

Normas Inexequibles del Decreto 1366 de 1967

**Trabajo presentado por el Doctor AURELIO CAMACHO BUEDA
a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al ser
recibido como Miembro de la misma.**

Para evitar la evasión y fraude fiscales, la Ley 28 de 1967 confirió facultades extraordinarias al Presidente de la República (artículo 10), precisando las medidas a adoptar en los artículos 1º a 9º. El Legislador, pues, cumplió con el requisito del artículo 76, numeral 12, de la Constitución Nacional, referente a la precisión, interpretado por la Corte Suprema de Justicia en el sentido de detalle, enumeración.

Al exigir la Carta que las facultades extraordinarias deben ser “precisas”, está indicando que, por ser función excepcional para la Rama Ejecutiva del Poder Público, ésta en su ejercicio debe acomodarse estrictamente a la voluntad de la Rama Legislativa. El Presidente de la República no puede traspasar la órbita de la ley de facultades, porque en caso tal está dictando normas legales sin poder para ello; es decir, está ejercitando funciones de una Rama distinta, contra la ordenación constitucional. Por ello, las disposiciones que extralimitan las “precisas” facultades devienen inexequibles, ciertamente.

En ejercicio de las facultades de la mencionada Ley 28 de este año, el Gobierno dictó el Decreto-ley 1366 de 1967, que ha sido tachado, en muchas de sus disposiciones, de inconveniente y de inconstitucional por extralimitación. Me referiré en este trabajo, en forma sintética, a este último aspecto:

1. *Renta vitalicia.* El numeral a), artículo 1º, de la Ley 28 de 1967, dio al Presidente la facultad de “determinar la renta y patrimonio gravables de los participantes en contratos de renta vitalicia, *tomando en consideración la naturaleza jurídica y económica*” de ellos (subrayé).

La naturaleza jurídica está consagrada en el Código Civil, según el cual se trata de un contrato “real”, “solemne”, “oneroso y aleatorio”, perfeccionándose

por tanto, como real y solemne, con la entrega del precio y con el registro de la escritura pública correspondiente, hasta tal punto que “el acreedor no podrá pedir la rescisión del contrato, aún en el caso de no pagársele la pensión, ni podrá pedirla el deudor aun ofreciendo restituir el precio”. De manera que los efectos económicos, consecuenciales de los jurídicos, se producen en el año de celebración y perfeccionamiento del contrato.

La ley fiscal, la 81 de 1931, refleja las aludidas naturalezas jurídica y económica del contrato, toda vez que en sus artículos 23 y 24 establece que la renta del año gravable está constituida por el ingreso ordinario o extraordinario obtenido y realizado durante él, siendo equivalente la realización al recibo efectivo, “en dinero o en especie apreciable en dinero, en forma que equivalga legalmente a un pago”. De manera que el pago del precio de la pensión es renta proveniente de ingreso recibido en el año en que se llevó a efecto la negociación, habiendo sido así, indiscutiblemente, bajo la vigencia total de la ley citada.

El artículo 3º del Decreto 1366, diciendo usar la facultad legal arriba transcrita, ordenó que “los efectos fiscales de los contratos de renta vitalicia *ya celebrados* se regirán a partir de la expedición “del mismo, o sea del 20 de julio último, entre otras disposiciones por la de su literal b), según el cual “la muerte de la persona o personas de cuya existencia pende la duración del contrato determina, para quien recibió el precio, una renta fiscal que será equivalente a la diferencia entre el precio realmente percibido y la parte de las pensiones que hasta ese momento no se haya considerado renta para el beneficiario”.

Es decir, además de desconocerse la naturaleza jurídica del contrato, —toda vez que su “duración” no depende de la muerte del beneficiario de la pensión, ya que ella es indefinida, como irrevocable que es, confundiéndola con la vigencia de la obligación de pagar la renta— se desconoció también en el decreto la naturaleza económica del mismo, ya producida, pues en los contratos celebrados antes de su vigencia había el precio sido un ingreso causante de renta en el año de su perfeccionamiento, por lo que mal puede considerarse, total o parcialmente, como renta de un año posterior. La norma ordena, pues, que un ingreso realizado en un año anterior al de la muerte del pensionado, vuelva a serlo en el año en que tal muerte ocurra; como ordena que el contrato no puede considerarse celebrado en el año en que se perfeccionó con la entrega del precio y el registro de la escritura, sino en un año posterior. Con lo cual se violó la ley de facultades, que las “precisó” en el sentido de que el Presidente de la República, al dictar normas sobre efectos fiscales del contrato de renta vitalicia, tuviera en cuenta su naturaleza jurídica y económica.

