

La Uniformidad en el Impuesto

Por: ALFONSO ANGEL DE LA TORRE

Hace ya muchos años, como que de ello hará dos siglos en el año de 1776, que un economista y a la vez doctor en leyes llamado Adam Smith, publicó un tratado sobre la riqueza pública y privada, intitulado "La Riqueza de las Naciones", en el cual por la primera vez en la historia ya para entonces antigua de la tributación, se esbozaron principios de equidad en el impuesto, encaminados a realizar no solamente el ideal de justicia en el reparto de la contribución de los ciudadanos para el sostenimiento de los gastos públicos, sino, también, y como complemento de esta misma finalidad, de prevenir la resistencia siempre creciente al cabal cumplimiento de esta obligación por parte de los contribuyentes o, lo que es lo mismo, pero dicho en lenguaje más moderno, de disminuir la evasión de los impuestos.

Dentro de los principios aludidos, que por demás sería aclarar alcanzaron conocimiento y aceptación universal proyectada hasta nuestros días, el principal de todos, por constituir la síntesis y esencia de los otros, fue el conocido con el nombre de Principio de Justicia, que se desarrolla particularmente a través de la regla de la uniformidad de tratamiento de los contribuyentes frente al impuesto.

Esta uniformidad de tratamiento, que en síntesis no significa otra cosa que igualdad en la manera de repartir la carga tributaria, no quiere decir uniformidad absoluta de tratamiento en todos los tipos de impuesto que puedan existir en un sistema tributario, porque en los llamados indirectos, regresivos por su propia naturaleza, jamás podrá existir la igualdad; y en algunos de los directos, de compleja estructuración, como sucede con el de la renta, porque se someten a gravamen ingresos de distinto origen como son los derivados del capital y del trabajo, una relativa desigualdad en el tratamiento conduce precisamente a la uniformidad en el reparto del peso de la carga, de la misma manera que la desigualdad en la fuerza impulsiva de un vehículo que corre por terreno plano o ascendente, conduce a la uniformidad en el mantenimiento de una velocidad determinada.

Uniformidad según la equidad tributaria, significa igualdad de tratamiento en condiciones similares, para alcanzar un mismo grado en el reparto del gravamen y desigualdad de tratamiento en condiciones disímiles para buscar por este medio el mismo grado de igualdad en el reparto.

Esta uniformidad, ideal de los juristas que se interesan por la equidad en el Derecho Tributario, ya que el Derecho no es otra cosa que el reflejo de la justicia en su más pura concepción dentro de la imperfección humana,

hubo de sufrir un rudo golpe en la llamada legislación de emergencia que para controlar la evasión del impuesto sobre la renta se expidió en el año pasado y parte del presente, y que se concretó material y formalmente en el Decreto Extraordinario 1366, la Ley 63 de 1967 y el Decreto Reglamentario 154 de 1968, como podrá verse a través de unos pocos ejemplos que al final de este artículo habré de exponer, no con criterio y ánimo destructivo sino, por el contrario, de contribuir siquiera en parte a la presentación de los errores cometidos, que el propio Gobierno ya ha reconocido en términos generales y desea corregir a través de una reforma integral del sistema tributario en buena hora encomendado a un grupo eminente de profesionales nacionales y extranjeros.

La llamada evasión del impuesto, que no es un problema colombiano exclusivamente, como parece haberse querido presentar, sino de todos los países del mundo moderno y antiguo, como lo demuestra una literatura universal consagrada a este mismo tema, se origina en gran parte en la ausencia de uniformidad en el reparto de las cargas tributarias, que llevan al quebrantamiento de la justicia y a la pérdida de la fe por parte de los ciudadanos en las garantías del Derecho y del Estado a que pertenecen. "Cuántas veces el fraude, dice Fernando Sainz de Bujanda con propiedad indiscutible, no es sino una torpe y amarga reacción frente a un Estado en el que se ha perdido la fe". ("Hacienda y Derecho").

Dicha legislación de emergencia contra la evasión del impuesto sobre la renta, al haber quebrantado la regla de la uniformidad, antes que contribuir al control y limitación de aquella, la vino a fomentar como producto de una reacción psicológica perfectamente natural del contribuyente, ya que, como señala Gunter Shmolders, "La actitud del ciudadano frente al deber fiscal aparece históricamente, en el concepto de justicia tributaria; las teorías justificativas y los principios tributarios de cada época son el reflejo de su moral fiscal. Desde Santo Tomás de Aquino se estima condición necesaria del impuesto la existencia de una "justa razón"; si ésta no existe, el ciudadano tiene derecho a negarse al pago del impuesto". ("Teoría General del Impuesto").

