

CONCLUSIONES

DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO SOBRE EL SISTEMA DE RETEN- CIONES DEL IMPUESTO EN LA FUENTE

El sistema de retenciones de impuestos en la fuente corresponde a una práctica administrativa de recaudos adoptada en algunos países y que generalmente se considera útil para conseguir objetivos como los siguientes:

- a) Asegurar el oportuno recaudo de los impuestos;
- b) Hacer más cómodo a los contribuyentes el pago de sus tributos;
- c) Prevenir en alguna medida las evasiones tributarias, y
- d) Producir algunos efectos de carácter económico.

Teóricamente puede aceptarse que las retenciones impositivas permiten conseguir, aunque con limitaciones más o menos importantes, las finalidades anteriormente enumeradas, si se parte del supuesto de su adecuada organización administrativa.

Sin embargo, la implantación de tal sistema ofrece también inconvenientes y hace surgir problemas de difícil solución, pudiendo ocasionar graves perjuicios tanto al Estado como a los contribuyentes cuando su funcionamiento resulta defectuoso, como ha sido el caso de Colombia.

Por lo anterior, juzgamos de interés hacer algunas consideraciones sobre la naturaleza jurídica y administrativa de las retenciones y sobre los principales problemas que ofrece la implantación generalizada del sistema, en la forma establecida en el artículo 6º del Decreto Extraordinario 3190 de 1963, que dejó a la decisión del Gobierno Nacional señalar las fechas de su implantación.

1) Al reglamentar los diversos y delicados problemas que conlleva el sistema de retenciones impositivas en la fuente, no puede perderse de vista la naturaleza jurídica y administrativa de esta institución que puede sintetizarse así:

Las retenciones tienen, dentro del régimen tributario colombiano, el alcance de un simple procedimiento de recaudos anticipados de los impuestos, que no excluye la determinación oficial de la correspondiente obligación tributaria (liquidación del impuesto), que se extingue normalmente por el modo que la ley designa con el nombre de pago, al cual deben imputarse en el momento oportuno las cantidades retenidas por conducto de los agentes retenedores. El anterior planteamiento indica que las retenciones sólo tienen jurídicamente el carácter de un pago provisional, anticipado y generalmente parcial de una obligación en vía de existencia y no determinada todavía, lo cual indica el criterio que debe tenerse para solucionar algunos de los problemas que surgen con la aplicación de dicho procedimiento.

Ocurre, de otra parte, que el contribuyente a quien se le haya retenido el impuesto puede resultar sin ningún gravamen, por efecto de pérdidas, costos, deducciones o exenciones que superen los ingresos, por ejemplo, o que el valor retenido sea inferior o superior al objeto de la obligación que posteriormente se determine, como es lo normal, todo lo cual limita por este aspecto la utilidad de las retenciones y permite advertir fácilmente los trastornos que ocurren cuando la administración de las retenciones no está armónicamente sincronizada con el proceso de las liquidaciones, cobros, ejecuciones, y en general, con el movimiento de las cuentas que deben registrar las respectivas obligaciones oficialmente determinadas y su extinción.

TRIBUNALIO SOBRE EL SISTEMA DE RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA

La implantación adecuada y eficaz del sistema de retenciones tributarias exige un alto grado de desarrollo administrativo y de mecanización, por lo cual aún países de un gran adelanto en sus técnicas gubernativas y que utilizan al máximo los adelantos de la mecánica y la electrónica, sólo han considerado viable utilizar las retenciones para limitadas categorías de ingresos.

Así, en los Estados Unidos de Norteamérica, en donde es posible que los contribuyentes obtengan las devoluciones de los excesos retenidos en un término ordinario de diez días y máximo de un mes, sólo se ha establecido para los dividendos recibidos por extranjeros y para los salarios, y apenas se estudia desde hace varios años su extensión a los dividendos en general y a los intereses. En Suecia e Inglaterra se efectúan retenciones únicamente en relación con los salarios, dividendos e intereses, y también sobre los alquileres en el país últimamente mencionado (Oliver Oldman, Cómo Prevenir la Evasión del Impuesto a la Renta, Reforma Tributaria para América Latina, Problemas de Administración de Impuestos, Documentos de la Conferencia de Buenos Aires de 1961, páginas 295 y 297).