Por último, la norma analizada es la misma contenida en el artículo 1º para los contratos a celebrarse con posterioridad a la vigencia del Decreto 1366. Por lo que cabe deducir que este artículo 1º, o el nuevo criterio que él trae a la legislación, se aplica a contratos celebrados con anterioridad a tal vigencia, bajo el amparo de leyes y criterios diferentes. Lo cual choca, cierta y claramente, con la letra y el espíritu del artículo 30 de la Carta.

2. *Limitación de deducciones.* Varias limitaciones a deducciones a la renta bruta fueron establecidas en el artículo 10 del decreto comentado, alegándose las facultades contenidas en los literales c), h) y j) del artículo 1º de la Ley 28, que son del siguiente tenor:

“c) Adoptar las medidas necesarias para que el valor de las materias primas, artículos intermedios y servicios que se computen como parte del costo de producción o de cualquiera otra manera den lugar a deducciones de la renta bruta para efectos fiscales, corresponda a la realidad del mercado”.

“h) Establecer los controles necesarios para evitar la simulación en pagos deducibles de la renta bruta y en lo relativo a exenciones”.

“j) Limitar las deducciones por concepto de intereses únicamente para aquellos contribuyentes en que las deducciones pedidas no guarden relación con la renta bruta declarada; determinar la renta correspondiente a inmuebles alquilados a personas o entidades que no estén obligadas a presentar declaración de renta o que puedan estar exentos de impuestos; y limitar la reserva general de cartera que puede ser deducida de la renta bruta”.

Las limitaciones del decreto fueron las siguientes:

a) *Reparaciones locativas.* Dice así el literal a) del inciso 4º del artículo comentado:

“a) Los pagos por reparaciones locativas de la propiedad inmueble se limitarán al diez por ciento (10%) de la renta de goce o de la suma que el contribuyente declare proveniente de arrendamientos”.

Esta norma no se acomoda al literal c) de la Ley, por cuanto no se trata de materias primas, que hacen referencia a industria, ni tampoco de artículos intermedios y servicios, conceptos muy diferentes al de reparaciones locativas. Además, ¿la realidad del mercado es que solamente el 10% del ingreso real o de goce se utilice en las reparaciones? ¿Dónde están los hechos demostrativos de esa realidad? ¿Y es que, por otra parte, iguales reparaciones y precio de los mismos se presentan en inmuebles para vivienda, para industria, para colegios, y en la altiplanicie, en las vertientes o en las costas?

Tampoco se acomoda al literal h), pues controlar no significa limitar, concepto bien distinto por cierto, como lo indica la misma ley, que en su numeral j) y en cuanto hace a intereses, empleó esta segunda palabra y se abstuvo de repetir la primera. Luego el mismo legislador efectuó la distinción precisa entre controlar (fiscalizar, verificar la exactitud de un hecho) y limitar.

b) *Intereses. Vivienda.* Los limitó el inciso 2º del literal b) a \$ 6.000.00 anuales, sin haber recibido el Gobierno facultad para ello. En efecto, el literal j) del artículo 1º de la Ley 28, arriba transcrito, facultó al Presidente de la República para limitar intereses, pero *únicamente* (subrayo) “para aquellos contribuyentes en que las deducciones pedidas *no guarden relación con la renta bruta declarada*” (vuelvo a subrayar), siendo la vivienda, arrendada o habitada

por el propio contribuyente, fuente de ingreso gravable, de renta bruta. Luego esta limitación se hizo con relación a intereses que sí guardan relación con la renta bruta, caso contrario al previsto por el legislador.

c) *Profesionales*. El literal c) limitó las deducciones a que pueden tener derecho estos contribuyentes, excepción hecha de los pagos de participaciones a otros profesionales, el 25% de “las rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales independientes, tales como honorarios, comisiones, etc.”, es decir, que los gastos que ocasione el ejercicio independiente de una profesión no pueden exceder del 25% de los ingresos correspondientes.

Esta limitación, como la de reparaciones locativas antes tratada, mal pudo tomarse en virtud de lo dispuesto en el literal c) del artículo 1º de la ley 28, por cuanto no se trata de materias primas, artículos intermedios y servicios, únicos casos en que los gastos respectivos podían ser acomodados “a la realidad del mercado”. Tampoco en lo dispuesto en el literal h), por cuanto, como ya lo dejé bien probado antes, la limitación nunca puede asimilarse al control. Por lo demás, caben preguntas como estas: qué datos se tuvieron en cuenta para establecer el 25% como máximo para las deducciones de los profesionales? Por qué se discrimina contra una clase especial de contribuyentes, con violación del principio de la generalidad de la ley, más importante aún en materia fiscal? Se gasta lo mismo en el ejercicio profesional en cualquiera ciudad del país, en una u otra profesión? Tienen los mismos requerimientos los profesionales que se inician y los establecidos de vieja data? Es técnico darle el nombre de renta, y gravarlo, a un gasto comprobado que excede del 25% del ingreso? ¿No es esto contradecir la misma ley impositiva, que grava los ingresos, únicamente, y nunca los gastos?

