

Comentarios del Instituto Colombiano de Derecho Tributario Sobre el Decreto 1366 de 1967

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, con el fin de adelantar un amplio estudio sobre el Decreto 1366 del 20 de julio de 1967, por medio del cual se adoptaron normas para combatir la evasión y el fraude al impuesto sobre la renta, organizó mesas redondas con asistencia del señor Director de Impuestos Nacionales, de altos directivos de dicha dependencia y de los miembros de número y adherentes del Instituto. Como resultado de los debates adelantados en tales reuniones y de estudios adicionales efectuados, se hace en seguida el análisis de cada uno de los artículos del mencionado estatuto legal.

1. *Contratos de renta vitalicia.* (Artículos 1º a 4º).

El nuevo régimen de los contratos de renta vitalicia es, en síntesis, el siguiente:

- a) El precio que se paga al celebrarse el contrato es en su totalidad renta bruta para quien lo recibe. Es esta la principal reforma adoptada.
- b) Se eleva del 6% al 12% el porcentaje para estimar la renta periódica de quien recibe las pensiones y la deducción de quien las paga.
- c) Los bienes que se entreguen como precio de la renta o pensión deberán evaluarse por peritos ante la División de Impuestos Nacionales.
- d) En los contratos celebrados antes de la expedición del nuevo decreto, se utilizará también en el futuro el porcentaje del 12% para computar la renta de quien recibe la pensión y la deducción de quien la paga; se considerará como renta de quien recibió el precio, el enriquecimiento registrado a la terminación del contrato; deberá solicitarse antes del 1º de noviembre de 1967 el avalúo de los bienes recibidos como precio, y podrán resolverse antes del 1º de noviembre para que no les sea aplicable el nuevo régimen legal.

Los artículos comentados enfocaron los contratos de renta vitalicia únicamente desde el punto de vista del impuesto de renta, de acuerdo con lo pre-

visto en el literal a) del artículo 1º de la ley de autorizaciones, y prescindieron del artículo 7º de la misma ley que dió facultades "para establecer presunciones de donación para los participantes en contratos de renta vitalicia", lo que plantea una primera duda sobre si el Gobierno tuvo en cuenta la orientación señalada por la ley.

De otra parte, las facultades concedidas por el Congreso estaban condicionadas a que se tomara en consideración "la naturaleza jurídica y económica de tales contratos", aspecto que no se tuvo en cuenta por el Gobierno, ya que ni económica ni jurídicamente se puede considerar como renta bruta de quien recibe el precio, la totalidad de éste en el año de la celebración del contrato, prescindiendo de considerar su naturaleza aleatoria, las obligaciones que hace nacer para quien se obliga al pago de las pensiones y el costo que necesariamente implica la percepción del precio. Esta observación no se desvirtúa por el hecho de que, en años posteriores, se acepten parcialmente las pensiones pagadas durante la ejecución del contrato, como una deducción de la renta bruta de quien las paga, porque dada la anualidad del impuesto y la estructura progresiva de las tarifas aplicables a las rentas, las deducciones vienen a afectar ingresos totalmente extraños a los considerados como renta en el primer año y con una incidencia en la cuantía del impuesto que depende de factores totalmente independientes de los que corresponden a la naturaleza jurídica y económica de las rentas vitalicias.

Teniendo en cuenta la orientación señalada en la ley de autorizaciones, y que se trataba fundamentalmente de prevenir evasiones de los impuestos sucesorales, lo indicado hubiera sido el establecimiento de presunciones de donación bastante amplias y, para los casos en que éstas no fueran aplicables, considerar como renta el enriquecimiento registrado a la terminación del contrato, como se previó para los celebrados antes de la vigencia del nuevo decreto, o una parte del precio, con base en cálculos actuariales que el gobierno podría adoptar en forma general, con eventuales reajustes a la terminación del contrato.

Con el drástico sistema adoptado, han quedado abolidos de hecho los contratos de renta vitalicia, quedando serias dudas sobre la legalidad del nuevo régimen.

2. *Rentas provenientes de intangibles y amortización de éstos.* (Artículo 5º).

El artículo 5º establece que constituyen "renta bruta" los enriquecimientos originados en operaciones sobre intangibles, salvo cuando se aporten a sociedades colombianas, y que el valor de dichos intangibles no es amortizable.

Es obvio que la intención fue la de gravar las utilidades registradas en operaciones sobre intangibles pero, por un error de técnica legislativa, el artículo quedó inocuo, porque renta bruta también eran dentro de la Ley 81 de 1960 los mencionados enriquecimientos, pero constituyen una renta exenta en vir-

tud del numeral 15 del artículo 47 de dicha ley, que no fue modificado en relación con los intangibles, por lo que la exención continúa vigente.

En cambio, ha quedado restringida la amortización de los intangibles únicamente para las sociedades colombianas, pero no para las extranjeras ni para las personas naturales, lo que resulta una manifiesta equivocación del artículo que se comenta.

Tampoco se hizo uso de las facultades en cuanto a las deducciones por regalías, campo hacia el cual derivaran parte de las evasiones que se quisieron prevenir.

3. *Costo de los bienes inmuebles* (artículo 6°).

Las normas generales sobre costo de los bienes inmuebles, que se repiten en el artículo 6°, no sufren modificaciones sustanciales.

Se aclara, en cambio, en forma conveniente y de acuerdo con doctrina del Consejo de Estado, que para los inmuebles poseídos en 31 de diciembre de 1960, que no formen parte de un negocio de urbanización o parcelación del contribuyente ni constituyan un activo movable para éste, se puede tomar como costo, a opción del contribuyente, el avalúo catastral en la fecha citada, la estimación jurada de valor comercial hecha en 1961, o el precio de adquisición.

Dentro de la redacción del párrafo del artículo 39 de la Ley 81 de 1960, se consideró dudoso si se podía tomar como costo el precio de adquisición cuando fuera superior al avalúo catastral en 31 de diciembre de 1960, y no existía la opción de prescindir de la estimación jurada de valor comercial que voluntariamente pudieron hacer los contribuyentes hasta el 31 de agosto de 1961.

4. *Pérdidas en activos adquiridos de sus socios por sociedades*, (artículo 7°).

Se prohíbe, en el artículo 7°, la aceptación de pérdidas sufridas por sociedades de cualquier naturaleza en la enajenación de toda clase de activos, muebles o inmuebles, cuando se trate de bienes adquiridos, a cualquier título, de sus socios y no hayan sido objeto de avalúo con intervención de la Superintendencia de Sociedades Anónimas.

La limitación se justifica para prevenir evasiones en operaciones celebradas entre compañías y socios pero, dada la extensión de la norma legal, se hace necesario que la Superintendencia de Sociedades Anónimas organice procedimientos expeditos, para evitar entorpecimientos en el desarrollo normal de los negocios sociales.

Puede observarse también que las sociedades que no estaban sometidas a la vigilancia de la Superintendencia, y aún las anónimas en los casos en que las normas vigentes no requerían avalúo con intervención oficial, se encontrarán en situaciones que pueden resultar inequitativas cuando se trate de

bienes adquiridos con anterioridad a la expedición del Decreto 1366 y que no resulte viable avaluar a posteriori.

5. *Informes de las Oficinas de Registro y Avalúos Catastrales.* (artículo 8°).

Son normas convenientes, sobre las cuales existen algunos antecedentes legales, las de que las oficinas de registro suministren informes a las de catastro sobre las operaciones de bienes raíces, con el fin de mantener actualizados los catastros, y la de que se tenga como avalúo catastral, para los efectos del impuesto de renta y complementarios, el valor de la última transacción cuando sea superior al avalúo catastral.

Esta última previsión consulta la tendencia de tomar el valor comercial de los activos para los fines de los gravámenes complementarios de patrimonio y exceso de utilidades.

6. *Fijación de los costos y deducciones de las mercancías en un 75%,* (artículo 9°).

El artículo 85 del Decreto Extraordinario 1651 de 1961, fijaba en un 50% del precio de la enajenación, los costos de mercancías que no pudieran determinarse directamente o por medios estadísticos. El nuevo texto legal, al sustituir dicha norma, eleva el porcentaje al 75%, incluyendo las deducciones, para el mismo caso de que no puedan determinarse los costos y deducciones por otros medios.

Al nuevo sistema se puede hacer la observación de que la inclusión de las deducciones, que por su naturaleza corresponden a expensas generales de los negocios y no a determinados bienes o servicios, no resulta lógica y ofrecerá dificultades cuando el contribuyente, además de ventas de mercancías, tenga otros negocios al conjunto de los cuales deban referirse las deducciones.

7. *Límite de las reparaciones locativas al 10% de los arrendamientos o de la renta de goce,* (artículo 10, literal a).

Aun cuando se trata de una limitación que tiene algunos antecedentes doctrinarios, como toda limitación puede llevar al desconocimiento de gastos reales y necesarios, colocando en situaciones injustas a los contribuyentes, sobre todo cuando por factores imprevistos, como temblores, motines, incendios u otros análogos, o por congelación de arrendamientos, se encuentren en condiciones económicas especialmente difíciles.

Surgén dudas también sobre la legalidad de esa limitación, lo mismo que sobre otras establecidas en el artículo 10°, punto sobre el cual se hará posteriormente un comentario de carácter general (N° 12).

8. *Restricción de las deducciones por intereses* (artículo 10, literal b).

Tres clases de restricciones se establecen para la deducción de los intereses: a) En general, sólo se aceptan los intereses relacionados con actividades

o inversiones productoras de renta gravable, salvo hasta la cantidad de \$ 6.000.00 en préstamos para vivienda. b) No se aceptarán los intereses pagados por sociedades anónimas y en comandita por acciones a sus accionistas, salvo cuando la sociedad haya distribuido la totalidad de sus ganancias repartibles, o cuando se paguen a entidades de crédito sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria. Y c) Tampoco se aceptan los intereses, recargos y sanciones ocasionados por mora en el pago de impuestos.

