

336.29c
1000



REPUBLICA DE COLOMBIA

UNIVERSIDAD DE CARTAGENA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS

APUNTES RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

Por: Fernando Gammán Pinto

Tesis elaborada como requisito para optar al título de doctor en Derecho y Ciencias Políticas.

REGLA M E N T O

La facultad no aprueba ni desaprueba los conceptos emitidos en la presente tesis, tales conceptos se considerarán como propios de su autor.

34348

S C I B
00018480

REPUBLICA DE COLOMBIA

UNIVERSIDAD DE CARTAGENA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS

DEPARTAMENTO DE
BIBLIOTECA
UNIVERSIDAD DE CARTAGENA

RECTOR: Dr. Alberto Carmona Arango

SECRETARIO GENERAL: Dr. Hernando Alvarez Lozano

DECANO DE LA FACULTAD: Dr. Antonio Ostan De Lafont

SECRETARIO DE LA FACULTAD: Dr. Jorge Echeverry

PRESIDENTE DE TESIS: Dr. Raúl H. Barrios

CONSEJO DE EXAMINADORES: Dr. Manuel Alvarez Bolívar

Dr. Mariano Garrido Garcia

Dr. *Saúl Gómez Q.*

CAPITULO PRIMERO

GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS

El Estado moderno no se limita solamente a ejercer una función policiva de protección de los derechos privados, sino que en la actualidad posee una misión más elevada de cooperación social que provee a la satisfacción de las necesidades colectivas.- Para la realización de estos fines el Estado mantiene una serie de organismos que se encargan de satisfacer las necesidades públicas, denominados servicios públicos.-

El Estado para sufragar los gastos que comporta el mantenimiento de los servicios públicos, requiere de ingentes recursos uno de ellos son los impuestos, por ello surgieron y por ello día a día vemos como los gobiernos tratan de hacerlos mas acordes con las necesidades del país y tratando cada vez más de cumplir con el principio de la justicia tributaria consistente en, cobrar lo que justamente debe pagar cada sujeto pasivo del impuesto de acuerdo con sus ingresos.-

A todos nos parece injusto tener que pagar impuestos ya que como muy bien sabemos no generan contraprestación aparente, digo aparente porque en caso de que el Estado cumpla con sus funciones y se esmere por asignar esos dineros al fin para el cual fueron creados, vendria en beneficio de la comunidad y co

no el sujeto pasivo de los impuestos hace parte de la comunidad, lógicamente se beneficia.-

DEFINICION DE LOS IMPUESTOS

Etimología.- La palabra impuesto viene del vocablo "impôt" que significa carga, sacrificio; por medio del impuesto el ciudadano sufre económicamente cuando entrega al Estado algo que no quiere dar, lo hace obligado por la sujeción del imperio - del Poder Público.-

Montesquieu decía que los impuestos debían pagarse con un sentido de solidaridad nacional y por la ventaja de vivir en un Estado de derecho.-

La Asamblea Nacional Francesa, opinaba, que la persona entregaba parte de sus haberes de pago en beneficio de vivir en comunidad.-

Francisco Nitti dice que "el impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y, a su vez, Meberg define el impuesto diciendo: "son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer

cer las necesidades colectivas.-

La definición aceptada por la ley y por los Tribunales en Colombia es la de Selligman que lo define así: " Es la entrega obligatoria que las personas hacen al Estado de parte de sus bienes sin beneficio ni contraprestación de ninguna clase; lo cual se trata de un acto de poder público, en ejercicio coactivo del "imperium" que la persona cumple como cuando entrega la vida por la patria sin compensación económica de ninguna clase.-

DIVISION DE LOS IMPUESTOS

Desde el punto de vista del bien que entrega el contribuyente se dividen en: dinero y en especie, según el pago se realice en dinero, como se hace hoy con la casi totalidad de los impuestos; o en una cosa como en la regalías petrolíferas o en servicios como el trabajo lo cual ya desapareció.-

En cuanto a la regularidad con que se pagan se dividen en: ordinarios y extraordinarios.- Ordinarios cuando se perciben de manera continua, pueden ser previamente calculados y se destinan a los gastos corrientes de la comunidad.- Extraordinarios cuando se perciben ocasionalmente, no pueden precomputarse y tienen por objeto un gasto de emergencia que se determina y una vez cumplido ese objetivo desaparecen.-

Según la forma de aforarlos se clasifican en: proporcionales, progresivos, regresivos y de cuota. - Proporcionales son aquellos en que el porcentaje es fijo y la liquidación sube o baja sobre la única base de la cuantía de la cosa gravada. - En los progresivos el porcentaje también va subiendo a medida que sube la base, ejemplo, el impuesto sobre la renta. -

De acuerdo a la incidencia que tienen en el sujeto pasivo los impuestos se dividen en directos e indirectos. - Directo es aquel en el cual el sujeto pasivo paga directamente la contribución al sujeto activo, sin necesidad de intermediarios. - Ej. el impuesto sobre catastro, el impuesto sobre la renta. - Indirectos lo pagan los sujetos pasivos al Estado incluso sin darse cuenta como al comprar una camisa un par de zapatos etc.

REQUISITOS DE LOS IMPUESTOS

Para que la tributación se realice en forma técnica, la escuela tradicional inglesa formuló cuatro reglas que han conservado su vigencia así:

a) La justicia; no basta que el impuesto sea proporcional, progresivo e igual, sino que debe ser justo distribuyendo la carga tributaria en tal forma que los ciudadanos queden en el mismo grado de mayor o menor riqueza o de pobreza en que estaban antes de pagarlo y que afecten más a los pudientes y menos o nada a las clases desfavorecidas por la fortuna. -

7

b) La certeza; el contribuyente debe saber en forma clara cómo se le ha liquidado su gravámen qué disposiciones legales lo fundamentan, plazo de pago y oportunidad para reclamar.-

c) Comodidad; el contribuyente debe tener derecho a pagar el impuesto en cualquiera de las oficinas recaudadoras del nivel correspondiente; se le darán plazo para que pague según la época del año en que recibe mayor ingreso y se le facilitará el pago por cuotas.-

d) Economía; debe abolirse el tributo cuando los gastos de recaudación sean iguales o mayores que su producido.-

El tratadista alemán Adolfo Wagner, amplió los principios formulados por Adam Smith consiguendo los siguientes:

a) Política financiera; Los principios de política financiera se derivan del principio de que se debe determinar el gravámen según la elevación de las necesidades y cubrir las necesidades con el producto de los gravámenes.-

b) Principio de economía pública; Wagner señala tres fuentes del impuesto: la renta, el capital y los medios de consumo, y dice, para escoger entre estas fuentes, debe tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía privada y el de la pública, sobre todo en lo relativo al impuesto sobre el capital;

después las consideraciones puramente financieras y las consideraciones de política social en materia de imposición y, por último, el fin que se pretenda por el empleo del producto del impuesto.-

e) Principio de Equidad; dice Wagner que dentro del régimen de la libre concurrencia, y admitiendo que el sistema de repartición de fortunas y rentas como existe es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener sino finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos, sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas; esto se logra por medio de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieren para que puedan pagar lo mismo los pobres que los ricos.-

d) Principio de Administración Fiscal; debe haber una mayor preparación profesional y moral de los encargados de determinar los impuestos; debe simplificarse el sistema de impuestos y de su organización; dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago; emplear en las leyes y reglamentos en lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos; al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos; debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.-

CAPITULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Historia.- Las necesidades públicas del siglo XIX, muy modestas en comparación a las exigencias presupuestarias de mediados del siglo XX, podían satisfacerse comodamente mediante un sistema de impuestos reales al patrimonio y sus principales manifestaciones.-

En Francia, los cuatro antiguos impuestos objetivos se detenían en el umbral de la casa del contribuyente, contentándose con la recaudación según caracteres externos: valor locativo de la tierra y edificios, bienestar del contribuyente, apreciado por la cantidad y tamaño de las puertas y ventanas y las apariencias de una empresa por su presentación, ubicación y clientela.-

En Gran Bretaña, el impuesto a la renta creado el 12 de Enero de 1798 mostró un carácter esencialmente real, por ser recaudado sobre la renta de la propiedad inmobiliaria y mobiliaria, las rentas de las actividades comerciales e industriales y del trabajo en relación de dependencia, como así mismo rentas de fuente extranjera, tratando de comprender las exteriorizaciones aisladas del bienestar del contribuyente, sin preocuparse de su capacidad contributiva total.-

Las deducciones del mínimo de existencia y la consideración de carga de familia, significaban ya las primeras tentativas de la personalización realizada solo cien años más tarde.-

La falta de contabilidad en las primitivas empresas, hacía necesario en el campo de la joven industria de entonces, aplicar métodos superficiales y restrictivos.-

La imposición de la renta directa se hacía posible y se fundamenta solo como consecuencia de la evolución de la economía y del cambio y del dinero. No debemos extrañarnos de que el Income Tax se aplicara primero en Inglaterra, donde la importancia del comercio creaba una liquidez favorable para un impuesto a la renta.-

El impuesto a la renta, de un impuesto extraordinario, justificado por la guerra, pasa a ser uno de los elementos del sistema tributario de cada país, terminando por ser el principal de esos elementos en los Estados más evolucionados y es hoy un tributo universalmente adoptado. El éxito del impuesto a la renta se explica por la evolución de los procesos productivos y de los tipos de economía. En los siglos pasados, las fortunas y rentas tenían base inmobiliaria, ésta fue pasando a segundo plano a medida que el capitalismo se desarrollaba. El impuesto a la renta se gestó por la necesidad del Estado de gravar una capacidad contributiva que asumía una inmensa variedad de formas y no tenía en la propiedad inmueble su fuente o

11

tensible. La rápida rotación de Stocks comerciales y la producción continua de las industrias, estimularon al Fisco en la búsqueda de instrumentos más ágiles y adecuados a las nuevas estructuras económicas.-

Originariamente el impuesto se debía solamente en la medida los bienes que se poseían dentro del territorio del Estado o de la utilidad en él realizada (principio de territorialidad). Luego, el alcance de la imposición se ensanchó rápidamente, en vez de obligación impositiva limitada, fue ilimitada territorialmente. Unicamente el impuesto a la renta es capaz de seguir a un ciudadano hasta más allá de las fronteras, para despertar en su conciencia las obligaciones propias de la ciudadanía. El Estado puede además, hacer valer sus exigencias frente a los extranjeros domiciliados habitualmente en su territorio, los considera como nacionales, no en sentido político pero sí económico.-

Cuando se reconoce el impuesto como instrumento de política económica y social, el impuesto a la renta, aunque no pueda pretender exclusividad, ocupa el primer puesto. Desde luego que los tributos al consumo pueden usarse para reducir gastos, el impuesto a las ventas para influenciar movimientos de coyuntura y precios y el impuesto al patrimonio para limitar la propiedad privada y para intervenir en la actividad inversora; pero unicamente el impuesto a la renta parece ser instrumento adecuado de un dirigismo vastísimo, capaz no solo de hacer blanco sobre éste u otro aspecto especial de la economía, sino de

manejar también, el conjunto de la estructura económica y de la coyuntura conforme a cálculos científicos.-

Debemos subrayar la propiedad política del impuesto a la renta de regular la circulación monetaria, de influir en la evolución económica o coyuntural, sea en forma restrictiva, sea en forma estimulante, mediante rebajas, exenciones impositivas etc.-

Reseña Histórica en Colombia.- El Ministro y Diputado Pedro Gual cartageno presentó al Congreso Constituyente de Cúcuta en 1.821 un proyecto que Bolívar hizo aprobar estableciendo lo que se llamó "contribución directa".

