto, si bien lo ideal es que la retroactividad deba ser expresa y estar formalmente señalada en la ley, cabe destacar, sin embargo, que en materia tributaria la doctrina de la retroactividad impropia vendría a complementar a la interpretación restrictiva, en función de la particular manera de considerar configurado al hecho imponible, que, según vimos, atribuye al elemento temporal el valor de elemento constitutivo del mismo.

La cuestión está relacionada con aquellos casos en que la nueva ley viene a regular situaciones que ya han nacido bajo el imperio de la ley anterior y que continúan produciéndose, es decir las denominadas “situaciones en curso”. En tales supuestos se ha sostenido que la ley es retroactiva cuando ella afecte un “derecho adquirido”, pues si tan sólo afecta a una mera expectativa o a una facultad legal no ejercitada, no tendrá efecto retroactivo.

Si consideramos que la “facultad legal no ejercida” es requisito para la adquisición de un derecho, para poder ser titular de él y ejercerlo y la “mera expectativa” es la esperanza en la adquisición de un derecho, fundada en la ley vigente, y no convertida en derecho por faltar uno o más de los requisitos exigidos por la ley, advertimos entonces que, conforme a la doctrina tributaria prevaleciente, tales circunstancias están presentes pues no habría nacido

Oswaldo H. Soler y Asociados

en cabeza del contribuyente ningún derecho hasta tanto no se verifique el hecho imponible, el cual recién tendrá virtualidad jurídica al cierre del ejercicio fiscal.

Parece pues, que en base a tales consideraciones, es muy improbable que la Justicia admita el reproche a la aplicación retroactiva de una norma legal que establezca su vigencia con efecto retroactivo dentro del período fiscal no cerrado, con relación a un impuesto periódico o de ejercicio, ya que no vemos la manera de conciliar la aceptación doctrinaria acerca de la integración del hecho imponible con el elemento temporal (cierre de ejercicio fiscal), con la teoría del derecho adquirido.

En consecuencia, al considerar la doctrina predominante, que el hecho imponible en los impuestos periódicos se integra con el elemento temporal, esa misma doctrina se pronuncia por legitimar la retroactividad de la ley que retrotrae sus efectos a hechos anteriores a su sanción cuando los mismos se hayan verificado dentro del mismo ejercicio, por considerar que la situación jurídica no ha quedado constituida definitivamente, aunque los efectos económicos se proyecten sobre todo el ejercicio en curso a la fecha de su sanción.¹

Por nuestra parte, en base a la construcción técnico-jurídica que hemos desarrollado precedentemente, consideramos que el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho en oportunidad en que se han verificado los extremos previstos en la definición de hecho imponible contenida en la ley fiscal, sin que el “cierre del ejercicio” deba considerársele como elemento constitutivo del mismo. Desde tal punto de vista, todos los principios citados precedentemente que dan fundamento a la irretroactividad impositiva vienen a constituirse en una barrera inexpugnable para oponer frente a cualquier intento de retroactividad.

La diferencia entre la doctrina prevaleciente y la nuestra radica, según se observa, en determinar el momento en que dicho valladar adquiere virtualidad para oponerlo a la norma retroactiva. Para la doctrina predominante, tal momento es el cierre del ejercicio, para nosotros, lo es cuando los extremos calificadores del presupuesto generador se han verificado, sin que el elemento temporal (cierre del ejercicio fiscal) forme parte de dicho presupuesto o hecho imponible.

Lo que está en juego no es sólo si el contribuyente incorporó a su hacienda un derecho patrimonial, sino algo más importante, esto es, si el contribuyente puede estar sometido a un daño emergente de una norma legal sancionada con posterioridad, que ataca el ejercicio pleno de su libertad de contratar.

En efecto, el contribuyente, en oportunidad de realizar el negocio jurídico de contenido económico definido por la ley fiscal como presupuesto del hecho imponible, ejerció la opción de llevarlo a cabo en un escenario en que la nueva ley aún no se había sancionado desconociendo, por ello, las consecuencias derivadas de la misma, las que, de ser más gravosas que las existentes al momento de realizar el acto jurídico o hecho fáctico, viene a desbaratar la ecuación económica sobre cuya base realizó el contribuyente sus operaciones.

¹ Spisso, Rodolfo R, “Derecho Constitucional Tributario”, ed. Depalma, 2000, p. 310 y sgtes.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Si el ejercicio de la libertad exige el conocimiento de las reglas de juego establecidas para regir en un determinado momento, entonces la modificación ulterior de dichas reglas sólo puede tener efecto con relación a proyectos y opciones libremente ejercitadas en el futuro, pues sólo respecto de éstas está el hombre en condiciones de realizar el ordenamiento adecuado de sus actos, que tenga en cuenta los cambios introducidos, para alcanzar las metas propuestas.

Esa vivencia de la libertad requiere de un cálculo de los riesgos a través del estudio sistemático tendiente a evitarlos o a reducirlos, siendo ésta una característica fundamental de la economía y de la cultura en los tiempos que corren. Existe en el hombre y en las empresas la consciente convicción por reducir los quebrantos. La eliminación del riesgo es un dato de la realidad que no es privativo del hombre considerado individualmente, sino que está instalado en la propia sociedad a partir del anhelo colectivo tendiente a obtener un mundo seguro y sin sorpresas.

La libertad es la vocación suprema del hombre y la entendemos como la capacidad de actuar, sin ataduras que condenen al hombre a ejecutar los deseos de otros. El éxito está en directa relación con el diagnóstico que se haga de las circunstancias, así como del plan que se elabore para aprovecharse de las condiciones favorables. Mediante el análisis previsor habrán de neutralizarse los obstáculos que se opongan.

No es lícito que el Estado modifique con efecto retroactivo el escenario que le sirvió de base al particular para tomar decisiones, cuando los nuevos preceptos legales agravan el resultado de una opción ejercitada en un contexto distinto, en el cual las nuevas normas eran inexistentes y, por ello, no se las podía tener en cuenta al momento de tomar iniciativas de índole comercial. Ello es así, incluso con relación a los gravámenes de ejercicio o periódicos aún en el caso de que no se hubiese verificado el cierre del período fiscal al momento de sancionarse la norma legal.

La presunción de que la ley es conocida por los ciudadanos una vez publicada, que impide alegar su desconocimiento para eludir las sanciones derivadas de su incumplimiento es, en nuestra opinión, un hito que establece la pauta de que la norma legal tiene virtualidad jurídica desde el momento en que ha sido publicada. Nadie puede alegar ignorancia acerca de su existencia. Pero, ello es así sólo con relación a los actos futuros.