La primera de las limitaciones resulta teóricamente inobjetable desde el punto de vista técnico, pero será fuente de continuas reclamaciones, por la dificultad de demostrar en muchos casos la utilización de los préstamos en negocios productores de renta, sobre todo en tratándose de personas naturales. Estas dificultades de carácter práctico y la necesidad de conseguir datos sobre los ingresos constituídos por intereses, a través de los informes de quienes los pagan, ha llevado a muchos países a tener una amplitud especial para las deducciones de intereses, y esto explica los antecedentes al respecto de las Leyes 81 de 1931, 78 de 1935 y 81 de 1960, las dos primeras inspiradas manifiestamente en la legislación norteamericana.

La restricción de los intereses pagados por sociedades anónimas y en comandita por acciones a sus accionistas, resulta demasiado general, por lo que se extenderá a casos en que los préstamos e intereses resultan necesarios, siendo de advertir que el requisito de repartir la totalidad de las ganancias con excepción de las reservas, resulta inconveniente desde el punto de vista económico para la capitalización de las empresas, y es ilógico exigirlo a las sociedades que, si reciben préstamos de sus socios, es porque están urgidas de capital de trabajo, situación que se agrava al obligarlas al reparto total de sus utilidades.

Y la tercera limitación, o sea la de los intereses y sanciones por mora en el pago de impuestos, resulta perfectamente lógica y conveniente.

9. *Limitación de las deducciones de profesionales al 25% de las rentas por servicios personales, (artículo 10, literal c).*

Fuera del aspecto de la legalidad, que se comentará posteriormente, la limitación tan general que se establece para las deducciones que pueden afectar las compensaciones por servicios personales, constituye, con otras similares, una de las reformas más criticables desde el punto de vista técnico. En efecto, en vez de buscarse un control para los gastos que específicamente puedan prestarse a las simulaciones, o para los casos en que no se presenten las discriminaciones en debida forma, como se hizo con los agricultores en el artículo 16, se estableció una restricción tan general que abarca inclusive las deducciones que se conceden independientemente de su vinculación con la renta declarada, como los impuestos y las donaciones, creando de paso complicados problemas cuando el contribuyente, además de las remuneraciones por servicios personales, declare rentas de fuentes distintas. Y todo este rigor se aplica al mismo tiempo que se establece la obligación de llevar libros de

contabilidad, que en la práctica cobijará a la mayoría de los profesionales, con la finalidad obvia de poder controlar los ingresos y gastos de tales personas.

No parece, pues, justificado que con la mira de controlar posibles simulaciones en los gastos, se adopten normas que pueden llevar en muchos casos al desconocimiento de gastos reales y fácilmente controlables por otros medios, colocando a determinadas categorías de contribuyentes en situación de desigualdad frente al régimen común imperante para la generalidad de las personas, es decir, fuera del régimen que se considera justo y técnico para los demás.

10. *Limitación de los pagos de sociedades de personas a sus socios* (artículo 10, parágrafo 1º).

El desconocimiento como deducción de los pagos efectuados a sus socios por sociedades de personas, distintos de los salarios y las prestaciones sociales, es una limitación que, lo mismo que las anteriores, resulta inconveniente por su generalidad que llevará inevitablemente al desconocimiento de gastos reales y necesarios que se aceptan a otros contribuyentes.

Y un grave inconveniente adicional de estas limitaciones tan generales, es el de que obliga a los contribuyentes, ante la necesidad de atender gastos imprescindibles sin afectar el nivel normal de sus impuestos, a buscar soluciones al margen de la ley y, de consiguiente, a perder el respeto por el cumplimiento de preceptos legales que con razón se consideran injustos, y de aquí a sentirse inclinados a recorrer los caminos de la evasión no existe sino un paso.

Es decir, que paradójicamente las limitaciones del artículo 10º pueden convertirse en el futuro en un estímulo a la evasión de los impuestos.

De otra parte, el permitir la deducción de los salarios reconocidos a sus socios por sociedades de personas, sin establecer requisitos básicos como lo hacía la Ley 81 de 1960, es abrir nuevamente el campo a la discusión del difícil problema del socio - empleado, que tantas dudas suscita en el campo del derecho comercial y laboral, las cuales obviamente son trasladables al campo del derecho tributario.

Finalmente, no resulta claro por qué se acepta la deducción de salarios y se prescinde de compensaciones análogas, de los honorarios, por ejemplo, cuando los servicios personales de los socios se presten en virtud de contratos distintos a los de trabajo, como los de mandato que legalmente son muy adecuados para tales casos.

11. *Certificados de paz y salvo del Sena, Cajas de Compensación Familiar e Instituto Colombiano de Seguros Sociales para la aceptación de los salarios.* (Artículo 10, parágrafo 2º).

Nadie puede negar la importancia que tienen para el país instituciones como el Sena, las Cajas de Compensación Familiar y el Instituto de Seguros Sociales,

pero es del caso advertir que resulta equivocada la tendencia de complicar la ya muy compleja organización administrativa del impuesto sobre la renta, con formalidades extrañas al impuesto, máxime si existe el riesgo de que el incumplimiento de tales formalidades lleve a la liquidación de impuestos desproporcionadamente altos, o de trasladar al campo del impuesto sobre la renta las discusiones que existan con otras entidades oficiales sobre la aplicación de normas legales ajenas a los conocimientos y experiencia de los funcionarios de impuestos.

Se observa también que la redacción del párrafo 2º del artículo 10º, objeto de comentario, puede llevar a extremos intolerables, si la reglamentación no precisa su finalidad y alcance. En efecto, se expresa que el contribuyente debe acreditar estar a paz y salvo con las mencionadas entidades “el último día del ejercicio fiscal”, lo que podría excluir que los pagos del mes de diciembre, o los ajustes del año, pudieran hacerse en el siguiente ejercicio. Y se agrega que a las declaraciones debe acompañarse “relación discriminada de los salarios denunciados al hacer los pagos o aportes”, expresión que puede llevar a la exigencia de extensos anexos análogos a los que se acompañan para tener derecho a la deducción de los salarios.

12. *Legalidad de las limitaciones del artículo 10.*

En términos generales se puede afirmar que las limitaciones establecidas en el artículo 10 exceden las facultades otorgadas por la Ley 28 de 1967, salvo la relativa a los intereses no relacionados con inversiones o actividades productoras de renta gravable, restricción que estaba expresamente prevista en el literal j) del artículo 1º de la ley de autorizaciones.

En efecto, en el artículo 1º de la mencionada ley de facultades, se encuentran dos literales que hacen referencia a las deducciones en general: el literal c) que autoriza para “Adoptar las medidas necesarias para que el valor de las materias primas, artículos intermedios y servicios que se compute como parte del costo de producción o de cualquiera otra manera dé lugar a deducciones de la renta bruta para efectos fiscales, corresponda a la realidad del mercado”, y el literal h) que faculta para “establecer los controles necesarios para evitar la simulación en pagos deducibles de la renta bruta y en lo relativo a exenciones”. El primer texto, que hace referencia principalmente a los costos, puede tener aplicación para las deducciones que excepcionalmente estén constituidas por materias primas y artículos intermedios, conceptos que normalmente representan costos, y para las que impliquen pago de servicios. En cambio, el literal h) sí es específico para toda clase de deducciones. Ahora bien, de acuerdo con la facultad del literal últimamente citado, se pueden establecer controles para evitar “la simulación” de los pagos, pero no es posible desconocer gastos reales, porque la realidad de una expensa, excluye la simulación, y con las limitaciones establecidas queda excluida la deducción de gastos reales que excedan el porcentaje del 25% en el caso de los profesionales, o que se paguen a socios, lo cual resulta violatorio de la ley de autorizaciones. Tampoco podrían fundarse las li-

mitaciones del artículo 10 en el literal c), porque las restricciones establecidas en dicho artículo se extienden a deducciones distintas de las materias primas, artículos intermedios y servicios, claramente en el caso de los profesionales y sociedades de personas, porque las limitaciones previstas para estos casos se refieren a toda clase de deducciones, y también se puede considerar que los intereses pagados por las sociedades anónimas a sus accionistas no corresponden a ninguno de dichos conceptos, fuera de que la realidad del mercado supone por su naturaleza fluctuaciones cambiantes que se oponen a los porcentajes fijos y a la exclusión total de determinada clase de pagos. Además, para el caso de los intereses existía una facultad específica que sólo permitía limitar los no relacionados con las rentas declaradas.

Se puede considerar también, desde un punto de vista técnico, que limitaciones como las consagradas en el artículo 10 resultan contrarias a los principios de la justicia tributaria. En efecto, partiendo de la base de que la renta gravable es un concepto legal para cuya elaboración resulta imprescindible establecer limitaciones en materia de costos y gastos, con el fin de que no resulte afectada con gastos extraños a su producción, o que dependan exclusivamente de la voluntad de los contribuyentes y no de la necesidad o normalidad de los negocios, es obvio que al establecerse tales limitaciones a través de los conceptos legales de costos y deducciones, no se puede perder de vista que se trata de determinar una renta líquida o neta, es decir, el real enriquecimiento de los contribuyentes que es índice de su capacidad contributiva, según principios aceptados por todos los tratadistas y países desde hace muchos lustros. De otra parte, al establecer restricciones en materia de costos y deducciones es necesario tener en cuenta principios como los de la generalidad y uniformidad de los tributos, a través de los cuales se da aplicación en la práctica a la justicia tributaria, con el fin de que todos los contribuyentes reciban igual tratamiento y resulten pagando, en consecuencia, impuestos acordes con su real capacidad económica.

