

**INSTITUTO COLOMBIANO
DE DERECHO TRIBUTARIO**

DIRECTORES

Héctor Julio Becerra Becerra

Alvaro Leyva Zambrano

Paul Cahn-Speyer Wells

RELATORA

Beatriz Ariza de Zapata

AÑO 22 - BOGOTA, AGOSTO DE 1986

CALLE 16 No. 9-64 OFICINA 703 - TELS.: 281 39 51 - 281 29 35
APARTADO AEREO 22726
BOGOTA - COLOMBIA - SUR AMERICA

CONTENIDO

	Página
I. EDITORIAL	
Por: Héctor Julio Becerra Becerra	9
II. ESTUDIOS	
Los Terceros y el Impuesto sobre la renta	
Por: Juan Rafael Bravo Arteaga	13
La Interpretación de la Ley tributaria	
Por: Paul Cahn-Speyer Wells	30
El acto demandable en el proceso jurisdiccional sobre impuestos	
Por: Bernardo Carreño Varela	33
La Fiducia mercantil en el Derecho Tributario	
Por: Juan Rafael Bravo Arteaga	46
III. DOCUMENTOS	61
IV. LEGISLACION	
Leyes	77
Decretos	97
Resoluciones	315
Circulares	349
V. SENTENCIAS DE EXEQUIBILIDAD	
Corte Suprema de Justicia	369
VI. PROVIDENCIAS DE ILEGALIDAD	
SUSPENSIONES PROVISIONALES	
Consejo de Estado - Sección Cuarta	381
NULIDADES	
Consejo de Estado - Sección Cuarta	406
VII. JURISPRUDENCIA	
Consejo de Estado	437
VIII. INDICE	453

EDITORIAL

EDITORIAL

Como un homenaje póstumo a la memoria del Presidente de la Corte Suprema de Justicia, Dr. Alfonso Reyes Echandía, la Revista honra sus páginas editoriales con el texto del discurso pronunciado por el ilustre jurista en la inauguración de las Décimosegundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Bogotá en octubre de 1985.

“ Señores miembros de la Mesa Directiva
Señores Delegados Extranjeros y Nacionales a esta Magna Asamblea

El derecho es, debe ser equilibrio. Nació tal vez de la necesidad de buscar mecanismos estables y autoritarios de solución de conflictos interpersonales. Y fue evolucionando con la sociedad misma en la medida en que su origen, la autoridad, el poder, pudo captar las necesidades y angustias del pueblo y revertir, mediante mecanismos que no solamente permitieran la adecuada solución de tales conflictos, sino proporcionar la garantía del bienestar social. Y se fue convirtiendo en sistema natural de gobierno, porque eso es en esencia la ley, como instrumento del derecho y, a su vez, instrumento de gobierno.

En la medida en que el conglomerado social fue evolucionando surgieron conflictos no pensados inicialmente. De esa complejidad conflictiva fue naciendo la necesidad de que el derecho, en un principio elemental, se fuese haciendo cada vez más denso y hubiese tenido que responder, mediante los mecanismos de las especializaciones a esas diversas necesidades del cuerpo vital de la sociedad. La transformación de las relaciones de economía primitiva en manifestaciones más amplias de economía social, la insurgencia del desarrollo industrial y la paulatina orientación capitalista de muy amplios sectores sociales en Europa y posteriormente en la América, hicieron ver a los gobernantes la necesidad de buscar también instrumentos de gobierno que hicieran posible al Estado subvenir a las necesidades del conglomerado social mediante medios de tributación, de tal manera que los propios miembros de la colectividad, con la intermediación del Estado, pudiesen satisfacer inicialmente sus necesidades vitales y, paulatinamente, aquellas que permitiesen la satisfacción de las necesidades individuales y colectivas.

ESTUDIOS

LOS TERCEROS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por: Juan Rafael Bravo Arteaga

I. INTRODUCCION

Ante todo es preciso una aclaración sobre el significado de "tercero" en el Derecho Tributario y más concretamente en el impuesto sobre la renta.

Siendo el Derecho Tributario una parte de la ciencia jurídica que se ocupa de los vínculos entre el Estado y el contribuyente, "tercero" viene a ser toda persona distinta de las nombradas que interviene en una relación jurídica de la cual se derivan consecuencias tributarias. En esa forma, el tercero en el Derecho Tributario es quien, conforme al Derecho Civil o Comercial, es parte en una relación contractual, cuya conformación y desarrollo tiene efectos en el campo de los impuestos. Si el contribuyente recibe pagos por concepto de un contrato como el de arrendamiento o si efectúa pagos en desarrollo de dicho contrato, la persona que le realiza los pagos o aquella que los recibe viene a tener la denominación de "tercefo" en el Derecho Tributario, ya que cualquiera de las mencionadas operaciones tiene efectos en el campo impositivo y porque, además, tal persona no es el sujeto activo ni pasivo de la relación tributaria, pues ésta se constituye entre el mencionado contribuyente y el Estado.

Las disposiciones del impuesto sobre la renta se han ocupado de los terceros de que se trata en una forma un tanto somera.

Tradicionalmente, las normas relativas a las deducciones y a su presentación en la declaración de renta se han ocupado de la necesidad de hacer las relaciones de pagos a terceros para que se configure el derecho del contribuyente. Así por ejemplo, el artículo 55 del decreto legislativo 2053 de 1974, que trata de la necesidad de relacionar en la declaración de renta a los beneficiarios de determinados pagos, simplemente repite las normas que ya eran muy conocidas en la materia y que esta-

LOS TERCEROS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El caso en que el contribuyente hace directamente el pago a la otra persona, no presenta mayores dificultades en la práctica, precisamente porque se trata de una situación obvia y elemental. En cambio, la situación que se desarrolla por medio de un contrato de mandato sí representa variadas dificultades, porque la norma legal no se ha ocupado de regular la materia respecto del mandante y de la persona con quien contrata el mandatario, ya que únicamente se ha ocupado de éste; además, tampoco se han hecho distinciones cuando se trata de un mandato representativo o no representativo, lo cual obviamente tiene muchas repercusiones jurídicas y prácticas. Finalmente, las normas legales no se han ocupado en forma alguna de regular la llamada "estipulación para otro", por virtud de la cual una persona, sin ser mandataria de otra, celebra un contrato con una tercera para el beneficio de la segunda, como sería el caso en que un patrono celebra un contrato de arrendamiento para la habitación de su empleado con el propietario del respectivo inmueble.

Teniendo en cuenta las observaciones hechas, podríamos hacer la siguiente distinción terminológica:

Pagos a terceros, son los pagos hechos directamente por el contribuyente al beneficiario de los mismos.

Pagos por conducto de terceros, son los pagos hechos mediante un mandato. En este caso es preciso estudiar las tres situaciones que se presentan, a saber: la del mandante, la del mandatario y la de la persona con quien contrata este. Además debe hacerse la distinción entre el mandato representativo y el mandato no representativo.

Pagos para terceros, son los pagos hechos por una persona a otra en beneficio de una tercera, que no es mandante respecto de la primera. Tal es el caso regulado por el artículo 1506 del Código Civil.

III. RELACION FUNDAMENTAL Y RELACION IMPOSITIVA

Con mucha frecuencia, toda relación en materia de Impuesto sobre la Renta tiene su fundamento en una relación contractual regulada por el Derecho Privado. Por tal razón podemos denominar la relación del Derecho Privado como fundamental y la del Derecho Tributario como derivada.

Según acabamos de ver, en materia de pagos hechos por el contribuyente pueden presentarse tres situaciones: los pagos a terceros, los pagos por conducto de terceros y los pagos para terceros, cuyo funcionamiento en el campo del Derecho Tributario depende de la estructura que tiene la correspondiente figura en el campo del Derecho Privado. Solamente en la medida que logremos destacar las caracte-

LOS TERCEROS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Las tres operaciones de que se trata y que son las que normalmente realiza un mandatario, pueden ser llevadas a cabo en nombre del mandante o en nombre del mandatario, pero siempre son efectuadas por cuenta del mandante, ya que en la radicación del derecho o de la obligación en cabeza del mandante está la esencia del contrato de mandato. Cuando el contrato se celebra a nombre de quien ha hecho el encargo, el mandato se llama representativo y, en el caso contrario, no representativo.

La denominación de "mandato representativo" o "no representativo" se deriva de una jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que data del 28 de marzo de 1939. Tal terminología ha sido criticada con justa razón por algunos autores, como el Dr. César Gómez Estrada, quien dice:

"Técnicamente considerada, no es muy exacta la terminología de la Corte al hablar de mandato representativo y mandato no representativo, porque en el mandato hay siempre una representación. Por eso es que hay que entender que lo que la Corte quiere decir no es que se puede ser mandatario sin obrar para el mandante, lo que sería absurdo y antinómico, sino simplemente que se puede ser mandatario y obrar como tal sin descubrir ante aquel con quien se contrata, esa calidad; en este caso hay una verdadera representación, pero con la novedad de que el tercero contrata ignorándola, pues aparece contratando con quien se presenta ante él como sujeto del contrato y como sujeto del interés derivado del contrato, en razón de lo cual es que, precisamente, el artículo 2177 viene a decir que cuanto el mandatario obra en su propio nombre no obliga respecto de terceros al mandante, pues es él mismo el que queda obligado frente a los terceros a cumplir las prestaciones nacidas del contrato celebrado". (Los Contratos Civiles - José Alejandro Bonivento Fernández - Librería del Profesional 1981, Pág. 386).

No obstante que comparto la crítica hecha en la transcripción anterior, en este escrito mantengo la terminología de "mandato representativo" y "no representativo", por la gran difusión de tales expresiones en el lenguaje jurídico colombiano.

Si el contrato que se encarga es celebrado en forma representativa, las dos partes del mismo tienen perfecto conocimiento desde un comienzo de la correspondiente identidad y saben en cabeza de quien se han radicado los respectivos derechos y obligaciones. Por la misma razón el cobro del derecho y el pago de la obligación se realizan con pleno conocimiento del verdadero titular.

El mandato no representativo está consagrado en los siguientes términos en los Códigos Civil y de Comercio:

LOS TERCEROS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

“El pago hecho de buena fe a la persona que estaba entonces en posesión del crédito, es válido, aunque después aparezca que el crédito no le pertenecía”. (He subrayado).

Si el correspondiente contrato se ha celebrado en nombre del mandante, lo natural es que la delegación para cobrar o para pagar sea representativa. Si por el contrario se ha celebrado a nombre del mandatario, lo natural es que el correspondiente cobro o pago se haga por el delegado también a nombre del intermediario o directamente por el mandatario.

3o. La estipulación en favor de otro

El Código Civil regula la figura así:

“Art. 1506: Cualquiera puede estipular a favor de una tercera persona, aunque no tenga derecho para representarla; pero sólo esta tercera persona podrá demandar lo estipulado; y mientras no intervenga su aceptación expresa o tácita, es revocable el contrato por la sola voluntad de las partes que concurren a él.

“Constituyen aceptación tácita los actos que sólo hubieran podido ejecutarse en virtud del contrato”.

De la lectura analítica de dicha norma es posible concluir que los elementos esenciales de la figura jurídica en cuestión son las siguientes:

- a) No existe mandato entre la persona que celebra el contrato (llamada “estipulante” por los tratadistas) y quien reporta el beneficio del contrato (llamada “beneficiario”). De tal premisa se sigue que el beneficiario no contrae obligación alguna, a pesar de que sí adquiere el derecho que se deriva del contrato.
- b) El contrato se perfecciona por el concurso de voluntades del estipulante y la otra parte en el convenio, llamado “prometiente” en la doctrina, puesto que solo por la voluntad de las dos partes puede revocarse el contrato antes de la aceptación del beneficiario. Por consiguiente, en los contratos bilaterales, el prometiente adquiere el derecho contra la otra parte y contrae la obligación a favor del beneficiario y el estipulante contrae la obligación para con el prometente.
- c) Aunque el Código no lo dice, entre el estipulante y el beneficiario debe existir una relación jurídica, anterior o simultánea, que sirva de causa jurídica al nacimiento del derecho contractual, en cabeza del beneficiario (sin contraprestación a su cargo) y de la obligación en cabeza del estipulante (sin contraprestación a su favor).

Si esta situación se presenta, no queda afectada la esencia de la estipulación para otro, sino simplemente su forma.

V. LA CUESTION EN DERECHO TRIBUTARIO

El tema de los pagos a terceros por conducto de terceros o para terceros se relaciona estrechamente con dos materias del Derecho Tributario: las relaciones anexas a las declaraciones de renta y las retenciones en la fuente.

Vamos a proceder entonces a estudiar cómo se deben hacer las relaciones tributarias y cómo opera la retención en la fuente en los tres eventos que venimos analizando.

1o. Las relaciones anexas a las declaraciones de renta.

a) En el caso de los pagos a terceros.

Este evento no ofrece dificultad alguna, ya que el pagador y el beneficiario del pago se conocen entre sí y están en capacidad de identificarse debidamente desde el momento mismo del contrato, a fin de cumplir cabalmente con la obligación de relacionar en la propia declaración de renta a los terceros beneficiarios de pagos.

b) En el caso de los pagos por conducto de terceros.

Para este evento, el ordinal 5o. de los artículos 1o. y 2o. del decreto Ley 3410 de 1983 tiene previsto que se debe relacionar al tercero de quien se reciben los pagos para terceros y a éstos mismos. Obviamente esta disposición tiene en mente, al mandatario que ha recibido el encargo de contratar con un tercero y de pagarle por cuenta del mandante, pero nada dice respecto de éste y del tercero con quien se celebra el contrato encomendado. De otra parte, las normas citadas no distinguen si el mandato ha sido representativo o no, razón por la cual se podría pensar que en ambos casos opera la disposición.

Sin embargo, un estudio detenido de la cuestión nos lleva a pensar que en el caso del mandato representativo no tiene razón de ser la disposición de que el mandatario relacione a la persona de quien recibió los pagos y para quien los recibió. En efecto: en el mandato representativo, se supone que el mandatario manifiesta de manera expresa al otro contratante a nombre y por cuenta de quien actúa, de manera que desde ese momento las dos partes del contrato que se celebra entran en relación y están en capacidad de identificarse plenamente para todos los efectos de la contabilidad y de la declaración de renta. En nada mengua la claridad de las informaciones tributarias el que el mandante relacione para todos los efectos al tercero y

un certificado en donde conste el nombre y NIT del respectivo beneficiario y, en tal evento, la consignación de la suma retenida se hará a nombre del beneficiario".

Según lo expuesto, cuando la agencia de arrendamientos recibe el valor de los cánones y hace el respectivo traspaso a su cliente, debe proceder así: a) para efecto de las retenciones en la fuente, suministrar al arrendatario la identificación del arrendador, a fin de que aquél consigne lo retenido a favor de éste, y b) para efectos de la declaración de renta, relacionar al arrendador como persona a quien se entregaron los recursos y al arrendatario como persona de quien se recibieron. Como se puede ver, esta cuestión carece completamente de lógica.

Podría decirse que esta contradicción solo se presenta en el caso de los arrendamientos a través de agencias, pues el artículo 62 del decreto 3803 de 1982 es específico. Sin embargo, tal norma podría ser aplicada por analogía a otros casos de mandatos no representativos, con lo cual la contradicción ampliaría sus dominios a otros terrenos.

c) En el caso de los pagos para terceros

En este caso son tres las partes que intervienen, como en el caso anterior, pero sin que las personas que celebran el contrato tengan la representación de quien se beneficia. Tales partes son: el estipulante, que se obliga al pago; el prometiende, que adquiere el derecho al pago del estipulante y se obliga a transferir el bien o a realizar el servicio objeto del contrato, y el beneficiario, que adquiere el derecho al bien o al servicio ofrecido por el prometiende. En el ejemplo del servicio médico contratado por el patrono para el trabajador, el patrono es el estipulante, el médico el prometiende y el trabajador el beneficiario.

De las tres personas nombradas, quien debe efectuar el pago es el estipulante y por tal razón debemos preguntarnos cómo debe relacionar la respectiva erogación: cómo un pago al médico o cómo un pago al empleado?

Para dar respuesta a la pregunta formulada, debemos tener muy presente que es fundamental para la deducibilidad de las expensas que éstas tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta (Art. 44 Decreto 2053/74). De otra parte, como las relaciones que figuran en la declaración de renta tienen como finalidad fundamental para el contribuyente hacer posible la deducción de las expensas (Art. 55 Ibídem), es lógico concluir que las erogaciones que se relacionen deban tener una clara relación de causalidad con la actividad productora de renta gravable.

Es preciso en este punto observar con un tanto de detenimiento cómo se configura la relación de causalidad entre la expensa y la actividad productora de renta;

2o. Las retenciones en la fuente.

a) En el caso de los pagos a terceros.

Como en este caso se presenta una relación directa entre el pagador y el beneficiario del desembolso, no existe ninguna dificultad para aplicar las normas sobre retención en la fuente pues el pagador debe abstenerse de pagar la cantidad que se retiene con el objeto de consignarla en la Administración de Impuestos por cuenta del beneficiario del pago y a buena cuenta por los impuestos a cargo de éste.

b) En el caso de los pagos por conducto de terceros.

En esta materia es preciso distinguir entre el mandato representativo y el no representativo.

Por lo que respecta al mandato representativo, es preciso tener en cuenta primeramente lo dispuesto por el artículo 2160 del C.C., conforme al cual:

“La recta ejecución del mandato comprende no solo la sustancia del negocio encomendado, sino los medios por los cuales el mandante ha querido que se lleve a cabo”.

Conforme a esta disposición, resulta obvio concluir que el mandatario está obligado a efectuar las retenciones en la fuente que la ley impone a cargo del mandante, ya que debe presumirse que éste quiere evitar que, como consecuencia de la ejecución del mandato, se incurra en violaciones de la ley que puedan acarrearle sanciones de mucha gravedad, como el rechazo de los costos y deducciones a que tiene derecho el mandante. Por consiguiente, es claro que el mandatario debe efectuar en nombre y representación del mandante las retenciones a que haya lugar, expedir las certificaciones al tercero en nombre y por cuenta del mandante y hacer en la misma forma la consignación de lo retenido en la Administración de Impuestos Nacionales. En el caso de que el mandatario no proceda en dicha forma, el mandante conserva obviamente las correspondientes obligaciones ante el Fisco, en lo referente a la retención, expedición de certificado y consignación, pues las disposiciones sobre la materia son de orden público no pueden resultar por lo tanto modificadas por convenios particulares.

Las disposiciones legales que se han ocupado de regular algunas situaciones específicas de mandato representativo, corroboran la conclusión expuesta. Así en el artículo 8o. del decreto 2775 de 1983 se dispone que los agentes de aduana están obligados a efectuar la retención por cuenta de sus mandantes, respecto de los pagos que realicen y que se encuentren sometidos a la retención en la fuente. El artículo.

practicada, es preciso concluir que el intermediario tiene que soportar la retención y reembolsar al mandante por la correspondiente retención que no le puede transpasar, sin perjuicio de que pueda utilizar a su favor el crédito de impuestos derivados de la consignación de la retención en la fuente.

Como está previsto, en el artículo 24 del decreto 460 de 1986, que la información de pagos a terceros de que trata el decreto 3410 de 1983 puede ser reemplazada por la relación de retenciones en la fuente, será preciso tener en cuenta las siguientes observaciones: a) En el caso del mandato representativo, no se presenta ninguna dificultad, ya que quien figura como sujeto pasivo de la retención debe ser el mismo beneficiario del ingreso: b) En el caso del mandato no representativo, el tercero relacionará al mandatario como sujeto pasivo de la retención, lo cual hará que aparezca también como beneficiario del ingreso y será mediante la doble relación que debe aparecer en la declaración de renta del mandatario, relativa a la identificación de la persona de quien se ha recibido el pago y de las personas para quienes se ha recibido, como podrá ser esclarecida la cuestión de fondo en el correspondiente negocio jurídico.

c) En el caso de los pagos para terceros.

Como tuvimos oportunidad de verlo anteriormente, en el evento de que se trata existe una doble relación contractual: la existente entre el beneficiario (trabajador en el ejemplo dado) y el estipulante (patrono en el ejemplo), y la que se forma entre el estipulante y el prometiende (médico o clínica en el ejemplo). La primera relación viene a ser la causa jurídica de la segunda y viene a dar origen a un pago indirecto para el beneficiario, que está sometido a retención en la fuente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 55 de 1985, reglamentado por los artículos 2o. y 3o. del Decreto 1889 de 1985. La segunda relación viene a dar origen a un pago que efectúa el patrono al médico o a la clínica y que está sometido a retención en la fuente, conforme al artículo 6o. del Decreto 3141 de 1984, reglamentario del artículo 62 del Decreto Legislativo 3803 de 1982.

La existencia de la doble retención en la fuente que se presenta, tiene su origen en la existencia de la doble relación contractual que se menciona y del doble pago que tiene lugar, ya que según lo explicado anteriormente, se presenta un pago directo a favor del prometiende y un pago indirecto a favor del beneficiario.

Sin embargo, es preciso advertir que la sanción aplicable por no efectuar la retención en la fuente es diferente en uno y otro caso. Si no se efectúa la retención en la fuente por el pago hecho al prometiende, dada la circunstancia de que éste pago no es en sí mismo deducible para el contribuyente, la sanción aplicable no puede ser otra que la solidaridad con el perceptor del pago hasta por la cantidad que se ha

BIBLIOGRAFIA

CESAR GOMEZ ESTRADA - LOS PRINCIPALES CONTRATOS CIVILES- Biblioteca Jurídica - 1983

JOSE ALEJANDRO BONIVENTO FERNANDEZ - LOS PRINCIPALES CONTRATOS CIVILES Y SU PARALELO CON LOS COMERCIALES - Librería El Profesional - 1981

RICARDO URIBE HOLGUIN - 50 ENSAYOS SOBRE OBLIGACIONES Y CONTRATOS - Editorial Temis - 1970

GUILLERMO OSPINA FERNANDEZ - TEORIA GENERAL DE LOS ACTOS O NEGOCIOS JURIDICOS - Editorial Temis - 1980

GUILLERMO OSPINA FERNANDEZ - REGIMEN GENERAL DE LAS OBLIGACIONES - Editorial Temis - 1980

JULIO FLOREZ VELANDIA - NUEVA LEGISLACION TRIBUTARIA - Ediciones F y P - 1984 - 1985 - 1986

ticulares inescrupulosos en plena libertad de incurrir en arbitrariedades que podían llegar a ser delictivas, bajo la justificación, difícil de demostrar en contrario, de su potestad discrecional para interpretar la finalidad de la Ley y la voluntad o intención del legislador.