El tributo era proporcional y clasificaba las rentas por su origen y fuente así: agrícolas, inmuebles urbanos, muebles y movientes, industrias y minas, dinero e intereses, comercio, manos muertas y sueldos.-

La ley Gual ignoró las progresiones y las deducciones, lo mismo que las exenciones; y fracasó por su inaptabilidad al país. Solo produjo ingresos muy pequeños en los renglones de inmuebles urbanos y los sueldos por lo cual fue derogada a los dos años.-

El doctor Murillo Toro, cuarenta y cinco años después tra-

tó de revivirlo halagando a los congresistas con el señuelo de que su producido sería destinado a los departamentos en su totalidad, pero con todo y ello el proyecto fue negado por el Parlamento.

El impuesto se estableció ya en firme durante el gobierno de Marco Fidel Suárez, por medio de la Ley 58 de 1.918 que lo organizó así:

a) Clasificó la fuente y origen de la renta por la manera como era producida; la de capital (perezosas) pagaban el 3%; las de trabajo (activas) el 1% y las mixtas el 2%.-

b) Se reconocieron deducciones y exenciones.-

c) El sistema para conocer la base del impuesto fue el de la declaración sin juramento.-

d) No era progresivo.-

e) Diferenciaba la renta bruta de la renta líquida y de la gravable.-

En el proceso de perfeccionamiento del impuesto encontramos con un paso importante la Ley 78 de 1.935 cuyas disposiciones comentamos así:

a) Creó el impuesto sobre los dividendos que reciben los accionistas de las sociedades anónimas; esto motivó la acusa-

14

ción de que se trataba de una doble tributación sobre la misma ganancia.

b) Gravó las sociedades comerciales (antes solo pagaban impuestos las personas naturales).-

c) Estableció por primera vez los tributos complementarios sobre el patrimonio y el exceso de utilidades; ya que hasta 1. 935 se pagaba el impuesto sobre la renta líquida gravable y a partir de este año fue cuando apareció el impuesto complementario sobre el patrimonio.-

d) Incluyó las intangibles especialmente el "good will".

Posteriormente apareció la Ley 81 de 1.960 y su decreto reglamentario 437 de 1.961, que organizó totalmente la materia, y actualmente tenemos el decreto 2053 de 1.974 dictado en este estado de emergencia económica teniendo como base el artículo 122 de la C.N.

Naturaleza.- El impuesto sobre la renta es un impuesto tri básico, ya que se liquida en base en la renta, patrimonio y ex ceso de utilidades líquidas gravables; cada base tiene su propio presupuesto legal para determinar según el caso, la renta líquida, el patrimonio líquido gravable y el exceso de utilida des líquidas gravables; la renta tiene tres grados de depura ción que son: renta bruta, renta líquida y renta gravable; los cuales estudiaremos en su oportunidad.-

sobre la renta hay diferentes conceptos, sobre los cuales no hay acuerdo unánime en la doctrina ni en los distintos derechos positivos; veamos estas tres posibles definiciones, cada una de ellas más comprensiva que la anterior, para luego afinar los conceptos:

1ª) Renta como suma total de ingresos percibidos por un individuo, deducidos los gastos necesarios para obtener esos ingresos y conservar la fuente.-

2ª) Renta con incremento de valor pecuniario de un patrimonio tomado en dos momentos distintos.

3ª) Renta como comprensiva además, de las que podrían denominarse rentas físicas, inmateriales o imputadas, provenientes del disfrute de bienes tales como la casa-habitación del contribuyente, su colección de obras de arte, los bienes que produce y consume y por consiguiente se evita de adquirir, y hasta para algunos el ocio y los momentos de esparcimiento disfrutados.-

Para Dae la renta es un concepto amplio que consiste en:

a) El monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma (distintos de los gastos personales de subsistencia).-

b) El valor de la actividad consuntiva de la persona, excluida la derivada de la percepción de dinero o bienes de terceros durante el período. Este elemento incluye ítems como el valor de uso de los bienes durables de consumo, el caso de la casa-habitación poseída y el valor de bienes y servicios de producción doméstica.-

c) El incremento en el valor del activo poseído durante el período.-

La suma de estos tres términos debe igualar la renta considerada como suma de consumo más incremento neto en el patrimonio, ya que la totalidad de los elementos que entran en los tres términos debe emplearse o constituir actividad consuntiva o manifestarse como cambio en el patrimonio neto de la persona en el período. Debe recalcar que la renta no se ha definido simplemente como el flujo neto de ingresos a la persona durante el período. Este es solo un término en la ganancia económica total.-

Este sería el concepto doctrinalmente correcto, pero no el que aceptan la generalidad de los derechos positivos, que en su mayoría interpretan el concepto de renta en relación al flujo de riqueza, ingresos monetarios o en especies-hacia el contribuyente durante el período; esto es, la primera de las posibilidades enunciadas. Ello produce importantes diferencias en el tratamiento impositivo, así tenemos que:

17

19) La imposición recae sobre el beneficio realizado pero no sobre el de mera valorización. Los incrementos en el valor de los bienes de capital poseídos son gravados solamente en el momento de la venta y así su mayor valor se identifica entonces con la afluencia de dinero hacia el propietario, en lugar de computarse sobre la base de una revaluación anual del activo.

20) El impuesto es aplicable solamente cuando se verifica una transacción entre terceros y el contribuyente, ya que solo entonces existe un flujo de ingresos hacia el mismo. En esa forma el valor de los consumos, que una persona goza sin realizar un intercambio, no es imponible. Por lo tanto el valor locativo de la casa-habitación ocupada por el dueño se haya exenta así como los legumbres cultivadas por una persona en su huerta y cosas similares.-

El amplio uso de la definición basada en el flujo de riqueza es resultado de su practicidad. Los problemas relativos a la valuación de la renta cuando no existen transacciones de mercado son a veces tan grandes que la estructura impositiva ha preferido adoptar formas en que tales rubros quedan totalmente excluidos. Un curso integral del criterio de consumo más incremento neto de patrimonio crearía problemas administrativos. Sin embargo, la sujeción a las razones de practicidad, aunque necesaria a los intereses de una administración eficiente, da lugar a iniquidades y a rasgos faltos de lógica en la estructura impositiva.-

Vamos a considerar ahora el alcance de esas actividades -

que debieran estar por lógica sujetas a gravámen. Comenzaremos por el estudio del concepto CONSUMO, por el que suele entenderse generalmente el empleo de bienes y servicios en la satisfacción de necesidades. Tendría éste entonces cuatro formas principales:

1ª) El uso de bienes adquiridos durante el período con el ingreso monetario percibido o con fondos previamente acumulados.

2ª) El uso de bienes durables de consumo adquiridos en un período anterior.

Debemos ver aquí el tratamiento de la renta presunta recibida de bienes durables de consumo, especialmente de inmuebles. La compra de una casa es, fundamentalmente, un tipo de inversión en que la renta toma la forma de valor de uso de la propiedad en lugar de una renta en pesos. Al poseer una casa-habitación, una persona elimina la necesidad de pagar un alquiler y en esa forma, la renta en términos monetarios es obvia e inmediata, aunque no tome la forma de un dividendo o interés. Por consiguiente, parte de la renta del propietario, es decir de su ingreso económico del año, es el valor locativo de la propiedad.

No obstante ello, el valor locativo de inmuebles, no suele estar sujeto a impuesto; en consecuencia, quienes invierten en bienes raíces son favorecidos con respecto a personas que efectúan

109

túan inversiones que producen un ingreso monetario. Esta omisión fomenta además una forma de inversión que es a menudo excesiva en países latinoamericanos y menos productiva socialmente que otros tipos de formación de capital. La solución lógica es la inclusión del valor locativo de la casa-habitación ocupada por el dueño en la renta gravable, deducidos los costos de conservación, depreciación, impuestos inmobiliarios e interés pagado por deudas contraídas para la adquisición de la propiedad. Existen, por supuesto, algunos problemas de determinación del valor locativo apropiado, pero esa tarea no es insuperable.

Otros bienes durables de consumo dan lugar al mismo tipo de problemas pero en menor grado. Si una persona invierte en mobiliaje, recibe un valor de uso anual en el sentido de que no tiene que pagar un mayor alquiler por un departamento ya amueblado. Pero la estimación del valor rentable sería más difícil que en caso de los inmuebles. Otra categoría importante de bienes durables de consumo la constituyen los automóviles; el auto es fuente de satisfacción y constituye una parte del ingreso económico del período. Sin embargo la única forma posible de calcular su valor de uso es aplicándole una determinada tasa de interés sobre la parte del valor libre de deudas.

32) El consumo de bienes y servicios producidos directamente por la propia persona, como el cultivo casero de hortalizas, productos de granja o flores.

No incluir dentro del rédito gravable el ingreso real pro-

veniente de bienes y servicios producidos y consumidos por la misma persona, produce discriminación.-

Si un plomero y un carpintero trabajan por determinado salario, ambos son gravados por el rédito recibido. Pero si los dos trabajan para sí ninguno lo será. Y no obstante en los dos casos están ambos en la misma posición desde el punto de vista del bienestar económico. Si una persona trabaja para obtener un ingreso con que comprar hortalizas, ese ingreso es gravado, pero si distrae algún tiempo de su trabajo en cultivarlas directamente, las obtiene sin pesar sobre ella ningún gravamen. El resultado es la discriminación. Se suministra así una ventaja impositiva y un estímulo para realizar tareas en propio beneficio, pese a quien las hace posee generalmente menos habilidad que otras personas para ejecutarlas.-

Prácticamente, consideraciones administrativas impiden gravar la mayor parte de las actividades del tipo considerado, debido que la ausencia de transacciones de mercado hace difícil valorar los bienes y servicios así producidos. Y aún cuando poseen un valor comercial, la valoración del total de la cosecha a precios comerciales puede producir resultados poco equitativos, ya que la persona puede producir una más cantidad de la que presumiblemente compraría si tuviese que adquirirlos con un ingreso monetario. No solo son difíciles de evaluar los resultados de esas actividades, sino que son difíciles de averiguar. Sería infructuoso para el Estado tratar de descubrir la tarea de una persona al pintar su comedor o al reparar su pro-

pio automóvil durante un año. Es por eso que tales actividades en general deben excluirse del objeto imponible a pesar de resultar ello injusto.-

42) El goce de actividades de descanso y recreo realizadas en el seno de la familia, tales como juegos casinatas etc.-