3. *Indeducibilidad del impuesto de aduanas*. El artículo 11 del decreto que vengo comentando, adicionó la lista de impuestos no deducibles contemplada en el numeral 2º del artículo 43 de la Ley 81 de 1960 y en el artículo 11 del Decreto Legislativo 1595 de 1966 con el de aduanas, sin que en ninguna de las disposiciones de la ley 28 se contemple una facultad al efecto.

4. *Pérdidas en Agricultura*. El artículo 17 del Decreto 1366 prohibió afectar las rentas en general con las pérdidas en agricultura, las cuales, en adelante, sólo podrán recuperarse con ganancias del mismo origen, dentro del quinquenio siguiente. Como en el caso de los profesionales, se discrimina en contra de un determinado gremio contribuyente, para el cual dejó de regir, enteramente, el sistema vigente en Colombia desde 1927, o sea el de renta global, violándose los principios de la generalidad de la ley y de la igualdad ante ella de todos los individuos, base y fundamento del sistema democrático. Por otra parte, para la adopción de esta norma no estaba facultado el Presidente de la República en ninguna de las disposiciones de la ley 28, ni se trata de una medida reglamentaria sino sustantiva.

5. *Sanciones*. En los artículos 24 y 50 del Decreto 1366 se establecen sanciones para los contribuyentes que, con la finalidad de justificar una diferencia patrimonial entre un año gravable y el anterior, “demuestren haber omi-

tido activos o relacionado pasivos inexistentes en años anteriores”, así como para “los Departamentos, las Intendencias y Comisarías, el Distrito Especial de Bogotá, los Municipios, los establecimientos oficiales descentralizados, las sociedades cuando no menos del noventa y ocho por ciento (98%) del interés social pertenezca a entidades oficiales, la Iglesia Católica, sus diócesis y parroquias” que no den las informaciones de ingresos y egresos a que las obliga el estatuto.

Los literales n) y ñ), ciertamente, facultaron al Presidente de la República para “reformular las normas vigentes sobre la determinación de la renta gravable por comparación de matrimonios e instaurar adecuados sistemas de indagación sobre la formación de éstos” y para “establecer un sistema eficiente de información tributaria para las entidades o personas que por ley no se encuentren obligadas a presentar declaración de renta”, siendo por tanto las medidas generales consecuencia directa de las facultades. Que, como sí sucede en el literal ll), no contemplaron las de establecer sanciones de ningún género, siendo necesarias, como lo vienen repitiendo la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado de tiempo atrás. Se trata, pues, de otra grave extralimitación.

6. *Unificación de Tarifa.* El artículo 2º de la Ley 28 facultó “al Gobierno (debió decirse al Presidente de la República) para unificar las tarifas del impuesto sobre la renta y las especiales, con el objeto de facilitar la liquidación de los mismos”, sin que pudiera “introducir en las tarifas vigentes modificaciones que impliquen un aumento en la carga total para el contribuyente, salvo aquellas de poca importancia que resulten indispensables *para eliminar fracciones que dificulten la liquidación*” (subrayé).

Entre las tarifas especiales se encuentra el impuesto del 3% para fomento eléctrico y siderúrgico, establecido y reglamentado en los artículos 101 a 108, ambos inclusive, de la ley 81 de 1960, cuyas características principales son:

- a) Grava igualmente a las sociedades de capital, a las personas naturales y a las sucesiones ilíquidas;
- b) No son sujetos de impuesto los contribuyentes con \$ 5.000.00 o menos de renta gravable; y
- c) Su vigencia estaba prevista hasta el año gravable de 1969, inclusive.