4. En Colombia es un hecho jurídico el que las Leyes tributarias se han de interpretar bajo los mismos principios y sistemas que rigen la hermenéutica de todas las leyes, por la sencilla razón, también de derecho, de que no existe mandato legal alguno que contenga normas interpretativas que les sean propias.
5. La doctrina internacional, y aún la nacional, se encuentra dividida; algunos autores dicen que la norma tributaria que no resulte adecuada a las necesidades públicas, ha de ser superada en su texto y entenderse en la forma como resulta más justa y equitativa, con arreglo a la captación de su finalidad económica perseguida ("método económico"). Otros autores, por disgusto con el denominado "método económico", han propendido por el mal llamado "método jurídico" que se fundamenta en la idea de que, en el campo del Derecho Tributario, habrán de aplicarse los criterios generales de interpretación jurídica a fin de evitar el desmedro de los principios de la legalidad, de la seguridad jurídica y de la certeza.

Califico este llamado "método jurídico" como mal denominado, porque si el "método económico" de la interpretación de la norma tributaria se encontrare consagrado por la Ley, pues también ostentaría la calidad de "jurídico". La doctrina no pasa de ser sino una mera teoría hasta tanto su vigencia se consagre por la Ley, a menos que en su calidad de "fuente supletoria" venga a colaborar en la precisión de aspectos de definición e interpretación no regulados.

6. Mientras la Ley consagre un sistema general de interpretación de las Leyes y, a su vez, no establezca expresamente uno diferente y especial para la interpretación de la legislación tributaria, la doctrina que profesa el "método económico" queda reducida apenas a un pensamiento, filosóficamente apreciable pero carente de toda aplicación.

Vale mencionar, sin embargo, que el eximio ex-consejero de Estado de la Sala de Impuestos, dr. Bernardo Ortiz Amaya, en reciente conferencia publicada y que fue dictada ante muy prestantes e importantes tributaristas del país, concluyó que "la función del juez administrativo no está limitada a la escueta aplicación del tenor literal de la Ley sino que tiene que evaluar la incidencia de su decisión en el interés público pues forma parte de su misión colaborar con la función del Estado para el logro del bien común".

EL ACTO DEMANDABLE EN EL PROCESO JURISDICCIONAL SOBRE IMPUESTOS

Por: Bernardo Carreño Varela

Como es sabido y en líneas generales el proceso de determinación de los impuestos de renta y ventas —y a ellos se contrae este artículo— parte de la liquidación que el contribuyente hace de los impuestos que debe pagar o recolectar. La administración puede o no aceptarla; en el segundo caso, formula, por así decirlo, un pliego de cargos al interesado mediante un requerimiento, y con base en él y en las contestaciones del contribuyente, produce una liquidación de revisión.

Contra ella el interesado puede interponer recurso de reconsideración, el cual es resuelto por una resolución, que eventualmente debe ser consultada, cuya instancia será resuelta por otra resolución.

El contribuyente inconforme puede acudir ante el Contencioso Administrativo, en ejercicio de la acción de restablecimiento del derecho. En ella, ¿qué es lo demandable? Todas las actuaciones de la administración, o sólo la última?

El Honorable Tribunal de Cundinamarca, en providencia reciente (auto, 16—XII—85, proceso 4739, Magistrado Dr. Correa) dice:

“Siendo la liquidación, un acto administrativo que requiere el cumplimiento de ciertos requisitos regulados por la ley procedimental, es susceptible de discusión por iniciativa del sujeto concreto, en la vía administrativa, en cuyo caso este proceso hace parte del más amplio de determinación fiscal. El contribuyente, además de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias concretas es también ciudadano y en virtud de ello tiene derecho a que los actos administrativos que inciden en su derecho de propiedad se ajusten a las leyes sustanciales y procedimentales que regulan los tributos dentro de un debido proceso. Ese debido proceso se garantiza mediante recursos legales establecidos contra el acto administrativo correspondiente, en la vía administrativa, y una vez en firme la determinación, tanto el contribuyente como el fisco pueden acudir en acción contenciosa contra ella.

“La función del contencioso Administrativo está referida a juzgar las controversias originadas en actos y hechos administrativos de las entidades públi-

desviación de poder (aa 62 a 67). Y permitía pedir el restablecimiento del derecho "cuando la causa de la violación es un hecho o una operación administrativa". (a 68).

Por otro lado, al reglamentar el juicio especial de impuestos, lo establecía como un proceso dentro del cual se revisaba "la operación administrativa correspondiente".

Aquí, se deben analizar dos puntos:

En primer lugar: se trataba de una revisión; es decir que a solicitud del contribuyente, la jurisdicción controlaba la operación por medio de la cual el Estado había liquidado los impuestos. Es preciso tener en cuenta que la determinación de los impuestos tenía entonces un proceso diferente; no había liquidación privada y comenzaba por la liquidación oficial, que era la que fijaba el impuesto.

El proceso judicial comprendía, entonces, la revisión de esa liquidación, (y sus antecedentes: declaración, cálculos oficiales, rechazos, etc.) y las resoluciones que resolvían los recursos del contribuyente, genéricamente cobijados por la denominación "operación administrativa". Hoy eso no ocurre, como quedó relatado atrás; hay un "proceso administrativo" que concluye con una providencia que le pone término.

Pero, aún bajo el antiguo Código el significado de "operación administrativa" fue adquiriendo su verdadero significado. La jurisprudencia y la doctrina la han precisado como un conjunto de hechos o de actos, que culminan en actuación física del Estado, sin que haya —por lo menos "in fine"— "acto administrativo" en el sentido estricto de la palabra.

Así, v. gr., Bielsa (Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1964, T 2, P 17):

"a) Cuando la Administración Pública realiza una actividad material —en sentido lato— dirigida a obtener un efecto, por ejemplo, el cumplimiento de una decisión de policía, la clausura de un local por razones de seguridad, el secuestro, de mercaderías, por razones de higiene pública, etc., en todos estos casos la actividad administrativa consiste en "hechos administrativos", que serán jurídicos pero esa realización (operación) siempre es precedida de una decisión".

Entre nosotros, JAIME VIDAL P. (Derecho Administrativo, Bogotá, 1975, página 309):

lar, los motivos que se han tenido para crearla y todos los demás factores que sirven para valorar su ilegalidad y el daño que genera su forma de cumplimiento y los procedimientos de su ejecución, en el acto administrativo tácito no se contiene elemento de juicio alguno y el único punto de referencia que ofrece es el acto material que lo ejecuta. Consiguientemente, la posición de la administración y del individuo es distinta no sólo en cuanto a la valoración jurídica de la decisión, sino en cuanto a la prueba de la existencia.

“Es esa la razón para que la ley estructure el contencioso contra las operaciones administrativas materiales sobre la base del acto físico de cumplimiento, único elemento demostrable, y del consiguiente daño. Sólo a través de ese acto material se puede configurar la acción y la responsabilidad. De allí que no sea necesario solicitar ni decretar la nulidad de una decisión que sólo se conoce parcialmente y por los efectos que originó su ejecución, aunque ese ordenamiento haya sido realmente contrario al derecho”.

El Consejo de Estado ya en 1943 decía (Sentencia 30 de marzo de 1943, anales No. 323 página 145, citada por Pareja, Código Administrativo, Bogotá, 1947, p 224, al pie del artículo en cita):

“Tratándose de operaciones administrativas o hechos materiales, no es necesario que preceda la declaratoria de nulidad, entre otras cosas porque esos hechos materiales u operaciones administrativas no son actos jurídicos. Se desprende esta conclusión de la simple lectura del art. 68 cuando dice que no será necesario ejercitar la acción de nulidad en tales casos, sino demandar directamente de la Administración las Indemnizaciones o prestaciones correspondientes lo que equivale a decir que no hay acto sobre el cual pueda recaer una declaración de nulidad, porque solamente son susceptibles de anulación los actos administrativos propiamente dichos”.

Por qué, entonces, el Código de 1941 llamó a la liquidación de impuestos una “operación administrativa?”.

El Consejo da una Interpretación un tanto simplista:

“Una liquidación de impuestos lleva implícita una operación aritmética, un proceso de más y de menos para llegar a la conclusión de que determinado contribuyente debe pagar una suma precisa de dinero (Ibid., página 299, auto, noviembre 22/42).

La explicación, desde luego es de más enjundia. Quizá **Gastón Jéze** la dé en este pasaje (Los principios Generales del Derecho Administrativo, Madrid-Editorial Reus, sin año, página 105):

Pero hoy la situación es diferente. En primer lugar: la ley ya no habla de "operación administrativa", por el contrario, la proscribió expresamente (D 1/84 a 83).

El impuesto es exigible (en términos generales, por lo menos) por simple declaración del contribuyente, el Estado no lo liquida; sólo modifica la liquidación del contribuyente, mediante un proceso sobre el que adelante se volverá.

La doctrina y la jurisprudencia diferencian entre "operación administrativa" y "acto complejo". Véase, por ejemplo esta sentencia del Honorable Consejo (De febrero/64, Consejero Dr. G. González, anales, 1964, T 68 p 337, citada en "Diccionario Jurídico" de María Elena Giraldo y Nubia González, Bogotá, 1982 T 2, página 212).

"El Derecho administrativo orientado por el propósito de constiuirse en la máxima expresión defensiva de los derechos de los gobernados ante una administración inclinada a abusar de sus poderes o susceptible de generar hechos lesivos de esos derechos, ha creado diferentes figuras jurídicas que responden a sus modos de expresión y actuación y, paralelamente, ha dado paso a Instituciones procesales que permiten la adecuada defensa del orden jurídico en el doble aspecto de reinstauración del imperio legal y o de resarcimiento de los daños causados.

"Dentro de esa clasificación aparece la noción de "operación administrativa", que la doctrina francesa identifica con el llamado "acto complejo" y que la jurisprudencia colombiana ha caracterizado de manera diferente. Para distinguirla del simple acto escrito de la administración; se le señala como el conjunto de actos a cuyo través se cumple o se quiere cumplir voluntariamente una finalidad jurídica de servicio público y cuya causa inmediata es una decisión ora escrita ya oral, de la misma administración. Más como ordinariamente el particular sólo se entera de ella cuando va a cumplirse por la ejecución material de los actos que señalan su finalidad, es decir, los hechos culminantes del proceso, la doctrina procesal ha instituido a éstos como sujeto inmediato de la acción y permitido que para buscar el resarcimiento y hallar la fuente de la responsabilidad, baste con enjuiciar el último acto del conjunto, esto es, de la operación administrativa dentro de la jurisprudencia procesal colombiana, pues cuando la causa del daño es el primero, debe enjuiciarse la totalidad de los actos que lo constituyen y decretar primeramente su nulidad como premisa indispensable de una reparación; más si dicha causa es la operación, las exigencias procesales se satisfacen con la simple demanda de reparación, sin nulidad previa de ninguna especie, pero en cambio —en este caso— de que en el curso del proceso se demuestre completamente que la tal operación, por haberse cumplido íntegramente por fuera del marco legal y contra sus

EL ACTO DEMANDABLE EN EL PROCESO JURISDICCIONAL SOBRE IMPUESTOS

efecto jurídico único o si, por el contrario, contiene varios efectos jurídicos distintos. En este último caso, en realidad no hay un acto jurídico simple, sino un acto jurídico complejo, un agregado de actos jurídicos con naturalezas diferentes según el efecto jurídico considerado.

La doctrina está resumida por Penagos (op cit, p 207) así:

“Los actos administrativos se pueden clasificar en simples, complejos y colegiales según la manifestación de la voluntad.

“El profesor Enrique Sayagués Laso dice que el acto es simple cuando la declaración de voluntad administrativa emana de un solo órgano; es complejo cuando la declaración de voluntad requiere para su formulación la intervención de dos o más órganos y apoya su tesis en autores tan eminentes como Trentin, Ranelletti, Raggi, D'Alessio, Fraga, concluyendo que si bien existe acuerdo sobre la noción de acto complejo, no lo hay en cuanto a su amplitud.

“Lo característico del acto complejo es que la declaración de voluntad administrativa se forma mediante la intervención conjunta o sucesiva de dos o más órganos cuyas respectivas manifestaciones de voluntad pasan a integrar aquella. Esto permite distinguir el acto complejo de otros actos con los cuales puede confundirse. Zanobini, citado por Sayagués Laso, anota que los órganos pueden pertenecer a la misma persona pública, como ocurre con los actos del Poder Ejecutivo, o a distintas personas, tal como sucede con ciertos actos de las directivas de entes autónomos, que deben ser aprobados por el Poder Ejecutivo. Esta distinta situación es calificada por algunos autores como complejidad interna y externa, respectivamente. Algunos autores hacen distinguos entre los actos complejos, según que las voluntades actúen con poderes jurídicos iguales o desiguales.

Y ha sido aceptado por el Honorable Consejo, cuya es esta sentencia (28 de junio de 1980, Sección 1a. Consejero Dr. Pérez Escobar, citada en el Diccionario ya citado, T 1o., página 170):

“El Consejo de Estado ha expresado en sentencia de 27 de octubre de 1972 que “la existencia del acto complejo surge del mandato de la ley o de la necesidad de la concurrencia de dos o más personas u órganos administrativos en la formación de la voluntad administrativa.

“Puede decirse que acto complejo es una decisión resultante de la concurrencia o fusión de las voluntades de varios órganos de la administración, que actúan independientemente en el proceso de formación del mismo.

EL ACTO DEMANDABLE EN EL PROCESO JURISDICCIONAL SOBRE IMPUESTOS

- 2o. El acto jurídico complejo. Es un solo acto en cuya formación intervienen varias personas o que tiene varios efectos.
- 3o. El proceso administrativo. Es la ordenación, según la ley, del trámite de un asunto, consultando las "formas jurídicas".

Resumiendo e integrando: El Código de 1941 consideraba la liquidación de impuestos como una operación administrativa y permitía su revisión. Ello obedecía a que el Estado liquidaba los impuestos; e implicaba una reducción del asunto litigioso y del sistema probatorio.

Además, la liquidación era la pieza a discutir. Hoy, la situación es diferente: El Contribuyente liquida sus impuestos y la Administración hace cargos y desvirtúa —o no— en un largo proceso administrativo (que empieza con el requerimiento, tiene término de pruebas, sigue con la liquidación de revisión y nuevo término de pruebas y que concluye con la resolución final).

Claro que el proceso puede concluir con la liquidación, cuando el contribuyente no reclama, caso en el cual no hay lugar a acción jurisdiccional; o con el auto que rechaza el recurso administrativo, que da lugar a la acción contenciosa.

El acto final, liquidación no impugnada, auto de rechazo o resolución final, son la "Decisión Ejecutoria" que Georges Vedel (Derecho Administrativo, Madrid, 1980, página 146) define como

"un acto jurídico emitido unilateralmente por la Administración con el objeto de modificar el ordenamiento jurídico mediante las obligaciones que impone o los derechos que confiere".

Tradicionalmente el tema se ha tratado mirándolo desde el punto de vista del acto complejo. En el trabajo presentado por el doctor Alfonso Angel de la Torre ante las IX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. (La Demanda en los Procesos Tributarios ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, "Memoria", Bogotá, 1985 páginas 360 y ss) se hace un largo recuento de la jurisprudencia del Consejo (se citan 8 sentencias) que el autor califica de "titubeante" en la cual resalta el hecho que aun bajo la vigencia del Código de 1941, donde se habla de "operación administrativa" y que revisaba —no como hoy, cuando se anula un acto administrativo— cuatro de las sentencias citadas admitían que no era necesario impugnar, y por tanto acompañar a la demanda, la liquidación.

Sobre el punto esencial dice el doctor Angel:

EL ACTO DEMANDABLE EN EL PROCESO JURISDICCIONAL SOBRE IMPUESTOS

En conclusión: lo demandable en el proceso de impuestos en el que se ejercita la acción de restablecimiento del derecho es la resolución final y en consecuencia la única pieza que es obligatorio aportar junto con la demanda y en cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 139 del C.C.A., es la copia de esa resolución, con los requisitos de ley.

Las copias del requerimiento y de la liquidación se pueden adjuntar; pero como no se pueden impugnar, ni son el acto acusado, son simples pruebas.

Conforme a la disposición transcrita, todo contrato de fiducia mercantil que tuviera por objeto la transferencia de patrimonios o de rentas a terceras personas era considerado donación, razón por la cual los notarios no podían autorizar la correspondiente escritura pública sin que se desvirtuara la presunción legal o sin que se demostrara el pago del impuesto sobre la donación presunta, (a. 18 Dcto. 2143/74). Como consecuencia de lo expuesto, solo los contratos de fiducia que tuvieran por objeto la administración de los bienes del constituyente y la entrega de los frutos al mismo se encontraban libres de la traba en cuestión. La fiducia constituida por testamento suponía el juicio de sucesión y el pago del impuesto sucesoral.

Pero allí no terminaban las dificultades, pues el artículo 7o. del mismo decreto legislativo establecía que la donación era una presunción de derecho, cuando entre el constituyente y el beneficiario existiera parentesco de primer grado de consanguinidad o único civil (padres e hijos por naturaleza o por adopción).

Estas dificultades estuvieron vigentes hasta el mes de febrero de 1983, cuando se expidió el decreto legislativo 237 de dicho año, por medio del cual se suprimió el impuesto sucesoral.

Sin embargo, a pesar de la supresión del impuesto, las autoridades fiscales y los supervisores del notariado público consideraron vigentes las presunciones de donación y así lo expresaron por circular No. 31 del 1o. de junio de 1983, dirigida a los Notarios del País y originada en la Superintendencia del Notariado y Registro.

Solamente por sentencia del 13 de septiembre de 1985, el Consejo de Estado vino a declarar nula la circular en referencia, por considerar que "la más elemental lógica enseña que desaparecido el impuesto sucesoral por virtud del decreto 237 de 1983, simultáneamente desaparecen tanto el régimen de presunciones como la autorización y prohibición antes mencionada. (JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA. T. XIV, pág. 1023).

Como puede verse claramente, solo hasta fecha muy reciente han quedado suprimidos todos los obstáculos que dificultaban en la práctica el pleno desarrollo de la fiducia mercantil.

Entre las significaciones que le da a la palabra "transferir" el Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas, que son las siguientes: "Paso o conducción de una cosa de un punto a otro — traslado — entrega — cesión — traspaso — enajenación — transmisión de la propiedad o de la posesión — remisión de fondos de una cuenta a otra, sea de la misma persona o de diferentes" (Tomo IV Pág. 279 Ed. Omeba/68), las únicas que encajan adecuadamente dentro del significado del artículo son las referentes a cambio de propiedad, pues es evidente que los significados de "paso o conducción", "traslado" o "cesión" son completamente inapropiados y porque si el título de fiducia fuera de simple tenencia, lo habría dicho en tales términos el Código.

Si la fiducia no implicara cambio de propiedad, carecería de sentido el artículo 1227 al decir que "los bienes objeto de la fiducia no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario", pues es obvio que los bienes recibidos en tenencia no constituyen prenda para los acreedores del tenedor.

En ese mismo orden de ideas, también sobraría el artículo 1233 del C. de Co., al declarar que "los bienes objeto de la fiducia son un patrimonio autónomo dentro del patrimonio del fiduciario", pues si no hubiera enajenación, los bienes no estarían en el patrimonio del fiduciario.

En el Libro la Fiducia del Dr. Ramiro Rengifo se dice lo siguiente, después de transcribir el artículo 1126 del C. de Co.:

"Lo característico de la Fiducia, como puede colegirse de la definición es la transferencia de la propiedad que una persona (el fideicomitente) hace a otra (el fiduciario) de ciertos bienes muebles o inmuebles para que esa persona los administre y posiblemente los enajene, no para su beneficio, sino para cumplir una finalidad determinada en beneficio de un tercero (llamado beneficiario). Ese tercero beneficiario puede ser el mismo constituyente o fiduciante o fideicomitente". (Pág. 20 Edición 1984. Colección Pequeño Foro) (He subrayado).

Segunda. La fiducia mercantil puede originarse en un contrato, caso en el cual se debe celebrar por escritura pública, o puede tener su origen en un acto testamentario (a. 1.228).

Tercera. En el contrato intervienen tres partes: el **fideicomitente o constituyente**, quien realiza la enajenación de uno o de varios bienes; el **fiduciario**, que es un establecimiento de crédito o una sociedad fiduciaria especialmente autorizada, al cual se le transfieren los bienes para administración o enajenación y con el fin de cumplir una finalidad en beneficio de otra persona, y el **fideicomisario o beneficia-**

- d) Si la fiducia se establece en favor del propio fiduciante, éste realiza una sustitución de activos, pues deja de poseer el correspondiente bien y adquiere un derecho fiduciario; este viene a ser equivalente al valor comercial del bien dado en fiducia, pues conforme al artículo 27 del decreto 2053/74 el valor de los ingresos en especie es equivalente al valor comercial de lo recibido y parece evidente que el valor del derecho fiduciario es igual al del bien sobre el cual se constituye el fideicomiso; por consiguiente, la renta o ganancia ocasional que se realice, estará dada por la diferencia entre el valor comercial del bien y su costo fiscal.

La situación contemplada en el último caso, aunque parece clara a la luz de las normas vigentes en materia tributaria y mercantil, en forma alguna resulta equitativa, ya que los impuestos tienen como fundamento racional la manifestación de una capacidad económica y, en el caso planteado, resulta evidente que el fiduciante no incrementa su situación patrimonial, sino que simplemente cambia la forma jurídica de manejo del bien. Por tal razón considero que debería introducirse una reforma legal, tendiente a diferir la realización de la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, hasta el momento en que su patrimonio se incremente realmente por la enajenación que eventualmente realice el fiduciario. Si el bien no es enajenado por el fiduciario, sino que regresa al fideicomitente, no debe tampoco producirse ningún efecto en la renta o la ganancia ocasional de dicha persona.

Lo que se dice de la renta o ganancia ocasional, también puede decirse del caso opuesto, o sea cuando se produce una pérdida de renta o una pérdida ocasional, ya que en tales eventos habrá lugar a aplicar el efecto negativo de lo ocurrido al determinar la base gravable respectiva, conforme a las normas generales que rigen la materia.

Segunda. Por lo que respecta al fiduciario, las normas del Código de Comercio permiten establecer que adquiere la titularidad del correspondiente bien de una manera formal, pero sin la posibilidad de un aprovechamiento del mismo por razón del mismo negocio fiduciario, salvo lo que debe corresponderle por razón de su gestión. De manera que la única renta del fiduciario corresponde a su honorario por la administración del negocio fiduciario.