Aunque este elemento sea también constitutivo del concepto de consumo en sentido amplio, carece del valor monetario, ya que no posee el mérito de poder brindar otros bienes en su cambio; comprende simplemente, en gran parte, la utilización de bienes no económicos. Por lo tanto no existe valor monetario a incluirse en el consumo total o renta. Su exclusión no obstante, conducirá inevitablemente a que el impuesto a la renta aumente la ventaja relativa del ocio en comparación a otras formas de actividad consuntiva y de ese modo altere las preferencias relativas de los individuos.-

Efectuado el estudio del concepto de consumo, debemos hacer ahora mención a la RENTA PAGADA EN ESPECIE.-

No existe razón valedera para excluir del gravamen estos ingresos. Si un almacén paga a sus empleados parcialmente en mercaderías o si una destilería distribuye whisky a sus accionistas, esos bienes constituyen renta en la medida que su valor equivalente en dinero. Desde que entran en el concepto de rédito como "flujo de ingresos", son imponibles.-

En muchos casos, no obstante, la gravabilidad no está justificada tan claramente, en especial cuando el beneficiario no desea los artículos o servicios o no los habría adquirido si se le hubiese dado en su lugar el valor monetario.-

Lógicamente, la cifra considerada rédito es la cantidad que la persona estaría dispuesta a pagar por los bienes o servicios, si aquella es menor a su valor de mercado. Pero ya que esta suma no puede determinarse, es necesario trazar una línea algo arbitraria entre los pagos que tienen valor significativo para el beneficiario y aquellos que no lo tienen.-

Vamos a referirnos ahora al problema de la VALORIZACION DE BIENES INMUEBLES DEL PATRIMONIO.-

Según la definición fundamental de renta como consumo más incremento neto de riqueza, todo incremento en el valor del patrimonio debe ser gravado como una renta común del año en que se manifiesta. Dentro del criterio del flujo de ingresos, tales incrementos no constituyen renta gravable, ya que ese nuevo incremento de valor no es una entrada. Sólo sería posible aplicar el gravamen al vender la propiedad y realizar el beneficio.-

Se alega contra la posición de gravar como rentas el incremento de valor pecuniario, del patrimonio, que ese concepto envuelve a veces a los propios capitales. Así por ejemplo una fa

brica en el balance de 1.955 figura con \$1.000.000.00,- en el balance de 1.970, sin haberselo acrecentado el activo, estará avaluada en \$10.000.000,00; con esa nueva estimación, hubo una renta de \$9.000.000,00 mientras que para la teoría de renta como flujo de riqueza ésta no existió. Económicamente esa computación en más del 900% del valor primitivo puede ser el resultado de causas reales como las condiciones del mercado, las tarifas proteccionistas, monopolios, etc., o puede provenir de desvalorización de la moneda. En cualquiera de los casos, hubo incremento del valor, porque en relación a aquellos, que poseían capitales en dinero, deudas, o recibían rendimientos fijos, el dueño de la fábrica tuvo una ventaja positiva. Aun no todo ello no destruye por supuesto, el argumento de que el patrimonio del dueño de la fábrica no fue acrecentado por ningún elemento material nuevo.-

Haremos referencia ahora a la PERIODICIDAD.-

Se argumenta que ésta debiera ser un criterio esencial de la renta gravable y de esa forma, todo ingreso no periódico no debería gravarse.-

Existe muy poca lógica al excluir determinados rubros porque no sean fuente regular de renta, pues representan ganancia para el contribuyente y en algunos casos toman fundamentalmente la forma de una ganancia inesperada.-

Aunque se admite que es difícil su control ello no justifi

ca la exención. Sin embargo, la falta de periodicidad puede traer como consecuencia una carga inmerceda al aplicar tasas progresivas, salvo que la base del impuesto se calcule mediante el promedio de los rúditos de varios años.-

Cuando se recibe una herencia o bienes en forma gratuita, ambas formas constituirán renta dentro de la concepción definida, y ya que la donación o legado es una forma de ganancia económica para el beneficiario, pero esas entradas son altamente irregulares, y gravarlas en un año con la estructura actual del impuesto a la renta, sería inequitativo.-

En general, por lo tanto, los legados y herencias no pueden gravarse adecuadamente como rentas sin sería complicaciones en la legislación impositiva, siendo preferible su tratamiento por separado, a través del impuesto a las herencias o acervos hereditarios.

Importancia.- El impuesto sobre la renta está ampliamente reconocido como una de las mejores formas de imposición. El ingreso neto de las personas naturales es una medida comprensiva, aunque reconocidamente incompleta, de capacidad para contribuir al sostenimiento del Estado y a menudo se le tiene como la medida que por sí sola constituye la base impositiva más adecuada. Como otros impuestos directos, el impuesto personal sobre la renta permite establecer diferencias teniendo en cuenta las cargas familiares y otras circunstancias personales del

contribuyentes, prestándose además para el uso de tasas progresivas. Un impuesto personal progresivo es un sistema de "requerir más de los que más tienen" y de reducir las desigualdades excesivas. Otras de las características de un impuesto sobre la renta administrado en forma efectiva, que lo hace altamente recomendable para los gobiernos, es su elasticidad de rendimiento con respecto a aumentos de producto, tanto reales como puramente inflacionarios.-

En la mayoría de las repúblicas latinoamericanas resulta una fuente pequeña de ingresos públicos y en ninguna es un instrumento poderoso para modificar la distribución de los ingresos y la riqueza. Se dice que su cumplimiento y administración efectiva son a menudo incompletos y erráticos. Estas características no son privativas de América Latina y ciertamente hay muy pocos países del mundo en los cuales el impuesto sobre la renta es la fuente más importante de ingresos y en algunos de ellos es objeto de fuertes críticas.-

¿Podría hacerse más efectiva en América Latina este impuesto? Debería su campo de acción y su rendimiento aumentarse o disminuirse? ¿Qué directrices podrán sugerirse para estructurar el impuesto sobre la renta en forma que sea adecuado a las condiciones de América Latina?

Una escuela de pensamiento sostiene que tanto el impuesto sobre la renta como otras formas de impuestos progresivos debe

rían ser reducidos al mínimo o eliminados, en los países menos desarrollados porque estos impuestos producen efectos negativos en el ahorro, la actividad de los empresarios y el trabajo. Se señala que los países industrializados de Europa y América del Norte no se comenzó a imponer un fuerte impuesto sobre la renta sino hasta que ya se habían efectuado acumulaciones substanciales de capital y se había avanzado en el desarrollo de una economía moderna.-

La hipótesis de que la adopción de un sistema fuerte de impuesto sobre la renta, hubiera retardado el progreso económico en los países ahora industrializados no puede refutarse totalmente. Pero la evidencia en que está fundada esta idea es débil y no permite concluir que la prosperidad de un país y el sistema de impuestos sobre la renta, sean incompatibles. Los países que utilizan este sistema en una forma más fuerte son aquellos en los cuales el ingreso per cápita se encuentra entre los más altos de todos los países. No hay evidencia de que este impuesto haya retrasado el crecimiento económico de esos países.-

Una objeción, a menudo formulada, es que los impuestos progresivos sobre la renta disminuyen el ahorro. Esta objeción se relaciona principalmente con los países en desarrollo los cuales necesitan efectuar una acumulación de capital a una tasa rápida. Esto lleva a una serie de problemas que no han sido resueltos.-

Primero, el sostener que los impuestos progresivos reducen el ahorro más que los impuestos proporcionales o regresivos, se basa en el supuesto de que la fracción ahorrada da un aumento pequeño y permanente en la renta, aumenta con la cuantía de la renta. Aunque este supuesto es plausible, la evidencia estadística en su favor es escasa en los países industrializados y más aún en los países menos desarrollados. Se ha sugerido que en los países subdesarrollados, tasas altas de ahorro son menos características en aquellas personas de altos ingresos, que en los países con un mayor desarrollo del capitalismo. En todas partes hay derrochadores entre los ricos pero los grupos que especialmente se inclinan hacia este modo de vida están en mayor proporción, entre aquellos con ingresos elevados en países subdesarrollados, que en países con un sistema capitalista más desarrollado. Muchos estudiosos creen ahora, que aún en estos últimos países, la relación entre la cuantía del ingreso y la propensión al ahorro y, en consecuencia, la influencia de la progresividad del impuesto en la tasa de ahorro global ha sido muy exagerada en el pasado.

Segundo, condiciones tales como la garantía del respeto de la propiedad, la perspectiva de la tasa de inflación y las oportunidades de inversión pueden tener mayor influencia en el ahorro personal que la reforma de tributación.

Tercero, el ahorro de las sociedades ha de tener probablemente una importancia estratégica y creciente con el desarrollo económico; de allí que el impuesto sobre las sociedades --

puede afectar el ahorro privado más que el impuesto sobre las personas naturales. Finalmente un pequeño cambio en la cuantía del déficit fiscal o en la proporción de los gastos públicos - destinados a inversiones pueden tener un impacto mayor en la - tasa del ahorro global que un cambio substancial de la estruc- tura tributaria.-

Otra crítica al impuesto sobre la renta es que amortigua - los incentivos para innovar y hacer los cambios necesarios pa- ra acelerar el crecimiento económico. Teóricos de la economía- algunas veces sostienen este punto de vista al afirmar que el- impuesto reduce la función de los precios, las ganancias y los salarios como guía para la asignación de recursos. En tanto se deje la actividad económica substancialmente en manos de los - particulares, se debe confiar, principalmente en las compensa- ciones monetarias como incentivo para lograr muchos pequeños - cambios que puedan transformar la economía. Sería falta de vi- sión destruir este sistema ya sea mediante el control de los - precios y salarios o impuestos excesivos. Pero el impuesto so- bre la renta no es el único impuesto que reduce las utilidades y salarios. Los impuestos a la reducción o a la ex ortación - que no pueden ser trasladados al consumidor pueden ser más gra- vosos y desalentadores para la iniciativa privada que los im- puestos sobre la renta. Los impuestos sobre los artículos que se adquieren por los asalariados reducen en términos reales - sus ingresos y, en un sistema donde la importancia de los cam- bios en el poder adquisitivo del dinero es generalmente recono- cida, puede provocar la misma clase de reacciones que el im- - puesto sobre la renta.-

Es cierto que en algunos casos, las tasas superiores del impuesto son tal altas que una persona que cumpla con la Ley tendrá pequeño incentivo económico para realizar otras actividades que incrementen sus ingresos. A menos que esta situación refleje una política deliberada de limitar los impuestos personales lo cual no parece ser el caso, es una forma contraproducente de usar el sistema tributario. Un peligro real del impuesto sobre la renta es que se presta a una excesiva progresividad. Es temerario establecer tasas de impuestos que anulen los incentivos sin establecer otro sistema para guiar la economía. A menudo la aplicación de esas tasas está limitada por exenciones especiales y por la evasión. Esto trae consigo sus propias complicaciones y distorsiones.-

Pero el hecho de que pueda usarse el impuesto sobre la renta es un argumento para su uso moderado y no para el abandono del mismo. En el terreno económico el impuesto sobre la renta parece merecer una opinión favorable, aunque tal vez no la recomendación entusiasta que a veces recibió en el pasado.-

CAPITULO TERCERO

SUJETOS DEL IMPUESTO A LA RENTA

Uno de los elementos más importantes de la relación jurídica tributaria son los sujetos y se dividen en activos y pasivos.