Entre los varios ejemplos sobre falta de uniformidad en la actual reglamentación legal del impuesto sobre la renta, que anteriormente anuncié como simple llamada de atención sobre el problema, pueden citarse los siguientes:

Ley 63 de 1967, artículo 5º — Deducciones por reparaciones locativas de la propiedad inmueble.

Según esta disposición el valor de la deducción por este concepto no podrá exceder del diez por ciento de la renta de goce y la proveniente de arrendamientos, porque se pensó que el dueño del inmueble arrendado puede fácilmente simular reparaciones locativas que no corresponden a las realmente efectuadas. Para controlar este medio de evasión se optó entonces por limitar el monto de la deducción por tal concepto para los propietarios de inmuebles que derivan su renta del arrendamiento de los mismos, sin tener en cuenta que la limitación vulnera en muchos casos la más estricta realidad y de que con ella se convierte en renta lo que es la antítesis de la misma, o sea el gasto.

En cambio, a otros contribuyentes, los arrendadores de bienes muebles, como son la maquinaria agrícola o industrial, los automotores, etc., bienes éstos que hoy son materia del contrato de arrendamiento al igual que los inmuebles, se les trata de manera justa no limitándoles en forma alguna las expensas por reparaciones o gastos de mantenimiento, que equivalen exactamente a las reparaciones locativas en tratándose de inmuebles.

¿Por qué a unos se les trata con justicia y a otros en una forma totalmente falta de equidad? ¿Por qué a los unos se les acepta el gasto, como es lo racional y lógico y a los otros se les convierte en renta? ¿Por qué esta falta de uniformidad?

Misma Ley, artículo 6º. Dedución por intereses.

Sólo son deducibles los intereses que guarden relación de causalidad con el conjunto de actividades económicas que el contribuyente adelanta con el ánimo de obtener de ellas una renta gravable.

Aparte de la dificultad de poder establecer en un caso dado si los intereses pagados guardan relación de causalidad con las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente para obtener de ellas una renta, qué diferencia existe entre el contribuyente que se le acepta el gasto porque paga intereses con relación de causalidad respecto de sus actividades económicas y el del que forzosamente tiene también que pagarlos para atender la contingencia de una calamidad familiar o doméstica, para que a este último el gasto se le convierta en renta? ¿Es que para el empleado, alto o bajo, que sólo vive del producto de su trabajo, porque no tiene otra fuente de ingresos económicos, este gasto no disminuye su capacidad para pagar el impuesto? Es que el gasto de este último, efectuado casi siempre con angustia teñida de tragedia ante el temor de perder al ser querido, o de no poder educarlo o salvarlo de las garras de la cárcel, no es más importante de tener en cuenta que el del primero que al fin y al cabo no repercute en la capacidad humana, psíquica y física para producir la renta? ¿Por qué esta falta de uniformidad?

No son deducibles los intereses sobre préstamos para adquisición de vivienda del contribuyente, cuando el préstamo no esté garantizado con hipoteca, si el acreedor no está sometido a la vigilancia directa del Estado.

¿Por qué al contribuyente que paga intereses para adquisición de su vivienda por virtud de préstamos garantizados con hipoteca, o sin ella pero por intermedio de entidades sometidas a la vigilancia del Estado, se le acepta el gasto por concepto de los intereses pagados y al que tiene que hacerlo por préstamos a un particular sin garantía hipotecaria, porque esto muchas veces no es posible, el gasto se le convierte en renta? Es que para adquirir vivienda mediante el uso del crédito solamente existe el medio de la garantía hipotecaria? ¿Por qué esta falta de uniformidad?

Misma Ley artículo 7º. — Las rentas provenientes de prestación de servicios personales independientes, tales como honorarios, comisiones, etc., sólo podrán afectarse con deducciones normales dentro de determinados porcentajes. (40%

hasta \$80.000.00; 30% entre \$80.000.00 y \$ 120.000.00 y 10% sobre el exceso de esta última cantidad).