El Código de Comercio permite que el fiduciario pueda percibir los frutos del bien y aún adquirir la propiedad del mismo, pero siempre y cuando que tenga otro título para ello, caso en el cual este título vendría a representar un contrato principal y la fiducia un contrato accesorio tendiente a facilitar o asegurar el cumplimiento del primero. En el caso de que así ocurra, lo recibido por el fiduciante vendría a tener el tratamiento tributario que corresponda según el contrato principal, al cual accede la fiducia. Así por ejemplo, si el acreedor recibe como fiduciario bienes del deudor para el pago de la deuda, los bienes o frutos que pasen a ser propiedad

V. REGULACION TRIBUTARIA DE LA FIDUCIA MERCANTIL

El tratamiento tributario en materia de impuestos sobre la renta de la fiducia mercantil, está regulado por el artículo 36 del decreto legislativo 2053 de 1974, modificado en su ordinal 4o. por el artículo 3o. del decreto legislativo 2348 del mismo año. El siguiente es el texto integrado de las dos normas citadas:

“Cuando se celebren contratos de fiducia mercantil, rigen las siguientes disposiciones:

- “1. Si se estipulare la transferencia de los bienes a los beneficiarios de la renta, a la conclusión de la fiducia, y éstos fueren distintos del constituyente, los bienes y rentas se gravan en cabeza de tales beneficiarios, sin perjuicio del impuesto sucesoral, cuando fuere el caso.
- “2. Si se estipulare la devolución de los bienes al constituyente y éste fuere al mismo tiempo beneficiario, los bienes y rentas se gravan en cabeza del constituyente.
- “3. Si se estipulare la devolución de los bienes al constituyente, pero los beneficiarios de la renta fueren sus parientes dentro del primer grado de consanguinidad o afinidad, los bienes y rentas se gravan en cabeza del constituyente.
- “4. (Art. 3o. Decreto 2348/74) Si se estipulare la devolución de los bienes al constituyente y los beneficiarios de la renta fueren terceros distintos de los enumerados en el ordinal anterior, los bienes y rentas se gravan en cabeza de éstos”.

El artículo en referencia contempla dos situaciones genéricas, cada una de las cuales se subdivide en dos, de donde resultan cuatro supuestos contemplados en la ley tributaria con consecuencias fiscales diferentes.

Las dos situaciones genéricas se pueden describir así: en la primera, las rentas de la fiducia pertenecen a la misma persona a quien se deben transferir los bienes a la extinción del negocio y, en la segunda figura, la persona que debe recibir las rentas es diferente de aquella a quien deben transpasarse los bienes al final de la operación.

En la primera situación, se contemplan dos hipótesis subalternas, a saber: la de que los bienes y rentas de la fiducia deban pasar a terceros distintos del constituyente, y la de que los bienes y rentas deban ser del constituyente; en la primera subhipótesis, el gravamen sobre la renta y el patrimonio recae en cabeza de los terceros,

nos al menor número de formas esenciales, de manera que con unos pocos principios generales, se pueda manejar una gran cantidad de situaciones prácticas. En cambio, la regulación de cada una de las situaciones que se pueden presentar, como la pretende la norma en cuestión, muy frecuentemente lleva a conclusiones contradictorias, así como a vacíos en la normatividad aplicable.

Así por ejemplo, el caso previsto en el ordinal 3o., en el cual los bienes deben volver al constituyente y la renta debe corresponder a terceros parientes de aquél, está ilógicamente regulado, ya que no existe razón para que en tal evento se graven en cabeza del constituyente beneficios que no le pertenecen y bienes que deben ser gravados en cabeza de quien deriva las correspondientes utilidades.

De otra parte, como ya ha quedado expresado, existe vacío legal en cuanto al caso de que las rentas deban ser para el constituyente y los bienes deban pasar a un tercero. En vista del silencio de la ley, considero que, por analogía, los bienes y rentas se deben gravar en cabeza del constituyente, pues salvo el caso de que inter vengan parientes, el principio implícito en la ley consiste en que el dueño de la renta deba soportar el impuesto sobre la renta y el patrimonio, ya que en materia tributaria el impuesto de renta tiene carácter principal y el impuesto de patrimonio carácter accesorio. De otra parte, considero aplicable la analogía en el presente caso, ya que las disposiciones que se comentan constituyen derecho tributario formal, pues su objeto no consiste en la determinación de los elementos esenciales del tributo sino en la fijación de las bases para establecer el gravamen.

Tampoco existe claridad sobre la cuestión relativa al título por el cual se reciben los bienes y rentas, ya que muchas veces el contrato de fiducia viene a ser accesorio de otro contrato, por lo cual los bienes y rentas pasan a cabeza de una determinada persona, pero no por razón del contrato de fiducia, sino del contrato principal. En tal evento la norma en cuestión no sería aplicable.

Por todas las razones expuestas considero que la disposición en referencia debe ser sustancialmente reformada, como se propone más adelante.

VI. APLICACION DE LOS PRINCIPIOS ANALIZADOS A LOS CASOS CONCRETOS

Considero conveniente examinar ahora, la forma como resultan aplicados en la práctica los principios expuestos.

Para el efecto, me parece que los negocios fiduciarios desarrollados en Colombia y de los cuales he tenido conocimiento a través de mi práctica profesional, pueden ser clasificados en estas cuatro categorías: fiducia de administración, fiducia para adelantar un negocio, fiducia para favorecer gratuitamente a un tercero y fiducia de garantía.

LA FIDUCIA MERCANTIL EN EL DERECHO TRIBUTARIO

rendimientos financieros, pero sí está obligado a practicarla cuando paga o abona en cuenta al beneficiario. (a. 10 Dto. 2026/83 y 7o. Dcto. 1512/85).

Conforme al párrafo del artículo 10. del decreto 2026 de 1983, si al fiduciario se le ha hecho retención en la fuente, está obligado a traspasar al beneficiario la correspondiente retención.

FIDUCIA PARA ADELANTAR UN NEGOCIO

En este caso el constituyente transfiere un bien o unos recursos al fiduciario, con el objeto de adelantar un negocio mercantil complejo, como una urbanización o un edificio de propiedad horizontal. Normalmente el beneficiario es el mismo constituyente, aunque pueden presentarse fideicomitentes adicionales que participen en una determinada cuota.

Cuando ocurre el evento descrito, los impuestos sobre las utilidades y sobre el patrimonio recaen sobre los beneficiarios, en la proporción que les corresponda según su cuota, conforme al ordinal 2o. del artículo 36 del decreto 2053 de 1974.

El fiduciario queda obligado, a mi modo de ver, a llevar una contabilidad muy completa del negocio fiduciario, ya que habrá una variedad considerable de ingresos, gastos, activos y pasivos, pero teniendo siempre presente que los bienes fiduciarios no se deben confundir con los propios ni con los otros encargos fiduciarios (a. 124, ord. 2. C. de C.). De otra parte, en la declaración de renta del fiduciario deben aparecer todas las informaciones que normalmente correspondan a la clase de negocio de que se trata, a título simplemente informativo, ya que los factores que integran la propia base gravable de los impuestos de renta y complementarios deben figurar completamente separados, a fin de evitar confusiones funestas.

FIDUCIA PARA FAVORECER GRATUITAMENTE A UN TERCERO

En esta situación, el constituyente hace el traspaso de los bienes al fiduciario, con el objeto de que transfiera las rentas correspondientes y, eventualmente los bienes mismos, a un tercero a quien el constituyente quiere favorecer.

Conforme al artículo 36 del decreto 2053 de 1974, en el caso descrito los bienes y rentas se gravan en cabeza del beneficiario, salvo que éstos sean parientes del constituyente, dentro del primer grado de consanguinidad o afinidad (padres, hijos, suegros, yernos y nueras) y que los bienes deban volver al fiduciante (ord. 3o. norma citada), pues si así ocurre éste responde por los gravámenes.

2. Desde el punto de vista de reformas legales, estimo necesario introducir dos modificaciones en el sistema del impuesto sobre la renta, que son las siguientes:
 - a) En el caso de que el constituyente sea el mismo beneficiario, no resulta equitativo que la simple transferencia de los bienes por razón del establecimiento del contrato fiduciario, pueda dar origen a la realización de una utilidad gravable como renta o como ganancia ocasional, ya que, aunque se presenta un cambio de titularidad en los bienes, la situación desde el punto de vista económico sigue siendo igual para el constituyente, por lo cual no existe una manifestación de capacidad económica que le dé fundamento al gravamen.
 - b) El artículo 36 del decreto 2053 de 1974 y la reforma introducida al mismo por el artículo 3o. del decreto 2348 del mismo año, deben ser derogados, dado el casuismo que representan, los vacíos que tienen y las contradicciones en que incurren; en su lugar, podría dictarse una norma que simplemente estableciera que el impuesto de renta y complementarios sobre los bienes y rentas del negocio fiduciario son de cargo del beneficiario del mismo.
3. Desde el punto de vista de la reglamentación de la ley, considero conveniente que se dicten normas sobre las siguientes materias:
 - a) La forma como debe ser llevada la contabilidad por el fiduciario.
 - b) La forma como debe ser presentada la declaración tributaria del fiduciario y del beneficiario, y
 - c) La forma como se debe gravar al beneficiario de la fiducia y a quien recibe los bienes y rentas de la misma, cuando esta constituye la garantía de un contrato principal.

DOCUMENTOS

39o. CONGRESO DE IFA – LONDRES 1985

LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL SOBRE LAS HERENCIAS Y DONACIONES

RESOLUCION

1. Habiendo tomado conocimiento de la extraordinaria diversidad de sistemas de aplicación de impuestos sobre las herencias y donaciones entre los distintos países del mundo, y también las medidas unilaterales aplicadas por algunos de ellos a efectos de evitar la múltiple imposición, el Congreso considera que tales medidas no eliminan en forma definitiva los problemas de múltiple imposición y expresa su mayor apoyo a los esfuerzos para promover la negociación de los convenios bilaterales o multilaterales para evitarla.
2. Este Congreso recomienda a los países incrementar sus esfuerzos en la negociación de convenciones basadas sustancialmente en el Modelo de Convención sobre Doble Imposición sobre Impuestos a las Herencias y Donaciones elaborado por la OECD en 1982, incluyendo cuando corresponda los impuestos provinciales y/o locales, incorporando en particular los siguientes principios:
 - a) determinando un único domicilio, sustancialmente de acuerdo con las reglas del artículo 4 del modelo antes mencionado, cuando más de un país pueda reclamar jurisdicción impositiva sobre la base del domicilio del causante o donante en su territorio;
 - b) limitando el derecho de los diferentes países a gravar herencias o donaciones solamente sobre la base de la utilización del criterio de ubicación física dentro de su territorio a: i) propiedad inmueble y ii) establecimientos permanentes;
 - c) determinando cuando, la propiedad de una participación en sociedades de personas o en un "trust", que posean propiedad inmueble o un establecimiento permanente, es equivalente a la propiedad de tales bienes (inmuebles o establecimientos permanentes);

DOCUMENTOS

- A) Los individuos y sociedades no-residentes proveen trabajo, gestión empresarial, habilidad, tecnología y otros recursos útiles, con consecuencias benéficas para el bienestar económico de los países en los que trabajan o invierten recursos, o con los que realizan negocios.
- B) Sin embargo, una persona no-residente que obtiene rentas, beneficios o ganancias de capital de fuentes de un país o posee capital situado en ese país, debe pagar una cuota apropiada del impuesto de ese país sobre tales actividades, debiendo cumplir conscientemente con las obligaciones fiscales que le impone aquél país.
- C) Al mismo tiempo, las administraciones fiscales pueden tener dificultades especiales para verificar la base de la obligación tributaria de un no-residente, en aplicarle impuestos y en hacerle cumplir sus obligaciones fiscales, debido a factores tales como:
 - i) Ausencia del no-residente de la jurisdicción local,
 - ii) Mayor dificultad para obtener información adecuada sobre las actividades del no-residente tanto dentro o fuera de la jurisdicción local, su capacidad económica o sus gastos deducibles;
 - iii) Ausencia de representantes locales o bienes contra los que la obligación impositiva u otras obligaciones del mismo tipo puedan hacerse cumplir.
- D) Por otro lado, un no-residente puede, por razones similares a las mencionadas previamente, sufrir una carga fiscal muy pesada, arbitraria o discriminatoria y, en razón del impuesto que debe pagar en su país de origen sobre la misma renta, beneficios, ganancias de capital, o capital, estar sujeto a una injusta doble imposición.
- E) Adicionalmente, un no-residente puede experimentar mayores dificultades que un residente para conocer cuáles pueden ser sus obligaciones impositivas y cumplirlas satisfactoriamente, en razón de su ausencia del país y la falta de familiaridad con el idioma local, leyes y costumbres del país huésped y su necesidad, en muchos casos, de manejar sus operaciones a través de contactos, representantes o agentes locales.
- F) A la luz de las anteriores consideraciones, es esencial que los países busquen alcanzar un equilibrio entre las necesidades de los no-residentes y las de su recaudación y administración tributaria.

DOCUMENTOS

para presentar declaraciones, las cuentas y documentos requeridos por la administración, los derechos y condiciones para apelar o reclamar la devolución y las sanciones por no cumplir con sus obligaciones.

- b) La ley pertinente sea tan simple y precisa como sea posible.
 - c) El manejo de la ley fiscal, además de ser justo y correcto, sea efectivo y rápido tanto en la aplicación de las obligaciones de los no-residentes como en la protección de sus derechos, y
 - d) Además de cooperar con las autoridades fiscales de otros países para la más efectiva aplicación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, las autoridades fiscales deben cooperar entre sí para asegurar que los no-residentes puedan gozar de derechos, privilegios, exenciones y reducciones adecuados de los impuestos que a ellos se deban.
6. Las utilidades del comercio de un no-residente deben ser gravadas solamente en la medida que estas correspondan a un establecimiento permanente situado en el país. La Conferencia en su mayoría está de acuerdo con el concepto de establecimiento permanente como el del Modelo de Tratado de Doble Imposición sobre la Renta y el Capital de la OCDE. Tanto las utilidades como los gastos deben ser imputados al establecimiento permanente en base al principio del "arm's length".
7. La renta de títulos y propiedades, tales como dividendos, intereses, regalías, alquileres, puede ser gravada por el método de retenciones, pero la tasa de retención del impuesto no debe ser excesiva y debe reflejar el hecho de que el impuesto es aplicado sobre la renta bruta. El procedimiento por el cual el impuesto es retenido debe permitir al agente de retención conocer y cumplir con sus obligaciones, incurriendo en restricciones y costos razonables. No debe dar lugar a inconvenientes al agente de retención, como por ejemplo requerirle violar cualquier obligación de confidencialidad. El procedimiento de aplicación de retención de impuestos debe facilitar la recuperación de cualquier impuesto erróneamente retenido.
8. Un cuidado especial se requiere en la tributación de las rentas por servicios en relación de dependencia. Las deducciones personales y los gastos incurridos por un contribuyente no-residente deben ser tenidos en cuenta de la misma manera y en la misma medida que las deducciones y gastos de un residente.
9. La renta de servicios personales independientes debe ser gravada sobre bases netas. Los principios a aplicar en la tributación de las utilidades del comercio de un establecimiento permanente deben aplicarse igualmente en estos casos.

**CONCLUSIONES XII JORNADAS LATINOAMERICANAS
DE DERECHO TRIBUTARIO**

BOGOTA - 1985

TEMA I

LA TRIBUTACION SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES Y LOS SOCIOS

VISTO:

Los trabajos presentados por los relatores nacionales: Doctor ENRIQUE J. REIG (Argentina), Doctor EDUARDO DOMINGOS BOTALLO (Brasil), Doctor ALFREDO LEWIN FIGUEROA (Colombia), Doctor JULIO NAVARRETE CORDOBA (Ecuador), Doctor JULIO BANACLOCHE PEREZ (España), Instituto Peruano de Derecho Tributario (Perú), Doctor JOAO LOPES ALVES (Portugal), Doctor JOSE LUIS SHAW y Contador JUAN ANTONIO PEREZ PEREZ (Uruguay).

El informe del señor Ponente General, Doctor JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA;

Las opiniones vertidas sobre el tema en la sesión plenaria inicial, y

Las conclusiones y recomendaciones de la doctrina y los pronunciamientos de anteriores reuniones científicas, inclusive las realizadas en el ámbito Hispano-Luso-Americano, sobre el tratamiento tributario de la renta de las Sociedades y los Socios o Accionistas;

CONSIDERANDO:

Que el derecho positivo debe respetar los principios fundamentales de la tributación, entre ellos los de igualdad ante la ley, de equidad y de neutralidad.

Que en armonía con los principios señalados en el considerando anterior, el impuesto sobre la renta debe tender a la imposición global de las personas físicas con tasas progresivas, sin perjuicio de reconocer personalidad fiscal independiente a determinados tipos de sociedades.

DOCUMENTOS

Sexto. Reafirmar el principio de que la capitalización de utilidades, mediante la emisión de acciones liberadas, no debe ser tratada como dividendo, por no representar transferencia alguna de los activos de la sociedad a los accionistas y con el objeto, además, de alentar por ese medio la consolidación del patrimonio de las sociedades, sin perjuicio de la posibilidad de gravar al accionista en caso de ulterior enajenación o rescate de las acciones recibidas.

Séptimo. Armonizar adecuadamente el tratamiento fiscal de las utilidades de los socios o accionistas con el tratamiento fiscal que corresponda a los resultados generados por la enajenación de acciones o participaciones sociales y evitar que los inversionistas en colocaciones de capital diferentes de las inversiones en acciones o participaciones sociales tengan un tratamiento preferencial con respecto a éstas.

El resultado de la votación de los Nos. 1, 2, 3, 4 y 5 fue afirmativa por unanimidad de votos (Schindel, Mogetta, Díaz, Vives, Asorey, Ataliba, Amaro, Narahashi, López, Paddey, Bravo, Lewin, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Cruz de Quiñones, Gorziglia, Navarrete, Garcés, Sánchez, Del Pozo, De León, Malo, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela, Peirano, Octavio, Hernández, Pacarins, Pimentel, Rojas.

El No. 6 fue aprobado por 39 votos a favor (Schindel, Mogetta, Díaz, Asorey, Narahashi, Bravo, Lewin, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Cruz de Quiñones, Gorziglia, Navarrete, Garcés, Sánchez, Del Pozo, De León, Malo, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Shaw, Mazz, Varela, Peirano, Octavio, Hernández, Pacarins, Pimentel, Rojas) y 6 en contra (Vives, Amaro, López, Paddey, Valdés Costa, Estévez Paulós).

CONCLUSIONES XII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

BOGOTA - 1985

TEMA II

TRATAMIENTO FISCAL A LOS INTERESES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO SOBRE LA DEUDA DEL SECTOR PRIVADO EN MONEDA EXTRANJERA

La Comisión constituida para el efecto y teniendo como base los siguientes elementos:

PRESENTA

LAS SIGUIENTES RECOMENDACIONES:

1. Intereses provenientes de deudas externas;

- 1.1. Los intereses originados por deudas externas deben ser considerados en la base tributaria del impuesto sobre las ganancias de las empresas sin limitaciones, cuando sean debidos por una entidad distinta y separada de su acreedor y que actúe con total independencia.
- 1.2. Los intereses debidos por filiales a sus matrices deben ser deducibles dentro de los límites razonables, considerándose como tales los que rigen entre empresas independientes. En estos casos los límites que se establezcan deberán tener en cuenta las tasas de interés vigentes en el mercado internacional de capitales.
- 1.3. Los intereses deberán ser deducibles de acuerdo con el principio de la especialización de los ejercicios; o sea, ser imputados al ejercicio al cual corresponden, admitiéndose también su imputación en el momento en que son pagados o acreditados, si las legislaciones de cada país no se oponen a ello.
- 1.4. En materia de intereses las normas legales relativas a la tributación y a la contabilidad deben ser armónicas.

2. Diferencias de cambio originadas por endeudamiento externo.

- 2.1. Las diferencias de cambio, favorables o desfavorables, provenientes de deudas externas deben integrarse en la base imponible de los impuestos sobre las que inciden.
- 2.2. Las diferencias de cambio mencionadas en el punto anterior serán las que se relacionan con las deudas externas y con los correspondientes intereses que hayan sido reconocidos para efectos tributarios.
- 2.3. Las diferencias de cambio deberán computarse, para efectos tributarios, a la fecha de liquidación de la deuda o a la del cierre del período para el caso de saldos pendientes.
- 2.4. Deberá existir la máxima concordancia entre las normas tributarias y los criterios contables en el tratamiento de las diferencias de cambio.

DOCUMENTOS

Arroyo, Díaz, Moreira, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Múnera, De la Torre, Sierra, Gorziglia, Medrano, Grellaud, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela), y 3 abstenciones (Ataliba, González, Juan).

Por la misma razón se publica también la siguiente moción que se incluía en el proyecto a continuación de la anterior: "Igual tratamiento se deberá aplicar cuando existan relaciones especiales entre el contribuyente y otra persona residente o domiciliada en el exterior".

El resultado de la votación fue el siguiente: 27 votos en contra (Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Ataliba, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Múnera, Ayala, De la Torre, Sierra, Quiñones, Gorziglia, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, Medrano, Grellaud, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela), 16 por la afirmativa (Lascano, Louzao, Martínez, Garcés, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido), y 2 abstenciones (González, Juan).

El punto 2 fue votado en block por unanimidad, excepto las salvedades que se indican en cada caso (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira salvo el punto 2.4, Botallo salvo el punto 2.4, Amaro salvo el punto 2.4, Narahashi sólo vota favorable el punto 2.1, López salvo el punto 2.4, Ayala, Gómez, Martínez, De la Torre, Sierra, Quiñones, Gorziglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Ramírez, Troche, Noriega absteniéndose en el punto 2.4, Medrano salvo el punto 2.4, Grellaud salvo los puntos 2.2 y 2.4, Estévez Paulós, Mazz, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido).

Se deja constancia que el Dr. Ataliba se abstuvo en la votación.

El punto 3 también fue votada en block computándose 40 votos a favor (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Botallo, Amaro, López, Ayala, Gómez, Martínez, De la Torre, Sierra, Gorziglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido) y 2 abstenciones (Ataliba, Narahashi).

