

Conclusiones del Debate Sobre Problemas Administrativos Organizado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Resulta bastante notorio que las liquidaciones oficiales del impuesto de renta que se vienen practicando en algunas Administraciones de Impuestos Nacionales, especialmente las elaboradas con precipitación en vísperas del vencimiento de los términos legales, como ha ocurrido con un buen número de las correspondientes a los años gravables de 1.963 y 1.964, adolecen de numerosos y manifiestos errores; que es muy bajo el rendimiento en el fallo de las reclamaciones; que los contribuyentes encuentran demasiados tropiezos en servicios básicos y elementales como el pago de impuestos y la obtención de certificados de paz y salvo; que en algunas actuaciones administrativas no se guarda el debido respeto por las normas legales, y que persisten las irregularidades y otras deficiencias tradicionales, todo lo cual tiene perjudiciales repercusiones en aspectos como los siguientes: crecimiento de un ilusorio debido cobrar, incertidumbre y errores en la elaboración y manejo del presupuesto nacional, agravación del ya muy difícil problema de la demora en el fallo de las reclamaciones, y cuantiosas erogaciones y motivos de constante desasosiego para los contribuyentes, con el consiguiente deterioro en las buenas relaciones que deben existir entre el fisco y los ciudadanos.

No se ignoran las muchas dificultades administrativas que conlleva la natural complejidad del impuesto sobre la renta, ni los permanentes y meritorios esfuerzos que administraciones anteriores han hecho y que se continúan haciendo para mejorar la organización impositiva, lo mismo que la existencia de tradicionales deficiencias que no ha sido posible superar y que cada día se agravan y crecen por el extraordinario desarrollo del mencionado impuesto. Pero la misma importancia alcanzada en Colombia por la tributación directa, y los apreciables rendimientos que todavía pueden esperarse de ella con efectivas mejoras de carácter administrativo, hacen urgente y oportuno el análisis de factores que incidan desfavorablemente en su buen manejo.

También se observa que las tarifas que existen en Colombia para algunos impuestos directos, como los de renta, complementarios y especiales, son posiblemente las más elevadas dentro de los países de la América Latina y se encuentran no muy lejanas, o son equivalentes e inclusive superiores en algunos

niveles, a las que existen en países de avanzado desarrollo económico, como que representan normalmente del 40% al 50%, y a veces más, de las utilidades reales, para los contribuyentes que han venido aportando tradicionalmente la mayor parte de los ingresos públicos por concepto de los mencionados gravámenes. Y si a esto se agregan los aumentos por los errores en las liquidaciones, y la intranquilidad, incertidumbre y erogaciones adicionales que traen las deficiencias administrativas, principalmente a las personas que mayor preocupación tienen por el cumplimiento de sus deberes tributarios, es fácil prever que se llega a situaciones difícilmente tolerables, máxime si se toma en consideración que la tributación directa, dada la actual estructura del gasto público, en muy bajo grado está cumpliendo en Colombia la finalidad de redistribución del ingreso nacional que se quiso buscar a través de las elevadas tarifas del impuesto sobre la renta.

Es obvio que un estudio a fondo de la actual administración tributaria y la programación de las reformas sustanciales que resultan necesarias, es tarea larga y compleja y de lentos resultados, pero resulta viable y urgente remediar de inmediato algunas de las fallas más notorias. En este entendimiento, y con el deseo de prestar una colaboración que está dentro de los objetivos del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, se analizan algunas de las más graves deficiencias y se sugieren posibles soluciones.

1) *Legalidad de las actuaciones administrativas.*

La finalidad de obtener recursos fiscales a través de los impuestos, no debe hacer perder de vista que las actividades administrativas de liquidación y recaudo, dentro de un Estado de derecho, deben estar subordinadas a la Constitución y leyes del país.

Esta noción de juricidad en el campo impositivo, constituye uno de los aspectos fundamentales para el desarrollo de una sana política tributaria, porque solamente a través de ella puede sentirse el contribuyente rodeado de las garantías a que tiene derecho frente a las aspiraciones siempre crecientes de la fiscalidad y hacer operante, dentro del sistema, la posibilidad de prevenir o solucionar con justicia los conflictos que continua e inevitablemente se presentan en la aplicación de las normas tributarias por razón de la oposición de intereses entre el Estado y los contribuyentes.