3) En Colombia tradicionalmente se han hecho retenciones en la fuente del impuesto de renta sobre pagos efectuados a personas residentes en el exterior y sin agente o representante en el país, casos en los cuales se justifican plenamente porque dicho sistema es el único que garantiza eficazmente el recaudo de los impuestos de tales personas. Además, en 1956, mediante el Decreto Legislativo 2597, se hizo una experiencia fracasada de extender las retenciones a los salarios y, en general, a toda clase de rentas, medida que tuvo que suspenderse en el mes de junio de 1957, a los pocos meses de su vigencia, ante las graves fallas de carácter administrativo que se venían confrontando en el funcionamiento del sistema. Y en 1960 y 1961 se establecieron para los abonos en cuenta o remesas de dividendos y otras utilidades a sociedades extranjeras que no distribuyan sus ganancias en el país, lo mismo que para dividendos e intereses de títulos al portador, casos en los cuales también tienen clara justificación.

Ahora bien, frente a las anteriores experiencias colombianas debe reconocerse, con realismo y franqueza, que entre nosotros nunca ha funcionado la administración de las retenciones en forma satisfactoria sino que, por el contrario, tradicional e invadiablemente se han observado deficiencias en aspectos como los siguientes: No se hacen oportunamente los registros de las retenciones en las tarjetas de los contribuyentes; no se toman en consideración los impuestos retenidos en las liquidaciones oficiales, como lo ordena el Decreto 288 de 1958, aun cuando los contribuyentes acompañen a sus declaraciones los respectivos comprobantes; las imputaciones de las cantidades retenidas solamente se consiguen, en algunos casos, previos dispendiosos trámites, y el proceso de las devoluciones de los excesos retenidos es demasiado prolongado y complejo.

4) Puede observarse también que, no obstante algunos avances logrados en la organización legal de las retenciones que actualmente se practican, existen todavía deficiencias que sería aconsejable subsanar antes de pensar en nuevas extensiones del procedimiento que se comenta, en puntos como los relativos al carácter en que actúan los agentes retenedores; el valor probatorio de los comprobantes expedidos por ellos; el efecto para los contribuyentes del no ingreso al fisco o de la no contabilización oficial de las cantidades retenidas: las eventuales incidencias en materia de intereses o sanciones por el hecho de que no se hagan retenciones; las bases de liquidación, oportunidad y situación de las sucursales o agencias frente a las retenciones que deben ha-

cerse en casos como el de los dividendos y otras utilidades correspondientes a compañías extranjeras que no distribuyan ganancias en el país.

También existen dudas y deficiencias sobre algunos aspectos del artículo 6º del Decreto 3190 de 1963, como las siguientes: No es claro que este texto faculte al Gobierno para establecer diversos sistemas de retención según la categoría y modalidades de las distintas rentas, lo mismo que para fijar diferentes fechas de vigencia a las retenciones que paulatinamente se considere oportuno organizar, esto es, para aplicar parcialmente o a ciertas categorías de rentas el sistema, por lo cual sería aconsejable aclararlo antes de su aplicación. Y es indiscutible, que el referido artículo es incompleto por no haber facultado al Gobierno para establecer sanciones que resultan inevitables para prevenir irregularidades de los agentes retenedores y de los mismos contribuyentes, puntos que son muy delicados en el campo de las retenciones, según posteriormente se analiza.