DOCUMENTOS

- también legítimas dentro del Derecho Tributario, entre otras razones por las dificultades de obtener pruebas directas, por la proliferación de comportamientos evasivos y por la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imposables.
3. Los principios generales del Derecho Tributario universalmente reconocidos deben estar consagrados en las Constituciones de los países miembros o, en su defecto, en normas jurídicas de rango superior a las leyes ordinarias.
 4. Excepcionalmente o con carácter subsidiario el legislador podrá hacer uso de las ficciones y de las presunciones absolutas para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, en la medida en que su aplicación no viole los principios constitucionales.
 5. Bajo ningún supuesto la Administración podrá efectuar la determinación del tributo creando ella misma presunciones. Estas deberán establecerse siempre por el Legislador.
 6. De acuerdo con los principios generales del Derecho Tributario, los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de los medios de prueba conducentes para ello. En caso de inexistencia de esos medios la Administración podrá realizar la determinación sobre la base presunta mediante indicios, de conformidad a las reglas del derecho común.
 7. Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir siempre prueba en contrario. No se deberán requerir pruebas imposibles a quienes se desplace la carga de la misma, y la Administración Tributaria tendrá que probar en todos los casos el hecho inferente de la presunción.
 8. Como medio de respeto efectivo de derechos individuales, debe consagrarse como regla fundamental de Derecho Positivo, el elemento subjetivo o culpabilidad en todas las infracciones tributarias. Solamente para casos muy precisos y justificados podrán establecerse en materia de infracciones tributarias administrativas, presunciones relativas de culpabilidad.

Las recomendaciones relativas a este tema fueron votadas en block, resultando aprobadas con 48 votos a favor, con las salvedades que en cada caso se indican (Asorey, Arroyo, Schindel, Lascano, Arce, Mogetta, Louzao, Amaro, Ataliba, Botallo, Narahashi salvo el punto 2, López, Paddey, Laverde, Alfonso,

LEGISLACION

LEYES

LEY 57 DE JULIO 5 DE 1985

Por la cual se ordena la publicidad de los actos y documentos oficiales.

EL CONGRESO DE COLOMBIA,

DECRETA:

I. ORGANOS DE DIVULGACION

ARTICULO 1o. La Nación, los Departamentos y los Municipios incluirán en sus respectivos Diarios, Gacetas o Boletines oficiales todos los actos gubernamentales y administrativos que la opinión deba conocer para informarse sobre el manejo de los asuntos públicos y para ejercer eficaz control sobre la conducta de las autoridades, y los demás que según la ley deban publicarse para que produzcan efectos jurídicos.

ARTICULO 2o. En el **Diario Oficial**, cuya dirección corresponde al Ministro de Gobierno, deberán publicarse:

- a) Los Actos legislativos y las leyes que expida el Congreso Nacional;
- b) Los Decretos del Gobierno;
- c) Las Resoluciones ejecutivas;
- d) Los contratos en que sean parte la Nación o sus entidades descentralizadas, cuando dicha formalidad sea ordenada por la ley que los regula;
- e) Los actos del Gobierno, de los Ministerios, de los Departamentos Administrativos, de las Superintendencias y de las Juntas Directivas o Gerentes de las entidades descentralizadas que creen situaciones jurídicas impersonales u objetivas o que tengan alcance e interés generales;
- f) Los actos de naturaleza similar a la señalada en el literal anterior que expidan otras autoridades por delegación que hayan recibido o por autorización legal; y,

ARTICULO 6o. De acuerdo con el número de documentos que se deban publicar, la respectiva Asamblea podrá autorizar que a más del Boletín o Gaceta Departamental se editen otras u otras publicaciones para la divulgación de los documentos correspondientes a los distintos sectores administrativos.

En este caso se observarán, en cuanto fueren pertinentes, las normas de los artículos 3o. y 4o. de la presente Ley.

ARTICULO 7o. Lo dispuesto en los artículos anteriores no obsta para que las Asambleas Departamentales editen anualmente un volumen que contenga los actos expedidos por ellas y los demás documentos que las mismas Corporaciones crean conveniente divulgar.

ARTICULO 8o. Los actos a que se refieren los literales a), b), c), e) y f) del artículo 2o. y a), c), f) y g) del artículo 5o. de esta Ley sólo regirán después de la fecha de su publicación.

ARTICULO 9o. La dirección de los Boletines o Gacetas Departamentales o Municipales corresponderá a la dependencia u oficina que señalen el Gobernador o Alcalde respectivos.

ARTICULO 10. Los Consejos Intendenciales y Comisariales podrán ordenar la edición de Boletines o Gacetas en donde se publicarán los documentos de la respectiva Intendencia o Comisaría y a los cuales se aplicarán las normas establecidas para los órganos departamentales de divulgación.

ARTICULO 11. El número de ejemplares de cada una de las ediciones del **Diario Oficial** y de los Boletines y Gacetas contemplados en esta Ley se fijará por la autoridad encargada de su dirección, teniendo en cuenta la necesidad de su distribución gratuita en oficinas públicas, universidades, medios de comunicación, asociaciones y cuerpos profesionales y la atención de las suscripciones que adquieran los particulares, requiriendo la autorización del Ministro de Gobierno, del Gobernador, Intendente, Comisario o del Alcalde, en su caso.

II. ACCESO CIUDADANO A LOS DOCUMENTOS

ARTICULO 12. Toda persona tiene derecho a consultar los documentos que reposen en las oficinas públicas y a que se le expida copia de los mismos, siempre que dichos documentos no tengan carácter reservado conforme a la Constitución o la ley, o no hagan relación a la defensa o seguridad nacional.

ARTICULO 13. La reserva legal sobre cualquier documento cesará a los treinta (30) años de su expedición.

ARTICULO 24. Las normas consignadas en los artículos anteriores serán aplicables a las solicitudes que formulen los particulares para que se les expidan certificaciones sobre documentos que reposen en las oficinas públicas o sobre hechos de que estas mismas tengan conocimientos.

ARTICULO 25. Las peticiones a que se refiere el artículo 12 de la presente Ley deberán resolverse por las autoridades correspondientes en un término máximo de diez (10) días. Si en este lapso no se ha dado respuesta al petionario se entenderá, para todos los efectos legales, que la respectiva solicitud ha sido aceptada. En consecuencia, el correspondiente documento será entregado dentro de los tres (3) días inmediatamente siguientes.

El funcionario renuente será sancionado con la pérdida del empleo.

III. DISPOSICIONES VARIAS

ARTICULO 26. El Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), por conducto del Banco Nacional de Datos, organizará un servicio informativo que suministre al público copia de los documentos a que se refiere la presente Ley. Para el efecto, el DANE irá señalando los documentos que deben ser suministrados al Banco, impartirá instrucciones sobre los requisitos y características que debe reunir la información que a éste se envíe y fijará las tarifas que por cada copia se cobrará a los usuarios del servicio.

ARTICULO 27. Para los efectos de la presente Ley, también son oficinas públicas las de las corporaciones de elección popular.

En consecuencia, los documentos que en ellas reposen son consultables por los particulares y de los mismos se pueden pedir copias o fotocopias, únicamente con las limitaciones impuestas por el carácter reservado que algunos de ellos tengan.

ARTICULO 28. En los Anales del Congreso se publicarán los actos que se expidan por las autoridades competentes para el manejo e inversión del presupuesto de la Rama Legislativa y para la administración del personal a su servicio.

ARTICULO 29. Constituye causal de mala conducta que se sancionará con la destitución, el incumplimiento o violación de cualquiera de las disposiciones aquí consignadas.

ARTICULO 30. Esta Ley rige a partir de la fecha de su promulgación.

Dada en Bogotá, D.E. a los 5 días del mes de julio de 1985.

(Fdos.) El Presidente del Honorable Senado, José Name Terán. El Presidente de la Honorable Cámara de Representantes, Daniel Mazuera Gómez. El Secretario General del Honorable Senado, Crispín Villazón de Armas. El Secretario General de la Honorable Cámara de Representantes, Julio Enrique Olaya Rincón.

República de Colombia – Gobierno Nacional.

Publíquese y ejecútese.

Bogotá, D.E., 5 de Julio de 1985.

(Fdos.) El Presidente de la República, Belisario Betancur. El Ministro de Gobierno, Jaime Castro. El Ministro de Relaciones Exteriores, Augusto Ramírez Ocampo. El Ministro de Justicia, Enrique Parejo González. La Ministra de Hacienda y Crédito Público (E.), María Mercedes Cuéllar de Martínez. El Ministro de Defensa Nacional, General Miguel Vega Uribe. La Ministra de Agricultura (E.), Cecilia López de Rodríguez. El Ministro de Desarrollo Económico, Gustavo Castro Guerrero. El Ministro de Minas y Energía, Iván Duque Escobar. La Ministra de Educación Nacional, Doris Eder de Zambrano. El Ministro de Trabajo y Seguridad Social, Oscar Salazar Chávez. El Ministro de Salud, Rafael de Zubiría Gómez. La Ministra de Comunicaciones, Noemí Sanín Posada. La Ministra de Obras Públicas y Transporte (E.), María del Rosario Sintés. La Jefe del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, Liliam Suárez Melo. El Jefe del Departamento Nacional de Planeación (E.), Dario Bustamante. La Jefe del Departamento Administrativo de Servicio Civil (E.), Gloria Gutiérrez Viana. El Jefe del Departamento Administrativo de Intendencias y Comisarías, Héctor Moreno Reyes. El Jefe del Departamento Administrativo de Seguridad, Coronel Miguel Maza Márquez. El Jefe del Departamento Administrativo de Aeronáutica Civil (E.), Walter Erwin Vincenz Alfred Baer Ruiz. El Jefe del Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas, Francisco de Paula Jaramillo. El Jefe del Departamento Administrativo Nacional de Estadística, Mauricio Ferro Calvo.

Tampoco les será permitido donar a varios partidos, agrupaciones, candidatos o entidades, valores que sumados superen las cifras que igualmente establezca la Corte Electoral.

Ningún candidato a la Presidencia de la República o al Congreso podrá invertir en la respectiva campaña suma que sobrepase la que fije la Corte Electoral, bien sea de su propio peculio o del de su familia.

Las sumas a que se refiere este artículo serán fijadas teniendo en cuenta los costos de las campañas y la apropiación que el Estado haga para reponer parcialmente los gastos efectuados durante ellas.

ARTICULO 13. Las contribuciones en dinero o en especie que se hagan a favor de partidos o agrupaciones debidamente registrados y que no excedan los límites que se fijen conforme a la presente ley, tendrán el carácter de donación para efectos tributarios. Estas donaciones se asimilarán a las efectuadas por las sociedades anónimas.

También constituyen donaciones los pagos que un tercero haga, dentro de los límites señalados por la Corte Electoral, para cancelar obligaciones relacionadas con las actividades propias de una campaña electoral, así no se hicieren a nombre del candidato o de una de las entidades sin ánimo de lucro de los partidos o de sus agrupaciones.

ARTICULO 14. Las donaciones que se hagan para un candidato determinado deberán ser entregadas al partido o agrupación que lo apoye con indicación expresa del nombre del beneficiario. El partido o agrupación correspondiente girarán al candidato el valor de la respectiva donación.

ARTICULO 15. Toda donación que una persona jurídica realice a favor de una campaña electoral deberá contar con autorización expresa de la mitad más uno de los miembros de la junta directiva o de la asamblea general de accionistas o junta de socios, según el caso. De ello se dejará constancia en el acta respectiva.

.....
ARTICULO 25.

En el ejercicio de la función de vigilancia atribuida por esta Ley, la Corte Electoral podrá constituir tribunales o comisiones de garantías o vigilancia, ordenar y practicar pruebas, revisar libros y documentos públicos y privados, inspeccionar la contabilidad de las entidades financieras y exigir copias de declaraciones de renta,

Publíquese y ejecútese.

Dada en Bogotá, a 12 de Diciembre de 1985,

(Fdo) Belisario Betancur, Presidente de la República de Colombia. Hugo Palacios Mejía, Ministro de Hacienda y Crédito Público. Gustavo Castro Guerrero, Ministro de Desarrollo Económico.

LEY No. 109 DE 12 DE DICIEMBRE DE 1985

“Por la cual se establece el estatuto de las zonas francas”

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

ARTICULO 1o. DE LA NATURALEZA JURIDICA. Las zonas francas son establecimientos públicos del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscritas al Ministerio de Desarrollo Económico.

ARTICULO 2o. DEL OBJETO. Las zonas francas tendrán por objeto promover el comercio exterior, generar empleo, divisas y servir de polos de desarrollo industrial de las regiones donde se establezcan mediante la utilización de recursos humanos y naturales, dentro de las condiciones especiales fijadas en la presente ley y en los decretos que la desarrollen y reglamenten.

Conforme al objeto descrito en este artículo, las zonas francas prestarán un servicio público y no perseguirán fines de lucro.

ARTICULO 3o. DE LA LEY DE SU CREACION. Con arreglo a las disposiciones de este estatuto, las leyes mediante las cuales se establezcan zonas francas, proveerán lo relativo a su dirección, administración y manejo.

ARTICULO 4o. DE LAS DISTINTAS CLASES DE ZONAS FRANCAS. Las zonas francas podrán ser industriales o comerciales, o combinar estas dos modalidades. De igual manera, podrá especializarse en determinado comercio o industrial, y en tal caso, en la ley por medio de la cual se cree la respectiva entidad, se señalarán las condiciones dentro de las cuales se desarrollará su objeto.

ARTICULO 5o. DE LA ZONA FRANCA COMERCIAL. Las zonas francas comerciales tendrán por objeto promover y facilitar el comercio internacional de artículos producidos dentro o fuera del territorio nacional.

comercio exterior, de conformidad con las normas que desarrollen las leyes marco sobre la materia y con las disposiciones expedidas por el Gobierno Nacional.

ARTICULO 11. DE LA PRESTACION DE SERVICIOS. La prestación de servicios por personas naturales o jurídicas domiciliadas o domiciliadas en territorio nacional a usuarios industriales instalados en las zonas francas, deberá ser pagada en moneda legal colombiana con el producto de la venta de divisas al Banco de la República.

ARTICULO 12. DEL REGIMEN DE CAPITAL. Para todos los efectos la inversión de capital nacional en empresas establecidas o que se establezcan en zonas francas industriales se sujetará a las normas vigentes para la inversión colombiana en el exterior, en el caso de requerir divisas con cargo a las reservas internacionales del país.

La inversión de capital nacional efectuada en especie o en moneda nacional en las empresas establecidas o que se establezcan en zonas francas industriales deberá registrarse únicamente en el Departamento Nacional de Planeación.

Además de los requisitos establecidos en el Artículo 9o. de la presente ley, la inversión extranjera en la zona franca solo requerirá de aprobación de la Junta Directiva de la respectiva zona franca.

PARAGRAFO. La inversión extranjera en la zona franca solo requerirá de lo establecido en el artículo noveno (9o.) de la presente ley.

ARTICULO 13. DEL REGIMEN DE COMERCIO EXTERIOR. Las disposiciones que dicte el Gobierno Nacional en materia de comercio exterior para las actividades desarrolladas en las zonas francas, se sujetarán a las siguientes pautas generales:

1. Brindar a las zonas francas las condiciones necesarias para que sus usuarios puedan competir con eficiencia en los mercados internacionales.
2. Establecer estrictos controles para evitar que los bienes almacenados y producidos en las zonas francas ingresen ilegalmente al mercado nacional sin perjuicio de las demás normas aduaneras.
3. Determinar los procedimientos y requisitos de importación de los bienes fabricados en las zonas francas, que pueden ingresar al mercado nacional y establecer el valor agregado nacional mínimo.
4. Facilitar la exportación de bienes del resto del territorio aduanero a las zonas francas.
5. Dictar, teniendo en cuenta los objetivos y las características propias del mecanismo de zonas francas, normas especiales sobre contratación entre aquellas y sus usuarios.

ARTICULO 17. DEL REGIMEN BANCARIO Y CREDITICIO. Dentro del área donde funcionen las zonas francas podrán establecerse instituciones financieras que estarán sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria. La Junta Monetaria determinará las operaciones que pueden efectuar dichas instituciones y las condiciones en que deban realizarse.

ARTICULO 18. DE LAS EXENCIONES PARA LAS ZONAS FRANCAS. Las zonas francas en su calidad de establecimientos públicos, continuarán sometidas al mismo régimen de exenciones relativas al pago del impuesto, contribuciones, gravámenes y rentas de carácter nacional con excepción del impuesto sobre las ventas, de conformidad con las normas que regulen la materia.

ARTICULO 19. DE LOS ORGANOS DE DIRECCION. Son órganos de dirección y administración de las zonas francas:

.....

ARTICULO 29. DE LOS TERRENOS O AREAS. Declaránse de utilidad pública e interés social los terrenos o áreas indispensables para el establecimiento de zonas francas. Los respectivos estatutos orgánicos de las zonas francas establecerán las áreas de jurisdicción de las mismas y sus correspondientes linderos.

.....

ARTICULO 41. DE LA VIGENCIA. Esta ley rige desde su publicación, deroga las disposiciones que le sean contrarias y en especial las Leyes 47 de 1981 y 105 de 1958, con excepción del Artículo Primero (1o.) de esta última.

Dada en Bogotá, D.E., a los . . . del mes de . . . de mil novecientos ochenta y cinco (1985).

(Fdo) El Presidente del honorable Senado de la República, Alvaro Villegas Moreno. El Presidente de la Honorable Cámara de Representantes, Miguel Pinedo Vidal. El Secretario del Honorable Senado de la República, Crispín Villazón de Armas. El Secretario de la Honorable Cámara de Representantes, Julio Enrique Olaya Rincón.

República de Colombia - Gobierno Nacional.

Públiques y ejecútese.

Dada en Bogotá, D.E., a 12 de Diciembre de 1985.

ARTICULO 29. Derógase el Parágrafo 3o. del Artículo 46 de la Ley 9a. de 1983.-
Los contribuyentes a que se refiere el Capítulo IX del Decreto 444 de 1967 serán sujetos del impuesto complementario de remesas.

.....
ARTICULO 31. Esta ley rige a partir de su promulgación.

Dada en Bogotá, D.E., a los días del mes de de mil novecientos ochenta y cinco (1985).

(Fdo) El Presidente del H. Senado de la República, Alvaro Villegas Moreno. El Presidente de la H. Cámara de Representantes, Miguel Pinedo Vidal. El Secretario General de H. Senado de la República, Crispín Villazón de Armas. El Secretario General de la H. Cámara de Representantes, Julio Enrique Olaya Rincón.

LEY No. 14 DE 16 DE ENERO DE 1986

“Por la cual se modifican las tarifas de los impuestos de timbre nacional que se causen en el exterior y se dictan otras disposiciones”.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

ARTICULO 1o. A partir de la vigencia de la presente ley las tarifas de los impuestos de Timbre Nacional que se causen en el exterior serán los siguientes:

1. Pasaportes ordinarios que se expidan en el exterior por Funcionarios Consulares, veinte dólares (US\$20.00) ó su equivalente en otras monedas.
2. Las certificaciones expedidas en el exterior por Funcionarios Consulares, cinco dólares (US\$5.00) o su equivalente en otras monedas.
3. Las autenticaciones efectuadas por los Cónsules Colombianos, cinco dólares (US\$5.00) o su equivalente en otras monedas.
4. El reconocimiento de firmas ante Cónsules Colombianos, cinco dólares (US\$ 5.00) o su equivalente en otras monedas, por cada firma que se autentique.
5. La protocolización de escrituras públicas en el libro respectivo del Consulado Colombiano, ochenta dólares (US\$80.00) o su equivalente en otras monedas.

DECRETOS

DECRETO NUMERO 1597 DE 1985
(Junio 11)

Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 14 de 1983.

EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA,

En uso de sus atribuciones legales y en especial de las contempladas en la Ley 14 de 1983,

DECRETA:

ARTICULO 1o. El avalúo catastral resultante del proceso de formación será el avalúo oficial una vez en firme. Sin embargo, para efectos fiscales en los predios rurales destinados a la producción agrícola o ganadera, el aumento de valor se fraccionará en varias etapas anuales.

ARTICULO 2o. Las etapas de que trata el artículo anterior serán las que resulten de dividir por ciento el porcentaje total del aumento del nuevo avalúo en relación con el anterior, aproximando siempre por exceso el resultado. Sin embargo el número total de etapas anuales no podrá exceder de cinco.

ARTICULO 3o. La porción anual de aumento en el avalúo se calculará dividiendo el aumento total del valor catastral por el número de etapas que resulta de la aplicación del artículo anterior.

ARTICULO 4o. La entidad catastral respectiva dará a conocer al propietario o poseedor el avalúo catastral y las porciones anuales de que trata la presente providencia.

ARTICULO 5o. Las oficinas de catastro, además de registrar el avalúo que resulte de la nueva formación catastral incluirán las liquidaciones de los valores graduales de que trata el presente Decreto.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DECRETO NUMERO 1707 – JUNIO 25 DE 1985

Por el cual se da cumplimiento al inciso 4o. del artículo 29 del Decreto 2349 de 1965.

EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA,

en uso de sus atribuciones constitucionales y legales,

DECRETA:

ARTICULO 1o. En cumplimiento del inciso 4o. del artículo 29 del Decreto 2349 de 1965, establécese en los primeros Quinientos Sesenta Mil Pesos (\$560.000) M/Cte., la inembargabilidad de los depósitos de ahorro constituidos en las cajas de ahorro y en las secciones de ahorro de los bancos. Así mismo, establécese en Un Millón Cien Mil Pesos (\$1.100.000) M/Cte., la suma que podrá ser entregada directamente al cónyuge sobreviviente o a los herederos, o a uno y otro conjuntamente, según el caso, sin necesidad de juicio de sucesión, según las condiciones del inciso 10 del artículo 115 de la Ley 45 de 1923.

ARTICULO 2o. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación.

Publíquese y cúmplase.

Dado en Bogotá, D.E., a 25 de Junio de 1985.

(Fdos.) El Presidente de la República, Belisario Betancur. El Ministro de Hacienda y Crédito Público, Roberto Junguito Bonnet.



REPUBLICA COLOMBIANA DE DISTRIBUCION DE LIBROS

1. The first part of the document
describes the general situation.

2. The second part of the document
describes the specific situation.

3. The third part of the document
describes the results.

4. The fourth part of the document
describes the conclusions.

5. The fifth part of the document
describes the references.

1. The first part of the document is a list of the names of the members of the committee.

2. The second part is a list of the names of the members of the committee.

3. The third part is a list of the names of the members of the committee.

4. The fourth part is a list of the names of the members of the committee.

5. The fifth part is a list of the names of the members of the committee.

6. The sixth part is a list of the names of the members of the committee.

7. The seventh part is a list of the names of the members of the committee.

Pero solo en cuanto esos mecanismos oficiales de tributación provienen del pueblo mismo y están marcados con la fisonomía de lo justo se hacen al menos tolerables. De allí el por qué desde el famoso conflicto de Juan sin Tierra hacia 1215 en Inglaterra, la expresión "no tax without representation" se elevó a la categoría de principio vital del derecho económico en general y del derecho tributario en particular. Lo recordó no hace mucho la Corte Suprema de Justicia cuando hubo de examinar la constitucionalidad, o no, de decretos dictados por el Gobierno Nacional en ejercicio de las atribuciones que le concede el artículo 122 de la Constitución Nacional y que caben dentro del concepto amplio de Emergencia Económica.