Los profesionales y comisionistas independientes, en la mayoría de los casos obtienen rentas exclusivas de trabajo, por naturaleza menos estables y seguras que las rentas de capital, luego esta inestabilidad e inseguridad debe castigarse prima facie con la conversión en muchos casos, de parte de los gastos normales en renta. Los comerciantes, los industriales, los rentistas por arrendamiento de bienes muebles, los exhibidores de películas cinematográficas, los dueños de restaurantes, griles, bares, etc., obtienen sus rentas la mayoría de las veces exclusivamente del capital o en último término, de la combinación de este y su trabajo personal, o sea, con mayor seguridad y estabilidad que los profesionales, luego esta mayor seguridad y estabilidad debe favorecerse con la aceptación de la totalidad de los gastos normales efectuados para producir la renta. El comerciante, el industrial, el dueño del grill, etc., tienen derecho a la aceptación de la totalidad de sus gastos normales porque sobre ellos no se presume la evasión. El profesional independiente, convertido en evasor del impuesto por definición legal, debe someterse en muchos casos a que parte de sus gastos normales se conviertan en renta. Es que sólo los profesionales independientes pueden simular gastos no efectuados? Es que esta simulación no entra dentro de las posibilidades de los comerciantes, industriales, exhibidores de películas cinematográficas, etc, etc.? ¿Por qué esta falta de uniformidad?

Misma Ley artículo 33. — A los trabajadores de empresas colombianas de transporte internacional, aéreo o marítimo, les será computado el 30% de su remuneración en dólares, a la par en moneda nacional.

Según el Decreto 437 de 1961, artículo 27, parágrafo, las remuneraciones recibidas por funcionarios oficiales en moneda extranjera, se convertirán en moneda colombiana por valor a la par.

Todos los trabajadores de empresas colombianas en el exterior, ya sean ellas de transporte o de cualquiera otra clase, como los funcionarios oficiales que reciben dólares por desempeñar sus funciones fuera del país, se encuentran en las mismas condiciones económicas respecto del valor en pesos colombianos de las divisas que reciben para su sostenimiento en el exterior, sin que pueda afirmarse con razones válidas que el enriquecimiento de los unos con relación al dólar, es mayor o menor que el de los otros, de manera que a los funcionarios oficiales puedan considerárseles como privilegiados frente al impuesto y con relación a los trabajadores de empresas colombianas de transporte internacional, aéreo o marítimo, que en este caso entran en la categoría de semi-privilegiados y los trabajadores en el exterior de otra clase de empresas colombianas, que no gozan de ningún privilegio a este respecto.

¿Por qué esta diferenciación en el tratamiento fiscal de los unos y los otros, si económicamente y respecto del enriquecimiento en pesos su situación es la misma? Es que el empleado de una empresa colombiana que tiene que desempeñar sus funciones en el exterior merece un castigo impositivo con relación al funcionario oficial y un semi-castigo con relación al empleado de la empresa de transporte aéreo o marítimo? ¿Por qué esta diferenciación de tratamien-

to en el impuesto, que puede llegar a ser para los unos posiblemente mínimo y para los otros desproporcionadamente gravoso? ¿Por qué esta falta de uniformidad?

Todos estos ejemplos de falta de uniformidad en el reparto de la carga impositiva del impuesto sobre la renta, a más de muchos otros que pueden añadirse al analizar no solamente la llamada legislación de emergencia contra la evasión, sino también la anterior que quiso corregirse, es urgente que sean enmendados en una nueva reglamentación seriamente meditada y estudiada, en la que no se pierda de vista que el desarrollo económico y social que se persigue a través del instrumento tributario, no llegará a obtenerse jamás si se prescinde del principio de la uniformidad como garantía de igualdad en el reparto de las cargas tributarias.

“Lo útil en materia financiera, dice también el profesor Sainz de Bujanda, ya citado, no es que la Administración actúe de prisa, sino que actúe bien; no es cumplir un programa, sino que este sea justo”.

En esta materia, que hoy agita particularmente al país, como puede verse y palpase en la información cotidiana de los diarios nacionales, tienen los juristas interesados en esta rama del Derecho, campo muy amplio para prestar su efectiva colaboración, la cual seguramente el país y el Gobierno apreciarán en la totalidad de su valor, por conocer de sobra con palabras de Ripert, que “la obra del jurista es la única que perdura cuando se aplaca el tumulto de la revolución”.

Julio 15/68.