Se puede observar también que algunas de las limitaciones establecidas en las leyes de impuestos, corresponden a la naturaleza misma de ciertas categorías de costos y deducciones, como es el caso de las reservas y amortizaciones, que necesariamente se deben apropiarse utilizando porcentajes que se consideren adecuados, criterio que también tiene que seguirse aún en el campo comercial y contable. Otras limitaciones se utilizan, y resultan también aceptables, tratándose de exenciones o de deducciones que no tienen un fundamento propiamente técnico-tributario, sino que se conceden con finalidades extrafiscales, ordinariamente de carácter económico o social, como son en el caso colombiano las deducciones de amortización en nuevas exploraciones mineras, las donaciones a instituciones de utilidad común y las bonificaciones voluntarias a los trabajadores. Finalmente, existe una tercera categoría de limitaciones que excepcionalmente se consagran con el objeto de prevenir las evasiones fiscales, cuando en la práctica se generaliza la tendencia de los contribuyentes a convertir determinada categoría de deducciones en medios de disminuir artificialmente su renta, o cuando se trata de erogaciones que, por estar totalmente fuera del con-

trol del Estado, se pueden convertir en camino para defraudar el pago de los impuestos. Estas últimas limitaciones han sido en Colombia, como en casi todos los países, de muy rara aplicación, y sólo se han utilizado en el campo de los salarios del personal directivo, para los cuales se establecieron límites fijos a partir de 1942, mediante el Decreto Extraordinario 554 de dicho año, limitaciones de las cuales se ha prescindido en el Decreto 1366; también puede citarse la limitación establecida en la Ley 81 de 1960 para las sociedades extranjeras en relación con los gastos de dirección y administración de sus casas matrices del exterior, limitación que se justificó en la exposición de motivos de la ley, con los argumentos de que se trataba de gastos fuera del control colombiano y de que tales sociedades sólo se gravaban sobre sus rentas originadas en Colombia, motivaciones serias pero que son susceptibles de discusión. En el Decreto reglamentario 437 de 1961 se encuentran otras limitaciones de este mismo orden, como la de los gastos en el exterior no gravables en Colombia, de muy dudosa legalidad, y la de los agentes viajeros aplicable únicamente para el caso de que los gastos generales no se discriminen en debida forma, lo cual deja abierta la posibilidad de pedir la totalidad de los gastos reales vinculados con las actividades productoras de renta. Y también existen en la Ley 81 de 1960 algunas limitaciones en materia de exenciones, que pueden justificarse por cuanto se trata de beneficios extraordinarios de carácter extra-fiscal.

Frente a los anteriores principios y antecedentes, se puede considerar que las limitaciones del artículo 10 del nuevo decreto, no resultan debidamente justificadas porque, en primer término, no son de carácter general, sino que se aplican a determinadas categorías de contribuyentes que, en tales circunstancias, quedan fuera del régimen legal en materia de deducciones. En segundo lugar, son demasiado drásticas, al no dejar la posibilidad de que se demuestre la realidad y necesidad de los gastos. Y, como consecuencia, forzarán a los contribuyentes a buscar soluciones al margen de la ley, lo que puede convertirse en poderoso estímulo a la evasión.

Es posible que las limitaciones del artículo 10 no sean las medidas más importantes del Decreto 1366 desde el punto de vista fiscal, pero como tendencia equivocada de las reformas sí es punto sobre el cual debe llamarse la atención en forma especial, independientemente de que los porcentajes adoptados puedan considerarse bien o mal elegidos.

13. *Impuestos no deducibles* (artículo 11).

El artículo 11 trae como innovación la de incluir dentro de los impuestos no deducibles los de remesas y aduanas, exclusiones que se pueden justificar porque el de remesas en realidad es parte del impuesto de renta y el de aduanas siempre podrá considerarse como un costo o mayor valor de los activos sobre los cuales recae, aun cuando se trate de bienes de uso personal, por lo que no parece acertada la advertencia que el artículo comentado hace en relación con los impuestos de aduanas, en el sentido de excluírlos como deducción "cuando no

sean susceptibles de llevarse a costos o mayor valor de los activos”, pues esto siempre podrá hacerse.

Cabe, en cambio, la observación de que dentro de las facultades no existe ninguna que pueda extenderse a la limitación de las deducciones de impuestos.

Y se incurrió en la inadvertencia de no incluir dentro de las excepciones el impuesto de vivienda, sin que resulten aparentes los motivos para tal exclusión.

Puede anotarse también que el nuevo texto legal incluye dentro de la norma sustantiva la expresión que se encuentra actualmente en decreto reglamentario, en el sentido de que son deducibles los impuestos pagados en el año gravable, “correspondan o no a ese ejercicio”, lo que da a entender que no pueden deducirse los impuestos causados pero no pagados, cuando el contribuyente lleve contabilidad de causación, lo que va contra la norma imperativamente adoptada en el artículo 14.

14. *Reserva para deudas de dudoso o difícil cobro* (artículo 12).

En esta materia se introduce la reforma de limitar las reservas a la “cartera vencida” y se deja a los reglamentos al señalamiento de requisitos para su aceptación.

La reforma resulta lógica desde el punto de vista técnico, ya que excepcionalmente podrían considerarse como dudosas deudas que no estén vencidas, pero el juicio definitivo de la reforma sólo podrá hacerse cuando se expida el reglamento, el cual debe señalar los requisitos para que la deducción sea aceptada y definir la situación en que quedan las reservas constituídas al amparo de las anteriores reglamentaciones.

15. *Limitación de las bonificaciones voluntarias al 10% de los salarios individuales* (artículo 13).

La limitación de las deducciones por concepto de las bonificaciones, gratificaciones y regalos voluntarios que se hagan a los trabajadores, al 10% de los salarios individuales, en vez del límite global del 20% sobre la renta líquida, como ocurre actualmente, resulta conveniente por algunos aspectos, pero también puede perjudicar a los trabajadores de bajos niveles de salarios en las empresas que acostumbran favorecerlos a través de planes de bonificaciones con fines específicos, como los de vivienda.

En todo caso cabe advertir que en este caso, por tratarse de una deducción con fines sociales y no de fundamentos técnicos, existe la posibilidad de establecer limitaciones con una mayor amplitud.

16. *Deducción de gastos causados* (artículo 14).

Se establece la obligación y no simplemente la facultad de pedir las deducciones en el año en que se causen los gastos, cuando los contribuyentes lleven

contabilidad de causación, con lo cual se corrige una inadvertencia del artículo 44 de la Ley 81 de 1960.

17. *Requisitos de forma (cédula, Nit y retenciones) para la aceptación de deducciones, costos y exenciones especiales (artículo 15).*

a) La nueva disposición suprime el requisito de las direcciones, conserva el de las cédulas e introduce el del NIT para la aceptación de costos, deducciones y exenciones por concepto de salarios, honorarios, comisiones, bonificaciones y en general compensaciones por servicios personales, intereses, arrendamientos y regalías que constituyan renta bruta para los beneficiarios.

Dentro de los nuevos métodos de investigación tributaria las oficinas de impuestos consideran básica la identificación de los contribuyentes que no tengan cédula a través del NIT (número de identificación tributaria) lo cual justifica la introducción de este nuevo dato en las discriminaciones de pagos de importancia a terceros.

Pero se ha incurrido en el error de suprimir la cuantía de \$ 1.000.00 a la cual debía llegarse para que se tuviera la obligación de hacer discriminaciones, de acuerdo con el artículo 46 de la Ley 81 de 1960, que prudentemente elevó a dicha cifra, después de 25 años, la cuantía de \$ 100.00 que se había establecido en la Ley 78 de 1935 para el mismo efecto. Esta reforma, aparentemente sin importancia, traerá un recargo extraordinario de trabajo para la elaboración de las declaraciones de renta y patrimonio, y expondrá a los contribuyentes a la pérdida de deducciones por falta de la cédula o el nit en pagos de cualquier cuantía, por ínfima que sea, sin mayor beneficio para el Fisco, ya que la discriminación de pagos de muy poca significación carece de importancia para los fines de la investigación tributaria.

Tampoco puede pensarse que la supresión del límite de \$ 1.000.00 tenga el objeto de buscar un mayor control sobre la veracidad de las deducciones solicitadas, porque se trata de una medida que afectará principalmente a los contribuyentes de mayor importancia como las sociedades, que normalmente elaboran sus declaraciones con base en contabilidades que se llevan en debida forma y que, además, están sometidas a la vigilancia del Estado a través de organismos especializados, siendo de advertir que las nuevas discriminaciones se exigen al mismo tiempo que se establecen nuevos requisitos de carácter contable y drásticas sanciones que permitirán un mejor control de la exactitud de las declaraciones.