La presencia en esta Asamblea de muy ilustres especialistas del derecho tributario de los distintos países de América Latina, muestra también, en esta área del derecho, un importante proceso de maduración jurídica. Ya hacia 1964, los penalistas de América Latina, nos reunimos por primera vez en Santiago de Chile, con la pretensión que parecía entonces ilusa, de trabajar en la elaboración de un código penal tipo latinoamericano. Es decir, en la estructuración normativa de principios orientadores del derecho penal, asentados en nuestra propia idiosincracia, sin perder de vista desde luego la experiencia ecuménica en esta área del derecho. Igual ha ocurrido con los procesalistas latinoamericanos que han venido periódicamente reuniéndose con igual propósito. Eso han venido haciendo ustedes también, y le han entregado a la América Latina desde 1967 un Código Modelo Tributario, lo cual está mostrando no solo una madurez jurídica de estos pueblos jóvenes, sino la necesidad buscada del reencuentro.

Estaba ciertamente en mora la América Latina de abandonar su aislamiento, de dejar de pensar como unidades separadas, de mostrarse ante el mundo con su propia unidad lingüística.

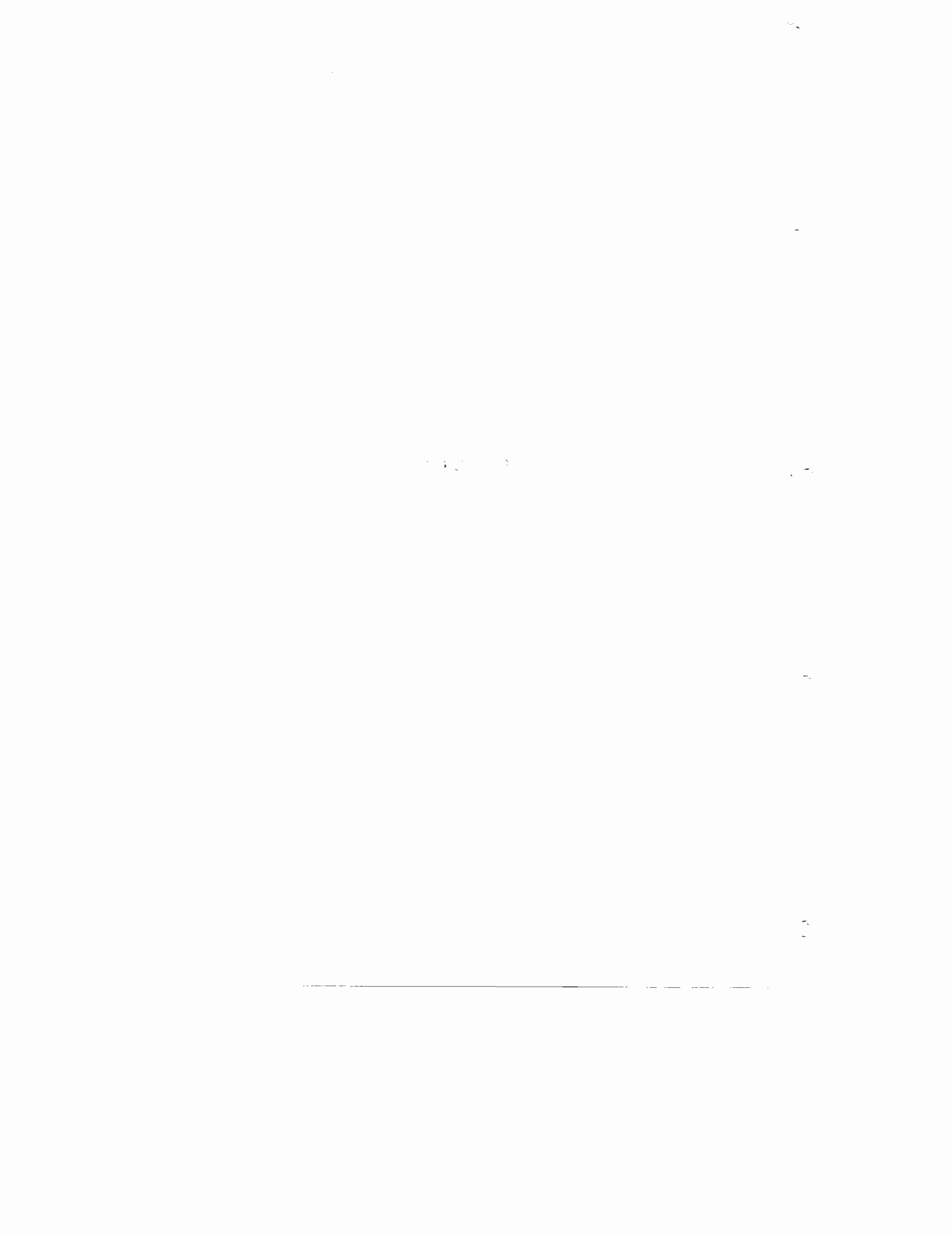
La presencia aquí también de juristas tan preclaros como los que representan en este Congreso a la vieja España y a la señorial Portugal, indica la madurez jurídica del continente americano, en particular de América Latina, para presentar ante el mundo un ideal jurídico.

No debe, pues, olvidarse que todos los principios rectores del derecho, en su esencia, son aplicables a sus distintas vertientes, sobretodo, el principio de legalidad y, con él, el principio de justicia. Sobre esas bases, seguramente se adelantarán, de manera asaz provechosa, la presentación de las ponencias y las discusiones que se llevarán adelante en los próximos días.

Por eso auguro el mejor de los éxitos a estas Décimosegundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Bienvenidos.

Bogotá, D.E.

6 de Octubre de 1985 "



ban contempladas en los decretos reglamentarios 818 de 1936 y 437 de 1961. Los beneficiarios de que tratan dichas normas son terceros respecto de la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, llamada relación impositiva.

También se han ocupado las normas tributarias de los actos realizados por medio de un mandato, caso en el cual la relación jurídica respectiva resulta un poco más complicada, ya que no solamente existen dos personas como en el caso anterior, sino tres: el mandante, el intermediario o mandatario y la parte con quien contrata el segundo por cuenta del primero. Desde el decreto ley 1651 de 1961 (artículo 7o.) se ha venido tratando de los pagos "para un tercero", para establecer la necesidad de relacionar al tercero para quien se recibió el ingreso, así como la "causa u origen" de lo percibido, lo cual ha venido a traducirse en la necesidad de relacionar al tercero de quien se recibió el pago y el concepto de la respectiva erogación. En tal sentido se han expedido normas, como el decreto reglamentario 1495 de 1978 (artículo 4o. Ord. 6o.), el decreto ley 3410 de 1983 (artículos 1o. y 2o., ordinales 5o.) y las resoluciones 80 de 1978 y 389 de 1985 de la Dirección de Impuestos Nacionales.

La ley 55 de 1985, en su artículo 39, estableció la necesidad de aplicar retención en la fuente sobre los pagos hechos al trabajador, "bien sea directa o indirectamente", con lo cual aparentemente no se decía nada novedoso. Sin embargo, al dar aplicación a la norma en los distintos casos concretos, se encontró que la relación jurídica de Derecho Privado que afectaba la relación jurídica-tributaria frecuentemente no era la de mandante-mandatario, ya que estaba regulada en el Derecho Tributario, sino la llamada "estipulación para otro", contemplada en el artículo 1506 del Código Civil, la cual supone que precisamente no haya contrato de mandato entre el contribuyente y quien resulta beneficiado finalmente con el correspondiente pago.

En esta forma, resulta necesario estudiar con mayor detenimiento la situación jurídica de los llamados "terceros" en el Derecho Tributario, partiendo de la respectiva relación contractual, a fin de poder esclarecer su situación en el campo del Derecho Tributario y, más específicamente, en materia de relaciones de pagos en la declaración de renta y de operancia de las retenciones en la fuente.

II. TERMINOLOGIA

Tradicionalmente se ha distinguido entre "pagos a terceros" y "pagos recibidos para un tercero". Con la primera expresión se quiere significar la situación del contribuyente que hace directamente el pago al tercero con quien ha contratado. Con la segunda se refiere el legislador al caso del contribuyente que ha recibido como mandatario el encargo de hacer el pago a un tercero.

rísticas esenciales de cada una de las situaciones que se contemplan en el Derecho Privado, estaremos en capacidad de comprender cada una de las situaciones que se presentan en el Derecho Tributario y de resolver los problemas que surgen en la práctica.

Por tales razones, resulta necesario profundizar en las normas de Derecho Civil y Comercial atinentes a la cuestión, antes de poder enfrentar los problemas jurídicos y prácticos que se presentan en materia del Impuesto de Renta, con respecto a las relaciones de pagos que deben ser anexas a la declaración tributaria y a la forma como debe operar la retención en la fuente.

IV. LA CUESTION EN DERECHO PRIVADO

Vamos a estudiar tres temas: la contratación directa, la contratación por medio de mandato y la estipulación en favor de otro.

1o. La Contratación Directa

Esta es la situación que se presenta con mayor frecuencia en la vida de los negocios y consiste en que el contribuyente estipula a su favor la entrega de un bien o la prestación de un servicio, a cambio de una remuneración que paga directamente a la otra parte.

Esta situación resulta tan clara y obvia, que sobra entrar en mayores detalles para tener los elementos esenciales de la relación jurídica que hemos llamado fundamental, por ser la base para la relación impositiva.

2o. Contratación por medio de Mandato

El Código Civil define así el mandato:

“Artículo 2142: El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

“La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario”.

En este caso el adquirente del bien o servicio no obra de manera directa como en el evento anterior, sino que se vale de la intermediación de otra persona para una o varias de las tres operaciones esenciales que realiza un contratante: celebrar la estipulación, percibir el derecho constituido a su favor o pagar la obligación contraída a su cargo.

C.C. Art. 2177: "El mandatario puede, en el ejercicio de su cargo, contestar. (sic) **a su propio nombre** o al del mandante; **si contrata a su propio nombre no obliga respecto de terceros al mandante**". (he subrayado).

C. de Co. Art. 1262: "El mandato comercial es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra.

"El mandato puede conllevar o no la representación del mandante.

"Conferida la representación, se aplicarán además las normas del Capítulo II del Título I de este Libro". (He subrayado).

En este caso, la persona con quien se ha celebrado el contrato encargado desconoce la identidad de su verdadera contraparte y está precisada a tener como tal al mandatario. El mandante por su parte puede no tener conocimiento tampoco de quien verdaderamente es su contraparte. En cambio, el mandatario siempre tiene conocimiento de las dos partes: su mandante y la persona con quien celebra el contrato.

Como consecuencia de la no representatividad del mandato, cuando así se ha celebrado el contrato encomendado, el cobro del derecho y la satisfacción de la obligación que nacen del contrato se realizan por el mandatario en su propio nombre, como si él fuera el verdadero titular en uno y otro caso. Por consiguiente, la otra persona con quien se ha celebrado el contrato desconoce el verdadero percceptor del derecho o ejecutor del pago.

Puede ocurrir que el mandantario no haya recibido el encargo de celebrar el contrato, sino simplemente de recibir el derecho o de pagar la obligación que nacen del contrato. En tal caso se acostumbra hablar de una delegación para el cobro o para el pago. El Código Civil regula así estas figuras:

"Art. 1630: **Puede pagar por el deudor cualquiera persona a nombre de él,** aún sin su consentimiento o contra su voluntad, y aún a pesar del acreedor.

"Pero si la obligación es de hacer, y si para la obra de que se trata se ha tomado en consideración la aptitud o talento del deudor, no podrá ejecutarse la obra por otra persona contra la voluntad del acreedor". (He subrayado).

"Art. 1634: Para que el pago sea válido, debe hacerse o al acreedor mismo (bajo cuyo nombre se entienden todos los que le hayan sucedido en el crédito aún a título singular), o a la persona que la ley o el juez autoricen a recibir por él, **o a la persona diputada por el acreedor para el cobro.**

A propósito de la última cuestión, o sea de la causa jurídica en la estipulación para otro, el Código Civil Francés en su artículo 1.121 establece:

"Se puede estipular en provecho de tercero cuando ello sea la condición de una estipulación que se haga para un mismo o de una donación que se haga a otro. El que haya hecho la estipulación no puede revocarla si el tercero ha declarado querer aprovecharla". (He subrayado).

Aunque nuestro Código Civil nada dice respecto de la causa de la estipulación para otro, es evidente que tiene que tener una causa. Esta puede ser obviamente el deseo de hacer un beneficio gratuito, lo cual implica donación, o la necesidad de cumplir una obligación para con el beneficiario, a cambio de un bien o servicio que éste debe entregar o rendir a favor del estipulante. Tal es la relación que se presenta con frecuencia en la práctica: como consecuencia de un contrato de trabajo, el patrono (estipulante) está obligado a contratar un servicio médico o quirúrgico (no por medio del Instituto de Seguros Sociales) a favor del trabajador o de un familiar de éste (beneficiario). Por consiguiente, se puede decir que la causa por la cual el patrono paga al médico o a la clínica, en el ejemplo dado, está constituida por el servicio que recibe del trabajador. Considero importante destacar esta observación, ya que la causa del pago que hace el estipulante tiene una especial relevancia en el Derecho Tributario, en razón de que las deducciones deben tener relación de causalidad con la actividad gravable.

Es importante poner de presente que el beneficiario adquiere a su favor el derecho que se deriva del contrato para su propio peculio o enriquecimiento y no para el beneficio del estipulante. Ello es necesario, ya que no se debe confundir la figura que se estudia, con aquella en la cual el estipulante no recibe directamente, sino a través de una persona diputada para recibir (Art. 1634 C. C.), pero para el beneficio patrimonial de aquél. Tal sería el caso en el cual el patrono contrata con un proveedor el suministro de elementos para su empleado, a fin de que éste ejecute una labor propia del correspondiente contrato de trabajo. En este caso, la verdadera causa del pago que se hace al proveedor consiste en el suministro del material y no en la labor del empleado.

Finalmente, se debe destacar que la estipulación para otro de que se trata no es compatible con la presencia de un mandato del beneficiario al estipulante, según queda expresado y se deduce el Código Civil (Art. 1506), pero sí resulta posible con la existencia de un contrato de mandato del estipulante al beneficiario, ya que tal figura no queda excluida por el correspondiente artículo del Código Civil. Tal sería el caso en el cual el patrono (estipulante) que está obligado a suministrar a su empleado un servicio médico por fuera del Seguro Social, le confiere mandato al trabajador (beneficiario), a fin de que contrate los servicios del médico (prometiente).

que éste haga lo propio respecto de aquél; antes por el contrario, la doble relación del mandatario a que se refiere la disposición y la obvia inclusión del mandatario en cada una de las declaraciones de las dos partes del contrato celebrado, puede crear confusiones y la necesidad de expedir requerimientos y de dar las consiguientes respuestas, que bien podrían evitarse. No obstante que considero que lo indicado es que en el mandato representativo la relación de pagos se haga en cada una de las declaraciones de las partes principales y que se omita la doble relación en la declaración del mandatario, dada la ambigüedad de la norma al respecto, es preciso concluir que, si el mandato representativo se procede por cada parte a relacionar al mandatario y éste relaciona a quien le hizo el pago y a quien le suministró los medios de hacerlo, no se podría decir que está violando la ley, ya que donde la ley no distingue tampoco puede distinguir quien la aplica. Así por ejemplo, en el contrato de seguros celebrado por conducto de un agente, cualquiera de estos dos procedimientos resultaría, en mi opinión, conforme a la ley: a) que el asegurado relacione a la Compañía de Seguros y ésta a aquél, o b) que el asegurado relacione el agente como beneficiario del pago, la Compañía de Seguros al agente como origen del pago y el agente al asegurado como fuente de los recursos y a la compañía de seguros como destinatario de los mismos.

Lo primero, porque la finalidad de la norma, que es la claridad y exactitud de las relaciones, se cumple, y lo segundo, porque la falta de distinción en la norma (Or. 5o., art. 2o. D.R. 3410/83) hace jurídicamente posible tal proceder.

En cambio, en el caso del mandato no representativo, solamente existe la posibilidad de que cada parte relacione al mandatario como la persona a quien se hizo el pago y de quien se recibió, respectivamente, y el mandatario haga la doble relación de quien recibió y para quien se recibió el pago, ya que en este evento las partes del contrato celebrado no se conocen entre sí y por tanto no están en capacidad de cumplir con la obligación de relacionarse mutuamente. Así por ejemplo, en el caso de los contratos de arrendamiento de agencias de finca raíz, el arrendador y el arrendatario frecuentemente no se relacionan entre sí y uno y otro solamente tienen como punto de referencia el agente; entonces, es lógico que el arrendatario relacione al agente como beneficiario, que el arrendador relacione al agente como pagador y que el agente relacione por una parte al arrendatario como persona de quien recibió y por la otra al arrendador como persona para quien recibió.

Esta solución dada por los ordinales 5o. de los artículos 1o. y 2o. del Decreto Ley 3410 de 1983, está en contradicción con la solución dada por el artículo 62 del Decreto Legislativo 3803 de 1982 respecto de las retenciones en la fuente, pues en este último artículo se dice así en el último inciso:

"La retención en la fuente se extiende a los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho por concepto de honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos. En el caso de arrendamientos, cuando existiere intermediación, quien recibe el pago deberá expedir a quien lo efectuó,

a fin de sacar las consecuencias acertadas en el caso que nos ocupa. En el pago constitutivo de una deducción, tal erogación constituye la causa contractual del bien o servicio a que se obliga la otra parte. Ahora bien, tal bien o servicio que va a recibir el contribuyente que hace el pago debe ser de tal naturaleza que contribuya a formar el conjunto de la actividad productora de la renta gravable. En el negocio de un comerciante, por ejemplo, el pago que se hace por el arrendamiento del local, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta ciertamente, porque el precio pagado es causa de la posibilidad de disponer del local, lo cual constituye parte integrante de la actividad de comercio que genera la renta gravable del comerciante.

Ahora bien, volviendo al caso del pago para terceros y al ejemplo concreto del pago hecho por el patrono al médico para el beneficio del trabajador, tenemos que el pago al médico no es causa directa de un bien o servicio que se incorpore a la actividad gravable del patrono, puesto que el servicio médico no lo va a recibir éste, sino causa indirecta, pues el servicio médico prestrado al trabajador es parte de la causa de la prestación del servicio por el trabajador, la cual contribuye a conformar la actividad gravable del patrono. Por lo tanto, es el pago indirecto al trabajador el que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta. Si ello es así, al relacionar los beneficiarios de pagos, el patrono debe relacionar al trabajador y no al médico, ya que el pago indirecto hecho a aquél es el que tiene la relación de causalidad de que se trata y viene a fundamentar el derecho a la deducción del gasto, que es en definitiva la razón de ser de las relaciones de pagos que se anexan a la declaración de renta.

Por consiguiente, el pago que debe figurar en la contabilidad y en la declaración de renta de quien paga para un tercero es el pago indirecto, razón por la cual en las respectivas relaciones debe figurar el nombre del beneficiario y no el del prometiente. Dada la identidad entre las relaciones de pagos a terceros y las de retenciones en la fuente practicadas, establecida en el artículo 24 del decreto 460 de 1986, al estudiar el punto de las retenciones en la fuente volveremos sobre el punto, a fin de establecer las consecuencias de la no retención y de la no relación.

Por lo que respecta al prometiente (el médico en el caso del ejemplo), tendrá que relacionar como pagador al estipulante (patrono en el caso del ejemplo). A su turno, el beneficiario (trabajador en el ejemplo) y en el supuesto de que esté obligado a declarar, tendría que relacionar también al patrono como pagador indirecto. Esta doble relación de ingresos se presenta como consecuencia de la existencia de dos rentas: la del médico, por razón de sus honorarios profesionales, y la del trabajador, como pago laboral, indirecto. En el caso de que se presenten requerimientos al respecto, la falta de armonía perfecta resulta explicable por la circunstancia de que con un solo pago, el realizado por el estipulante, se configuran dos rentas: la del prometiente y la del beneficiario, directa la una e indirecta la otra.

14 del decreto 2509 de 1985, en el caso de los contratos de construcción por administración delegada, establece que los correspondientes mandatarios (constructores en este caso) aplicarán la retención en la fuente respecto de los pagos sometidos a la mencionada exigencia.

En el caso del mandato no representativo, la cuestión se torna un tanto oscura desde el punto de vista del Derecho Privado, ya que si el mandatario suministra los datos al tercero con quien se ha contratado para que pueda efectuar la retención y elaborar los documentos correspondientes, automáticamente está danto a conocer la identidad del mandante, lo cual hace que la ejecución del mandato se vuelva representativa, caso en el cual se estaría dentro de la hipótesis anterior.

La legislación tributaria se ha ocupado de la forma de proceder para efectos de la retención en la fuente, en el caso de los mandatos no representativos, en el artículo 62, inciso final, del decreto 3803 de 1983 que dice:

"La retención en la fuente se extiende a los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho por concepto de honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos. En el caso de arrendamientos, cuando existiere intermediación, quien recibe el pago deberá expedir a quien lo efectúo, un certificado en donde conste el nombre y NIT del respectivo beneficiario y, en tal evento, la consignación de la suma retenida se hará a nombre del beneficiario" . (He subrayado).

Al analizar la disposición de que se trata, se observa lo siguiente: en primer lugar, la norma solamente se refiere al caso de los contratos de arrendamiento, por lo cual cabe interrogarse qué pasa en el caso de los otros contratos; en segundo lugar, la disposición es deficiente desde el punto de vista jurídico, ya que se trata de una obligación que no tiene la consiguiente sanción, por lo cual cabe la pregunta de: qué pasa si el mandatario no suministra los datos correspondientes a la persona que hace el pago del arrendamiento?

Como ya lo expresamos arriba, si la disposición es aplicada, se está en el caso del mandato representativo y sería aplicable lo explicado para tal situación.

En el caso de que la hipótesis siga siendo la del mandato no representativo (por no haberse dado cumplimiento a la disposición o por tratarse de un caso diferente del arrendamiento), es preciso tener en cuenta que el tercero con quien se ha contratado en desarrollo de un contrato no representativo, debe tener como parte del correspondiente contrato el mandatario y, en consecuencia, efectuar la retención en la fuente a cargo del mandatario y hacer a su nombre la correspondiente consignación en la Administración de Impuestos. Como no está previsto que el mandatario pueda traspasar a favor de su mandante la retención que le hubiere sido.

debido retener (ordinal 1o. artículo 72 decreto 3803/82). En el caso de que no se haga la retención al beneficiario por el pago indirecto, como dicho pago indirecto viene a configurar la deducción para el contribuyente, la sanción aplicable sería el rechazo del correspondiente costo o gasto (ord. 2o. ibídem).