SUJETO ACTIVO .- En el derecho tributario colombiano, existe un solo sujeto activo revestido de soberanía financiera directa, que es el Estado. Esto significa, como lo expone el profesor Mario Pugliese, que solamente el Estado ejerce su soberanía financiera sin ser investido por otros órganos, pues la soberanía financiera no es sino un aspecto, de los más importantes del poder de imperio originario que tiene el Estado en la manifestación de sus funciones dirigidas hacia el logro de las finalidades nacionales y la tutela de los intereses colectivos e individuales.

Sin embargo, agrega Pugliese con sobrada razón, que además del Estado hay otros sujetos activos de la relación obligatoria tributaria, que gozan solamente de una soberanía financiera subordinada en un doble sentido; ya sea porque desde un punto de vista general la soberanía en materia tributaria dimana de una delegación del Estado, ya sea por que efectivamente los sujetos activos de que se trata pueden establecer y cobrar tributos sólo en la medida y entre los límites previamente fijados por el Estado. También cuando se les concede una facultad discrecional en la aplicación de algunos impuestos y en la determinación de su monto, esta facultad no tiene carácter autó-

como y deriva de una concesión del Estado, y puede ser ejercida sólo dentro de los límites de la concesión misma.-

En Colombia los sujetos activos con soberanía financiera delegada son los departamentos y los municipios. En esta forma el Estado provee a las necesidades de estas entidades. No obstante, existen otros sistemas adecuados para que los departamentos y municipios puedan financiarse y que en nuestro caso cobra especial interés por la tendencia que existe en tratar de delimitar el patrimonio y la renta de todas las entidades de derecho público.-

A este respecto es oportuno recoger lo que dice el mismo Pugliese, quien sostiene que se puede reservar a tales entidades una parte de los ingresos de los tributos fiscales, lo que corresponde, substancialmente, a la atribución de una cantidad proporcionada a la renta nacional o local de impuestos dados (en el primer caso la repartición de la cuota por atribuir a los órganos locales puede también efectuarse según el criterio de la población, de la extensión de la jurisdicción territorial etc.). Es evidente que en esta hipótesis no se forma ninguna relación jurídica entre el ciudadano y el órgano menor, y por consecuencia no nace ninguna obligación tributaria distinta de la que - única y unitaria - nace hacia el Estado.-

Por otra parte, puede concederse a los órganos menores la facultad de imponer adicionales a los tributos cobrados por el

Estado.-

En esta hipótesis aun cuando permanezca la unicidad de la obligación tributaria global del contribuyente, por no poder ser el adicional, por su misma naturaleza, dar vida a relaciones autónomas de derecho tributario material, la obligación ya no puede ser unitaria. Pueden distinguirse en ella dos distintos vínculos obligatorios -aun estrictamente ligados- que, desde el punto de vista pasivo, dependen de un mismo sujeto, y desde el punto de vista activo, de dos o más sujetos distintos (Estado, Departamentos, Municipios), cada uno de los cuales manifiesta en el proceso formativo de la obligación tributaria global una actividad separada y autónoma.-

En tercer lugar, puede el Estado conceder u obligar a los órganos menores a cobrar directamente tributos -entre los límites y en las formas establecidas por la ley- en la esfera de su circunscripción territorial o en la esfera de los que pertenecen a una categoría económica dada o a una fe religiosa. En este caso nacen relaciones jurídicas formal y materialmente autónomas entre el órgano y el sujeto pasivo de la imposición. Esta autonomía se pone de relieve en todas las fases del proceso formativo de la obligación tributaria (indicación de los presupuestos objetivos y subjetivos para el nacimiento de la obligación, accertamento, jurisdicción, ejecución forzosa).- .

Existe, pues, pasando del primero al último caso, una gra-

dación en la extensión y en la intensidad de la soberanía financiera activa delegada por el Estado a los órganos menores, y ella tiene mucha importancia desde el punto de vista jurídico y financiero.-

Si nos preguntamos cuáles son los poderes jurídicos del Estado y de los otros órganos delegados en su calidad de sujetos activos de la relación obligatoria tributaria, debemos distinguir otra vez las dos categorías de sujetos. Mientras el poder del Estado posee la característica de la autonomía, el poder de los órganos delegados sólo aparentemente es autónomo, pues la acción de éstos siempre es un reflejo de la voluntad del Estado, que se manifiesta en sentido positivo (órden a los órganos delegados para que actúen de una manera dada), y en sentido negativo (facultad para los órganos delegados de actuar a su albedrío entre límites prefijados). Con esto no negamos la existencia de una esfera en la cual los órganos menores puedan manifestar una voluntad propia, pero ponemos de relieve la circunstancia esencial de que esta manifestación de voluntad no es libre; está vinculada por la observancia de normas limitativas puestas por una voluntad extraña a la del órgano mismo.-

No debemos creer, por otra parte, que los mismos órganos financieros del Estado tengan el poder de actuar como cualquier acreedor en el dominio del derecho privado, renunciando, por ejemplo a su arbitrio, el accertamiento de un tributo a cargo de algún contribuyente.-

El Estado, efectivamente -y por él sus órganos financieros- tiene la facultad de actuar de conformidad con las leyes vigentes exigiendo la ejecución de la obligación tributaria entro los límites fijados por las leyes mismas. Solamente una nueva ley, que sea válida constitucionalmente, podía suspender o limitar el accertamiento de un tributo. La renuncia a exigir un tributo no autorizado por la ley, de un contribuyente o de un grupo de contribuyentes, estaría prohibida, desde un punto de vista general, por los principios éticos y constitucionales que rigen a los Estados modernos y por las disposiciones de las leyes tributarias, que siempre contienen una orden dirigida a todos los ciudadanos, o que hablan de todos los objetos imponibles.-

El profesor Flórez Zavala, refiriéndose al sujeto activo, dice que sus obligaciones son de dos clases: principales y secundarias.-

Las principales consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que está prohibida tanto por la Constitución como por la Ley ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto a los demás, por otra parte, ese acto perjudicará al Estado al

disminuir los ingresos, y a los causantes en general, que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima el impuesto a determinados individuos. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que pueda causar.

La Suprema Corte de Justicia de México dijo: "Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos e derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones".

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

a) Obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que éstas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.

34348

b) Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de factura, o no entregar permisos de elaboración a los causantes que los necesiten si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas.

Algunas veces, el Estado, por razones de orden público o en caso de calamidades que agobian a algunas regiones o a la Nación entera, puede decretar exenciones parciales o totales y por tanto renuncia a exigir el impuesto a ciertos contribuyentes.-

En estos eventos el Estado tiene el poder discrecional que dimana de su soberanía financiera y de su responsabilidad política, y por tanto puede renunciar a exigir el impuesto a ciertos contribuyentes, como puede hacerlo sin necesidad de calamidad y con fines económicos, como cuando trata de impulsar determinadas industrias que son convenientes para el país.-

Lo que no se puede hacer es conceder beneficios a determinados contribuyentes sin que exista norma legal que lo autorice, pues los funcionarios públicos, por muy alta que sea su jerarquía, no poseen ese poder discrecional de reducir deudas, ya sea en forma expresa o de manera indirecta cuando conceden rebajas a espaldas de la ley, es decir, sin que haya una norma que sustente el fundamento jurídico, ya que en materia tributaria los funcionarios no tienen atribuciones para hacer gracias o concesiones. A su vez, tampoco pueden hacer más gravosa la situación de los contribuyentes en exceso de lo que la ley exige, porque el monto del impuesto está limitado por las normas que regulan la base de su liquidación, y el funcionario público tampoco posee soberanía financiera para que pueda determinar impuestos por mayor valor que el que señalan las leyes en forma restrictiva. Sin embargo no puede concluirse que cuando

un funcionario, en ejercicio de sus atribuciones, concede rebajas de impuestos está violando la Ley al extralimitándose en sus funciones, pues los casos precedentes no encuadran dentro de las posibilidades supuestas, aun en el evento de que el mayor o menor valor de los impuestos tenga su origen en una errada interpretación de la ley, pues el hombre no es perfecto y puede equivocarse de buena fe, sin que su error pueda calificarse como un acto de arbitrariedad. Lo grave sería que a sabiendas de su error persistiera en él, por venganza o interés, con ánimo de causar daño o derivar provecho, cuando su verdadera misión es la de hacer justicia.

SUJETO PASIVO. - El sujeto pasivo es la persona señalada por la ley como quien debe pagar el impuesto, es decir, el sujeto jurídico o de jure. Pero como lo vimos al analizar el fenómeno de la repercusión, en algunos casos el sujeto pasivo no es el pagador del impuesto sino aquella persona que en virtud del fenómeno de la traslación es quien viene a quedar afectada económicamente con el valor del impuesto. Generalmente este evento ocurre en los impuestos indirectos, pero lo mismo sucede cuando se trata de impuestos directos y las condiciones del mercado permiten la traslación del tributo. En efecto, los industriales y comerciantes y, en general, todos los contribuyentes afectados por el nuevo gravamen tratan de aumentar el precio de venta de sus productos, mercancías o servicios, con el objeto de poder pagar el impuesto y que les queden las mismas utilidades que percibían antes de establecerse los nuevos tributos. Y en veces realizan algo más grave y pernicioso, como es el de tomar como pretexto los nuevos gravámenes para obte-

ner una ganancia adicional, pues ya no se conforman con el solo hecho de trasladar el impuesto sino que en la práctica obtienen, como ya se dijo, una ganancia adicional.-

La distinción entre el sujeto pasivo señalado por la ley y el real pagador del impuesto tiene en la práctica una importancia objetiva, pues quien puede intentar frente al Estado todas las acciones y recursos permitidos por las leyes para conseguir la modificación del crédito fiscal es el sujeto jurídico, es decir, el que la ley determina y con el cual el Estado trabala relación jurídica que da nacimiento a la obligación tributaria, pues al sujeto económico o de hecho, que es el que verdaderamente paga el impuesto, la ley ignora su existencia y por consiguiente no le reconoce personería para que pueda hacer uso de las acciones y recursos correspondientes, pues solo reconoce en el sujeto jurídico al verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria.-

En este sentido dice Mario Pugliese que el sujeto pasivo de la obligación para el derecho tributario es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas. Decimos "jurídicamente" para indicar que el derecho tributario, a diferencia de la ciencia de las finanzas, se preocupa solamente del contribuyente de derecho, y se desinteresa del contribuyente de hecho, que puede, como se sabe, no coincidir con el primero por el fenómeno de la traslación de los tributos. También cuando la traslación se requiere y previene por el legislador (ej: en el caso del impuesto italiano so-

bre scambi), la figura del contribuyente real no tiene ningún relieve para el derecho tributario, como veremos, y sólo ofrece relaciones accesorias, extrañas a los elementos constitutivos de la obligación, la cual se acaba en la relación entre el Estado y el contribuyente de derecho.-