Sólo mediante un leal sostenimiento de la juricidad en materia tributaria puede conseguirse que el contribuyente se despeje de su natural sensación de inseguridad ante el Fisco y que esté en ánimo de contribuir diligentemente al sostenimiento de las cargas tributarias, porque llegue a convencerse que el Estado sólo le exige aquello a que legítimamente tiene derecho y que acepta como principio esencial que los ciudadanos no viven para pagar impuestos auncuando tengan que pagarlos para poder vivir.

Ahora bien, se advierte una tendencia hacia el aflojamiento o relajación en la estricta observancia de las leyes y reglamentos que regulan el impuesto sobre la renta, o hacia el desconocimiento de la jerarquía que corresponde a las normas legales, en actuaciones como las siguientes: Sustanciales modificaciones en los datos consignados en las declaraciones de renta y patrimonio, sin que en las liquidaciones oficiales aparezcan las explicaciones de la actuación oficial, como lo ordena el artículo 18 del Decreto Extraordinario 1651 de 1.961, con el natural desasosiego e inconformidad de los contribuyentes que se ven en la necesidad de congestionar, las ya recargadas oficinas, con solicitud de explicaciones; liquidaciones en que no se cumple el requisito de solicitar, previamente a su práctica, según la prescripción del artículo 17 del mismo decreto, las aclaraciones, informaciones o documentos necesarios para la determinación de los impuestos en legal forma; requerimientos para la presentación de documentos que se encuentran en los archivos oficiales, sobre los cuales ha informado oportunamente el contribuyente, y que no deberían exigirse al tenor del literal j) del artículo 72 del Decreto 1651 ya citado; exigencia de dispendiosas e innecesarias discriminaciones para toda clase de pagos a terceros, sin tener en cuenta que el artículo 157 del Decreto 437 de 1.961, que es la norma legal que se invoca para el efecto, exige que se trate de pagos que constituyan renta para quienes los reciben, fuera de que su interpretación debe ser armónica con el artículo 46 de la Ley 81 de 1960 que enumera taxativamente los pagos en relación con los cuales deben presentarse discriminaciones con nombres, direcciones y documentos de identidad de los beneficiarios de pagos superiores a \$ 1.000.00; modificación del Decreto Extraordinario 3190 de 1963, que ordena la presentación de liquidaciones privadas a todos los declarantes, por una simple Circular, la N° 00427 del 22 de enero de 1966 de la División de Impuestos Nacionales, aunque resultara inconveniente, como efectivamente lo es, el generalizar tal obligación sin limitaciones; atribución a las Administraciones de Impuestos, por el Decreto reglamentario 688 de 1966, de una facultad reservada por la Ley 81 de 1.960 a la División de Impuestos, medida que facilita las actuaciones administrativas pero que se tomó por caminos violatorios de ley, y restricción notoria por el Decreto reglamentario 980 de 1.966 del alcance de las exenciones consagradas por el Decreto Legislativo 2349 de 1965, como estímulo a la construcción de viviendas e inversiones en sociedades anónimas para el aumento de la producción.

Se traen a cuento sólo algunos ejemplos y se destacan aspectos que, aunque de carácter formal, traducen criterios de sana organización administrativa y evitan que se llegue a la aberrante situación en que el impuesto, más que de la real capacidad tributaria de las personas, dependa del cumplimiento de complejas y dispendiosas formalidades no siempre al alcance del nivel cultural medio de los contribuyentes colombianos, fuera de que los mayormente afectados son generalmente quienes tradicionalmente han aportado la mayor parte de los tributos, mientras persisten sectores que continúan total o apreciablemente al margen del cumplimiento de sus deberes tributarios.

En esta materia, y por lo que hace al campo propiamente administrativo, existe la sabia fórmula reproducida actualmente por el artículo 1º del Decreto 437 de 1961, cuyo leal acatamiento sería la mejor fórmula para la solución de problemas como los comentados. Dice así el mencionado artículo: "Los funcionarios públicos que tengan atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y con el recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos; que la aplicación recta de las leyes y decretos que regulan la materia deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación".