Como de conformidad con el artículo 24 del decreto 460 de 1986, la relación de retenciones en la fuente viene a sustituir la relación de pagos a terceros, de costos y deducciones, en la relación de retenciones en la fuente entregada por el contribuyente vendrán a aparecer relacionados tanto el perceptor directo del pago o prometiende, como el beneficiario indirecto del mismo, con lo cual habrá desaparecido la falta de coherencia que fácilmente se podría presentar en las declaraciones de renta de las tres personas implicadas en la operación, ya que con un solo pago se venían a constituir dos ingresos constitutivos de renta: para el prometiende y para el beneficiario.

VI CONCLUSIONES

1o. El ordinal 5o. de los artículos 1o. y 2o. del decreto 3410 de 1983 debe ser aclarado, en el sentido de que la doble relación que allí se exige presentar a los contribuyentes, o sea la relación de las personas de quienes se recibieron los dineros y la de las personas para quienes se recibieron, solo debe tener aplicación cuando el contribuyente obre en desarrollo de un mandato no representativo, pues cuando el mandato es representativo la relación debe aparecer en las declaraciones del mandante y del tercero con quien se celebró el contrato encomendado.

2o. Cuando se trata de pagos hechos para terceros, o sea cuando el contribuyente hace un pago y existe un beneficiario directo y uno indirecto, debe establecerse la obligación de la doble relación, a fin de que exista la mayor coherencia entre las declaraciones de los contribuyentes implicados.

3o. En el caso del mandato no representativo, cuando el mandatario tiene que hacer la retención a su propio nombre al igual que cuando tiene que soportarla, debe existir la posibilidad de traspasar al mandante los efectos de la retención, con el objeto de que exista coherencia entre la retención en la fuente y el efecto jurídico propio del contrato de mandato no representativo.

4o. Deben ser aclaradas las disposiciones sobre retención en la fuente, con el objeto de que no exista duda alguna a cerca de la doble retención cuando se trata de pagos para terceros, o sea en los casos en los cuales hay un pago directo y uno indirecto.

Bogotá, Abril de 1986

LA INTERPRETACION DE LA LEY TRIBUTARIA

Por: Paul Cahn-Speyer W.

Código Civil Colombiano

“Art. 27. Cuando el sentido de la Ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la Ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.”

1. La pretranscrita disposición analizada armónicamente con otras disposiciones del Código Civil, es supremamente clara en exigir que el elemento gramatical o literal, el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras de todas las disposiciones legales analizadas armónicamente, sea el punto de partida en la interpretación de la Ley. Sólo en el evento de que luego de este análisis, que repito es apenas literal, se determine la existencia de alguna oscuridad, imprecisión, o ambigüedad o ambivalencia en el uso de las palabras, puede enervarse el mandato de la interpretación literal y será menester buscar a través de la voluntad del legislador, de la “ratio legis” o del espíritu de la Ley, el fin querido por la misma.
2. Dentro del Estado de Derecho que rige a Colombia, esta regla debe y tiene que aplicarse por todos los intérpretes, incluyendo a los jueces, pues de lo contrario se transgrediría el principio constitucional de la legalidad. La violación de este principio conduce irremediablemente a la desaparición de la seguridad jurídica.

Ahora bien, la consideración filosófica o práctica de si la regla legal hoy existente y vigente y por ende aplicable es justa o injusta, conveniente o inconveniente, pertenece al terreno de los avances doctrinarios del derecho los que, para que puedan ser aplicables, requieren de una formulación legal escrita que sea modificatoria de las reglas actualmente vigentes y aplicables en el país.

3. El Código Civil Colombiano en gran parte es el mismo Código Napoleónico Francés, traducido por don Andrés Bello, y constituye un verdadero culto por la interpretación literal de la Ley, motivado por el temor a las decisiones jurídicas arbitrarias y desprovistas de justicia. En Colombia y en general en los países de moral relajada, eliminar este culto indudablemente podría conducir a una atribución para quienes indistintamente tienen el poder de decisión gubernativa y de administrar justicia, que dejaría a algunos funcionarios y par-

También es de destacar que Alejandro Ramírez Cardona, quien tal vez es el único tratadista permanente en materia de Derecho Tributario en Colombia desarrollando una labor muy valiosa, en su último libro establece textualmente:

“Los métodos de interpretación deben estar orientados por los principios de la lógica material o teleológica (finalidad de la institución) antes que por los principios de la lógica formal o filológica (estructura gramatical de la Ley). El sentido de la Ley o precepto (norma), dada su estructura gramatical, ha de estar sometido a la finalidad o sentido de la norma (conducta) en cuanto se refiere a un fenómeno socio-económico que, en materia tributaria es el hecho imponible. Los principios de lógica formal: donde la Ley no distingue no le es lícito distinguir al intérprete y cuando el sentido de la Ley es claro no puede desatenderse su tenor literal con el pretexto de desentrañar su espíritu. aparecen limitados por los principios de lógica material que podrían enunciarse en un solo postulado: debe ser compatible el sentido (interpretación) de la Ley con la materia de que se trata y su finalidad”.

7. A mi juicio el ex-magistrado y el tratadista citados están desconociendo las Instituciones jurídicas vigentes, por comentar lo que para ellos debería ser, sin diferenciarlo y sin siquiera hacer mención de lo que es, existe y tiene que ser aplicable. En palabras de otro importante autor colombiano, el dr. Juan Rafael Bravo, “tal tesis es completamente antijurídica, pues en ningún caso es aceptable que el intérprete sustituya al legislador, así sean muy graves las consecuencias económicas, políticas o técnicas de una Ley tributaria.”.

Que sean bienvenidas las tesis innovadoras, que se estudien y se debatan; es un buen e importante paso en el avance y progreso de la ciencia jurídica tributaria, pero que no se adopten ni se profesen como si estuvieren en vigor, mientras sean contrarias a la estructura normativa vigente dentro del Estado de Derecho. Que sean bienvenidos los proyectos de Ley y su debate en el Parlamento.

cas y de las privadas que cumplan funciones públicas, como lo establece el artículo 82 del Código Contencioso Administrativo. Tratándose de impuesto se refiere a que el acto administrativo de determinación fiscal, integrado por los diferentes actos parciales que definen la obligación tributaria concreta, desde la liquidación de su valor hasta la resolución del recurso de reconsideración o el grado de consulta si lo hubiere, se ajusten a las normas contenidas en las leyes que regulan la materia.

El Honorable Tribunal parte de la base de que el ciudadano tiene derecho de que se examine la liquidación oficial, pues en ella puede haber irregularidades que signifiquen violación del debido proceso.

Ello es cierto; pero no quiere decir que la liquidación sea el acto demandable: La liquidación impugnada no causa estado, no es definitiva; y es preciso, además, ejercer contra ella los recursos que concede la ley, pues sólo cabe acudir a la jurisdicción para demandar "la nulidad de actos administrativos unilaterales y definitivos. . ." (C.C.A., 135).

Además, es preciso que el actor quiera demandar por ese hecho, pues él encaja y define su pretensión; puede que la base en hechos o consideraciones provenientes de la resolución, y en ello el actor es soberano; él puede, o no, ejercer su derecho.

Un ejemplo aclara la situación: la liquidación desconoce una deducción basándose en una inspección contable; la resolución encuentra que la inspección es nula, pero rechaza otra deducción por otra circunstancia: Qué hace el actor? Qué demanda?

El otro punto de la argumentación del Honorable Tribunal da por sentado que el acto administrativo acusable está integrado "por los diferentes actos parciales que definen la obligación tributaria. . .". Cumple entonces averiguar cuál es la categoría de tales actos y si ellos conforman un acto demandable.

Por qué? Porque la acción de nulidad sólo cabe "contra los actos de carácter definitivo. . ." (C.C.A. 84). Y esa acción es presupuesto previo de la de restablecimiento del derecho (según el artículo 85 C.C.A., ". . . toda persona . . . podrá pedir que además de la anulación de un acto administrativo. . . la misma acción tendrá quién además pretenda que se le modifique una obligación fiscal. . .").

Para entender el problema vale la pena estudiar un poco los antecedentes:

La ley 167 de 1941 permitía demandar los actos de la administración por violación directa de la ley o de los reglamentos, por expedición irregular, por abuso o

"VI. ACTOS JURIDICOS Y ACTOS U OPERACIONES MATERIALES. La Administración cumple su cometido, algunas veces dictando providencias (actos jurídicos). Otras veces tiene que ejecutar directamente un trabajo, una obra, impedir por la fuerza una publicación etc. (actos materiales).

"Los actos jurídicos, según Waline, son actos hechos con la intención de producir efectos de derecho, de crear una situación jurídica nueva, un derecho subjetivo nuevo, y recíprocamente una obligación nueva a cargo de alguno, o bien de negar una pretensión jurídica".

"Así, explica dicho autor, el nombramiento de un funcionario es un acto jurídico, porque confiere al nombrado los derechos de los funcionarios, derecho a los beneficios que ellos tienen, y porque le atribuye las competencias propias a estos servidores, a la vez que le carga las responsabilidades pertinentes. Construir una carretera, pavimentarla, levantar una escuela, son actos que no tienen nada de jurídico, son las realizaciones del administrador en el plano de los hechos concretos que se llaman actos materiales.

"Agustín Gordillo en su obra citada distingue los actos jurídicos, que son las decisiones o declaraciones que producen un efecto jurídico, o sea el nacimiento, modificación o extinción de un derecho o un deber, de aquellos que no producen ninguna consecuencia como el profesor universitario que explica un tema antes que otro, el asesor o consultor que emite una opinión en un informe, etc.; igualmente al lado de los hechos jurídicos, que pueden producir un efecto y dar lugar a reparación (obra pública, detención sin decisión previa, automóvil mal estacionado cuya conducción policial le produce deterioros), coloca los hechos no jurídicos, que son todas las actuaciones materiales de la administración que no producen efecto jurídico directo: profesor que da su clase sentado, policía que lleva un expediente a una oficina".

Y Gustavo Penagos (El Acto Administrativo, Bogotá, 1977 página 29):

"El artículo 68 consagra el principio de la responsabilidad estatal por razón de la operación administrativa no escrita y del hecho administrativo. La figura jurídica que ese precepto designa con el nombre de operación administrativa, no es más que una decisión no exteriorizada, seguida de los actos materiales de ejecución. Esa resolución no se ha escrito, no se ha publicado, ni se ha notificado. Simplemente se ha ejecutado. Sólo en virtud de su realización material es conocida por los particulares, en tal forma que se confunden la etapa decisoria y la de la ejecución.

"A la inversa de lo que ocurre con el acto administrativo escrito, en el cual aparece en forma clara la situación jurídica de la administración y del particu-

“Cuando el Juez aplica a un acto irregular la sanción de nulidad, declara que dicho acto no debe surtir ninguno de los efectos jurídicos perseguidos por su autor. Pero entonces se plantea la cuestión de determinar qué suerte correrán los actos jurídicos basados en el acto anulado. La anulación del primer acto ¿originará como consecuencia necesaria la desaparición de los actos jurídicos posteriores?

Lógicamente, la afirmativa parece prevalecer: un edificio jurídico ha sido construido sobre una base que ha sido destruida: todo debe venir abajo. Pero es necesario en esta materia no abusar de las argumentaciones lógicas. Conviene preocuparse de las consecuencias sociales, de la perturbación social que este trastorno pueda originar. De esta suerte, la Jurisprudencia se ha visto obligada a proceder por distinciones, reconociendo a los Tribunales amplios poderes de apreciación con el objeto de conciliar todos los intereses en juego.

Hecha esta consideración general, parece que procede distinguir entre dos clases de casos, según que el acto anulado y el acto posterior que en aquel se apoye formen o no formen parte de una misma operación jurídica.

Primer caso. El acto anulado y el acto posterior forman parte de una misma operación jurídica. Pongamos algunos ejemplos: el acto de expropiación por causa de utilidad pública. Supongamos que el acto declaratorio de utilidad pública se anule ¿qué influencia podrá ejercer esta anulación en los actos posteriores del expediente, verbigracia, en la resolución de cesibilidad del precepto o en la declaración de expropiación?

La cita viene a cuento porque como se dijo atrás en 1941 no había liquidación privada y el impuesto se liquidaba por el Estado; por eso el artículo 273 del Código establecía que la liquidación “sólo tendría carácter definitiva” ya era demandable, cuando se hubieren ejercido los recursos. La liquidación, **para ser definitiva** requería la aceptación del contribuyente, tácita o expresa, o su disentimiento, que debía ser expreso y formulado por la vía gubernativa.

Había una confusión entre “la operación administrativa” y el “acto jurídico complejo”, que se pone de presente, en forma clara en la cita de Jéze, quien páginas antes (página 72) había dado como ejemplo del acto jurídico complejo la expropiación a la cual llama, en la parte transcrita, “operación administrativa”.

En síntesis: En el código de 1941 se habla de operación administrativa de liquidación de impuestos porque se exigían actos administrativos (uno sólo cuando el contribuyente lo aceptaba), para que el impuesto pudiera ser exigido; y porque las nociones de “operación administrativa” y “acto administrativo complejo”, se confundían.

mandatos, desconoció un derecho civil o administrativo consagrado en beneficio del demandante. Trátase en el fondo de que como son dos modos diferentes de actuación administrativa y en oportunidad diversa llegan a afectar los derechos de los particulares, es dicha oportunidad la que viene a desempeñar un papel fundamental, al señalar el acto acusable".

En consecuencia, en la liquidación de impuestos, hoy, no hay "operación administrativa", la habría sí, v. gr., se exige a un contribuyente el pago de un impuesto no liquidado, o proveniente de una liquidación sin notificar; entonces se alegará como excepción, en el ejecutivo. Aquí no es el caso.

En adición a todo lo anterior, no puede olvidarse que existe un proceso gubernativo, largo y complicado que los italianos denominan "accertamento", dentro del cual se producen muchos actos de trámite, cuya ausencia o ilegalidad dan origen a nulidades procesales, que conllevan la anulación del acto final, pero que en sí mismas no son acusables, salvo que ocurra cualquiera de las circunstancias previstas en los artículos 50, 88 y 153 del C.C.A.

En ese entendido el requerimiento no es impugnabile en la vía gubernativa y menos aún en la jurisdiccional: su definición legal es un acto preparatorio y puede, inclusive no tener efecto práctico alguno. La liquidación oficial nunca tampoco es impugnabile ante el Contencioso. Y si la impugna en la vía gubernativa, porque la decisión ejecutoria ya no es ella, sino la resolución que la confirme, modifique o revoque.

Establecido el proceso gubernativo, la liquidación sólo es un acto preparatorio. La impugnación no cabe, como se dijo, sino contra el "acto de carácter definitivo", calidad que no tiene la liquidación.

Un último punto. Tampoco se trata de un acto administrativo complejo. Este, como es sabido es el que requiere de varias voluntades para que exista. Jéze, uno de los primeros tratadistas que habló de este tema en forma sistemática, anota (op cit, p 70):

"En presencia de una operación jurídica interesa primeramente averiguar si se trata de un acto jurídico simple o de un conjunto de actos jurídicos. En efecto ocurre con frecuencia que una operación jurídica se compone de actos jurídicos de distinta naturaleza.

Y más adelante (página 72);

"Cuando por el análisis del contenido, se ha llegado a desintegrar un acto jurídico que parecía simple, hay todavía que averiguar si este acto contiene un

“El acto complejo se caracteriza por los siguientes rasgos:

- a) Tiene unidad de contenido y unidad de fin;
- b) Hay fusión de las voluntades de los órganos que concurren a su formación;
- c) Es el producto de la intervención de dos o más funcionarios u órganos, los cuales pueden estar colocados en un plano de igualdad o de dependencia y que pueden pertenecer a una misma entidad o a varias distintas, y
- d) La serie de actos que lo integran no tienen existencia jurídica separada e independiente.

“El hecho de que los actos simples estén sometidos a recurso no les cambia su naturaleza ni los convierte en complejos. Se deben distinguir tres eventos:

1) Cuando las decisiones que resuelven los recursos son revocatorias de la decisión principal. En este supuesto debe demandarse el acto administrativo que revoca los anteriores, porque al anularse el acto revocatorio queda vigente el que fue objeto de revocación que debe ser el fin lógico perseguido por el demandante.

2) Cuando las decisiones que resuelven los recursos son modificatorias de la decisión principal. En este caso debe demandarse la nulidad tanto del acto principal como la de los actos modificatorios. Pues sólo así se consigue el fin lógico perseguido por el demandante, que debe ser el que se atiendan las pretensiones que lo llevaron a recurrir por la vía gubernativa. Demanda es porque no quedó satisfecho con lo resuelto.

“3) Cuando las decisiones que resuelven los recursos son confirmatorias de la decisión principal. En este evento basta con demandar la nulidad del acto principal, porque de anularse este quedarían sin piso jurídico para su existencia los actos confirmatorios.

Es que hay un tercer evento —que no es la “operación administrativa”, ni el “acto administrativo complejo”— que es distinto: El proceso administrativo. Desde luego y dada la anfibología de los términos, ellos se pueden predicar de todas las situaciones: Operación Administrativa lo es todo. Ningún acto es simple (el más elemental, el nombramiento de Ministros del Despacho requiere concurso de secretaríos, numeración, etc.; y para que surta efectos, aceptación y (posesión): Todo se hace conforme a procedimientos. Pero a esta interpretación no puede llegarse, porque ofende la razón.

Entonces, debe admitirse que hay tres instituciones diferentes, con caracteres propios:

- 1o. La “Operación administrativa”, conjunción de actos y hechos administrativos. Se asimilan, por mandato expreso del artículo 83 C.C.A. al acto administrativo.

“En lo que respecta a las providencias posteriores al acto principal de liquidación y resultantes de la decisión de recursos gubernativos; providencias que pueden ser modificatorias o confirmatorias, mi opinión, con identidad de pensamiento al de jurisprudencias del Consejo de Estado consignada en sentencia de 28 de julio de 1980 (Anales Segundo Semestre de 1980, páginas 319 a 328) es la de que éstas tampoco son necesariamente demandables, por no tratarse de partes integrantes de un acto complejo, porque, como se dice en dicha sentencia, aplicable al caso a pesar de no referirse a liquidaciones, el hecho de que los actos simples estén sometidos a recurso no les cambia su naturaleza ni los convierte en complejos”.

“No obstante lo dicho, nuevamente tengo que reconocer, que tanto por el aspecto práctico, como por otras razones extrañas al fenómeno jurídico de los actos simples y complejos, se hace pertinente incluir tales providencias en el acto demandado”.

Porque: Qué es lo acusable? El acto final y no el de trámite. —Es y valga el símil— lo mismo que la demanda de casación: se dirige contra la sentencia del Tribunal, no contra la del Juzgado aunque la primera no pueda existir sin la segunda. O, en materia de aguas, la acción se dirige contra la decisión del Director de la Car (en el área de su jurisdicción) no contra la del Jefe de la Sección. En materia catastral la acción va contra la decisión del Jefe de Catastro, no contra la del Jefe de la Oficina Delegada. Et sic de coeteris.

El Doctor Angel recomienda “por razones prácticas” demandar el conjunto y la providencia atrás citada parece darle la razón. Pero un Juez que no recuerde la máxima de que el proceso se establece para garantizar el derecho, puede rechazar la demanda que ataque toda la actuación, v. gr., “por indebida acumulación”, como ha ocurrido en otras áreas. Lo mejor, entonces, lo más práctico, es acogerse al derecho.

Pero aún en el caso de que se tratara de “actos administrativos complejos”, hay suficientes antecedentes jurisprudenciales que permiten obviar el requisito de anexar la liquidación, antecedentes que deben aplicarse en razón de lo dispuesto en el principio de favorabilidad y en el artículo 31 de la ley 52 de 1977, que dice:

“Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

LA FIDUCIA MERCANTIL EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Por: Juan Rafael Bravo Arteaga*

I. EVOLUCION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

La fiducia mercantil, introducida como una novedad jurídica en nuestro sistema legal por el nuevo Código de Comercio de 1971, tuvo bastante dificultad para penetrar en las prácticas mercantiles, a mi modo de ver, por razones provenientes del Derecho Tributario.

A este respecto debemos recordar que en 1974, tres años después de expedido el Código de Comercio, fue promulgada la reforma tributaria del Presidente López, en la cual aparecieron normas relativas al tratamiento de la fiducia mercantil en el impuesto sobre la renta y en el impuesto sucesoral, que dificultaron el entendimiento y la aplicación de la nueva institución jurídica.

Las normas relativas al tratamiento de la fiducia mercantil en el impuesto sobre la renta aún permanecen en vigencia y, como tendremos oportunidad de examinarlo en el presente trabajo, son bastante deficientes y confusas en su aplicación.

Sin embargo, la dificultad que inicialmente tuvo la fiducia mercantil para su desarrollo, provino indudablemente del contenido de las normas sobre el impuesto sucesoral y en especial de las presunciones de donación que estableció el decreto legislativo 2143 de 1974. En el artículo 6o. de dicho decreto se dijo lo siguiente:

“Para los efectos de este decreto, se presumen donaciones entre vivos:

... 6. Las transferencias de bienes que, en virtud de contratos de fiducia mercantil, deban pasar a personas distintas del constituyente. Tratándose de bienes o activos patrimoniales, la donación se entiende causada al momento de celebrarse el contrato; y tratándose de rentas o utilidades, se entiende causada en 31 de diciembre del año respectivo”.

* Trabajo presentado por el autor en un Seminario auspiciado por la ASOCIACION BANCARIA DE COLOMBIA, celebrado en el mes de Febrero de 1974.

II. CRITERIO BASICO

Al examinar en los párrafos siguientes el instituto de la fiducia desde el punto de vista tributario, debemos tener presente como punto de partida que el negocio en cuestión es preciso analizarlo como una manifestación de capacidad económica de la cual es titular una persona. Es decir, que en la relación jurídica de que se trata se producen ingresos capaces de generar el enriquecimiento en el patrimonio de una persona, al igual que se detectan activos y pasivos que configuran un determinado patrimonio personal, cuyas titularidades es preciso esclarecer, con el fin de determinar cuándo nace la obligación tributaria, a cargo de quién y en qué cuantía.

Por consiguiente, no es el caso de estudiar todas las relaciones jurídicas entre las partes que intervienen en la formación del negocio, sino únicamente aquellas que tienen que ver con los hechos sometidos al impuesto sobre la renta, con la forma de su presentación en la declaración tributaria y con su registro en la contabilidad de los contribuyentes afectados.

III. ASPECTOS DE LA FIDUCIA QUE INTERESAN AL DERECHO TRIBUTARIO

El artículo 1.226 del Código de Comercio define así la fiducia:

“La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

“Una persona puede ser al mismo tiempo difuciante y beneficiario.