Una corriente doctrinal sostiene que esta tesis no es exacta y que el derecho tributario toma en consideración frecuentemente también a los contribuyentes de hecho bajo varios aspectos. Pero los argumentos que se aducen para sostener esta opinión no son convincentes.-

El argumento principal se funda sobre todo en algunas disposiciones de las leyes positivas y en algunas sentencias que, en el caso del impuesto sobre los salarios que exige al patrón o sobre los intereses activos que se exige al mutuuario atribuyen importancia jurídica también a la persona del obrero, del empleado o del mutante (en Colombia, los casos de retención en la fuente etc.), los cuales son precisamente o deberían ser contribuyentes de hecho por el derecho del recobro que el contribuyente ha derivado de la ley. Pero en esta hipótesis, el obrero, el empleado, el mutante, no son solamente contribuyentes de hecho; son también deudores reales del tributo. No es entonces absolutamente extraño que la ley tributaria los considere por fines diversos de la ejecución de la obligación, que no toca a ellos. Además, si en una hipótesis se reconoció exactamente al fisco el derecho de actuar contra ellos, es evidente que en estos casos se transforman en contribuyentes de dere

cho, como cualquier otro. Pero en las leyes tributarias no hay ejemplo de casos en los cuales el legislador haya considerado un contribuyente de hecho que al mismo tiempo no sea también deudor efectivo del tributo, para hacerlo participar en la relación obligatoria substancial. El equívoco puede nacer sólo por los que, aceptando la errónea tesis de que, cualquier precepto legislativo de cualquier género, contenido en una ley fiscal, haga surgir, para la persona de que se ocupa, una obligación tributaria, naturalmente se llegan a considerar como sujetos de esa obligación -por ejemplo, los compradores de mercancías sujetas al impuesto sobre el cambio- solamente porque el legislador, para sancionar el derecho a efectuar el traslado del tributo, debió necesariamente mencionar las personas contra las cuales el derecho mismo puede ser ejercido. Es claro, sin embargo, que mientras nadie niega que en esta hipótesis las relaciones entre el deudor de derecho y el de hecho sean reguladas por el derecho tributario antes que por el derecho común, es lícito negar de la manera más absoluta que tengan algo de común con la relación obligatoria fundamental que se desarrolla únicamente entre el Estado y el deudor de derecho. Y si en algunos casos la posición del contribuyente de hecho puede llegar hasta implicar la capacidad de ser sujeto de algunas relaciones con el órgano del Estado, esto significa solamente: o que se trata de una relación accesorias a la relación fundamental de deuda que se desarrolla entre el Estado y el contribuyente de derecho; o bien, que el contribuyente de hecho, entrando por voluntad del legislador en la relación fundamental de deuda, se hace también contribuyente de derecho. En este último caso por la tesis que nosotros combatimos, la ley vendría

a hacer tomar precisamente la calidad del contribuyente de hecho -quién sabe cómo determinada desde el punto de vista jurídico- como condición para que se forme la relación obligatoria de que se trata. Pero podemos excluir del todo la idea de que en el derecho tributario existen disposiciones de esta naturaleza. Ninguna relación de deuda puede formarse entre el Estado y un contribuyente de hecho por esta simple calidad. Se pueden formar sólo relaciones accesorias extrañas a la relación fundamental y por esto sin valor para las finalidades de la opinión que criticamos.-

Debemos entonces opinar que sólo el contribuyente de derecho tiene importancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación de deuda entre el Estado y el contribuyente.

SUJETOS PASIVOS ANTES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1.974.-

Son sujetos pasivos y por lo tanto están sometidos al impuesto básico de renta y a sus complementarios de patrimonio y exceso de utilidades:

a) Las personas naturales;

b) Las sucesiones ilíquidas hasta la fecha en que se registran los actos judiciales por medio de los cuales se adjudican a los asignatarios los bienes que les correspondan; y

c) Los bienes destinados a fines especiales en virtud de lo

naciones o asignaciones modales, excepto cuando los asignatarios o donatarios los usufructúan personalmente.

d) Las sociedades anónimas;

e) Las sociedades en comandita por acciones;

f) Las sociedades de responsabilidad limitada asimiladas a anónimas, y

g) Las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza, las cuales quedan asimiladas a sociedades anónimas para todos los efectos del impuesto de renta y del complementario de exceso de utilidades, sin perjuicio de lo establecido en los arts. 185, 186, 190 y 194 del Dcto. 437 de 1.961.

h) Las sociedades colectivas, ordinarias de minas y comunidades ordinarias organizadas.

i) Las sociedades de responsabilidad limitada y en comandita simple.

j) Las corporaciones o asociaciones y las fundaciones que persigan fines de lucro.

k) Las sociedades de hecho.

l) Las compañías domiciliadas en la República que tengan sucursales o agencias en Colombia o en el exterior.

SUJETOS PASIVOS DESPUES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1.974.-

El decreto 8053 de 1.974 enumera como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios los siguientes:

- a) Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas;
- b) Los bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales;
- c) Las sociedades anónimas y asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta, sin perjuicio de que los respectivos accionistas, socios o suscriptores, paguen el impuesto que les corresponde sobre sus acciones y dividendos o certificados de inversión y utilidades.- Se asimilan a sociedades anónimas, para los efectos del presente decreto, las sociedades en comandita por acciones; las sociedades irregulares o de hecho de características similares a unas u otras; los fondos de inversión; los fondos mutuos de inversión; las empresas comerciales e industriales del Estado; las sociedades de economía mixta del orden nacional, y los fondos a que se refiere el artículo 3º del decreto 1979 de 1.974.
- d) Las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta, sin perjuicio de que los respectivos socios, comuneros o asociados paguen el impuesto correspondiente a sus aportes o derechos y sobre sus participaciones o utilidades, los cuales se determinan en la forma establecida en el presente decreto.

Se asimilan a sociedades de responsabilidad limitada para los efectos del presente decreto, las sociedades colectivas; las en comandita simple; las sociedades ordinarias de minas; las sociedades irregulares o de hecho de características similares a las anteriores; las comunidades organizadas; las corporaciones y asociaciones con fines de lucro y las fundaciones de interés privado.

e) Salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza están sometidas al impuesto sobre la renta. Si sus rentas fueren transferidas al exterior, quedan también sometidas al impuesto complementario de remesas.

Para mi concepto los contribuyentes (sujetos pasivos) que enuncia el decreto 2053 de 1.974 son los mismos enunciados en la ley 81 de 1.960 y su decreto reglamentario 437 de 1.961; hay cambios de palabras y de situación de las personas ya sean naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras; pero en el fondo los contribuyentes son los mismos con ciertas adiciones como las empresas industriales y comerciales del Estado.

En lo que sí hay variación en relación con los decretos de la emergencia económica es en ciertos aspectos; unos de los cuales describo a continuación en forma muy somera, debido a que actualmente son muy pocas las noticias al respecto llegadas oficialmente.

a) Se cambió el sistema de exenciones personales y por personas a cargo por el sistema de descuentos tributarios.

b) Se incluyó dentro de la renta bruta las utilidades obtenidas en la enajenación de activos; ya que esas utilidades solo se venían computando en algunos casos.

c) Se consagró un sistema de reajuste del valor de los activos.

d) Se han gravado más que antes las ganancias ocasionales.

e) Se ha consagrado generalmente la renta presuntiva.

f) Se ha tratado sobremedida de evitar la evasión por medio del fraude.

g) Se amplió la obligación para declarar, ya que antes de la reforma actual estaban obligados a declarar aquellas personas que obtuvieran un ingreso de cualquier origen en cuantía de \$4.000,00 al año, o que posean, en el país, en el último día del período fiscal, derechos apreciables en dinero en cuantía de \$10.000,00; ahora con la reforma ha quedado así: están obligados a declarar las personas que obtengan un ingreso de cualquier origen en cuantía de \$20.000,00 al año o un patrimonio en último día del período fiscal de \$30.000,00.

En relación con los sujetos activos siguen siendo los mis-

mos o sea, un sujeto activo revestido de soberanía financiera
directa: el Estado y sujeto activo con soberanía financiera de
legada que son los departamentos y municipios.-



CAPITULO CUARTO

TRANITE DEL TRIBUTO

Sistema Predominante en Colombia.- En Colombia existe el sistema confesional, que consiste en que el contribuyente presente su declaración de renta y patrimonio y con ello una liquidación privada, en cualquier lugar del país, en los puntos señalados previamente por la respectiva Administración de Impuestos Nacionales. Claro está que lo más aconsejable para un contribuyente es presentar siempre sus declaraciones de renta en el lugar de su domicilio y tratar de seguir presentándolas en ese mismo lugar, porque en la práctica hay contribuyentes que declaran un año en Cartagena, otro en Barranquilla, etc.; esto trae como consecuencia que al tratar de realizar una diligencia tributaria, tienen que pedir datos a los distintos lugares en los cuales han presentado sus declaraciones de renta, cosa muy dispendiosa y que a la vez, se necesitaría mucho tiempo y paciencia disponibles para lograr el objetivo deseado.-

Personas obligadas.- Actualmente las personas obligadas a declarar son aquellas que tengan ingresos de cualquier origen durante el año gravable, en cuantía de \$20.000,00 pesos, o un patrimonio en el último día del año fiscal que ascienda a la suma de \$30.000,00 pesos.-

Reserva de la declaración.-

La declaración de renta y patrimonio tiene por objeto principal servir de base para la liquidación del impuesto de renta y complementarios, de los recursos y otros impuestos que la ley tiene establecido para liquidar conjuntamente. Las informaciones que contienen, así como las que se producen oficialmente en relación con ellas, están aseguradas por la más absoluta reserva y pueden ser utilizadas por los funcionarios de la División de Impuestos Nacionales, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solamente para el control, recaudo y cobro de los impuestos nacionales, y para informaciones impersonales de estadística.

11 Sin embargo, podrá suministrarse copia de ellas o permitirse su inspección ocular en sumarios y juicios penales, cuando la correspondiente autoridad lo decreta como prueba en pervivencia que en lo pertinente debe transcribirse en el respectivo oficio o despacho.

Para los juicios de filiación natural pueden suministrarse a petición de autoridad competente, únicamente copias autenticadas de las informaciones que figuran en la declaración de renta y patrimonio para solicitar descuentos tributarios por concepto de personas a cargo o del cobro de la persona que figure como obligado del contribuyente.-

Podrán suministrarse informaciones sobre rentas y activos de los contribuyentes a los jueces de ejecuciones fiscales que adelantan juicios ejecutivos para hacer efectivas obligaciones a favor de la nación, siempre que en el respectivo oficio de solicitud se exprese para qué juicio se solicitan las informaciones.