2) *Demora en las liquidaciones y desorganización en los archivos.*

Ya se hizo mención del atraso, que tiende a convertirse en crónico, en la práctica de las liquidaciones, lo cual lleva a la precipitación en visperas del vencimiento de los términos legales, con los obvios errores y perjudiciales efectos en todo el proceso gubernativo, como que en las oficinas liquidadoras se encuentra el origen de la mayor parte de las dificultades administrativas. Controlado el mal en sus orígenes es posible arreglar todo lo demás. De nada sirve aumentar el número de abogados sustanciadores de recursos y tratar de agilizar el fallo de las reclamaciones, si en las oficinas liquidadoras se da origen a un número cada vez mayor de liquidaciones equivocadas que son objeto de controversia.

La situación de atraso lleva también frecuentemente al envío de requerimientos con términos angustiosos que no siempre se respetan, o que llegan a los contribuyentes con plazos ya vencidos. A lo cual se suma que el desorden en los archivos está haciendo muy común el caso de que adiciones oportunamente presentadas, o contestaciones a requerimientos de las mismas oficinas, no llegan a los respectivos expedientes ni se tienen en cuenta al practicar las liquidaciones, con las consiguientes equivocaciones. Y no es raro que se practiquen dos y hasta tres liquidaciones a un contribuyente por el mismo ejercicio fiscal, casi siempre con distintos valores.

Es, pues, de suma urgencia que el número de liquidaciones, su capacitación, las informaciones doctrinarias, la organización administrativa y el orden de los archivos, permita la práctica de las liquidaciones con respeto por las normas legales y en oportunidad.

Reviste especial interés el aspecto de la preparación de los funcionarios porque frecuentemente se reclutan y se asignan las difíciles tareas de liquidación, que implican la interpretación y aplicación de las complejas normas orgánicas del impuesto sobre la renta, con autonomía a veces superior a la de los mismos jueces y magistrados, a personas que carecen de capacitación para el efecto, incluyendo los conocimientos contables que requiere el estudio de un buen número de declaraciones. Se menciona este tema no obstante las

declaraciones publicadas sobre intensificación de los cursos de entrenamiento, dada la importancia de este aspecto administrativo, y también porque es posible que una inadecuada organización para la capacitación de los empleados ya en ejercicio de sus cargos, haya mermado apreciables horas de trabajo ordinario y contribuido al atraso de las liquidaciones en los últimos años.

3) *Bajo rendimiento en el fallo de las reclamaciones.*

El problema de congestión de reclamos y de las consiguientes demoras en los fallos, es bastante antiguo, sin que hayan valido para remediarlo ni la descentralización administrativa ni otras medidas de emergencia adoptadas en épocas anteriores, y la situación llegará a extrema gravedad con el número de recursos contra las liquidaciones de 1963 y 1964 que será excepcionalmente elevado, por las razones ya anotadas.

A lo anterior se agrega que, en algunas oficinas, el rendimiento de los últimos años no guarda proporción con el número de abogados sustanciadores, y que la legalidad de las resoluciones deja mucho que desear.

Ante tan grave situación, es necesario seleccionar cuidadosamente funcionarios capacitados y exigirles un alto rendimiento, buscando al mismo tiempo una mejor organización administrativa, de salas de decisión, por ejemplo, que eviten la congestión de negocios en los despachos de los jefes de sección y permitan un mejor control y una sana emulación entre los diferentes grupos de trabajo. Esto supone también que los funcionarios técnicos deben actuar con la necesaria autonomía y sin preocupaciones de carácter fiscalista, en el reconocimiento de los derechos que la ley, y no la voluntad de las autoridades administrativas, otorga a los contribuyentes.

También podría resultar aconsejable ensayar procedimientos verbales de mayor agilidad, y prever sistemas especiales para corregir manifiestos errores de procesamiento que no ofrezcan dudas de carácter legal. Esto último es de importancia ante las inevitables deficiencias de todo nuevo sistema, como el electrónico que está en vía de implantación.