Es de esperarse que en el decreto reglamentario no se incurra nuevamente en el error cometido en el artículo 157 del Decreto 437 de 1961, de exigir las discriminaciones para toda clase de pagos a terceros, contrariando la ley que mencionaba expresamente los que la requerían lo cual vendría a agravar la supresión del límite de los \$ 1.000.00.

b) El requisito de la retención de impuestos en la fuente, cuando los pagos a que se refiere el artículo 15 se hagan a personas residentes en el exte-

rior, se exige en todos los casos, aunque los beneficiarios tengan agente o representante en el país, exigencia que resulta acertada dentro de la tendencia de generalizar el sistema de retenciones de impuestos en la fuente, que es conveniente hasta donde lo permitan las modalidades de nuestro sistema tributario y las posibilidades de una eficiente organización administrativa.

c) Se aceptan deducciones, sin retención de impuestos en la fuente, para los pagos de comisiones en el exterior hasta del 2½% por compra y venta de mercancías, y de intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importancia de mercancías o de sobregiros o descubierto bancario, sin exceder del 4% del valor del crédito o sobregiro. En conjunto las comisiones e intereses no pueden afectar la renta líquida, computada antes de hacer la deducción, en más de un 5%. Y los porcentajes de los intereses de la renta líquida, pero no el de las comisiones, podrán ser modificados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Las nuevas limitaciones de porcentajes que se establecen para las comisiones e intereses que se paguen en el exterior, pueden justificarse por cuanto se trata de pagos externos, fuera del control normal de las autoridades colombianas, y dada la facultad con que queda el Ministerio de Hacienda para modificarlos cuando las circunstancias lo hicieren necesario. Sin embargo, carece de lógica que la facultad se otorgue para modificar el porcentaje de los intereses y no el de las comisiones, lo que parece ser una de las inadvertencias de redacción con que frecuentemente se tropieza en el nuevo estatuto legal.

Se observa también que no quedaron incluidos dentro de los intereses que se aceptan sin retención en la fuente, los intereses que se paguen por créditos transitorios originados en la exportación de mercancías, exclusión que resulta extraña dentro de la actual política económica del Gobierno, a no ser que la exclusión tenga el alcance de que tales intereses se puedan aceptar sin limitación ninguna y sin retención, como ocurre actualmente, pero si este punto no se aclara en los reglamentos, es seguro que dará origen a problemas en la práctica.

18. *Limitación de los costos y deducciones de agricultura al 80% de los ingresos, cuando no se discriminan en debida forma (artículo 16).*

La limitación que se hace de los costos y deducciones de agricultura al 80% de los ingresos, cuando tales factores no se presenten con las debidas discriminaciones, resulta técnicamente aceptable en cuanto se deja la posibilidad de pedir las cifras totales cumpliendo los requisitos de discriminación.

Pero lo que no resulta lógico es que el mismo sistema no se aplique a contribuyentes que se encuentran en condiciones socio-económicas similares a la agricultura, como los que se dedican a actividades derivadas de la ganadería, negocios de lechería por ejemplo, y a los mismos ganaderos en cuanto a las deducciones. Como tampoco resulta lógico ni aceptable que un sistema de tan grande amplitud, se consagre al mismo tiempo que para todos los otros con-

tribuyentes se establece el rigor extremo de discriminar con cédula o nit los pagos de cualquier cuantía, por ínfima que sea, o se establecen limitaciones y prohibiciones ineludibles para algunas categorías de personas.

19. *Prohibición de compensar pérdidas de agricultura con ganancias de otro origen, (artículo 17).*

La prohibición de compensar pérdidas de agricultura con ganancias de otro origen, norma que ya se había adoptado para la ganadería, resulta aceptable si se tiene en cuenta el régimen de especial amplitud consagrado para las deducciones agropecuarias en el Decreto Legislativo 290 de 1.957 y la Ley 26 de 1.959, pero se trata de una reforma sustancial para la cual no estaba autorizado el Gobierno, resultando equivocado pensar, como se ha expresado oficialmente, que tal prohibición podría derivarse por simple reglamentación de las prescripciones del citado Decreto 290 de 1957.

20. *Definición del NIT.*

La introducción y definición del número de identificación tributaria resulta conveniente para los efectos administrativos.

21. *Restricciones a la exención de los dividendos recibidos por sociedades anónimas y en comandita por acciones, (artículo 19).*

Se conserva en el artículo 19 la exención para los dividendos recibidos por sociedades, consagradas actualmente en el numeral 1º del artículo 47 de la Ley 81 de 1.960, pero se establece que cuando los dividendos sean recibidos por sociedades anónimas o en comandita por acciones, el total de los dividendos no podrá exceder del 30% de la renta líquida de la sociedad que los reciba. En caso contrario, las sociedades pagarán el impuesto sobre el total de los dividendos de acuerdo con las tarifas respectivas.

Por excepción, no se aplica la restricción a las compañías de seguros, sociedades capitalizadoras ni a los fondos de inversión que funcionan legalmente en el país.

Conviene precisar, en primer término, que la exención consagrada en 1.960 para los dividendos recibidos por sociedades no tenía únicamente objetivos de carácter económico, sino principalmente fundamentos de carácter técnico, ya que se dirigía a evitar los impuestos que en Colombia se han llamado "de cascada", e implicaba el reconocimiento de que los dividendos recibidos por una sociedad, al ser a su turno distribuidos por ésta, normalmente dan origen a rentas para sus socios, por lo que no se justifica gravar a las compañías por rentas que ya han tributado en cabeza de la sociedad que las obtuvo inicialmente y en relación con las cuales la compañía o compañías que las reciben luego como dividendo son simples intermediarias que traspasan los dividendos a socios que pagarán impuestos sobre sus respectivas participaciones o dividendos, de acuerdo con el régimen impositivo que rige en Colombia para so-

ciudades y socios. Es posible considerar que el régimen de la Ley 81, elaborado bajo la presión pública de rechazo a los "impuestos en cascada", hubiera resultado demasiado amplio, a pesar de restricciones como la establecida en el párrafo 2º del artículo 26, por lo que se justificaba la adopción de medidas que evitaran que, a través de las sociedades anónimas de familia, se difiriera indefinidamente el pago de los impuestos que normalmente se pagan en Colombia sobre los dividendos.

Sin embargo, las reformas adoptadas en el Decreto 1366 resultan exageradas y son susceptibles de algunas observaciones como las que se expresan en seguida.

En primer lugar, el artículo 19 incurre en el error técnico del salto que le resta generalidad y justicia. En efecto, no se puede considerar que una sociedad que reciba dividendos que representen el 29% de la renta social se encuentre en condiciones sustancialmente diferentes de la que los recibe en cuantía del 31%, para que sea equitativo conceder una exención total en el primer caso y negarla completamente en el segundo. Lo justo hubiera sido gravar el exceso del 30%, con lo cual la norma hubiera resultado más aceptable, sin perder eficacia.

Con el sistema adoptado se restablecen los "impuestos en cascada" en toda su amplitud, con gravámenes que resultan muy superiores a los que ordinariamente se pagan por una sociedad anónima y sus accionistas dentro de una situación normal de reparto de dividendos, por lo que el necesario efecto será la eliminación total de las sociedades tenedoras de acciones, con perjudiciales efectos de carácter económico en el campo de la capitalización a través de las sociedades anónimas.

Se puede observar también que las excepciones previstas no contemplan todos los casos de sociedades que, con algunas limitaciones, invierten en acciones, por expresa autorización de la ley, como es el caso de las corporaciones financieras e inclusive de los bancos.

22. *Exención para las participaciones recibidas por sociedades de personas en otras compañías de la misma naturaleza, (artículo 20).*

Se conserva en el artículo 20 la exención establecida en la Ley 81 de 1.960 para las participaciones recibidas por sociedades de personas en compañía de la misma naturaleza y, teniendo en cuenta el fundamento técnico de dicha exención, se condiciona a que se suministren los informes necesarios para que en el mismo año puedan gravarse las participaciones en cabeza de los socios que sean personas naturales, sucesiones ilíquidas, sociedades anónimas o en comandita por acciones.

Lo anterior se establece en los dos primeros párrafos que resultan inobje-
tables en su finalidad, aunque no suficientemente claros en su redacción.

En cambio, el inciso 3º tiene una generalidad y alcances completamente inaceptables. En efecto, se establece en dicho inciso que "Para efectos fiscales,

los contratos sobre cesiones de partes de interés social, utilidades o participaciones que efectúen o hayan efectuado las sociedades entre sí, o con sus socios o accionistas, o éstos entre sí, sólo se tendrán en cuenta cuando con tales actos no se disminuya el monto de los impuestos de los socios personas naturales, sucesiones ilíquidas, sociedades anónimas o en comandita por acciones". Es decir, que aun cuando las operaciones celebradas en tales circunstancias sean reales y totalmente ajenas a cualquier clase de evasiones fiscales, se desconocerán indefinidamente y los impuestos se continuarán liquidando sobre bases extrañas a la realidad y a las utilidades efectivas de las personas. Por ejemplo, si un socio vende su interés social a otro socio y se retira definitivamente de una compañía, podría ser gravado indefinidamente sobre las participaciones que le correspondían cuando era socio, si por tener el comprador menores rentas que el vendedor, el traspaso de derechos sociales ocasiona una disminución de impuestos. Resultados como estos y muchos otros que podrían traerse a cuento, surgen del tenor literal del texto comentado, son increíblemente desconcertantes y carecen de todo fundamento técnico y de justicia.

23. *Elevación de la exención de dividendos de \$ 5.000.00 a \$ 12.000.00 (artículo 21).*

La elevación de \$ 5.000.00 a \$ 12.000.00 de la exención de dividendos de sociedades anónimas recibidos por personas naturales, sucesiones ilíquidas y asignaciones y donaciones modales, resulta conveniente, lo mismo que la referencia a la cuantía de los patrimonios y no de la renta líquida para el otorgamiento de la exención.

No sobra advertir, sin embargo, que la solución del problema del régimen impositivo de las sociedades y sus accionistas, no puede buscarse a base de exenciones que desvirtúan la progresividad del impuesto, sino por otros medios cuyo estudio a fondo debería avocarse en el futuro.

24. *Prestaciones sociales exentas, (artículo 22).*

La enumeración de las prestaciones sociales que tienen derecho al beneficio de la exención estaba prevista en la Ley de autorizaciones y viene a aclarar una situación legal bastante incierta que se tenía al respecto.