TERMINOS PARA DECLARAR.- La declaración de renta y patrimonio deberá presentarse desde el 1º de enero del año siguiente al gravable, hasta la fecha que para cada grupo de contribuyentes señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante resolución de carácter general.-

Las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes a las sucesiones que se liquiden durante el año, deberán ser presentadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se inscriba la sentencia aprobatoria de la participación en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos y Privados del Circuito donde se haya adelantado el juicio correspondiente.-

Las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes a las personas jurídicas, sociedades de hecho y comunidades organizadas, que se liquiden durante el año, deberán presentarse dentro de los tres meses siguientes del último asiento del cierre de los correspondientes libros de contabilidad, o de la terminación de los negocios sino se lleva contabilidad. A la declaración de renta y patrimonio para liquidación de la sociedad deberá acompañarse una copia de la minuta o acta de liquidación en que consta la distribución de los activos. Los notarios no podrán autorizar la escritura de liquidación de sociedades que no concuerden con las minutas selladas por la respectiva Administración de Impuestos Nacionales.-

Las personas que se ausenten del país con carácter defini-

tivo, deberán presentar declaración de renta y patrimonio antes de ausentarse y sobre ella se liquidarán los impuestos respectivos que el contribuyente debe pagar antes de su salida. - Se presume que se ausentan definitivamente las personas de nacionalidad extranjera. Sin embargo, estas pueden presentar su declaración dentro de los términos ordinarios, siempre que garanticen el pago de los impuestos, de acuerdo con las normas - que sobre expedición de pas y salvo determina el presente decreto.

PRORROGAS. - La declaración de renta y patrimonio debe presentarse dentro de los términos que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que cada grupo de contribuyentes, cumpla con esta obligación, pero quien no pudiere presentarla dentro de dichos términos podrá obtener una prórroga automática hasta por dos meses siempre que:

a) Pague antes del vencimiento del término de que goce para presentar la declaración, a buena cuenta del impuesto sobre la renta y complementarios correspondientes al respectivo año gravable, un 35% del valor del impuesto sobre la renta y complementarios, recargos e impuestos especiales, calculados sobre el monto de la última liquidación oficial, si desea obtener la prórroga por el término de un mes; un 5% más, para completar un 40% del valor del impuesto, si la prórroga se desea por el término de dos meses. La cuantía de lo que correspondiera a los porcentajes anteriores será determinada por el respectivo funcionario de caja.-

Si la persona o entidad que pretendo gozar de la prórroga no hubiera sido contribuyente con anterioridad, el monto de la consignación para prórroga será fijado por la correspondiente oficina liquidadora sobre la estimación que el contribuyente haga por escrito del monto de su renta y patrimonio líquidos gravables correspondientes al respectivo año gravable.-

b) Esté en paz y salvo por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, recargos e impuestos especiales, en la fecha en que venza el término ordinario para presentar la declaración de renta y patrimonio.-

CAPITULO QUINTO

LIQUIDACION Y NOTIFICACIONES

LIQUIDACION PRIVADA. - A partir del año gravable de 1.964, todos los contribuyentes al impuesto sobre la renta, complementarios y especiales estarán obligados a presentar liquidación privada, junto con su declaración de renta y patrimonio. -

Antes del Decreto 3190 de 1.963 sólo estaban obligados a presentar liquidaciones privadas, las personas jurídicas, cualquiera que fuere el monto de su renta y los demás contribuyentes cuyo patrimonio o renta líquida declarados inicialmente, excedieran de \$500.000,00 y de \$25.000,00 respectivamente. Los demás contribuyentes podían presentar con su declaración de renta y patrimonio la liquidación privada de sus impuestos, pero esto no era obligatorio. -

La liquidación privada queda en firme y se convierte en definitiva, cuando no hubiere sido modificada por liquidación oficial que se haya notificado dentro del mismo plazo señalado para practicar la liquidación de revisión. -

En los casos en que no se hubiere practicado liquidación oficial dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración que no contenga liquidación privada, la liquida

ción que se practique no podrá separarse de las cifras consignadas en la declaración y en sus correcciones y adiciones como monto del patrimonio y renta líquidas gravables, salvo la corrección de errores aritméticos.-

LIQUIDACION OFICIAL.- El artículo 15 del Decreto 1651 de 1.961 decía: "Con respecto a cada declaración de renta y patrimonio que se presente, debe producirse el acto administrativo de la liquidación de los impuestos en que se analicen los conceptos o cifras relacionados con el patrimonio bruto, el pasivo, el patrimonio exento, la renta bruta, las deducciones legales, las rentas exentas, las exenciones especiales, personales y por personas a cargo y se determine el monto del impuesto sobre la renta y complementarios, de los recargos, de los impuestos que se liquiden con base en las declaraciones de renta y patrimonio y de las sanciones, o la expresa declaración de que el contribuyente respectivo queda exento de pagar impuestos en el año gravable correspondiente.- Este artículo fue subrogado por el artículo 29 del Decreto 3190 de 1.963 que dice: "Sin perjuicio de la facultad de revisión oficiosa, solamente se practicará la liquidación oficial del impuesto sobre la renta, cuando existan errores en la liquidación privada del contribuyente que hagan necesaria su sustitución.-"

La liquidación debe contener:

a) Número de la liquidación.

54

b) Dirección, nombres y apellidos o razón social del contribuyente;

c) Documentos de identificación;

d) Análisis de los factores correspondientes a los conceptos de patrimonio bruto, pasivo, patrimonio exento, renta bruta, deducciones y exenciones; conclusiones numéricas en cuanto a las bases gravables y monto de los impuestos, sanciones y recargos a cargo del contribuyente y explicación fundamentada de los rechazos, adiciones o modificaciones a las cifras consignadas en la declaración. El incumplimiento de esta explicación no causa nulidad de la liquidación sino sanción disciplinaria, y

e) Firma del funcionario liquidador o sello de control.

NOTIFICACIONES.— La liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios se notifica al contribuyente entregando personalmente un ejemplar de la liquidación si se presenta oportunamente a reclamarlo o mediante su envío a la dirección indicada en la última declaración de renta y patrimonio o en las comunicaciones que posteriormente remita para avisar cambio de ella. En los casos en que se utilicen máquinas o sellos de seguridad para timbrar las notificaciones de la liquidación, puede prescindirse del requisito de la firma, cuando así lo autoriza el Jefe de la División de Impuestos Nacionales, pero la custodia y guarda de los respectivos sellos o máquinas estará a cargo del jefe de la Sección de Liquidación. En la liquida-

ción se dejará constancia de la fecha de la notificación.

El envío de la notificación, puede hacerse directamente al contribuyente con recibo para la firma o por intermedio del servicio de correos nacionales, mediante relación en planillas especiales.-

Cuando los contribuyentes estén domiciliados en ciudades y poblaciones en donde no funcionen oficinas liquidadoras, se informará al respectivo Recaudador de Impuestos Nacionales sobre el envío de las liquidaciones para que éste a su vez haga saber directamente a los contribuyentes o por los medios de publicidad que les fuere posible, especialmente el de bando por intermedio de la Alcaldía, que su liquidación ya ha sido practicada y enviada por correo.-

Se entienda surtida la notificación en la fecha de entrega del ejemplar de la liquidación; cuando tal entrega se haga personalmente al contribuyente; en la del recibo, cuando el envío se haga directamente o en la introducción al correo, cuando la notificación se haga por este medio.

LIGUIDACION PARA RECLAMAR.- Unicamente con el fin de interponer el recurso de reclamación ordinaria e extraordinaria, el contribuyente puede presentar por triplicado ante la oficina de caja correspondiente o solicitar de la Sección de Liquidación, una liquidación para reclamar, practicada con sujeción -

a los factores declarados oportunamente por él. Al practicarse dicha Liquidación, se podrá prescindir de los errores que el contribuyente alegue haber cometido en su declaración, o tenerse en cuenta los factores incluidos en la liquidación materia de reclamo que el contribuyente considere aceptables.-

El pago del impuesto así determinado, podrá recibirse en las oficinas de caja, previa presentación de la copia de la liquidación oficial para reclamar, que la oficina debe devolver al contribuyente. Cuando la liquidación se practique por el contribuyente, la oficina corregirá los errores aritméticos que contengan y le devolverá una copia debidamente sellada.-

LIQUIDACION DE REVISION.- Dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de cada declaración de renta y patrimonio, el jefe de la División de Impuestos Nacionales podrá oficiosamente, por una sola vez, revisar la liquidación de impuestos con el fin de adicionar los bienes y rentas omitidos por el contribuyente, así como corregir los errores cometidos en tales liquidaciones que hayan ocasionado un menor impuesto. Al hacer uso de esta facultad deben corregirse igualmente los errores u omisiones cometidos en contra del contribuyente.-

La revisión de las liquidaciones de aforo podrá practicarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de notificación.-

De la facultad de revisión se hará uso por medio de liquidaciones de revisión, las cuales deben notificarse personalmente al contribuyente por intermedio del funcionario de impuestos nacionales correspondiente a su vecindad, previa citación dirigida a la última dirección informada, entregando una copia de la liquidación y un memorando explicativo de las causas o razones que se hayan tenido para practicarla. Si el contribuyente no concurriere a notificarse personalmente dentro del plazo señalado en la citación, la notificación se practicará por edicto.-

Vencidos los tres meses siguientes a la expiración del término de revisión, la liquidación quedará sin valor legal si no se hubiere notificado.-

LIQUIDACION DE AFORO.- En los casos en que los funcionarios competentes para practicar liquidaciones del impuesto sobre la renta y complementarios tuvieran conocimiento de que un contribuyente sujeto al impuesto sobre la renta en Colombia, haya tenido bienes u obtenido ingresos en cuantía que constituya base de imposición y no hubiere presentado la respectiva declaración de renta y patrimonio o requerido no la presentare, practicarán una liquidación de aforo de los impuestos sobre la renta y complementarios, recargos, sanciones y demás tributos que deban liquidarse.-

La facultad de aforo puede ejercitarse por los diez años inmediatamente anteriores a la fecha en que tuviere la información o el conocimiento de la existencia de los bienes y rentas

gravables, sin perjuicio de las sanciones previstas en el capítulo correspondiente del Decreto 1651 de 1.961.-

Las comunicaciones de las liquidaciones por aforo están su jetas al procedimiento ordinario de notificación.-



CAPITULO SEXTO

RECURSOS CONTRA LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS

POR LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES

Contra los actos de la administración existen dos órdenes de recursos o vías diferentes que son: procedimiento gubernativo y procedimiento jurisdiccional; el primero se surte ante la propia administración y el segundo ante los organismos de la jurisdicción especial: Consejo de Estado y Tribunales Administrativos por medio de acciones autorizadas por la ley.

Sólo nos limitaremos en esta tóica, a mencionar los recursos mediante el procedimiento gubernativo.

El procedimiento gubernativo no es más que la oportunidad que la ley confiere a la Administración, para que pueda corregir o enmendar sus propios errores, sin que medie para ellos controversia, en aquellos actos administrativos susceptibles de esta vía, como lo son los actos particulares y concretos, ya que esta vía no es dable en los actos de carácter general o abstracto.

El agotamiento de la vía gubernativa como es exigencia para algunos casos señalados en la ley, viene a constituir la excepción a la regla general de que todos los actos administra

tivos son acusables libremente ante el Consejo de Estado y los Tribunales Administrativos, según las respectivas competencias. Es decir, que sin el agotamiento de la vía gubernativa no es permitido el enjuiciamiento de un acto administrativo, cuando éste sea susceptible de dicha vía.