5) Es fácilmente apreciable que en los sistemas cedulares las retenciones en la fuente operan con relativa facilidad y sin notorias injusticias, en la parte de los impuestos que se recaudan con tarifas simplemente proporcionales. En cambio, cuando se trata de sistemas de impuestos personales sobre la renta global, adicionados con gravámenes complementarios e impuestos especiales, con tarifas intensamente progresivas y en que es necesario tomar en consideración factores como los costos, deducciones, exenciones personales, por personas a cargo y desgravámenes, como es el caso de Colombia, surgen innumerables dificultades para el buen funcionamiento del sistema, y se requiere sumo cuidado para que las retenciones no vayan a herir los principios de justicia y de administración tributaria que son de ineludible observancia en todo régimen impositivo.

Así, en materia de tarifas para las retenciones, si se fijan bajas con el fin de tomar en cuenta los diferentes factores de depuración de la renta y obviar los inconvenientes e injusticias de los excesos de retención, los reales beneficios para el fisco y los contribuyentes son poco apreciables. Y si los porcentajes son más o menos elevados resulta a la postre que el sujeto pasivo del impuesto estaría pagando más de lo que legítimamente le corresponde y quedaría sometido a las demoras y complicaciones de lentas y tardías devoluciones por lo indebidamente cobrado. Esta es una cuestión de suma importancia, porque si el impuesto llega a ser odioso o vejatorio, estimula como reacción natural el fraude.

En algunos países como Inglaterra, en donde el sistema de las retenciones se basa en el lema "PAY AS YOU EARN", han tenido que establecer que el retenedor, mediante tablas que le suministra la administración, tome en cuenta al hacer las retenciones, las exenciones y deducciones a que tiene derecho el sujeto pasivo; sobre este particular, Laufenburger, expresa: "Antes de la reforma del 6 de abril de 1944, la retención en la fuente de los salarios británicos era, por así decirlo, ciega y operaba con un retardo considerable. El income tax era percibido sin tener en cuenta, ni las rentas exentas en la base, ni las deducciones por cargas de familia a las cuales podría tener derecho el contribuyente en virtud del carácter personal del impuesto. Los reembolsos no ocurrían sino al final del año para corregir el rigor mecánico de las retenciones. Este sistema conducía, pues, a hacer soportar al contribuyente durante todo el año el peso del impuesto, salvo una indemnización anual de subsistencia. Solamente a partir de 1942 el rigor del sistema ha sido atenuado por la suspensión de retenciones sobre pequeños sa-

larios indispensables para atender a las necesidades elementales, o sea dos libras por semana para célibes, tres libras semanales para casados sin hijos, cuatro libras para casados con un hijo y cinco libras para casados con dos hijos. Para los salarios pagados semanalmente el impuesto se establecía por semestres y el fisco informaba al retenedor del impuesto que se debía retener semanalmente y por el semestre siguiente". Y luego, al comentar la reforma, el mismo autor dice: "En lugar de operar sobre cada nómina de pago, el impuesto es calculado y retenido sobre la base del total de los ingresos del asalariado en el curso del año fiscal. Cuando este cálculo se ha efectuado, el montante exacto de las deducciones a las cuales tiene derecho el contribuyente se toma automáticamente en consideración por medio de simples tablas fiscales suministradas por la Administración". Piénsese, dentro del medio colombiano, primero en la elaboración y distribución de tales tablas y luego en su aplicación por los retenedores. Pero así han tenido que hacerlo en Inglaterra y para eso cuentan allá con una burocracia altamente especializada; de otra manera los contribuyentes ingleses estaban siendo objeto de injustos cobros y la injusticia no es fácilmente tolerada por ese pueblo ejemplar.

En Francia, en Alemania y en otros países, en donde se ha usado el sistema de retención en la fuente, han tenido que adoptar procedimientos similares para evitar perjuicios al Fisco y a los contribuyentes, y ellos han sido adoptados después de muchos ensayos y muy paulatinamente.