Sin embargo, es válida la observación que se ha hecho por algunas personas en el sentido de que la ley de autorizaciones facultó para indicar las prestaciones sociales exentas, pero no para limitar la cuantía de ellas, como se hace en el parágrafo del artículo 22.

25. *Determinación de la renta por comparación de patrimonios, (artículo 23).*

La modificación de tomar como punto de referencia la renta líquida y no la gravable, para la aplicación del sistema de determinar la renta por compa-

ración de patrimonios, es técnicamente conveniente, aun cuando en favor del sistema vigente podrían aducirse argumentos que favorecen a los contribuyentes de bajos ingresos. Y constituye una importante garantía para los contribuyentes, el establecimiento de la nulidad de liquidaciones por comparación de patrimonios, cuando previamente no se hagan los requerimientos de explicaciones exigidos por la ley, norma ésta que se consagra como nueva en el inciso 4º.

En cambio, no parece que esté dentro de las facultades del Gobierno el considerar como renta gravable los patrimonios declarados por primera vez, cuando no se explique satisfactoriamente su origen, pues las autorizaciones se concedieron para "instaurar adecuados sistemas de indagación sobre la formación de éstos", lo que no incluye el que se les puede considerar como renta, sino la aplicación de las sanciones ordinarias por la no declaración de ellos.

26. *Demostración por el contribuyente de patrimonios omitidos en años anteriores* (artículos 24 y 25).

El establecimiento de sanciones por la omisión de patrimonios que luego se aduzcan por los contribuyentes como explicación de aumentos patrimoniales o para otros fines en su propio beneficio, es reforma conveniente que corresponde a principios generales de derecho, pero el Gobierno no tenía facultades para consagrar la sanción prevista en el artículo 24, porque la doctrina constitucional colombiana ha considerado que para establecer sanciones se requiere autorización expresa del Congreso.

La exclusión de las sanciones para el cónyuge que denuncie bienes que hubieran figurado en las declaraciones del otro cónyuge, que se consagra en el artículo 25, es previsión completamente lógica.

27. *Tarifa de renta para personas naturales y sucesiones ilíquidas* (artículo 26).

La nueva tarifa incluida en el artículo 26 puede considerarse acorde con lo previsto en el artículo 2º de la ley de facultades, en cuanto a las pequeñas disminuciones y aumentos exigidos por la fusión de los impuestos de renta y fomento eléctrico y siderúrgico, para evitar la utilización de fracciones, pero es innegable que constituyen una inadvertencia, que resulta ilegal, los pequeños aumentos cuantitativos que se hicieron en las rentas hasta de \$ 5.000.00 que no estaban sometidas al impuesto de fomento eléctrico.

28. *Retenciones de impuestos en la fuente para personas residentes en el exterior*, (artículos 27 a 30).

Las reformas que se introducen en el régimen de retenciones de impuestos en la fuente para personas residentes en el exterior son, en síntesis, las siguientes:

a) Subsiste el sistema de retenciones en la fuente del 12%, aparentemente como buena cuenta del impuesto de renta y no como impuesto total y único, para toda clase de pagos gravables en Colombia, que se efectúen a personas naturales o jurídicas residentes en el exterior, con la innovación de que las retenciones deberán hacerse aunque los beneficiarios tengan agente o representante en el país.

b) Subsiste también la retención del 12% por concepto de impuesto de renta, sobre los dividendos que se paguen o abonen en cuenta a sociedades extranjeras que no lo distribuyan a su vez dentro del país. Y de acuerdo con el artículo 28, la misma retención debe hacerse sobre los dividendos reconocidos a personas naturales, tengan o no agente o representante en el país.

No queda suficientemente claro si el impuesto de las sociedades extranjeras sobre los dividendos continúa siendo exclusivamente del 12% como ocurre actualmente, y si el 12% que se retiene a las personas naturales es una simple buena cuenta del impuesto de renta o impuesto total y único.

c) En el artículo 29 se establece una retención nueva, a la tarifa del 18%, para las participaciones teóricas de utilidades que les correspondan en la renta gravable de sociedades de personas, a sociedades extranjeras que no distribuyan utilidades en Colombia, o a personas naturales residentes en el exterior, tengan o no agente o representante en el país.

Como en los casos anteriores, no queda claro si la retención es una buena cuenta o impuesto definitivo.

d) Se baja del 42% al 40%, según lo previsto en la ley de autorizaciones, la tarifa de retenciones para los dividendos y participaciones, que se aplica en vez de las del 12% o 18%, según el caso, cuando las sociedades extranjeras no acrediten que más del 75% de sus acciones o derechos pertenecen directamente, o a través de otras sociedades, a personas naturales extranjeras no residentes en Colombia.

Cabe la observación de que el artículo 30 fija en el 40% la tarifa de la retención y no la de los impuestos, a menos que se considere que los artículos 28 y 29 establecen impuestos definitivos y no simplemente retenciones de buenas cuentas, y como meras retenciones carece de objeto fijar una tarifa del 40%, porque los contribuyentes pueden pedir la devolución o imputación a otros años de las retenciones en exceso sobre los impuestos que legalmente les corresponda pagar.

De otra parte, el artículo 30 excluye la posibilidad de que las sociedades extranjeras puedan demostrar, en subsidio de la propiedad de sus acciones por parte de extranjeros no residentes, que tienen más de 50 accionistas titulares de acciones nominativas, o un capital pagado superior a \$ 30.000.000.00, como estaba previsto en el Decreto 3191 de 1.963, lo cual producirá graves incidencias sobre las sociedades extranjeras que efectivamente aportan nuevos recursos al país, las cuales, por tener miles de accionistas, entre éstas sociedades, no estarán en condiciones de poder cumplir las exigencias del nuevo

texto legal. En cambio, las sociedades "fantasmas" generalmente sí están en condiciones de hacer toda clase de demostraciones sobre sus accionistas.

29. *Impuesto de remesas* (artículos 31 y 32).

El impuesto de remesas del 12% quedó restringido para los pagos o remesas de participaciones en sociedades de personas, y para los de utilidades por parte de sociedades filiales, sucursales o agencias a sus casas matrices del exterior.

Quedó excluido el impuesto, sin que resulten claras las razones, para los pagos o remesas distintos de participaciones, como intereses, arrendamientos, regalías, etc., que se hagan por personas o sociedades que no sean filiales, sucursales o agencias.

Surge también la duda, al tenor del inciso 2º del artículo 31, de que la misma clase de pagos quedará o no sometida al impuesto de remesas, según que se hagan o no por filiales, sucursales o agencias, lo cual carece de fundamento y va contra la generalidad del impuesto.

Resulta extraño también que no se hubiera conservado la retención en la fuente para el impuesto de remesas, lo que dificulta su efectivo y oportuno recaudo.

Se advierte igualmente la tendencia, en los artículos 31 y 11, este último al excluirlo expresamente de las deducciones, de considerar el impuesto de remesas como distinto del de renta, lo que, fuera de que carece de justificación técnica, significa un perjuicio, sin ningún beneficio para Colombia, para las sociedades extranjeras que tengan derecho en su país de origen a créditos por los impuestos pagados en el exterior, pues en naciones como los Estados Unidos sólo se aceptan créditos por pagos del impuesto de renta, pero no de gravámenes distintos de éste. Es decir, que la mencionada tendencia significa un aumento de impuestos para los inversionistas extranjeros, en beneficio exclusivo de otros países.

En general, se puede formular la observación de que el nuevo régimen de las sociedades extranjeras hace una discriminación, sin que los objetivos ni su justificación resulten claros, en contra de las inversiones que se realizan a través de sociedades de personas, filiales, sucursales o agencias, es decir para las que se vinculan más efectivamente al país. Y se han creado dificultades a las sociedades extranjeras importantes que realmente aportan recursos nuevos al invertir en sociedades colombianas, con el nuevo régimen sobre demostración de accionistas, anteriormente comentado.

30. *Declaraciones de renta y patrimonio de personas extranjeras* (artículo 33).

La ley de autorizaciones previó la existencia de contribuyentes extranjeros que tuvieran un régimen especial de impuesto único con retención en la fuente y sin la obligación de presentar declaraciones de renta y patrimonio,

como existe en otros países, y aparentemente el artículo 33 establece dicho régimen para todos los contribuyentes extranjeros a quienes se hagan retenciones de impuestos en la fuente, pues si los saldos patrimoniales pendientes de remesa no implican la obligación de presentar declaración, según el mencionado artículo 33, es porque la renta que los origina tampoco conlleva tal obligación.

Sin embargo, el alcance del artículo 33 no resulta suficientemente claro, y da la impresión de que no se hubiera tenido una idea clara sobre el alcance y modo de utilizar las facultades en esta materia.

31. *Impuesto complementario de patrimonio*, (artículos 34, 35 y 36).