Esta vía queda agotada en los siguientes casos:

- a) Cuando las providencias o actos respectivos no son susceptibles de los recursos de reposición y apelación;
- b) Cuando interpuestos esos recursos, hayan sido decididos;
- c) Cuando interpuestos algunos de esos recursos, se entiendan negados por haber transcurrido el plazo legal fijado para ellos sin que recaiga decisión resolutoria sobre ellos.

RECURSOS ANTES DE LA REFORMA TRIBUTARIA. - El Decreto 1651 de 1.961 en su artículo 41 dice: Contra las liquidaciones del impuesto sobre la renta, sus complementarios, recargos, sanciones e impuestos especiales que se liquidan con base en la declaración de renta y patrimonio, existen los siguientes recursos:

Reclamación ordinaria y reclamación extraordinaria. -

RECLAMACION ORDINARIA. - El recurso de reclamación ordinaria debe presentarse en la Administración de Impuestos Nacionales.

les que practicó la liquidación oficial del impuesto, dentro de los tres meses siguientes a su notificación. Pero si el contribuyente presentó liquidación privada y la oficial se le notificó antes de la fecha fijada para el pago de la última cuota, el plazo de tres meses se contará a partir de tal fecha.-

El contribuyente debe llenar los siguientes requisitos para interponer el recurso de reclamación ordinaria contra la liquidación inicial o de revisión:-

a) Expresar en el memorial los motivos de inconformidad con la liquidación impugnada, e indicar la dirección a la cual debe enviarse el aviso de notificación de la providencia que resuelva la reclamación y,

b) Acreditar, antes de que se reparta el expediente para el fallo de fondo, que ha satisfecho dentro del término que tenga para reclamar, el valor total de la liquidación privada o de la que se haya practicado para reclamar.-

RECLAMACION EXTRAORDINARIA.- El recurso de reclamación ~~extraordinaria~~ procede contra la liquidación exclusivamente para corregir dobles gravámenes, indebidas imposiciones, errores puramente aritméticos. También procede contra las liquidaciones en que se haya fijado un impuesto tres veces superior al que resulte de la liquidación privada o de la que se practique para reclamar, efectuada ésta con prescendencia de los errores -

que el contribuyente alegue haber cometido en su declaración.-

Se incurre en doble gravamen cuando se liquida dos veces el impuesto sobre la misma renta o patrimonio a cargo del mismo contribuyente.-

Hay indebida imposición cuando se liquida impuesto a un contribuyente por razón de ingresos o activos inexistentes o que pertenecen a otra persona.-

Existe error puramente aritmético en el caso de cualquier equivocación u omisión numérica sufrida en las operaciones matemáticas, tanto de la declaración como de la liquidación del impuesto.-

Este recurso debe presentarse en la Administración de Impuestos Nacionales que practicó la liquidación dentro de los dos años siguientes a su notificación. Sin embargo, este término será de cinco años, si el recurso tiene como fundamento un error puramente aritmético o un doble gravamen.-



CAPITULO SEPTIMO

**RECURSOS CONTRA LAS PROVIDENCIAS DICTADAS POR LA DIVISION DE
IMPUESTOS NACIONALES Y LAS SECCIONES DE RECURSOS TRIBUTARIOS**

Contra las providencias que fallen las reclamaciones ordinarias y extraordinarias proceden los siguientes recursos:

a) Reposición, el cual, procede exclusivamente contra las siguientes providencias:

1º) Las dictadas por las Secciones de Recursos Tributarios al fallar reclamaciones interpuestas contra liquidaciones cuyo valor total no exceda de \$500,00 pesos, y

2º) Las dictadas por la División de Impuestos Nacionales cuando fijen un gravamen superior al determinado en la providencia apelada o consultada, o cuando resuelvan puntos nuevos no discutidos en primera instancia.-

El recurso de reposición debe interponerse por escrito ante el funcionario que dictó la providencia respectiva, dentro de los diez días siguientes a su notificación.-

64

b) El recurso de apelación el cual procede contra las providencias dictadas por las Secciones de Recursos Tributarios al resolver declaraciones ordinarias o extraordinarias, cuando el valor de la liquidación impugnada exceda de \$500,00.-

Este recurso de apelación puede interponerse de palabra ante el funcionario que dictó la providencia, en el acto de la notificación, o por escrito dentro de los diez días siguientes a ella, y se surte ante la División de Impuestos Nacionales.-

Podrá también proponerse como subsidiario al interponer el recurso de reclamación.-

Dentro de los diez días siguientes a la interposición del recurso de apelación, el funcionario de primera instancia enviará a la División de Impuestos Nacionales el expediente completo que sirvió de base para el estudio de la reclamación.-

Uno de los cambios fundamentales de la reforma tributaria de 1.974, aunque con datos extraoficiales, pues hasta el momento no ha llegado ninguna disposición oficial relacionada con el procedimiento tributario es el siguiente:

En lo relacionado con la vía gubernativa, ésta quedará así para su agotamiento:

Contra las providencias que dicten las Secciones de Recur-

65

ses Tributarios al fallar las reclamaciones ordinarias y extra-
ordinarias procederá el recurso de reconsideración, el cual ==
creo yo suplirá el recurso de reposición.-

Además habrá un grado de consulta ante la Dirección de Im-
puestos Nacionales.-

El trámite para el fallo de los recursos será mucho más a-
gilizado. A la Sección de Recursos Tributarios se les atribuirá
funciones que antes solo tenía la Dirección de Impuestos Nacio-
nales.-



CAPITULO OCTAVO

RECAUDO DE LOS IMPUESTOS

El recaudo de los impuestos sobre la renta está más que todo a cargo de la División de Cobranzas y Ejecuciones Fiscales, por intermedio de las Secciones de Cobranzas y Ejecuciones Fiscales ubicadas en los distintos departamentos, y por las Recaudaciones locales, las cuales tienen como funciones recaudar el debido por cobrar a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes, para lo cual están investidos sus Jefes de jurisdicción coactiva.-

Las Secciones de Cobranzas tratan más que todo de que el pago de esos impuestos se haga mediante la vía persuasiva, y se hacen todos los trámites necesarios a fin de evitar que el contribuyente pague por medio de la vía coactiva, lo cual le ocasiona más gastos y un dispendioso juicio en su contra.-

Para el cobro por la vía persuasiva se cita a los deudores hasta por tres veces, a fin de poder elaborar un acuerdo de pago de acuerdo con las condiciones económicas del contribuyente.

Sólo cuando el contribuyente incumple este acuerdo de pago, o no se presenta a responder por las citaciones amistosas, se

procede al cobro por la vía coactiva.-

Las siguientes son las situaciones que se presentan al llegar los contribuyentes a la Sección de Cobranzas a contestar las citaciones amistosas:

Unos solicitan un acuerdo de pago, el cual se le elabora en esta época según la nueva reforma, hasta por un plazo de 10 meses, durante los cuales la sanción por mora quedará como se encontraba hasta el 31 de octubre de 1.974, y durará esa sanción por mora en ese estado hasta el 31 de octubre de 1.975, esto es lo que algunos llaman amnistía actual que no es más que un período de gracia para que los morosos traten de cancelar en este período sus deudas.-

Otros dicen tener la deuda que se les cobra cancelada, y a ellos se les solicita los comprobantes de pago, con éstos se cancela el expediente y se desanota de los libros radicadores.

Algunos manifiestan haber presentado reclamo a los cuales se les exige la constancia respectiva y con ella se suspende el proceso.-



CAPITULO NOVENO

ESTRUCTURA Y FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL

DE IMPUESTOS NACIONALES

La Dirección General de Impuestos Nacionales tendrá como funciones de conformidad con las correspondientes normas legales, realizar todas las actuaciones necesarias para que la liquidación y recaudación de los gravámenes que estén a su cargo se lleven oportunamente a efecto; aplicar en sus demás aspectos las normas de régimen tributario e interpretar las mismas; prevenir las infracciones al mencionado régimen; adelantar las investigaciones necesarias para su cumplimiento y sancionar a los infractores; ejercer las facultades de revisión de las liquidaciones y resolver los recursos que se interpongan contra sus providencias; facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones; realizar estudios para perfeccionar el régimen tributario, y las demás que le señale la Ley.

Descripción de funciones a nivel central.- Son funciones del Director General:

- a) Dirigir, con la asistencia del Sub-Director, todas las dependencias de la Dirección General de Impuestos Nacionales;
- b) Programar las actividades relacionadas con la liquidación, recaudo y control interno de los impuestos e impartir las ins

trucciones que deban aplicarse para la ejecución de dicha programación;

c) Hacer que se cumplan las normas de procedimiento que la ley o los reglamentos establecen para la tramitación de los recursos que proceden por la vía gubernativa;

d) Resolver los recursos que interpongan los contribuyentes y que sean de su competencia;

e) Dirigir y orientar las actividades investigativas referentes a las infracciones de las normas tributarias, tanto para evitar la evasión de impuestos como para aplicar las sanciones previstas en las disposiciones sobre la materia;

f) Colaborar con el Ministerio en la programación y desarrollo de la política tributaria;

g) Impartir las instrucciones y adoptar los sistemas más convenientes, para que el ejercicio de la facultad de revisión se cumpla dentro de los términos previstos en las disposiciones legales pertinentes;

h) Administrar el personal de acuerdo con las leyes y reglamentos vigentes en la materia.

Para el cumplimiento de estas funciones la Dirección de Impuestos Nacionales cuenta con una oficina de Asesoría Tributaria cuyas funciones son:

a) Asesorar a la Dirección en la elaboración de los proyectos de ley, de reglamento, resoluciones y circulares relacionadas con los impuestos de competencia de la Dirección General de --

Impuestos Nacionales;

- b) Asistir a la Dirección en todo lo relacionado con la interpretación de las normas legales sobre impuestos de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales;
- c) Asistir al Director General en el estudio y trámite de las providencias y negocios de su competencia; y
- d) Las cosas que le asigne la Dirección.

División Legal.- Son funciones de la División Legal:

- a) Velar por la unidad doctrinal en lo que se relaciona con la aplicación de las normas tributarias y su interpretación administrativa;
- b) Orientar la labor de liquidación de los impuestos sobre la renta, ventas, sucesorales e indirectos;
- c) Resolver, por delegación expresa del Director General y conforme a los procedimientos vigentes, los recursos que ante este se interpongan y orientar, mediante inspecciones e instrucciones, la resolución de aquellos que se tramitan en otras dependencias;
- d) Absolver, de acuerdo con la Dirección, las consultas que le formulan los funcionarios y los contribuyentes, relacionadas con la aplicación e interpretación de las normas tributarias;
- e) Ejercer permanente vigilancia sobre el curso de los negocios tributarios que se ventilan ante la jurisdicción contencioso administrativa; prestar la asesoría indispensable al Ministerio Público; y cuando fuere el caso hacerse parte en los

juicios o actuaciones respectivos. El ejercicio de tal actividad será coordinada con la oficina jurídica del Ministerio, informando en todos los casos a la Dirección; y

f) Las demás que le asigne la Ley.