6) Difíciles y complejos problemas plantea el tema relativo a los agentes retenedores. En efecto, la retención en la fuente crea un nuevo sujeto dentro del campo impositivo: El retenedor. Mientras la retención no sea general ese nuevo personaje carece de importancia y es fácilmente determinable y controlable, pero una vez que se generalice el sistema, se crean miles de retenedores de las más variadas clases, ilustración, solvencia económica, honorabilidad, exactitud, etc. Y hé ahí una fuente de inmensos problemas. Qué es el retenedor? Es un agente, un mandatario del Estado? O un simple agente oficioso que no compromete al Estado frente al sujeto pasivo del impuesto? Si se contesta afirmativamente la primera cuestión, como corresponde a la naturaleza del sistema, ¿qué garantías tiene el Estado de la habilidad, competencia, moralidad y puntualidad de esos miles de agentes? Puede el Estado entregar el principal de sus ingresos, prácticamente sin control, a esos ocasionales agentes? No parece posible y no se ve cómo se pudieran organizar eficazmente las relaciones entre el Fisco, el retenedor y los sujetos pasivos del impuesto. Y si el retenedor pudiera considerarse como un simple agente oficioso, entonces el contribuyente y el mismo Estado, quedarían completamente desamparados. Los fraudes, demoras, quiebras, casos fortuitos, torpezas, etc., del retenedor, serían de cargo del obligado a pagar el impuesto y el Estado, por ende, en vez de mermar el "debido cobrar" lo multiplicaría por gran parte de los retenedores, obligados a declarar renta o no, y que se hallarían dispersos por todo el territorio de la República.

Desde le punto de vista de los retenedores se presentaría otra serie de problemas nada fáciles de resolver. En las grandes industrias y comercios, de gran movimiento, sería necesaria la organización de especiales departamentos encargados del descuento, contabilización, manejo y entrega al Fisco de las numerosas y cuantiosas retenciones que tendrían que realizar diaria, quincenal, mensual o anualmente. No obstante, sería una cuestión posible de manejar, aun cuando sumamente onerosa. Pero el asunto ya sería insoluble en tratándose de pequeños negocios y operaciones, con pagos accidentales, realizados por gentes sin medios de llevar contabilidad y con la constante servi-

dumbre de tener que consignar en las cajas públicas el monto, poco o mucho, de las retenciones. Para este sector, que sería el más numeroso, no se ve cuál podría ser la solución aceptable. Se impondría estudiar y decidir, de otra parte, qué persona debe hacer la retención, pues en los casos de pagos a bancos y entidades similares, no sería retenedor adecuado quien hace el pago, sino la entidad que lo recibe, es decir, el propio sujeto pasivo del impuesto y entonces el fenómeno no sería de retención sino de abonos especiales al impuesto, hechos por el obligado y por cada pago que se le hiciera. En los casos de las agencias de arrendamiento, quién retendría el impuesto? ¿El que paga el arriendo? Es decir, los miles de inquilinos, unos cumplidos y otros morosos? Y la agencia haría una nueva retención al entregar al propietario los cánones? Como se ve de estos ejemplos tomados al azar, el funcionamiento de la retención es muy complejo, pues en unas veces se trata de pagos escalonados del impuesto, difíciles de armonizar con las liquidaciones privadas y sistemas de pagos actualmente establecidos, y en otros de verdaderas retenciones pero de manejo muy complicado.

7) Otro punto no menos inquietante es el relativo a los comprobantes de la retención expedidos por los agentes retenedores que, dentro de un ordenamiento lógico, tendrían que constituir prueba suficiente del abono que debería hacerse al contribuyente por concepto del impuesto que le correspondiera pagar, ya que no podría pensarse que la validez de la retención estuviera condicionada a su ingreso y contabilización en las cajas oficiales. Al sujeto pasivo se le retiene parte de su renta, por decisión imperativa del Estado, y él no puede responder de que esas cantidades vayan efectivamente a las arcas públicas. Sin embargo, de otra parte, no se puede desconocer que la autenticidad y valor probatorio de los recibos expedidos por los retenedores, plantean tremendos interrogantes para la organización legal del sistema.