Las principales modificaciones en esta materia son las siguientes:

a) Se establece que los fondos poseídos en el exterior, vinculados a los negocios en Colombia, y los activos en tránsito se consideran poseídos en el país. Esta es una tesis lógica que tiende a hacer prevalecer la realidad económica, como es lo aconsejado en materia de impuestos. Esta disposición contribuye a evitar evasiones del impuesto de exceso de utilidades, que se lograban gracias a la reducción del patrimonio a una cantidad inferior a cien mil pesos, mediante la adquisición de deudas para la obtención de activos que no se traían al país.

b) Se suprime la obligación que tenían los contribuyentes que no llevaban libros de contabilidad de demostrar los pasivos a su cargo mediante certificaciones de los acreedores y de suministrar la dirección del acreedor; se establece en cambio la obligación de suministrar el nit. La modificación es conveniente porque tiende a eliminar formalismos carentes de importancia. Sin embargo, hubiera sido aconsejable fijar una cuantía mínima que hiciera obligatorio el informe sobre la cédula o el nit.

c) La exención patrimonial por improductividad se limita a aquellos casos en que existe una absoluta imposibilidad física o jurídica "derivada de causas ajenas a la voluntad del contribuyente", para producir renta. La disposición es conveniente en cuanto tiende a precisar los casos en los cuales se justifica la exención del impuesto de patrimonio. Existe duda sobre si la renta a que se refiere el artículo es a la renta bruta o a la líquida; parece lógico que sea a la renta líquida ya que ésta es la verdadera renta y porque de otra manera se desvirtuaría la naturaleza del impuesto de patrimonio, que es complementario del de renta, sobre todo si se tiene en cuenta que quedó suprimida la exención correspondiente a la llamada imposibilidad financiera o económica.

d) Se declara que son patrimonios exentos los saldos no remesados, ni reinvertidos, provenientes de ingresos sobre los cuales se haya practicado la retención en la fuente. Esta disposición está en contradicción con el artículo 33 que dice que tales saldos no constituyen patrimonio. Si no constituyen patrimonio carece de razón que se les declare posteriormente patrimonios exentos. Lo lógico es que no constituyan patrimonio, en la misma forma como los

activos en tránsito en el exterior sí constituyen patrimonio en Colombia. Por otra parte, qué criterio se va a seguir con respecto al impuesto de exceso de utilidades?. Si no son patrimonio, tampoco pueden formar parte del patrimonio base para el exceso; en cambio, si son bienes exentos, sí forman parte del patrimonio básico. Esta materia debe ser reglamentada.

e) Se cambió la exención patrimonial que existía para acciones de sociedades anónimas cuando la renta líquida no excedía de \$ 48.000.00, por una exención sobre los primeros \$ 60.000.00 invertidos en acciones. Si a través de todas las normas tributarias se estima como interés normal el 12% y si la exención por dividendos se extiende a los primeros \$ 12.000.00, hubiera sido lógico extender la exención a los primeros \$ 100.000.00 invertidos en acciones.

32. *Presentación de balances para la obtención de créditos* (artículo 37).

Se obliga a presentar a los Bancos copia del balance contenido en la declaración de renta, para obtener préstamos superiores a \$ 50.000.00. Es posible que esta medida contribuya a elevar el nivel moral de los contribuyentes. Y es conveniente que en la reglamentación se facilite al máximo la forma de presentar los balances, que bien podrían ser autenticados por contadores públicos, o bien presentarse en fotocopias autenticadas por los Notarios.

33. *Incentivos tributarios* (artículos 38 a 48).

Las principales reformas en la materia son las siguientes:

a) Se exige que la vigilancia del Estado con respecto a los contribuyentes que soliciten exenciones, para las cuales exista la condición de tal vigilancia, se extienda a todo el año gravable, salvo cuando se creó la exención, pues en este caso bastará que la vigilancia comience dos meses después de la vigencia de la norma que la establezca. No se ve clara la razón de una disposición tan extraña. Si el hecho que da origen a la exención tiene lugar durante el año gravable, y la vigilancia del Estado es condición para la exención, por qué razón se exige que tal vigilancia comience antes del hecho que origina la exención?. De otra parte, qué pasa con los contribuyentes que quieran gozar de estas exenciones en el primer año de su existencia como contribuyentes?. Finalmente, en cuanto a las exenciones futuras, hubiera sido más razonable dejar que la norma que establezca la exención reglamente en la forma que a bien tenga las condiciones para concederla.

b) Se establece la posibilidad de que el Gobierno determine qué productos exportados pueden dar derecho al certificado de abono tributario. Esta modificación es razonable.

c) Se establece que el Ministerio de Hacienda puede fijar el valor de los productos beneficiados con la exención para industrias básicas. Esta disposición tiende a evitar que la exención en referencia se preste para que contri-

buyentes no beneficiados evadan impuestos, mediante la simulación en los precios de los productos beneficiados. La disposición es conveniente para evitar abusos.

Por lo demás, los artículos sobre incentivos tributarios se limitan a repetir lo establecido en los Decretos 444 y 688 de 1.967 sobre certificados de abono tributario para exportaciones.

34. *Informaciones tributarias* (artículos 49 y 50).

El artículo 49 del Decreto establece la obligación de presentar información tributaria para las entidades de derecho público, los establecimientos oficiales, las sociedades cuyo capital pertenezca en un 98% o más a entidades oficiales y las diócesis y parroquias de la Iglesia Católica. A este respecto, cabe preguntar por qué razón no se estableció la misma obligación para los Ministerios y Departamentos Administrativos del nivel nacional. Si se trata de controlar las declaraciones de renta de los servidores públicos, es obvio que también debe exigirse la información tributaria a las entidades mencionadas últimamente.

En cuanto a las multas establecidas en el artículo 50, se puede decir que resultan procedentes, pero no había facultad para establecerlas. Y no se justifica la solidaridad del responsable con la entidad a la cual presta sus servicios, que tendrá el efecto de disminuir el interés por el suministro de las informaciones.

35. *Requerimientos*, (artículo 51)

El artículo 51 del Decreto prohíbe a los funcionarios liquidadores requerir a los contribuyentes para el cumplimiento de formalidades que por ley han debido llenar en la declaración de renta. Esta norma tiende a crear un ambiente de hostilidad entre los contribuyentes y el Fisco, que es altamente inconveniente para la buena marcha de la administración de impuestos. De otra parte, la prohibición en referencia tiende a aumentar inmoderadamente el número de los reclamos, ya que muchos recursos pueden evitarse en el proceso de la liquidación, si se permite recordar a los contribuyentes que subsanen pequeñas informalidades que puedan haber tenido al hacer la declaración de renta.

36. *Corrección de las declaraciones*, (artículo 52).

El artículo 52 del Decreto limita a seis meses, contados desde la presentación de la declaración de renta, el plazo para corregirla. La fijación de un plazo de esta naturaleza tiende a sacrificar el derecho a la forma. Qué perjuicio sufre el Estado por el hecho de que el contribuyente corrija su declaración antes de que se haya practicado la liquidación oficial, cualquiera que sea el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración de renta?. Por qué se le niega el derecho a corregir un error, cuando tal corrección no perjudica a nadie?.

De otra parte, este formalismo puede volverse en contra del Fisco, ya que puede impedir que los contribuyentes adicionen su declaración de renta cuando adviertan, ya vencidos los seis meses, que han omitido bienes o renta.

Si lo que se desea es evitar que las adiciones se hagan por terceros para solucionar problemas de inexactitud o de aumentos patrimoniales de contribuyentes requeridos, lo que debería establecerse es que dichas adiciones no surtirán efecto cuando se hagan después de los requerimientos, agregando que en tales casos los hechos deberán probarse plenamente por los medios ordinarios, para poder ser aceptados. Esto ya había sido expresado por el Instituto a propósito del proyecto que se convirtió en ley de autorizaciones, en el cual se contenía norma análoga a la adoptada por el Gobierno.

37. *Pago del impuesto y sanción por mora*, (artículos 53 y 54).

El artículo 53 establece, con toda lógica, que cuando se corrija la liquidación privada, y resulte un impuesto mayor, se debe cubrir la diferencia con sanciones por mora. Con la misma lógica se debería establecer la obligación para el Fisco de devolver el excedente, cuando la corrección de la liquidación privada implique un menor impuesto.

El artículo 54 unifica la sanción por mora en el 2½% por mes en lugar del 2% por el primer año y el 3% por el segundo y siguientes que existía anteriormente. Esta modificación es conveniente.

El artículo 54 limita a dos años la sanción por mora en el caso de reclamaciones. Ojalá esta disposición, que resulta equitativa, obligue a acelerar el fallo de las reclamaciones pendientes, pues de lo contrario resultará perjudicial para el Fisco.

38. *Libros de contabilidad* (artículos 55 a 64).

El artículo 55 ordena que todos los ganaderos cuyo patrimonio sea superior a \$ 200.000.00 están obligados a llevar un libro de ingresos y egresos y otro de inventarios de ganado. Esta disposición reproduce la obligación que había sido consagrada por los artículos 8º de la Ley 23 de 1945 y 205, ordinal 5º, párrafo, del Decreto 437 de 1961, con la salvedad de que exonera de tal obligación a los ganaderos cuyo patrimonio no sea superior a \$ 200.000.00. La modificación resulta conveniente.

El artículo 56 obliga a llevar un libro de ingresos y egresos a todos los contribuyentes no obligados por otras normas legales y cuyo patrimonio bruto sea superior a \$ 300.000.00. No se justifica una norma tan general, pues según el texto del artículo, contribuyentes cuyos ingresos pueden ser tan simples como sueldos o dividendos, están en la obligación de llevar libro de ingresos y egresos. No se especifica tampoco qué clase de egresos deben ser registrados. Por ejemplo, los gastos personales y los egresos no deducibles deben ser anotados en los libros? Es conveniente una reglamentación de la materia, la cual debe extenderse también a los comprobantes que requieren tales libros.

El artículo 57, que contiene definiciones importantes sobre lo que debe entenderse por comprobantes internos y externos, establece que toda factura de venta, recibo por compra, ingresos y egresos de caja debe contener, entre otras cosas obvias, el nit de la persona con quien se realizó la operación. Es esta una disposición exagerada que de aplicarse estrictamente va a entorpecer considerablemente todas las transacciones mercantiles del país. Realmente es un vano intento pretender que toda la vida económica del país gire en torno a las eventuales revisiones de los libros de contabilidad por los funcionarios del Ministerio de Hacienda. Pretender que las compras de comestibles en tiendas y plazas de mercado y las ventas al detal, por ejemplo, deben estar evidenciadas por facturas que contengan el nit de los vendedores y compradores, es una exigencia un poco grotesca.