“Solo los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias especialmente autorizados por la Superintendencia Bancaria, podrán tener la calidad de fiduciarios”.

De la disposición transcrita y de las que le siguen en el Código, podemos destacar las siguientes características mercantiles que determinan un tratamiento tributario:

Primera. El negocio implica la **enajenación** de un bien por parte del constituyente al fiduciario, pues no otra es la significación que se le puede asignar al término “transfiere”.

rio, el cual puede ser diferente del constituyente o puede ser el mismo constituyente, a quien le pertenece el provecho de la gestión del fiduciario.

Cuarta. Los bienes que constituyen el fideicomiso son un "patrimonio autónomo" diferente del resto del patrimonio del fiduciario (a. 1.233), deben mantenerse separados de los bienes del fiduciario y de los demás bienes recibidos en fiducia (a. 1.234), sus rendimientos pertenecen al beneficiario y el fiduciario es remunerado conforme a una tarifa (aa 1.237 y 1.238) y, al término del contrato, los bienes no pueden quedar en cabeza del fiduciario, por causa del negocio fiduciario, sino que pasan a la persona que diga el contrato o, en caso de silencio, al mismo constituyente (a. 1.244).

IV. EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA FIDUCIA MERCANTIL

Los aspectos que se han destacado de la institución en estudio, permiten establecer algunas consecuencias en el campo del Derecho Tributario, mediante un proceso simplemente deductivo:

Primera. Como el establecimiento de la fiducia implica enajenación del bien por parte del constituyente, en cabeza de éste puede realizarse una renta o ganancia ocasional, en caso de que reciba una contraprestación por la enajenación y de que exista diferencia entre el valor de dicha contraprestación y su costo fiscal.

Al respecto pueden presentarse los siguientes casos generales:

- a) Si la fiducia se ha constituido en beneficio de un tercero, de quien no se recibe cosa alguna en cambio, se trata de una donación, que obviamente no genera renta ni ganancia ocasional para el constituyente,
- b) Si el negocio fiduciario se hace en favor de un tercero, de quien se recibe algún bien en cambio, debe entenderse la operación como una forma de venta o de permuta, en la cual el ingreso recibido por el fiduciante estaría constituido el valor comercial del bien recibido, si se trata de una especie, o por la correspondiente cantidad de dinero, si el ingreso es en moneda; tal valor sería la base para establecer la renta o ganancia ocasional, una vez deducido el costo del fiduciante,
- c) Si como consecuencia de la operación fiduciaria el constituyente realiza la cancelación de una deuda, debe entenderse que ha habido una forma de dación en pago, razón por la cual el valor de la deuda cancelada disminuida con el costo fiscal del fiduciante, arrojaría el valor de la renta o ganancia ocasional, y

del fiduciario, lo serán a título de intereses o de principal, según corresponda, y el tratamiento tributario será el correspondiente a dicho tipo de ingresos.

Tercera. El principio de la separación entre los bienes de la fiducia y los bienes propios del fiduciario, permite establecer dos importantes consecuencias respecto de la contabilidad y de la declaración de renta que debe presentar éste.

En cuanto a la contabilidad, parece necesario que el fiduciario lleve todas las cuentas que interesan al negocio fiduciario en lo referente a activos, pasivos, ingresos y egresos, como cuentas de orden, de tal manera que exista una completa separación entre el manejo de su propio patrimonio y el manejo de los bienes de la fiducia. Por lo que respecta a los comprobantes externos destinados a soportar los registros contables, resulta a todas luces aconsejable que en ellos se exprese que la operación respectiva se hace por cuenta de determinado negocio fiduciario, a fin de que exista la mayor claridad y precisión sobre el particular.

En cuanto a la declaración tributaria del fiduciario, también puede decirse que sus operaciones propias deben estar claramente separadas de las operaciones fiduciarias, de tal manera que las autoridades tributarias puedan tener toda la información requerida para el desempeño de sus funciones, sin incurrir en confusiones respecto a la titularidad de los hechos que integran la correspondiente base gravable para cada uno de los contribuyentes implicados en el negocio.

Cuarta. En cuanto al beneficiario de la institución a que nos referimos, resulta evidente que es el titular de los rendimientos que se deriven de la correspondiente gestión, razón por la cual en su cabeza viene a radicarse también la correspondiente obligación tributaria.

Sin embargo, es preciso destacar que la realización de la renta por parte del fiduciario, como hecho que da origen al impuesto a su cargo, depende no de la realización de la renta o utilidad por parte del fiduciario, sino de las siguientes condiciones establecidas en el artículo 16 del decreto 2053 de 1974:

- a) Si el beneficiario no lleva contabilidad o la lleva a base de caja, la renta se realiza cuando efectivamente se recibe,
- b) Si lleva contabilidad a base de causación, el ingreso se realiza cuando nace el derecho a su favor.

y en la segunda, el gravamen recae sobre el constituyente. Considero conveniente destacar que ésta última sub-especie es la que se presenta posiblemente con mayor frecuencia en la práctica.

El segundo presupuesto genérico tiene a su vez dos hipótesis subalternas, a saber: la de que los bienes deban regresar al constituyente y las rentas deban pasar a terceros, que sean parientes dentro del primer grado de consanguinidad o afinidad con el constituyente (padres, hijos, yerno, nuera, suegros), y la de que los bienes deban regresar al constituyente y las rentas pasar a terceros que no tengan el parentesco mencionado con el constituyente. Si el parentesco de que se trata existe, los bienes y rentas se gravan en cabeza del constituyente. Si dicho parentesco no existe, los bienes y rentas se gravan en cabeza de los terceros.

A continuación me permito presentar en un cuadro las hipótesis que quedan analizadas y las consecuencias tributarias establecidas en la ley:

Hipótesis principales:	Sub-hipótesis	Consecuencias
A. Bienes y rentas para una misma persona	a) para terceros, distintos del constituyente (ordinal 1o.)	Bienes y rentas se gravan en cabeza del tercero.
	b) para el constituyente (ord. 2o.)	Bienes y rentas se gravan en cabeza del constituyente.
B. Bienes y rentas para distintas personas	a) Bienes para constituyente y rentas para pariente (1er. grado consanguinidad o afinidad) (ordinal 3o.)	Bienes y rentas se gravan en cabeza del constituyente.
	b) Bienes para constituyente y rentas para tercero no pariente (Ordinal 4o.)	Bienes y rentas se gravan en cabeza del tercero.

Las disposiciones que se comentan no contemplan el caso de que las rentas sean para el constituyente y los bienes sean para terceros.

El casuismo que caracteriza la disposición transcrita y analizada, hace de ella una norma completamente inadecuada desde el punto de vista lógico, ya que la tendencia natural de la mente humana consiste en reducir la variedad de los fenóme-

FIDUCIA DE ADMINISTRACION

En este caso el fiduciante entrega dinero u otros bienes al fiduciario, con el objeto de que sean administrados según su naturaleza, mediante contratos de mutuo, de compra de valores mobiliarios, de arrendamiento y otros similares realizados por el fiduciario. Normalmente el propio constituyente es el beneficiario, aunque ocurre frecuentemente que existan beneficiarios adicionales, unidos por la cláusula "y/o".

En la situación descrita, si el propio constituyente es el beneficiario, debe soportar el impuesto de renta y el complementario de patrimonio, conforme al ordinal 2o. del artículo 36 del decreto 2053 de 1974.

En el caso de que exista la cláusula "y/o", sería aplicable, además de la norma citada, el artículo 72 de la ley 9a. de 1983, que dice:

"Cuando varias personas aparezcan como beneficiarios en forma conjunta, o bajo la expresión y/o, de un título valor, serán solidariamente responsables del impuesto correspondiente a los respectivos ingresos y valores patrimoniales.

"Cuando alguno de los titulares fuere una sociedad de hecho o sociedad que no presente declaración de renta y patrimonio, serán solidariamente responsables los socios o partícipes por los impuestos correspondientes a la sociedad.

"Cuando alguno de los beneficiarios de que trata este artículo cancelare los impuestos correspondientes al respectivo título valor, la Administración Tributaria no podrá exigir el pago a los demás beneficiarios".

Aún en el caso de que el derecho del beneficiario no conste en un título valor, considero que la norma sería aplicable por analogía, pues constituye parte del Derecho Tributario formal o de aplicación.

Como de conformidad con el ordinal 6o. del artículo 2o. del decreto-ley 3410 de 1983, la entidad deudora, que sería en este caso el fiduciario, debe informar el nombre y la identificación de todos los beneficiarios unidos por la conjunción "y/o", éstos últimos deben definir quién asume la titularidad de los derechos, a fin de que declare el ingreso y pague los respectivos impuestos, sin perjuicio de que los restantes beneficiarios den la misma información para evitar investigaciones tributarias.

En cuanto a retenciones en la fuente, el fiduciario, que siempre es una sociedad fiduciaria o un banco sometido a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria, no está sujeto a retención en la fuente sobre comisiones, servicios y rendimientos fi-

La excepción consagrada en el ordinal 3o. carece completamente de justificación lógica, pues si terceras personas se benefician de las rentas de la fiducia, naturalmente deben soportar los impuestos correspondientes, sin que se vea razón para adoptar soluciones diferentes, como la contenida en la norma que se comenta.

Si los rendimientos de la fiducia se deben gravar en cabeza de los terceros beneficiarios, lo cual ocurre si éstos no son parientes del constituyente dentro de los grados previstos en la ley, como estamos dentro del supuesto de que la transferencia es gratuita, considero que los ingresos correspondientes se deben gravar como una donación, que es una especie de ganancia ocasional, conforme al artículo 6o. de la ley 20 de 1979.

FIDUCIA DE GARANTIA

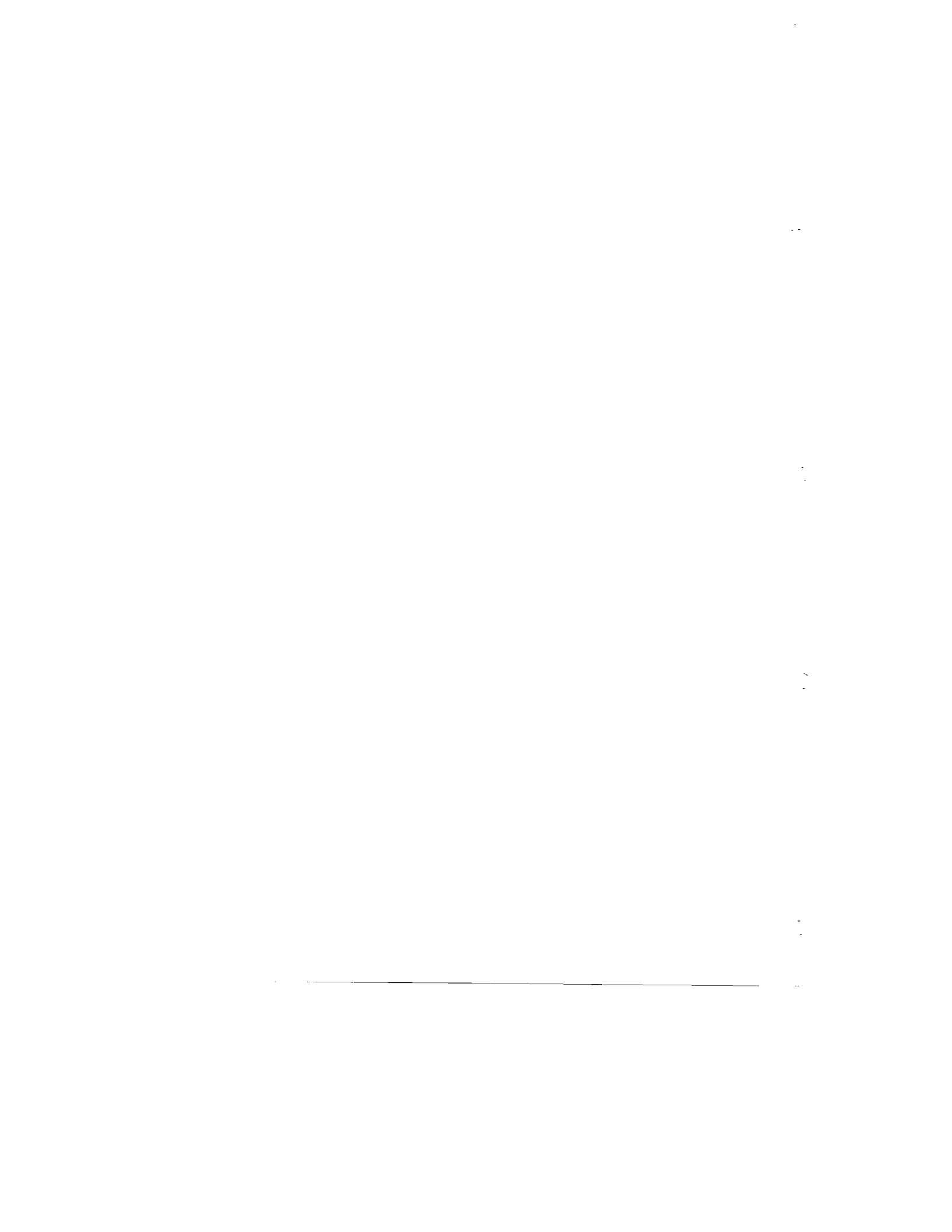
En esta situación, el constituyente entrega los bienes al fiduciario con el objeto de que transfiera los productos y eventualmente los bienes, a un tercero, que es acreedor del fiduciante. También puede ocurrir que los productos y bienes se deban transferir al mismo fiduciario para satisfacer una deuda de cargo del constituyente.

Cuando se configura la situación descrita, quien percibe los productos y bienes no es el beneficiario de la fiducia propiamente tal, ya que debe existir un contrato principal por virtud del cual el constituyente se ha hecho deudor de la persona a quien se deben entregar los bienes, esta los recibe, no a título de beneficiario de la fiducia, sino en razón del contrato principal de que se ha hablado. Por consiguiente, el verdadero beneficiario del contrato fiduciario es el deudor, por cuya cuenta se hace el pago de la deuda derivada del contrato principal, y en su cabeza viene a recaer el impuesto de renta y complementarios. El que percibe efectivamente los bienes a título de pago o de dación en pago por el contrato principal, deberá tributar conforme a la naturaleza de los ingresos que recibe, según dicho contrato (intereses, reembolso del capital, etc.).

VII. CONCLUSIONES

De las consideraciones contenidas en los párrafos anteriores, me parece posible obtener las siguientes conclusiones:

1. Los principales obstáculos derivados del Derecho Tributario para el desarrollo del negocio fiduciario, han sido removidos como consecuencia de la eliminación de las presunciones de donación, razón por la cual puede esperarse que en lo futuro la fiducia mercantil tenga una mayor aplicación en las prácticas comerciales.



- d) efectuando una asignación de deudas entre las distintas jurisdicciones, de acuerdo, básicamente, con las reglas del artículo 8 del Modelo antes citado;
 - e) proveyendo una adecuada compensación de impuestos por parte del país en el cual no se encuentran situados la propiedad del inmueble o el establecimiento permanente del donatario o causante. Esto puede ser efectuado a través de una exención o por el uso de crédito de impuesto (sobre bases globales o por país, a elección del contribuyente) en relación al impuesto percibido por el país o los países donde tales bienes hayan estado situados;
 - f) Reconociendo el derecho a aplicar impuestos de los países que establecen su jurisdicción impositiva sobre la base de la nacionalidad del donante o del causante, esto siempre que se provea una adecuada compensación de impuestos a través de exenciones o del uso del crédito de impuestos. El crédito de impuesto debe corresponder al impuesto pagado en el país que establece su jurisdicción impositiva sobre la base del domicilio del donante o del causante.
 - g) reconociendo el derecho a aplicar impuestos de los países que establecen su jurisdicción impositiva sobre la base de la nacionalidad o domicilio del heredero o donatario. Esto siempre que se provea una adecuada compensación de impuestos a través de exenciones o del uso del crédito de impuesto. El crédito de impuesto debe corresponder al impuesto pagado en el país que determina su jurisdicción sobre la base de la nacionalidad o domicilio del causante o del donante.
3. Mientras no se concluyan las convenciones destinadas a evitar múltiple imposición internacional, este Congreso recomienda a todos los países sancionar medidas unilaterales que reflejen los principios antes mencionados y provean una adecuada compensación de impuestos con el fin de evitar la múltiple imposición internacional.

LA DETERMINACION DE IMPUESTOS DE LOS NO RESIDENTES

RESOLUCION

CONSIDERANDO QUE:

**EL XXXIXo. CONGRESO DE LA INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION
RECOMIENDA:**

1. Los obstáculos al comercio internacional, la libertad de inversiones y el movimiento de mano de obra, habilidades o tecnología a través de las fronteras internacionales, que, de otra manera, pudieran ser creados por una imposición innecesariamente onerosa, arbitraria o discriminatoria a los no-residentes, deben ser minimizados.
2. Al establecer cualquier régimen de imposición a los no-residentes, los países deben tener en consideración el principio de mutuo respeto internacional.

En consecuencia, deben aplicar normas de equidad y una política tributaria no menos favorable que aquellas aplicadas a los contribuyentes del país, y deben dar adecuada consideración a los efectos de la imposición al no-residente, quien también puede estar sujeto a impuestos en su país de residencia sobre la misma renta o ganancia.

3. La responsabilidad tributaria de un no-residente sobre la renta, beneficios, ganancias de capital y capital debe estar limitada a la imposición sobre la renta, beneficios y ganancias de capital que resulten de fuentes y capital situados en el país huésped.
4. Si no está exento, un no-residente debe ser gravado, en la medida de lo posible, sobre las mismas bases de un residente, debiendo tenerse en cuenta las diferencias entre su situación y la de éste y dándole al no-residente los mismos derechos de apelación que al del país. A ese fin, en el caso que las bases imponibles o alícuotas impositivas de un no-residente sean de aplicación presunta, incluyendo la imposición de gravámenes a los ingresos brutos sin permitir una deducción por los gastos conexos, se debe permitir al contribuyente del exterior la opción de establecer su obligación impositiva sobre la base de la verdadera renta, beneficio o ganancia, a la tasa aplicable a los residentes. A ese efecto, no deberían interponerse innecesarias dificultades administrativas, o de otro tipo y cualquier impuesto pagado en exceso debe ser reintegrado tan pronto como sea posible.
5. Las autoridades fiscales deben asegurar, en la medida de lo necesario y practicable, que:
 - a) Un no-residente, quien es un actual o potencial contribuyente, pueda enterarse convenientemente de sus probables obligaciones impositivas actuales o potenciales; las circunstancias en las que surgirían, los plazos

10. Las ganancias de capital de un no-residente provenientes de fuentes situadas en el país de la imposición, cuando surgen, si no están exentas, no deben ser gravadas más acentuadamente que las ganancias de capital de un contribuyente del país.

11. Las autoridades fiscales deben intentar prevenir o atenuar cualquier doble imposición o imposición excesiva de las rentas o beneficios de los no-residentes, aun cuando no exista un tratado para evitar la doble imposición. Las cláusulas de los tratados deben acordarse dando la debida importancia a la conveniencia de proteger los intereses de los no-residentes en materia de tributación, así como proteger los ingresos de los Estados Contratantes y esos Estados deben cooperar bajo el amparo de los tratados con miras a estos objetos.

Que el tratamiento fiscal de las rentas de dichas sociedades justifica la adopción de adecuados sistemas de integración, en tanto el impuesto personal incluya la totalidad de las rentas de las personas físicas.

LAS XII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

RECOMIENDAN:

Primero. Gravar con el impuesto personal en forma global y progresiva la totalidad de las rentas de las personas físicas, incluyendo las derivadas de cualquier tipo de sociedades.

Segundo. Reafirmar el principio reconocido por la doctrina de la personalidad fiscal independiente de cierto tipo de sociedades, como contribuyentes del impuesto sobre la renta. En estos casos la alícuota aplicable debe ser uniforme y proporcional.

Tercero. Evitar que la renta obtenida por sociedades, resulte sucesivamente gravada, una vez a cargo de la entidad y otra vez en cabeza de los socios o accionistas.

Cuarto. Aplicar, en todos los casos en que ello sea posible, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la sociedad, de acuerdo con los criterios que informen cada legislación, el principio denominado de "transparencia fiscal" o "propio de las sociedades de personas", en virtud del cual:

- a) La sociedad no es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta;
- b) La renta obtenida por la sociedad se atribuye íntegramente a los socios o accionistas, por la parte que proporcionalmente les corresponde.

Quinto. Establecer, cuando no sea posible aplicar el referido principio, sistemas de integración, tales como:

- a) El de créditos o descuentos tributarios -totales o parciales- a los socios o accionistas, preferiblemente con agregación al dividendo efectivamente recibido de la parte proporcional del impuesto de la sociedad.
- b) El de deducir de la renta de la sociedad los dividendos pagados, y
- c) Los que combinen adecuadamente elementos de los anteriores.

La integración debería ser lo más completa posible, mediante la adopción del sistema que más se adapte a las características y realidades de cada país.

- * El informe general elaborado por el Profesor Marcelo Ramón Lascano de la Argentina y la reposición y fundamentación de sus conclusiones hechas en la respectiva sesión científica;
- * Los informes nacionales presentados respectivamente por Guillermo Carlos Balzarotti de la Argentina, José Delton Moreira Dias del Brasil, Alberto Múnera Cabas (1) y Horacio Ayala Vela (2) de Colombia, José Vicente Troya Jaramillo del Ecuador, Enrique Piedrabuena de España, Noriega del Valle (2) del Perú, Antonio Joaquín Carvalho de Portugal y Raúl Luis D'Alessandro del Uruguay.
- * Las intervenciones hechas durante el debate del tema por los relatores nacionales y por Vicente Oscar Díaz de la Argentina y Héctor Julio Becerra de Colombia; y considerando que:
 1. El derecho tributario debe recoger con prontitud los cambios que se producen en la realidad económica para concretar el fin de la justicia que la ley debe cumplir inexorablemente.
 2. El derecho tributario ha ido quedando a la zaga de dicha realidad, por razones comprensibles, pero no siempre justificadas, generando distorsiones cuando la legislación tributaria no reconoce ciertos hechos económicos.
 3. El tema de la deuda externa está sometido a condicionamientos internos y externos de tal magnitud que su tratamiento adecuado requiere extrema cautela y singular realismo.
 4. Las restricciones al endeudamiento externo deberán ser formuladas expresamente no siendo conveniente la utilización a tal efecto de medidas de naturaleza tributaria.
 5. Las normas sobre control de cambios y las restricciones que las acompañen deben respetar, en todos los casos, las garantías constitucionales.
 6. Los intereses resultantes de la deuda externa debidamente autorizados por los organismos de control deben tener un tratamiento tributario compatible con el reconocido en la legislación monetaria, en la medida en que constituyen un costo económico incuestionable.
 7. El tratamiento tributario de las diferencias de cambio debe seguir en principio, los lineamientos dispuestos para los intereses; de lo contrario se desconocería la realidad económica.