8) En cuanto a la agilización del cobro de los impuestos que se busca a través del sistema que se analiza, conviene observar que en Colombia se han logrado avances de importancia mediante procedimientos que no ofrecen las dificultades e inconvenientes de las retenciones, como el de las liquidaciones privadas que precisamente el Gobierno ha extendido a todos los contribuyentes en el mismo Decreto Extraordinario 3190 de 1963; tal vez con unageneralización innecesaria, pues las liquidaciones privadas de los contribuyentes de muy bajos ingresos representan un porcentaje demasiado pequeño dentro del total de los recaudados, y, en cambio, implicarán un considerable costo de administración y agravarán deficiencias administrativas que actualmente se confrontan. Sin embargo, es necesario reconocer que buena parte de las demoras en los recaudos se deben a fallas en la administración que resultan bastante manifiestas como las demoras en las liquidaciones y notificaciones, las deficiencias en el manejo de las cuentas corrientes de los contribuyentes, los errores en la determinación oficial de los gravámenes y la acumulación en las oficinas de impuestos de un elevado número de reclamaciones pendientes de fallo, factores que en gran parte explican las cuantiosas cifras del "debido cobrar". De suerte que mucho podría ganarse en la agilización de los recaudos con el perfeccionamiento de las técnicas administrativas en todos sus aspectos.

También podría agilizarse el cobro y facilitarse el pago del impuesto por procedimientos como descuentos regresivos y limitados cuando los gravámenes se paguen anticipadamente, como se ha ensayado, con buen éxito, con algunos impuestos en el Distrito Especial de Bogotá. O podría pensarse en otros estímulos como la deducción parcial en futuras liquidaciones del impuesto oportunamente pagado.

Las personas obligadas a pagar impuestos tienden, infortunadamente, al fraude, a la evasión, a la mora en los pagos, actitudes que en la práctica se acentúan cuando, por deficiencias administrativas, al contribuyente se le entorpece el normal cumplimiento de sus obligaciones, o se incurre en manifiestas injusticias en las liquidaciones oficiales, o es defectuoso el funcionamiento técnico de las oficinas públicas.

9) No puede desconocerse que las retenciones facilitan a los contribuyentes el pago de sus impuestos y evitan las demoras en su cancelación motivadas por la falta de provisiones para satisfacer las obligaciones tributarias en el momento oportuno, caso muy frecuente en tratándose de personas naturales.

Sin embargo, por este aspecto también se han conseguido mejoras con el sistema de las liquidaciones privadas.

Y desde un punto de vista general, no carecen de interés observaciones como las siguientes: La retención impositiva puede tener en algunos casos el inconveniente de hacer perder al impuesto de renta su carácter de gravamen directo y personal, tan importante en la organización de un Estado democrático, para convertirlo en un simple costo de producción. Así puede ocurrir, por ejemplo, cuando a través de las convenciones colectivas el trabajador aspira al reconocimiento de un salario básico independiente de las retenciones impositivas que deban hacer las empresas. De otra parte, las retenciones pierden gran parte de su utilidad para los contribuyentes, cuando por fallas de la administración fiscal, se ven abocados a engorrosos trámites para conseguir el registro oficial e imputación de lo retenido, o para obtener la devolución de los excesos sustraídos de sus ingresos. Y pueden surgir críticas más o menos fundadas del hecho de que en la práctica no sea posible conseguir una completa generalidad del sistema para todos los sujetos de tributación.