El artículo 77 del Decreto 1651 de 1961 establecía, con evidente realismo, que no era necesaria la existencia de comprobantes cuando, de acuerdo con las sanas prácticas contables, no resultara necesario tenerlos. El artículo 58 del Decreto 1366, al subrogar aquella disposición, estableció un sistema imposible de cumplir en todos los casos de pequeñas transacciones, que por lo demás ocurren en todas las empresas.

En el artículo 60 se sienta una norma que no resulta clara, porque se establece que los libros pueden registrarse en cualquier momento del año, pero que los movimientos deben sentarse diariamente. Es obvio que los movimientos anteriores a la fecha del registro no pueden estar sentados diariamente.

También establece el artículo 60 que en el libro de inventarios y balances debe registrarse el balance con todas sus cuentas y subcuentas. Es conveniente que los reglamentos señalen con precisión el alcance de estos conceptos.

Igualmente exige el artículo 60 que junto con la declaración de renta se envíe copia de los inventarios. Esta disposición no tiene ningún objeto práctico, constituirá para algunos contribuyentes una costosísima obligación y para el Fisco una causa de "empapelamiento" sin precedentes. Parece que no se ha entendido que el fraude a través de los inventarios se hace principalmente ocultando, al confeccionarlos, parte de las existencias, y si ello es así, cómo se pretende descubrir un fraude pidiendo a todos los contribuyentes copia de tales documentos? La única forma de evitar fraudes en esta materia sería asistiendo a la práctica de los inventarios, y no exigiendo a los contribuyentes costosas e inútiles informaciones.

Los artículos 61 y 62 indican los casos en que serán sancionados los contribuyentes por no llevar, llevar mal, o no presentar los libros de contabilidad, así como las sanciones que serán aplicables. El literal 11) del artículo 1º de la Ley 28 de 1967 facultó al Gobierno para establecer sanciones "tomando en consideración la gravedad de las infracciones". El Gobierno desconoció el mandato del legislador y estableció elevadas sanciones sin discriminación alguna, en forma tal que con la misma multa puede ser castigado quien no lleve contabilidad, o quien no haya asentado diariamente sus operaciones; quien no exhiba

su contabilidad al ser requerido, o quien carezca de un comprobante interno, con lo cual se ha consagrado una norma inequitativa y de extrema peligrosidad, que puede convertirse en instrumento de arbitrariedad y explotación para con los contribuyentes.

El artículo 63 establece las sanciones aplicables a los ganaderos y a las personas que tengan un patrimonio superior a \$ 300.000.00 y que no lleven contabilidad, la lleven mal o se nieguen a exhibirla. La sanción, en este caso es el 2% del patrimonio bruto. Inexplicablemente se omitió en este caso fijar un máximo de la sanción, como sí se hizo para las personas obligadas por el Código de Comercio a llevar libros de contabilidad.

El artículo 64 establece la obligación de dar aviso a las autoridades de impuestos con respecto a la pérdida de los libros de contabilidad, dentro de los ocho días posteriores al hecho, con el fin de evitar fraudes a la investigación tributaria. Esta norma puede tener justificación, pero en algunos casos resultará exagerada.

39. *Jurisdicción coactiva* (artículos 65 a 74).

En esta materia se adoptan reformas de poca importancia y, en general, convenientes, como la ampliación de la competencia para el ejercicio de la jurisdicción coactiva a los Jefes de las Secciones de Impuestos Sucesorales y a los Abogados de la División de Impuestos Nacionales; la indicación de documentos adicionales que prestan mérito ejecutivo; la forma de hacer citaciones y notificaciones, la elaboración de una lista de abogados por la División de Impuestos Nacionales para la escogencia, por sorteo, de los curadores ad-litem; las pruebas para establecer la personería de los legatarios, herederos y representantes de entidades sin personería jurídica, la competencia para los recursos de apelación y el acortamiento de algunos términos, punto éste que podría ser discutible.

Se establece, además, para efecto de los impuestos sucesorales, una norma análoga a la consagrada en relación con el impuesto de renta por los artículos 116 y 117 del Decreto Extraordinario 1651 de 1961, pero con modificaciones que son un ejemplo claro de la forma apresurada como se dictó el decreto y de sus consiguientes obscuridades. En efecto, dice el artículo 74 en su inciso primero: "Los Administradores de Impuestos Nacionales podrán autorizar el otorgamiento de Instrumentos Públicos que se relacionen con enajenación, promesas de compra-venta, gravamen o arrendamiento de bienes herenciales, cuando se garantice suficientemente por parte de los titulares de los derechos herenciales que con el producto de la operación se pagará la totalidad de los impuestos sucesorales y recargos a que hubiere lugar, en la forma que señalen los reglamentos".

En primer lugar resulta exagerado incluir entre los actos que requieren autorización de los Administradores, el arrendamiento de un bien herencial, pues en este caso no se trata de actos dispositivos, sino de operaciones normales de administración que no se deben dificultar.

En segundo lugar, ¿cómo se exige que con el producto de la operación se pague la totalidad de los impuestos? Si se desea vender un bien que valga mucho menos que el monto de los impuestos, ¿quiere decir que no es posible enajenarlo? ¿Y por qué no hacer el abono del valor de ese bien al impuesto, como se previó en el Decreto 1651 de 1961 en relación con el impuesto de renta? Y es una falta de realismo insinuar que con un canon de arrendamiento se vaya a pagar la totalidad de los impuestos sucesorales.

Quizá los reglamentos puedan aclarar, por lo menos en parte, algunas de estas materias.

40. *Créditos de impuestos y dobles gravámenes en programas de integración internacional* (artículo 75).

Es conveniente lo previsto en el artículo 75 de facultar al Gobierno para conceder créditos o deducciones a los inversionistas colombianos, por impuestos pagados en el exterior, dentro de programas de integración y complementación, lo mismo que para celebrar acuerdos internacionales que eviten los gravámenes múltiples.

Corresponde esta tendencia a una sana política de derecho tributario internacional que se sigue en otros países.

41. *Amnistía para repatriación de capitales* (artículo 76).

Se consagra una amnistía, análoga a las previstas en los decretos sobre cambios internacionales, recientemente dictados, para los activos poseídos en el exterior que se denuncien antes del 30 de septiembre, siempre que las correspondientes divisas se vendan al Banco de la República antes del 31 de diciembre de 1967. La amnistía consiste en que se excluye la posibilidad de determinar la renta por comparación de patrimonios.

Esta clase de amnistías, como beneficio extraordinario, se justifican y pueden resultar útiles para el país en situaciones como las creadas por el nuevo régimen de cambios.

42. *Publicación de listas de contribuyentes* (artículos 77 y 78).

Sobre este tema que ha dado origen a apasionadas discusiones, se hacen las siguientes consideraciones de carácter general: Se trata de un procedimiento que se ha utilizado con mayor o menor fortuna, en otros países, y que se sugirió como tema de estudio a los países latinoamericanos en la Conferencia sobre Administración de los Impuestos celebrada en 1961 en Buenos Aires, bajo el auspicio de la OEA, la CEPAL y el BID. Los especialistas en estudios de psicología financiera consideran que es medida útil en países de elevada moralidad impositiva, requisito que desafortunadamente no se da en Colombia ni, en general, en la América Hispánica, aun cuando al respecto se advierte una reacción favorable, estimulada por la Iglesia Católica, y que ha tenido eco en las Jerarquías Eclesiásticas Colombianas.

Con todo, se puede considerar que las mencionadas publicaciones no tendrán la importancia que parece atribuírles el Gobierno, y que es fundado el temor de que pueda hacerse un uso indebido de ellas, dentro de las actuales condiciones sociales, políticas y de orden público del país.

Caben también algunas dudas sobre el aspecto constitucional, frente al artículo 38 de nuestra Carta fundamental que sólo autoriza la exigencia de los libros de contabilidad y demás papeles anexos para la tasación de los impuestos.

Sobre el antecedente del artículo 27 de la Ley 81 de 1931, al cual se ha hecho públicamente referencia, se puede comentar: efectivamente en dicha ley se previó la fijación en los muros de las oficinas de impuestos de los llamados registros de contribuyentes, más como información para los interesados, a efecto del pago de los impuestos, que con fines publicitarios, y con tal alcance ha venido rigiendo sin tropiezos, aunque en la práctica el sistema sólo se ha utilizado en algunas Recaudaciones Municipales. E inclusive puede considerarse que el mencionado artículo 27 se encuentra vigente, aunque algunas personas estiman que fue implícitamente derogado por el Decreto 1651 de 1961.

El texto del que después fue artículo 27 de la Ley 81 de 1931, fue propuesto por la Segunda Misión Kemmerer que trajo al país el Presidente Olaya Herrera y se encuentra en las publicaciones que se han hecho del correspondiente proyecto de ley, sin ningún comentario especial, de suerte que no fue invención del Congreso colombiano.

43. *Impuestos especiales a la ganadería* (artículos 79 a 82).

Los artículos referentes a la ganadería constituyen una clara violación de la Ley de autorizaciones. En efecto, el literal o) del artículo 1º de la Ley 28 facultó al Gobierno "para modificar el sistema vigente sobre la forma de determinar las rentas bruta y líquida gravable en negocios de ganadería, venta de productos derivados y derogar los impuestos especiales que gravan esta actividad". Y en el Decreto 1366 y se hizo todo lo contrario: no se modificaron los sistemas de determinación de la renta y los que eran una inversión forzosa en bonos y un gravamen pagadero con dichos bonos, de existencia precaria condicionada al levantamiento del estado de sitio por haberse establecido con base en el artículo 121 de la Constitución Nacional, quedaron convertidos en dos impuestos permanentes pagaderos en dinero. Se perdió, además, la oportunidad de modificar los sistemas especiales de determinación de la renta de ganadería, por cuya reforma se venía insistiendo desde el campo oficial.