4) *Pago de impuestos y expedición de certificados de paz y salvo.*

La prestación de estos elementales servicios se está convirtiendo en motivo de permanente preocupación y pérdida de tiempo para los contribuyentes. A esto concurren el crecido número de cuentas corrientes que deben manejar en oficinas como la de Bogotá, las fallas de organización administrativa, la falta de espíritu de colaboración de algunos funcionarios, factores transitorios como los traídos por la implantación de los nuevos métodos electrónicos y deficiencias de las mismas instalaciones materiales que afortunadamente están siendo objeto de sustanciales mejoras.

Es de esperarse que los nuevos equipos electrónicos permitan mantener correctamente al día las cuentas corrientes de los contribuyentes, pero mientras

tanto podría pensarse en la existencia de funcionarios especiales encargados de colaborar con los contribuyentes y orientarlos en la solución de sus problemas de pagos. También es necesario que las oficinas obtengan internamente de oficio los datos que se encuentran en los archivos y oficinas de impuestos. Por ejemplo, la solicitud previa de certificados de paz y salvo para ser entregados al día siguiente, se justifica si los empleados encargados de tramitarlos investigan internamente los informes de los archivos oficiales, pero carece de sentido exigirle al contribuyente, al día siguiente de la solicitud, que obtenga constancias especiales de las mismas oficinas, sobre liquidaciones o reclamos pendientes, con demoras de varios días y congestiones innecesarias en los respectivos despachos. Y es inexplicable que cuando se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones y recibos de pago de varios años, no se dejen constancias, por lo menos provisionales en las respectivas tarjetas, para evitarles el trabajo de cargar con todo su archivo particular cada vez que requieran la expedición de nuevos certificados.

5) *Las irregularidades en el trámite de las liquidaciones o los recursos gubernativos.*

Es muy laudable el propósito de investigar y castigar severamente las irregularidades denunciadas por los contribuyentes, en que viene empeñada la actual dirección de impuestos nacionales, difícil tarea que también ha sido preocupación de anteriores administraciones.

Existe el temor, sin embargo, de que los sistemas investigativos, especialmente los de nuestra justicia penal, no resultan suficientemente eficaces para que los contribuyentes consideren que se justifica correr los inevitables riesgos y molestias que implican los denuncios de las irregularidades que desafortunadamente se continúan sucediendo, sin verse expuestos a represalias por parte de funcionarios a quienes no alcanzan las lentas y defectuosas investigaciones que en cuanto al aspecto propiamente penal normalmente terminan en el fracaso.

Para la rapidez y seguridad de las investigaciones, podría resultar útil el establecimiento de procedimientos ágiles, tanto administrativos como penales previa tipificación en forma clara por la ley de los delitos contra la administración de los impuestos.

6) *Efectos de las deficiencias administrativas en la evasión tributaria.*

Es bastante sabido que las relaciones entre la administración pública y los ciudadanos son especialmente sensibles y difíciles en el campo del manejo de los impuestos, por la natural reacción que provoca en los contribuyentes el tener que desprenderse de una parte apreciable de su renta o de su patrimonio, casi siempre obtenidos con esfuerzo, para destinarlos al pago de los impuestos. Y si a esta natural reacción se agrega que los contribuyentes tengan el convencimiento de que sus impuestos no se liquidan con justicia, que no se les reco-

nocen los derechos que la ley les otorga, que no se les facilita el cumplimiento de sus deberes tributarios y que las actuaciones de algunos funcionarios se inspiran en criterios marcadamente fiscalistas, es obvio que en vez de un ambiente de colaboración y mutua comprensión se crea una situación de tirantez y hostilidad que lleva fatalmente a los contribuyentes a buscar refugios en la evasión tributaria, en busca de una compensación de los derechos que cree tener pero que está convencido, o por lo menos teme, que no les serán reconocidos.

De aquí que fallas administrativas como las que han sido objeto de comentario, inevitablemente repercutirán en una mayor tendencia hacia el fraude impositivo, precisamente en los momentos en que el Gobierno viene empeñado en combatirlo, y cuando se dispone a recibir facultades extraordinarias, muy necesarias por cierto, para adoptar reformas que prevengan evaciones originadas en vacíos o deficiencias legales, que sólo resultarán suficientemente eficaces en proporción a las mejoras administrativas que logren conseguirse.

Bogotá, mayo 23 de 1967.