10) La influencia moderadora de la retención en cuanto a las evasiones es limitada y relativa. Es limitada a ciertos pagos de posible control oficial como intereses y dividendos de papeles al portador, que no constituyen deducciones, pues en el caso de que las erogaciones sean deducibles o formen parte del costo de la producción, el control de la evasión puede encontrarse en el interés de la persona que realiza el gasto que constituye renta para la contraparte, ya que a dicha persona se le pueden exigir informaciones que permiten controlar ingresos de terceros, como se ha acostumbrado en Colombia. Y es relativa la fuerza antievasionista de la retención, porque puede abrir fácil camino al fraude, por medio de obvios acuerdos entre el presunto retenedor y el sujeto pasivo del impuesto, como por ejemplo, en los pagos entre particulares por intereses, arrendamientos, salarios, etc., cuando se trata de operaciones entre personas no obligadas a llevar contabilidad y que actúan en actividades independientes, continuas o discontinuas, de relativamente poco volumen, o cuando se trata de gastos personales no computables como deducción o exención especial y difícilmente controlables por parte de las oficinas públicas.

En semejantes condiciones, que son muy frecuentes, con el propósito de evitar evasiones a través de retenciones más o menos generalizadas, se crean factores y oportunidades incontrolables de fraude al Fisco y de gran desmoralización para los contribuyentes.

Igualmente, resulta oportuno advertir que en las categorías de ingresos en que posiblemente están acentuadas las evasiones en Colombia, como en el caso del pequeño

comercio y la pequeña industria y las actividades agropecuarias, es precisamente donde resulta imposible o especialmente difícil extender el sistema de las retenciones.

11) Las retenciones impositivas producen efectos más o menos importantes en el campo económico, según la generalidad del sistema, pero no se puede considerar como un instrumento de mucha utilidad en el manejo de la política económica, por su falta de flexibilidad. En cambio, es inevitable estudiar sus repercusiones en el costo de producción de los agentes retenedores y en la capacidad de consumo de los contribuyentes, pues si bien es cierto que estos fenómenos pueden presentarse al pagar los impuestos, en uno solo o en varios contados, también es evidente que en estos casos el uso del crédito contrarresta la contracción monetaria, cosa que no es posible cuando se trata de retenciones ocasionales y de pequeñas cantidades, pero que en conjunto son de gran significación cuantitativa.

12) No ignoramos que en respaldo de la implantación del sistema de las retenciones pueden invocarse recomendaciones de carácter técnico que se han hecho al Gobierno colombiano por organismos como el Comité de los Nueve de la Alianza para el Progreso, el cual aconsejó lo siguiente en su Evaluación del Programa General de Desarrollo Económico y Social de Colombia: "Trasladar a las empresas la responsabilidad de deducir los impuestos sobre la renta del trabajo y del capital. Al retener estos impuestos en la fuente tributaria se logra una recaudación más efectiva y oportuna del impuesto, se simplifica enormemente la tarea fiscalizadora de las autoridades tributarias y se facilita el pago de sus impuestos al contribuyente." (Informe citado, página 195). Cabe destacar, desde un punto de vista teórico, que los distinguidos expertos del Comité de los Nueve, a diferencia del criterio oficial de generalidad consignado en el Decreto 3190 de 1963, entendían que el sistema de las retenciones sólo es viable en tratándose de rentas de capital o de trabajo, pero no en el caso de las rentas mixtas. Pero por el aspecto práctico no estamos seguros de que se hubieran tomado completamente en consideración las grandes dificultades, principalmente de índole administrativa, que ha tenido y ofrece actualmente en el caso concreto colombiano, la implantación de las retenciones.

CONCLUSIONES

Del análisis precedente se pueden sacar las siguientes conclusiones:

Primera. El sistema de retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta tiene teóricamente fundamentos técnicos, pero no es aplicable a toda clase de ingresos como lo prevee el Decreto Extraordinario 3190 de 1963, sino a algunas categorías de rentas de capital y de trabajo a su utilización ofrece especiales dificultades dentro de un sistema de imposición y la renta global de las personas, con tarifas progresivas y complejidades como es el caso colombiano.