3. Estímulos tributarios.

- 3.1 Reiterando la recomendación formulada en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Caracas en 1975, se sugiere dirigir los estímulos tributarios hacia la inversión directa con preferencia a los créditos externos.
- 3.2 Es recomendable que las medidas que otorgan estímulos tributarios consulten la eficacia del beneficio otorgado al prestamista, a la luz de la legislación del país de su domicilio.

El punto 1.1 fue aprobado por unanimidad de votos (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Ataliba, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Ayala, Gómez, Martínez, De la Torre, Sierra, Quiñones, Gorziglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido).

El punto 1.2. fue aprobado por las mismas personas; los Dres. Gorziglia y Shaw hicieron la salvedad de que el mismo debe hacerse extensivo con la misma solución a las sucursales de empresas extranjeras a la matriz.

El punto 1.3. fue aprobado por las mismas personas.

El punto 1.4. tuvo 36 votos a favor (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Ayala, Gómez, Martínez, De la Torre, Sierra, Quiñones, Gorziglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido), 8 en contra (Moreira, Ataliba, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Medrano, Grellaud) y una abstención (Noriega).

Se publica la siguiente moción que obtuvo más del 20 % de los votos aunque no logró la mayoría absoluta de los votos que exige el reglamento para ser aprobada: "El reembolso de los intereses pagados por una sucursal de empresa extranjera a la matriz, deberá ser deducible en la base imponible del impuesto sobre la renta, siempre que se refieran a obligaciones contraídas por esta última para aplicar a inversiones en bienes de activo fijo de la sucursal".

El resultado de la votación fue el siguiente: 22 votos a favor (Lascano, Louzao, Gómez, Martínez, Quiñones, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido), 20 votos en contra (Arce, Schindel,

**CONCLUSIONES XII JORNADAS LATINOAMERICANAS
DE DERECHO TRIBUTARIO**

BOGOTA - 1985

TEMA III

EL USO DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN DERECHO TRIBUTARIO

CONSIDERANDO:

El uso generalizado que las presunciones y ficciones tienen en el derecho tributario de los países miembros;

Que en estos países existen soluciones legislativas y prácticas administrativas que merecen observaciones en cuanto a su juridicidad,

LAS XII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

Luego de analizar la ponencia general presentada por el Prof. Eduardo Laverde, de Colombia, las ponencias nacionales de Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, España, Perú, Portugal y Uruguay y las comunicaciones técnicas presentadas, cumpliendo sus objetivos estatutarios **ha considerado conveniente emitir el siguiente pronunciamiento**, con la finalidad de fijar las características jurídicas que las presunciones y ficciones deben reunir en el ámbito del derecho tributario, tanto desde el punto de vista de su adecuación a los principios fundamentales consagrados en las constituciones, como a su configuración técnico-jurídica:

RECOMIENDAN:

1. La potestad del Estado para establecer ficciones y presunciones no puede constituir un sustitutivo ni un relevo de sus obligaciones para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Es un imperativo moral y político de los Estados asumir -y no ignorar- en cualquiera de sus aspectos- las responsabilidades que les competen.
2. Las ficciones y las presunciones legales ("juris et de jure" y "juris tantum") son técnicas legislativas utilizadas con carácter general en el Derecho, siendo

Gómez, Martínez salvo el punto 2, De la Torre con salvedades en cuanto a los puntos 2 y 4, Sierra salvo la segunda frase del punto 6, Quiñones salvo la segunda frase del punto 6, Gorziglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, Malo, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela, Peirano, Octavio, Hernández, Pacarins, Pimentel con reservas al punto 2, Rojas), y 1 abstención (Díaz).

JULIO FLOREZ VELANDIA
PRESIDENTE ILADT

JUAN C. PEIRANO FACIO
SECRETARIO GENERAL



Figure 3.1

- g) Los demás actos que señalen las disposiciones vigentes y la presente Ley.

ARTICULO 3o. Cuando el volumen de publicaciones obligatorias así lo justifique, el Gobierno Nacional podrá autorizar a los distintos sectores administrativos la edición de sendos Boletines o Gacetas en los que se divulguen los actos del respectivo Ministerio o Departamento Administrativo y de los organismos que se hallen adscritos o vinculados a éstos.

En el **Diario Oficial** continuarán publicándose los actos que lleven la firma o contengan la aprobación del Presidente de la República.

ARTICULO 4o. La dirección de los Boletines o Gacetas que se autoricen conforme al artículo anterior corresponde al Ministerio o Departamento Administrativo que ejerza la tutela prevista en las leyes del respectivo sector.

Estos Boletines o Gacetas serán publicados por lo menos una vez al mes.

ARTICULO 5o. En cada uno de los Departamentos se editará un Boletín o Gaceta Oficial que incluirá los siguientes documentos:

- a) Las Ordenanzas de la Asamblea Departamental;
- b) Los actos que expidan la Asamblea Departamental y la Mesa Directiva de ésta para la ejecución de su presupuesto y el manejo del personal a su servicio;
- c) Los Decretos del Gobernador;
- d) Las Resoluciones que firmen el Gobernador u otro funcionario por delegación suya;
- e) Los contratos en que sean parte el Departamento o sus entidades descentralizadas cuando las respectivas normas fiscales así lo ordenen;
- f) Los actos de la Gobernación, de las Secretarías del Despacho y de las Juntas Directivas y Gerentes de las entidades descentralizadas que creen situaciones jurídicas impersonales u objetivas o que tengan alcance e interés generales;
- g) Los actos de naturaleza similar a la señalada en el literal anterior que expidan otras autoridades departamentales por delegación que hayan recibido o por autorización legal u ordenanza; y,
- h) Los demás que conforme a la ley, a las Ordenanzas o a sus respectivos reglamentos, deban publicarse.

Cumplidos éstos el documento adquiere carácter histórico y podrá ser consultado por cualquier ciudadano y la autoridad que esté en su posesión adquiere la obligación de expedir a quien lo demande copias o fotocopias del mismo.

ARTICULO 14. Para los efectos previstos en el artículo 12, son oficinas públicas las de la Procuraduría General de la Nación, la Contraloría General de la República, los Ministerios, los Departamentos Administrativos, las Superintendencias y las Unidades Administrativas Especiales; las de las Gobernaciones, Intendencias, Comisarías, Alcaldías y Secretarías de estos Despachos, así como las de las demás dependencias administrativas que creen las Asambleas Departamentales, los Consejos Intendenciales o Comisariales y los Concejos Municipales o que se funden con autorización de estas mismas Corporaciones; y las de los Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales o Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta en las cuales la participación oficial sea superior al cincuenta por ciento (50%) de su capital social, ya se trate de entidades nacionales, departamentales o municipales y todas las demás respecto de las cuales la Contraloría General de la República ejerce el control fiscal.

ARTICULO 15. La autorización para consultar documentos oficiales y para expedir copias o fotocopias, autenticadas si el interesado así lo desea, deberá concederla el jefe de la respectiva oficina o el funcionario en quien éste haya delegado dicha facultad.

ARTICULO 16. La consulta se realizará en horas de despacho al público, y, si ello fuere necesario, en presencia de un empleado de la correspondiente oficina.

ARTICULO 17. La expedición de copias dará lugar al pago de las mismas cuando la cantidad solicitada lo justifique. El pago se hará a la tesorería de la entidad o en estampillas de timbre nacional que se anularán, conforme a la tarifa que adopte el funcionario encargado de autorizar la expedición.

En ningún caso el precio fijado podrá exceder al costo de la reproducción.

ARTICULO 18. Si en la respectiva oficina no se pudieren reproducir los documentos o la tarifa señalada fuere elevada a juicio del peticionario, el jefe de aquella indicará el sitio en el cual un empleado de la oficina sacará las copias a que hubiere lugar. En este caso, los gastos serán cubiertos en su totalidad por el particular.

ARTICULO 19. Las investigaciones de carácter administrativo o disciplinario, no estarán sometidas a reserva. En las copias que sobre estas actuaciones expidan los funcionarios, a solicitud de los particulares, se incluirán siempre

las de los documentos en que se consignen las explicaciones de las personas inculpadas.

PARAGRAFO. Si un documento es reservado el secreto se aplicará exclusivamente a dicho documento y no a las demás piezas del respectivo expediente o negocio.

ARTICULO 20. El carácter reservado de un documento no será oponible a las autoridades que lo soliciten para el debido ejercicio de sus funciones. Corresponde a dichas autoridades asegurar la reserva de los documentos que lleguen a conocer en desarrollo de lo prescrito en este artículo.

ARTICULO 21. La Administración sólo podrá negar la consulta de determinados documentos o la copia o fotocopia de los mismos mediante providencia motivada que señale su carácter reservado, indicando las disposiciones legales pertinentes. Si la persona interesada insistiere en su solicitud, corresponderá al Tribunal de lo Contencioso Administrativo que tenga jurisdicción en el lugar donde se encuentren los documentos decidir en única instancia si se acepta o no la petición formulada o si se debe atender parcialmente.

Ante la insistencia del peticionario para que se le permita consultar o se le expida la copia requerida, el funcionario respectivo enviará la documentación correspondiente al Tribunal para que éste decida dentro de los diez (10) días hábiles siguientes. Se interrumpirá este término en el caso de que el Tribunal solicite copia o fotocopia de los documentos sobre cuya divulgación deba decidir y hasta la fecha en la cual los reciba oficialmente.

ARTICULO 22. Cuando la solicitud de consulta o de expedición de copias verse sobre documentos que oportunamente fueron publicados, así lo informará la Administración indicando el número y la fecha del Diario, Boletín o Gaceta en que se hizo la divulgación. Si este último se encontrare agotado, se deberá atender la petición formulada como si el documento no hubiere sido publicado.

ARTICULO 23. Las peticiones a que se refieren los artículos anteriores podrán presentarse y tramitarse directamente por los particulares o por medio de apoderado debidamente constituido y acreditado. Si la solicitud de copia o fotocopia de documentos la hace un periodista acreditado en la fecha como representante de un medio de comunicación, se tramitará preferencialmente.

LEY 58 DE JULIO 18 DE 1985

"Por la cual se dicta el estatuto básico de los partidos políticos y se provee a la financiación parcial de las campañas electorales".

**EL CONGRESO DE COLOMBIA
DECRETA:**

I. ESTATUTOS Y REGISTRO

.....

ARTICULO 6o. Dentro de los tres (3) meses siguientes a la obtención de su personería jurídica, los partidos deberán registrar ante la Corte Electoral los libros de contabilidad que ésta señale. En dichos libros constarán, en detalle: el origen y cuantía de todos sus ingresos y recursos y el valor de los gastos que efectúen. En la relación de ingresos y egresos se indicará el nombre y el NIT de toda persona natural o jurídica que en total haga donaciones o reciba pagos durante el año por valor superior a doscientos mil pesos (\$200,000.00) moneda corriente. Las donaciones en especie se relacionarán por su valor comercial y no estarán sujetas a este límite si se trata de inmuebles.

Anualmente presentarán a la Corte el respectivo balance, junto con un informe detallado de su situación financiera, suscritos por Contador Público.

.....

II FINANCIACION PARCIAL DE CAMPAÑAS

ARTICULO 12. Los partidos, sus agrupaciones y sus candidatos podrán recibir ayudas o contribuciones económicas de personas naturales o jurídicas.

Ninguna persona podrá donar, en dinero o en especie, a los partidos, sus agrupaciones, sus candidatos o a las entidades sin ánimo de lucro que los apoyen en una campaña, suma mayor de la que para el debate electoral señale la Corte, de conformidad con la presente Ley.

sin que pueda oponersele reserva de ninguna clase.

ARTICULO 27. Esta Ley rige a partir de la fecha de su promulgación.

(Fdo) El Presidente del Senado, José Name Terán. El Presidente de la Cámara de Representantes, Daniel Mazuera Gómez. El Secretario General del Senado, Crispín Villazón de Armas. El Secretario General de la Cámara de Representantes, Julio Enrique Olaya Rincón.

República de Colombia - Gobierno Nacional

Publíquese y ejecútese. Bogotá, D.E., Julio 18 de 1985.

(Fdo) Belisario Betancur. El Ministro de Gobierno, Jaime Castro. El Ministro de Hacienda y Crédito Público, Roberto Junguito Bonnet. La Ministra de Comunicaciones, Noemí Sanín Posada.

LEY No. 108 - 12 DICIEMBRE DE 1985

"Por la cual se establece un descuento tributario"

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

ARTICULO 1o. Las personas que reciban directamente del Banco de la República los Certificados de Reembolso Tributario (CERT) tendrán derecho a descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo en el año gravable correspondiente a su recibo el 40% del monto de tales certificados, cuando se trate de sociedades anónimas y asimiladas y el 18% cuando se trate de sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas, personas naturales y sucesiones ilíquidas.

ARTICULO 2o. Esta Ley rige a partir de su promulgación y deroga las disposiciones que le sean contrarias.

Dada en Bogotá, D.E. a los 12 días de mes de diciembre de 1985,

(Fdo) Alvaro Villegas Moreno, Presidente del H. Senado. Miguel Pinedo Vidal, Presidente de la H. Cámara de Representantes. Crispín Villazón de Armas. Secretario General H. Senado, Julio Enrique Olaya Rincón, Secretario General H. Cámara de Representantes.

ARTICULO 6o. DE LA ZONA FRANCA INDUSTRIAL. Las zonas francas industriales tendrán por objeto promover y desarrollar el proceso de industrialización de bienes destinados fundamentalmente a los mercados externos.

ARTICULO 7o. DE OTRAS ACTIVIDADES DENTRO DEL AREA. Dentro del área correspondiente a las zonas francas no se permitirá el establecimiento de residencias particulares, ni el ejercicio de comercio al por menor, salvo que se trate de restaurantes, cafeterías y, en general, de establecimientos destinados a prestar servicios a las personas que trabajen dentro de la jurisdicción de la respectiva zona, todos los cuales requerirán autorización previa de la misma para su establecimiento.

ARTICULO 8o. DE LOS USUARIOS DE LAS ZONAS FRANCA COMERCIALES. Son usuarios de las zonas francas comerciales las personas naturales y jurídicas que obtengan la autorización de funcionamiento según el reglamento que con ese fin se establezca.

Para este efecto, los usuarios autorizados podrán realizar de acuerdo con las disposiciones sobre la materia, las siguientes operaciones:

- a) Almacenar bienes de origen nacional y extranjero para su venta, comercialización o uso posterior fuera del país.
- b) Importar para el mercado nacional con el estricto cumplimiento de las formalidades legales bienes en ellas almacenados.

ARTICULO 9o. DE LOS USUARIOS DE LAS ZONAS FRANCA INDUSTRIALES. Son usuarios de las zonas francas industriales las personas jurídicas constituidas para operar exclusivamente dentro del perímetro de la respectiva zona franca, que se dediquen a la actividad industrial orientada prioritariamente a la venta de mercados externos y que obtengan el concepto previo favorable del Ministerio de Desarrollo Económico y la autorización definitiva de funcionamiento expedida por la respectiva zona franca.

PARAGRAFO 1o. El Gobierno Nacional en desarrollo de la Ley Marco de Comercio Exterior podrá autorizar excepcionalmente la importación a territorio aduanero de bienes producidos en zona franca y en tal caso no se pierde la calidad de usuario industrial de que trata el inciso anterior.

PARAGRAFO 2o. Los usuarios que hubieren celebrado contratos para desarrollar actividades industriales en las zonas francas con anterioridad a la vigencia de esta ley, podrán continuar rigiéndose por lo estipulado en ellos hasta su vencimiento, o acogerse en cualquier momento durante el término pactado a lo dispuesto en este estatuto.

Aquellos contratos cuyo vencimiento sea inferior a cinco (5) años podrán prorrogarse hasta completar este plazo, contado a partir de la vigencia de este estatuto.

ARTICULO 10. DEL REGIMEN ESPECIAL. Las zonas francas funcionarán dentro de áreas delimitadas por los estatutos orgánicos respectivos, en las cuales se aplicará una normatividad especial en materia aduanera, cambiaria y de

6. Determinar los bienes fabricados y almacenados en zonas francas que pueden introducirse al mercado nacional.
7. Determinar los bienes que no pueden ser producidos ni almacenados en zonas francas.

ARTICULO 14. DEL REGIMEN DE LIBERTAD CAMBIARIA. Con el fin de facilitar el cumplimiento de lo previsto en la presente ley, el Gobierno Nacional establecerá un régimen cambiario especial para los usuarios de las zonas francas industriales con sujeción a las siguientes pautas generales:

- a) Facilitar a las personas jurídicas ubicadas en las zonas francas industriales la posesión y negociación de divisas dentro de la jurisdicción de la respectiva zona franca;
- b) Facilitar los sistemas de contabilidad en monedas diferentes de la colombiana a empresas establecidas en zona franca.

ARTICULO 15. DE LA EXENCION DE IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS. Las personas jurídicas usuarias de las zonas francas industriales que cumplan con lo establecido en la presente ley y en las disposiciones que la desarrollen, estarán exentas del impuesto de renta y complementarios correspondientes a los ingresos obtenidos con las actividades industriales realizadas en la zona.

Para que la exención de que trata el presente artículo sea reconocida por la Dirección General de Impuestos Nacionales, la declaración de renta de estas personas jurídicas deberá acompañarse del concepto del Ministerio de Desarrollo Económico previsto en el Artículo Noveno (9o.) de esta ley; de la certificación del Banco de la República o del establecimiento de crédito debidamente autorizado sobre la venta de divisas, a que se refiere el Artículo once (11) de la presente Ley, caso éste en el cual dicha certificación deberá ser avalada por el Banco de la República, y de los demás requisitos exigidos para las declaraciones de renta.

ARTICULO 16. DE OTROS INCENTIVOS TRIBUTARIOS. Los pagos y transferencias al exterior por concepto de intereses y servicios técnicos que efectúen las personas jurídicas instaladas en zonas francas industriales, no estarán sometidos a retención en la fuente ni causarán impuestos de renta y remesas.

PARAGRAFO. Para tener derecho al tratamiento preferencial establecido en este artículo, los pagos y transferencias deberán corresponder a intereses y servicios técnicos directa y exclusivamente vinculados a las actividades industriales que se desarrollen en las zonas francas.

(Fdo) Belisario Betancur, Presidente de la República. Hugo Palacios Mejía, Ministro de Hacienda y Crédito Público. Gustavo Castro Guerrero, Ministro de Desarrollo Económico.

LEY No. 07 DE 9 DE ENERO DE 1986

"Por la cual se autorizan unas operaciones de endeudamiento interno y externo, se reviste de facultades extraordinarias al presidente de la República y se dictan otras disposiciones".

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

CAPITULO I

AUTORIZACIONES DE ENDEUDAMIENTO INTERNO

.....

CAPITULO II

AUTORIZACIONES DE ENDEUDAMIENTO EXTERNO

.....

CAPITULO III

DISPOSICIONES SOBRE LAS AUTORIZACIONES DE ENDEUDAMIENTO

.....

CAPITULO IV

OTRAS DISPOSICIONES

.....

ARTICULO 2o. Están exentos del impuesto de timbre, las autenticaciones de los Certificados de Estudio que expidan los establecimientos de enseñanza en el exterior.

ARTICULO 3o. Los impuestos de timbre con concepto de autenticaciones Consulares establecidas en el Artículo Primero, se reajustarán mediante Decreto del Gobierno Nacional, hasta el veinticinco por ciento (25%), cada tres años, contados a partir del 1o. de Enero de 1986.

ARTICULO 4o. La presente ley rige desde su promulgación y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias.

Dada en Bogotá, D.E., a los 16 días del mes de Enero de 1986.

(Fdo) El Presidente del Senado, Alvaro Villegas Moreno. El Presidente de la H. Cámara de Representantes, Miguel Pinedo Vidal. El Secretario General del Honorable Senado, Crispín Villazón de Armas. El Secretario General de la Honorable Cámara de Representantes, Julio Enrique Olaya Rincón.

República de Colombia - Gobierno Nacional

Publíquese y ejecútese.

Bogotá, D.E., Enero 16 de 1986.

(Fdo) El Presidente de la República, Belisario Betancur. El Ministro de Relaciones Exteriores, Augusto Ramírez Ocampo. El Ministro de Hacienda y Crédito Público, Hugo Palacios Mejía.

1970

1970

ARTICULO 6o. La gradualidad aquí establecida se aplicará sin perjuicio de lo ordenado en el artículo 6o. de la Ley 14 de 1983.

ARTICULO 7o. Cuando el mayor avalúo catastral obtenido en el proceso de formación se deba a nuevas construcciones, no habrá lugar a la gradualidad que aquí se establece.

ARTICULO 8o. Se exceptúa de lo establecido en este Decreto a los predios rurales destinados a otras actividades distintas de las agropecuarias.

ARTICULO 9o. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su expedición.

Comuníquese y cúmplase.

Dado en Bogotá, D.E. a 11 de junio de 1985.

(Fdos.) El Presidente de la República, Belisario Betancur. El Ministro de Hacienda y Crédito Público, Roberto Junguito Bonnet.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DECRETO NUMERO 1850 DEL 8 DE JULIO DE 1985

Por el cual se ordena la emisión de bonos de deuda pública interna denominados "Bonos de Financiamiento Presupuestal - Ley 50 de 1984" y se fijan las características y términos para su suscripción.

EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA,

en uso de sus atribuciones constitucionales y legales, y en especial de las que le confieren los artículos 1o. , 3o. y 14 de la Ley 50 de 1984,

DECRETA:

ARTICULO 1o. Ordénase la emisión, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Crédito Público-, de bonos de deuda pública interna denominados "Bonos de Financiamiento Presupuestal - Ley 50 de 1984", hasta por la suma de TRECE MIL MILLONES DE PESOS (\$13.000.000.000), destinados a la inversión que deben efectuar los contribuyentes señalados en los incisos 2o. y 3o. del artículo 1o. de la Ley 50 de 1984.

ARTICULO 2o. Los "Bonos de Financiamiento Presupuestal - Ley 50 de 1984", tendrán las siguientes características:

- a) Serán títulos a la orden, denominados en moneda nacional;
- b) Se emitirán con un plazo de vencimiento de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su primera colocación;
- c) A su vencimiento se amortizarán por el ciento treinta por ciento (130%) de su valor nominal y sólo podrán ser utilizados para el pago de impuestos nacionales;
- d) Serán libremente negociables en el mercado de valores;