En el decreto 1366, el Gobierno ejerció la facultad de unificación en cuanto a las personas naturales y sucesiones ilíquidas y no en cuanto a las sociedades de capital, con lo cual discriminó en contra de las primeras que, por haberse convertido en impuesto de renta el especial para fomento eléctrico y siderúrgico, no gozarán de la deducción de este último para la determinación de la renta gravable, ventaja de que sí seguirán disfrutando las segundas. Por otra parte, en la tarifa del artículo 26 se elevan las correspondientes a rentas gravables hasta de \$ 5.000.00 en 0,25% para las hasta de \$ 2.000.00; en 0,50% para los \$ 1.000.00 siguientes; en 0,50% para los otros \$ 1.000.00;

y en igual proporción los siguientes \$ 1.000.00, sin que ésto equivalga, obviamente, a “eliminar fracciones”, como lo dijo la ley, sino a recargar, lisa y llanamente, a determinados contribuyentes, los más necesitados por cierto, con un impuesto de que estaban exentos. Por último, no se dijo en el decreto que las nuevas y unificadas tarifas regirían hasta el año fiscal de 1969, inclusive, lo que ojalá fuera aclarado en el decreto reglamentario; de lo contrario, a partir de dicho año, por esta norma inexecutable, las personas naturales y las sucesiones ilíquidas quedarían en peor condición que las sociedades de capital.

7. *Ganadería.* El artículo 32 de la Ley 81 de 1960, consagró un sistema especial de determinación de la renta de los contribuyentes dedicados a esta actividad, respecto al costo de los ganados vendidos que hubieren figurado en el inventario del año inmediatamente anterior al gravable. Para variar este sistema, la ley 28 facultó al Presidente de la República en el literal o) de su artículo 1º que dice:

“Artículo 1º “..... En desarrollo de esta disposición queda facultado para lo siguiente:

“o) Para *modificar* el sistema vigente sobre la forma de determinar las *rentas bruta* y líquida en negocios de ganadería...”

En ejercicio (?) de esta facultad, en el decreto 1366 no se modificó el sistema de determinación de las rentas bruta y líquida, que continúa igual, sino que, por el contrario, se transformó en impuesto la obligación de suscribir bonos del Estado por \$ 50.00 y \$ 100.00 por cada cabeza de ganado macho o hembra, respectivamente, que se diere al consumo interno o se exportare, obligación ésta establecida por el artículo 1º del decreto legislativo 1594 de 1966; y se le dió vigencia indefinida al impuesto establecido en el artículo 4º del mismo decreto legislativo, equivalente al valor de cuatro (4) kilos de carne de ganado en pie por cada cabeza de ganado vacuno macho mayor de un (1) año. Es suficiente contraponer estas normas, contenidas en los artículos 79 y 81 del Decreto comentado, con la facultad arriba transcrita, para deducir, inobjetablemente la clarísima extralimitación cometida por el Gobierno.

8. *Cesiones de Interés Social.* En ejercicio de la amplia facultad contenida en el literal f) del artículo 1º de la Ley 28, el Decreto 1366 contiene normas sobre exenciones de las participaciones recibidas por sociedades de personas de compañías de la misma naturaleza y restricciones a la libre negociación de “partes de interés social... que efectúen o *hayan efectuado* las sociedades entre sí, o con sus socios o accionistas, o éstos entre sí...” Le da a la disposición efectos retroactivos claros, con violación del artículo 30 de la Carta que consagra la inviolabilidad de los derechos adquiridos, que no pueden desconocerse por leyes posteriores, aun de carácter fiscal, como lo dijo claramente la Corte Suprema de Justicia en su sentencia de 28 de julio de 1963.

Me he limitado en este trabajo, como lo expresé inicialmente a criticar el decreto 1366 de 1967 desde el aspecto constitucional exclusivamente. Me reservo apreciaciones, favorables y desfavorables, sobre el mismo estatuto, desde

otros puntos de vista: técnicos, económicos y fiscales. Quiero, sí, dejar sentado que la evasión fiscal, tolerada en las leyes, venía generalizándose con afectación grave del patrimonio público y con evidente injusticia para contribuyentes imposibilitados para actuar en igual forma, que venían o vienen sufriendo el peso de alzas de tarifas, de recargos continuos al impuesto sobre la renta, de nuevos gravámenes, etc., destinados a llenar el vacío generado por la evasión. La finalidad perseguida por la ley y el decreto tantas veces mencionado, es buena y necesaria; pero siendo Colombia un estado de derecho, el obedecimiento a la norma jurídica debe ser absoluto, por gobernantes y gobernados, siendo imposible el cometimiento de pecados, así sean veniales, como calificó un alto funcionario del Estado algunas de las extralimitaciones comentadas.

En esta forma dejo cumplido, con evidente deficiencia, ciertamente, el requisito exigido por esta excelsa Academia, para quienes aceptamos el honor y la responsabilidad de pertenecer a élla, por determinación graciosa y en mi caso inmerecida, siendo así mi agradecimiento mayor para todos sus miembros y para quienes me otorgaron ésta, mi máxima distinción.