Segunda. Resulta conveniente mantener las retenciones actualmente establecidas para los pagos que se efectúen a personas residentes en el exterior y sin agente o representante en el país, lo mismo que para los dividendos e intereses de títulos al portador y para los dividendos y otras rentas de sociedades extranjeras que no distribuyan utilidades en el país, porque en tales casos constituyen el procedimiento más aconsejable para asegurar el recaudo de los correspondientes impuestos, pero es urgente mejorar su organización tanto en los aspectos de orden legal como de manejo administrativo.

Tercera. Antes de intentar cualquier aplicación del artículo 6º del Decreto Extraordinario 3190 de 1963, es necesario conseguir una completa tecnificación de las oficinas de impuestos, para ponerlas en condiciones de afrontar con éxito todos los problemas y complicaciones de las retenciones impositivas. Y en caso de que para la ampliación de las retenciones se cuente con las posibilidades que ofrece la utilización de equipos electrónicos, resulta prudente que previamente se tenga la certeza de su satisfactorio funcionamiento en los procesos en que se ha iniciado su aplicación.

Cuarta. La naturaleza de las retenciones exige que se definan con especial cuidado las relaciones del Estado con los agentes retenedores y los contribuyentes, lo mismo que el alcance de los comprobantes que se expidan sobre las retenciones que se efectúen.

Quinta. Es necesario garantizar que las cantidades retenidas se abonarán oportunamente en las cuentas de los contribuyentes, y que los excesos de retención se devolverán con prontitud. También resulta justo que el Estado reconozca intereses sobre los saldos a favor de los sujetos pasivos del impuesto, así como los cobra por las demoras en los pagos.

Sexta. La tasa de las retenciones debe ser baja y preferentemente no uniforme, para evitar, hasta donde sea posible, los excesos de retención, y con el fin de tomar en consideración las deducciones y exenciones a que tenga derecho el contribuyente.

Séptima. Es importante tener en cuenta las repercusiones económicas de un sistema más o menos amplio de retenciones en la fuente, tanto por su incidencia en la capacidad adquisitiva de las personas, como por los costos adicionales que impone a los agentes retenedores.

Octava. El artículo 6º del Decreto 3190 de 1963, tiene imprecisiones y deficiencias que conviene subsanar antes de proceder a su aplicación.

PREGUNTAS Y RESPUESTAS

Esta Sección estará destinada a absolver las preguntas que lleguen al Instituto y que éste considere importantes.

Para esta oportunidad se ha escogido la siguiente pregunta:

CUAL ES EL CONCEPTO DE "DROGAS" FRENTE AL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS?

El doctor Juan Uribe Durán, responde:

LAS DROGAS Y EL IMPUESTO SOBRE VENTAS

Además de las explicables resistencias que ofrece todo impuesto nuevo y de las obvias incidencias que él ocasiona en el conjunto de la economía, el impuesto sobre ventas, por falta de una adecuada y precisa reglamentación, ha sido recibido con abierta y vigorosa oposición por parte de los colombianos.

La implantación de cualquier impuesto requiere una serie de condiciones, tales como oportunas y amplias explicaciones, medidas previas para evitar que él produzca efectos no queridos o fácilmente evitables, mecanismos de recaudo debidamente organizados y, particularmente reglamentos muy comprensivos para controlar, de una parte los fraudes y de la otra los cobros injustos e ilegales. Pero exactamente nuestro impuesto sobre las ventas ha carecido de las medidas preparatorias esenciales y su apresurada vigencia ha desconcertado a los contribuyentes, creándole una grave atmósfera de impopularidad, la cual contribuye a las dificultades para su administración y recaudo.