44. *Impuesto de fomento eléctrico y siderúrgico* (artículo 83).

El impuesto de fomento eléctrico y siderúrgico que venían pagando las personas naturales y sucesiones ilíquidas quedó incorporado a la tarifa establecida en el artículo 26. En cambio, subsiste como impuesto especial para las sociedades anónimas y en comandita por acciones, sin ninguna modificación. Continúan vigentes, en consecuencia, la exención inicial de \$ 5.000.00 y la deducción

del impuesto de renta y del complemento de exceso de utilidades, consagradas en el artículo 102 de la Ley 81 de 1960, que no fue modificado.

45. *Vigor de las reformas únicamente para los efectos fiscales* (artículo 84).

El artículo 84 establece que las disposiciones del Decreto 1366 sólo tienen vigor para los efectos fiscales, quedando a salvo los derechos conferidos por las demás normas legales para otros efectos, prescripción que corresponde a los principios generales del derecho colombiano, pero que no alcanza a desvirtuar el alcance demasiado general que tienen las restricciones consagradas en el nuevo estatuto tributario.

46. *Derogatorias* (artículo 85).

En armonía con lo previsto en forma general por el artículo 3º de la Ley 153 de 1887, se establece que quedan derogadas las disposiciones contrarias al nuevo decreto, y las que se refieren a materias íntegramente reguladas por el mismo.

47. *Vigencia del Decreto 1366* (artículo 86).

En el artículo 86, que es el último, se incurre también en las finales inadvertencias: En efecto, se dice que el decreto regirá desde la fecha de su expedición y se aplicará a las liquidaciones del impuesto sobre la renta, complementarios, recargos y especiales, "por el año gravable de 1967", lo que traerá discusiones sobre su aplicación a posteriores ejercicios fiscales. Y al no dejar a salvo las situaciones jurídicas creadas con anterioridad a la expedición del decreto (20 de julio de 1967), en relación con exenciones y derechos consagrados expresamente en leyes anteriores, como algunos aspectos relativos al contrato de renta vitalicia y la exención de los dividendos recibidos por sociedades, contraría la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 28 de julio de 1963, que se publicó en el número 4 de la Revista del Instituto, página 305. También se plantean problemas con la exigencia de algunas formalidades como el NIT, en relación con pagos efectuados antes del 20 de julio de 1967.

Los dos últimos aspectos podrían obviarse en el decreto reglamentario.

CONCLUSIONES

Del estudio adelantado sobre el Decreto 1366 de 1967 se pueden sacar las siguientes conclusiones de carácter general:

1ª Los objetivos antievasionistas perseguidos por el nuevo estatuto tributario son de gran importancia y conveniencia para el país, siendo indudable que resultaba urgente tomar medidas para combatir las evasiones de impuestos que se venían cometiendo a través de los contratos de rentas vitalicias, de las exenciones de dividendos y participaciones recibidos por sociedades y de otros medios previstos en dicho estatuto. De suerte que la decidida acción del Gobierno encaminada a la represión del fraude fiscal, no sólo debe tenerse por conve-

niente sino que corresponde al cumplimiento de un mandato constitucional que le ordena cuidar de la exacta recaudación y administración de los caudales públicos.

Es también del caso expresar que el Instituto Colombiano de Derecho Tributario tiene objetivos de interés general y no de defensa de intereses particulares, y que dentro de sus finalidades se encuentra la de "procurar el desarrollo de una conciencia tributaria sobre la importancia social y económica de las normas fiscales, tanto por parte de las autoridades como de los contribuyentes", por lo cual apoya al Gobierno Nacional en su campaña y esfuerzos por que las leyes de impuestos sean una real expresión de la justicia tributaria, y se cumplan efectiva y lealmente no sólo por los ciudadanos sino también por los funcionarios públicos, dentro del marco constitucional de nuestro Estado de derecho, única manera de salvaguardar tanto el interés público como las legítimas garantías de los contribuyentes.

2º Desafortunadamente, a lo largo del decreto expedido por el Gobierno Nacional se advierte la precipitación con que fue elaborado y la falta de un más detenido estudio, pues no de otra manera podrían explicarse las fundadas dudas que surgen sobre la legalidad de algunos artículos, sobre las inconveniencias técnicas de otros y sobre las frecuentes inadvertencias de un buen número de sus disposiciones, sin que resulte acertado pensar que la bondad de los fines perseguidos tenga la virtud de subsanar cualquier clase de errores cometidos en los medios legales y técnicos que se adoptaron para conseguirlos.

3º Debe reconocerse que existen algunas reformas, infortunadamente no las más importantes, que resultan inobjetables desde el punto de vista técnico y legal, como las relativas al costo de los bienes inmuebles, la actualización de los avalúos catastrales, la limitación de las reservas para protección de deudas dudosas, la obligación de pedir la deducción de gastos causados en el respectivo ejercicio comercial cuando se lleve contabilidad de causación, el establecimiento del nit para los fines administrativos, los aumentos de la exención de dividendos y acciones, la aclaración del régimen legal de prestaciones sociales, algunos aspectos relativos a la determinación de la renta por comparación de patrimonios, la inclusión dentro del patrimonio de fondos poseídos en el exterior, la ratificación de los certificados de abono tributario, el control de precios entre las sociedades de industrias básicas y sus socios, la corrección de las liquidaciones privadas, las modificaciones de intereses, algunos aspectos relativos a la jurisdicción coactiva y la amnistía para repatriación de capitales.

4º En cambio, se puede afirmar con fundamento que el Gobierno excedió las facultades que se le otorgaron, al regular el contrato de renta vitalicia sin tener en cuenta su naturaleza jurídica y económica, ni contemplar las presunciones de donación previstas en la ley de autorizaciones; al establecer límites para algunas deducciones y categorías de contribuyentes, en forma que lleva o puede llevar al desconocimiento de gastos reales, dentro de la normalidad del mercado; al prohibir la deducción de impuestos y la compensación de pérdidas de agricultura con rentas de otro origen, materias no previstas por el Congreso; al consagrar sanciones no autorizadas expresamente, como era legalmente ne-

cesario; al establecer sanciones indiscriminadas por deficiencias contables, sin tener en cuenta la gravedad de las faltas, según lo indicado por las facultades concedidas; al aumentar, aunque en pequeñas cantidades, el impuesto para rentas hasta de \$ 5.000.00, y al crear dos impuestos especiales de ganadería, en vez de una inversión forzosa y un gravamen pagadero en bonos, cuando las autorizaciones eran para modificar los sistemas de determinación de la renta y suprimir los impuestos especiales.

5ª Se observan también notorias inconveniencias de carácter técnico, o inadvertencias, en disposiciones como el artículo 5º, que se propuso gravar las utilidades en operaciones de intangibles, sin conseguirlo por obvio error de técnica legislativa, dejando, en cambio, en situación desfavorable a las sociedades colombianas frente a las extranjeras y a las personas naturales, en cuanto a la amortización de ellos; en las limitaciones establecidas para las deducciones de algunas categorías de contribuyentes, sin dejar la posibilidad de demostrar la realidad de los gastos, con lo cual las erogaciones se convierten en renta y se crean situaciones de desigualdad que van contra la justicia tributaria; en la adopción de exageradas e inútiles formalidades para las declaraciones, no iguales para todos los contribuyentes, al mismo tiempo que se establecen complicados requisitos contables; en la limitación de la exención de los dividendos recibidos por sociedades anónimas en forma que coloca en situación de desigualdad a compañías que se encuentran en condiciones no sustancialmente distintas; en el desconocimiento indiscriminado de los contratos celebrados entre compañías de personas y sus socios, o por éstos entre sí, con resultados abiertamente contrarios a la realidad en muchos casos; en la consagración de un régimen para las inversiones extranjeras que resulta discriminatorio, poco claro y perjudicial para las sociedades que aportan realmente nuevos recursos y tienen una más efectiva vinculación con el país, y en la prohibición de pedir informaciones sobre puntos previstos en las leyes y reglamentos, lo cual creará un ambiente hostil entre los contribuyentes y el Fisco, con perjuicio para la buena administración del impuesto.

6ª La tendencia de establecer drásticas restricciones de carácter general, sin ninguna preocupación por dejar a salvo los legítimos derechos de los contribuyentes que cumplan honestamente sus deberes tributarios, coloca a numerosas personas en situación de franca injusticia y las llevará inevitablemente a buscar soluciones al margen de la ley, lo que puede convertirse paradójicamente en poderoso estímulo a la evasión.

7ª Es de gran conveniencia persistir en los importantes e inobjetable fines perseguidos por el Decreto 1366 de 1967, pero al mismo tiempo es necesario adoptar modificaciones indispensables para no lesionar injustamente a los contribuyentes honestos y subsanar las fallas de ilegalidad de que adolece el mencionado estatuto, conservando las reformas que se consideren acertadas.

8ª Y no solamente debe legislarse sobre la evasión y el fraude impositivos, sino también sobre los derechos de los contribuyentes, sobre los deberes del

Fisco y de sus agentes y sobre todos aquellos aspectos que hagan más justas, claras y ciertas nuestras leyes de impuestos. Porque si el contribuyente se encuentra ante normas claras y justas, y está convencido de que sus derechos se le reconocen leal y prontamente por las autoridades administrativas, quedan cortados de raíz muchos de los factores morales y psicológicos que incitan a la evasión tributaria.

Bogotá, 25 de agosto de 1967.