En el caso de las drogas, que es el que deseamos tratar en estos breves comentarios la Ley de facultades, la 21 de 1963, el Decreto extraordinario 3288 de 1963 y el reglamentario, el 3132 de 1964, se limitaron a decir que las drogas estaban exentas del impuesto. Y luego, el Señor Jefe de la División de Impuestos Nacionales, en la circular N° 00560, únicamente expresó en lo referente a las drogas: "Están exentas por disposición legal expresa. La ley no distingue entre drogas para ser aplicadas a seres humanos o a animales. Luego la exención abarca ambas clases de drogas".

Frente a los textos legales y reglamentarios que establecen la exención del impuesto sobre las ventas para las drogas, se presentan graves dificultades e incertidumbres que han debido ser resueltas por medio de los reglamentos administrativos. En efecto, qué se entiende por drogas? Los artículos 28 y 29 del Código Civil estatuyen que las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio y que los términos de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les dan los que profesan la misma ciencia o arte. Entonces, para conocer el significado en castellano de la palabra droga, es forzoso ocurrir al autorizado Diccionario de la Real Academia Española, en el cual se dice: "Droga (del neerlandés, droog, seco). Femenino. Nombre genérico de ciertas sustancias minerales, vegetales o animales, que se emplean en la medicina, en la industria o en las bellas artes". De modo que las drogas son cuerpos materiales que pueden pertenecer a cualquier reino de la naturaleza y, de acuerdo con el lenguaje común, es suficien-

te que se empleen en la medicina para que tengan la denominación de drogas. Así pues, los anteojos que prescribe el médico, los aparatos ortopédicos, los termómetros, las jeringuillas, las agujas hipodérmicas, los aparatos para aplicar sueros, oxígeno, los de rayos X, los de radium, el esparadrapo y demás artículos y aparatos similares usados en medicina para tratamientos internos o externos, para curar o aliviar las dolencias, caben dentro del término de drogas, ya que, cuando menos, son complementos indispensables y absolutamente necesarios para los usos médicos.

Esta lógica interpretación se apoya, también, en que las disposiciones del impuesto sobre las ventas no le dieron a la expresión "drogas" un significado especial o limitado y, por consiguiente, hay que atenerse a la definición de nuestra lengua española y al uso común del vocablo. Por lo tanto, se impone una precisión del decreto reglamentario, función que esencialmente compete a la Administración, para evitar cobros de impuestos que no se hallan autorizados por las leyes y que, por el contrario, recaerían sobre artículos expresamente declarados no gravables.

Valdría la pena de que las oficinas fiscales hicieran un estudio a fondo del impuesto sobre las ventas y concretaran esas conclusiones en reglamentos que abarcaran el conjunto de los problemas anexos a un tributo nuevo y con pocos precedentes en nuestro sistema impositivo. En esa forma muchas de las resistencias al impuesto desaparecerían o, por lo menos, serían suavizadas con grandes ventajas para el fisco y los sujetos pasivos del gravamen.

La tendencia general del impuesto sobre las ventas, establecida por la Ley 21 de 1963, creemos que fue la de gravar los artículos de lujo, suntuarios o cuando menos considerados más o menos superfluos y por eso excluyó los elementos necesarios para la vida, salud y educación de las gentes colombianas, vale decir los artículos alimenticios, los textos escolares y las drogas. Si el combatido impuesto a que nos referimos, se aplica a la luz de ese principio general, se le creará un ambiente muy favorable, en beneficio del Fisco y de los contribuyentes, deteniendo así muchas de las graves repercusiones psicológicas, económicas y sociales que viene produciendo en el país. Una buena política tributaria tiene que contemplar y tomar en consideración el factor humano y no puede ser un ciego instrumento de cobrar impuestos, sin hacer caso de las reacciones muchas veces justificadas de los contribuyentes.

Al presentar estas ideas no estamos colocándonos en el campo irreductible de los opositores al impuesto, sino sencillamente, estimulando una discusión provechosa y necesarias aclaraciones para lograr la estabilización del tributo y reducir, hasta donde sea posible, las resistencias que ha encontrado dentro de la opinión pública.

JUAN URIBE DURAN