Sección del Impuesto sobre la Renta y Complementarios.-

Son funciones de la sección del Impuesto sobre la Renta y Complementarios:

- a) Estudiar y atender las reclamaciones y recursos interpuestos contra las liquidaciones y providencias relacionadas con el Impuesto sobre la Renta y Complementarios y proyectar los fallos respectivos;
- b) Estudiar las solicitudes de los contribuyentes relacionadas con incidentes previos a la liquidación, cuyo pronunciamiento compete a la Dirección General de Impuestos Nacionales no atribuidos a otras dependencias y proyectar las respectivas providencias;
- c) Proyectar las providencias relacionadas con el cumplimiento de las sentencias del Consejo de Estado;
- d) A través del grupo de Secretaría, hacer las notificaciones respectivas y expedir certificados y copias; atender al desglose de documentos conforme a la Ley; radicar los expedientes y repartirlos para su fallo;
- e) A través del Grupo de Sustanciación, completar los expedientes; proyectar los autos de sustanciación respectivos y los de desistimiento;

- f) A través del Grupo de Recursos Especiales, proyectar los folios de recursos por falta de los presupuestos procesales de personería, pago previo y oportunidad, y los demás que le designe el Jefe de la Sección;
- g) Informar a los contribuyentes y apoderados, el estado de los negocios que cursan en la Sección; y
- h) Las demás que le asignen la Ley y el Jefe de la División.

División de Auditoría. - Son funciones de la División de Auditoría:

- a) Vigilar la aplicación e interpretación de las normas tributarias en su aspecto contable;
- b) Elaborar los programas y establecer los procedimientos de Investigación de acuerdo con las normas e instrucciones que dicte el Director General de Impuestos Nacionales y en coordinación con la Oficina de Programación y Sistemas;
- c) Orientar, supervisar y controlar las investigaciones realizadas por la Sección de Auditoría de las Administraciones de Impuestos Nacionales;
- d) Absolver las consultas formuladas por los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales y por los contribuyentes, en materia contable y de investigación de los impuestos sobre la renta, ventas, sucesorales e indirectos;
- e) Asesorar en materia contable a los funcionarios que inter -

vienen en la liquidación de los impuestos y en el fallo de las reclamaciones;

f) Practicar visitas a las oficinas regionales para controlar la actividad censal y el desarrollo de las investigaciones tributarias;

g) Detectar las fuentes de evasión y preparar las medidas necesarias para establecer su control; y

h) Las demás que le asignen la Ley y la Dirección.

Sección de Programación de Auditoría. - Son funciones de la Sección de Programación de Auditoría:

a) Elaborar los estudios relativos a la capacidad contributiva de los sectores económicos y sus tendencias, para obtener los datos necesarios en la preparación de los programas de investigación y prevención de la evasión tributaria;

b) Establecer los programas y sistemas de investigación que deba adoptar la Sección de Auditoría de las Administraciones de Impuestos Nacionales en materia de impuestos sobre las ventas, renta, sucesorales e indirectos;

c) Coordinar los programas de las investigaciones tributarias a nivel nacional y proponer las medidas jurídicas necesarias para evitar la evasión tributaria;

d) Elaborar y mantener al día el censo nacional de contribuyentes, en coordinación con la División de Procesamiento Automáti

co de Datos;

e) Impartir instrucciones relativas a los medios probatorios que deben emplearse en las investigaciones tributarias y a la calificación de su validez, para efectos de la práctica de las liquidaciones de revisión;

f) Absolver las consultas formuladas por los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales y por los contribuyentes, en materia de investigación tributaria;

g) Establecer los procedimientos de Auditoría aplicables a los procesos de investigación tributaria, conforme a la Ley;

h) Establecer los procedimientos que debe seguir la Sección de Auditoría de las Administraciones de Impuestos Nacionales en la práctica de las inspecciones a cuentas, levantamiento de las actas respectivas y consignación de los datos y observaciones conforme a la Ley;

i) Asesorar en materia contable a los funcionarios de la Dirección de Impuestos Nacionales que intervienen en la liquidación de los impuestos y en el fallo de las reclamaciones;

j) Resolver las cuestiones previas de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales de acuerdo con las normas legales vigentes; relacionadas con los sistemas de reconocimiento de valor técnico en la determinación del costo de mercancías y de depreciación, lo mismo que autorizar o negar la pérdida de capital.

Descripción de funciones a nivel regional.- Son funciones de las Administraciones de Impuestos Nacionales:

- a) Liquidar, recaudar y controlar en el territorio de su jurisdicción los impuestos nacionales conforme a los programas normas e instrucciones que le imparta la Dirección General de Impuestos Nacionales;
- b) Estudiar, sustanciar y resolver los recursos interpuestos contra las liquidaciones de los impuestos sobre renta, ventas, sucesorales e indirectos, conforme a las disposiciones vigentes;
- c) Solicitar visitas a las Divisiones Regionales y de Inspección y auxiliar a éstas en las investigaciones y estudios que realicen;
- d) Rendir informes periódicos a las Divisiones sobre las labores desarrolladas en la Administración y en las Recaudaciones que de ella dependan, según las instrucciones, que para cada una de las áreas de actividad, imparta la Dirección;
- e) Suministrar toda información necesaria para los estudios estadísticos, financieros y administrativos que adelanten las Divisiones y Oficinas Asesoras de la Dirección;
- f) Denunciar ante la justicia ordinaria, con base en indicios graves los hechos delictuosos atribuibles a los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales en el desempeño de sus cargos, o de otras personas;

- g) Elaborar las nóminas y efectuar los pagos a los empleados nacionales del lugar, cuando sean comisionados para tal fin por los diferentes organismos administrativos; y
- h) Las demás que le asignen la Ley y el Director General.

Funciones Generales de los Administradores. - Son funciones de los Administradores de Impuestos Nacionales:

- a) Responder ante la Dirección tanto de su gestión, como del funcionamiento de las dependencias bajo su responsabilidad;
- b) Dirigir y coordinar la ejecución de los programas elaborados por las Divisiones de la Dirección General de Impuestos Nacionales, y estudiar y resolver los problemas que se presenten en dicha ejecución;
- c) Establecer el sistema de informes de sus subalternos evaluarlos e informar a la Dirección, por intermedio de la División de Regionales, sobre los resultados obtenidos en el desarrollo de las labores de la Administración;
- d) Cumplir las atribuciones, en que en materia de administración de personal le sean asignadas o delegadas, conforme a las disposiciones vigentes e instrucciones que les sean impartidas;
- e) Atender a la administración y mantenimiento de locales y bienes al servicio de la administración en coordinación con la División Administrativa;

f) Ejercer control permanente sobre las Recaudaciones de Impuestos Nacionales de su jurisdicción y orientar sus actividades en coordinación con las respectivas Divisiones de la Dirección General de Impuestos Nacionales;

g) Las demás que le asignen la Ley y la Dirección.

Sección de Liquidación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. -Son funciones de la Sección de Liquidación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios:

a) Efectuar las liquidaciones del impuesto sobre la renta, complementarios y especiales, de acuerdo con las disposiciones legales e instrucciones impartidas por la División Legal;

b) Suministrar a la División de Procesamiento Automático de Datos, en coordinación con la División de Regionales, toda la información que deba ser procesada;

c) Notificar, de acuerdo con la Ley, las liquidaciones practicadas;

d) Responder a las consultas verbales que formulen los contribuyentes, relacionadas con la forma como se produjo su liquidación;

e) Suministrar oportunamente a las Secciones de la Administración respectiva y a las demás Administraciones, los datos y documentos que sean necesarios para el desempeño de sus funciones;

f) Las donas que le asignen la Ley y el Administrador de Impuestos Nacionales.

Sección de Auditoría. - Son funciones de la Sección de Auditoría:

- a) Investigar los hechos o las actividades generadoras de obligaciones tributarias en los impuestos sobre la renta, ventas, sucesiones y donaciones e indirectos, de acuerdo con los programas elaborados por la División de Auditoría para prevenir y sancionar las infracciones fiscales;
- b) Ordenar y practicar visitas e inspecciones contables, mediante comisiones conferidas por auto dictado por el Jefe de la Sección, previa selección de los casos;
- c) Elaborar y mantener al día el censo de contribuyentes de los impuestos sobre la renta, ventas, sucesiones y donaciones e indirectos, correspondientes al territorio de su jurisdicción;
- d) Solicitar a los notarios o a quienes hagan sus veces, el envío oportuno de un informe de las Actas de defunción;
- e) Informar a la Sección de Liquidación de Impuesto sobre la Renta y Complementarios las omisiones o inexactitudes comprobadas a los contribuyentes antes de la práctica de la liquidación inicial o de aforo y solicitar la aplicación de las sanciones pertinentes;

- f) Practicar las liquidaciones de revisión oficiosa del impuesto sobre la renta y las de revisión y aforo del impuesto sobre las ventas, de acuerdo con la delegación del Director General;
- g) A través del grupo de secretaría, adelantar las diligencias necesarias para notificar las liquidaciones de competencia de la Sección;
- h) Atender lo relacionado con las manifestaciones juramentadas, certificados con base en las declaraciones de renta y copia de las mismas, y dar los certificados correspondientes para la autorización de paz y salvo ordinario y especial;
- i) Preparar y suministrar las informaciones que las diferentes oficinas requieran para el desempeño de sus funciones;
- j) Suministrar oportunamente a la División de Procesamiento Automático de Datos la información que deba ser procesada; y
- k) Las demás que le asigne la Ley y el Administrador de Impuestos Nacionales.

Sección de Cuentas Corrientes. - Son funciones de la Sección de Cuentas Corrientes:

- a) Llevar actualizados los cargos, abonos y saldos de los impuestos sobre la renta y complementarios, de sucesiones y donaciones, ventas o indirectos y de los demás que se cataloguen como cartera por cobrar, de acuerdo con los programas elaborados.

dos por la División de Cobranzas y Recaudos;

b) Mantener codificadas, ordenadas y actualizadas las cuentas corrientes de los contribuyentes y de los responsables de los impuestos;

c) Informar a los contribuyentes sobre el estado de sus cuentas y absolver consultas verbales relacionadas con las cuentas corrientes;

d) Suministrar oportunamente a la División de Procesamiento Automático de Datos la información que deba ser procesada;

e) Certificar la existencia de saldos a favor de los contribuyentes por el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, ventas, sucesiones y donaciones e indirectos y tramitar la respectiva cuenta de cobro o devolución, o la aplicación del saldo al pago de impuestos;

f) Elaborar las relaciones de cartora por cobrar para ser utilizadas por la Sección de Cobranzas y Ejecuciones de acuerdo con las instrucciones impartidas por la División de Cobranzas y Recaudos; y

g) Las demás que le asigne la Ley y el Administrador de Impuestos Nacionales.

Sección de Cobranzas. - Son funciones de la Sección de Cobranzas y Ejecuciones:

a) A través del Jefe de la Sección o de los Jefes de Grupo de Cobranzas y Ejecuciones abrir, por la vía coactiva, e impulsar hasta su terminación el juicio de cobro de los diferentes impuestos exigibles en el territorio de su jurisdicción y los de otras administraciones para cuyo propósito haya sido constituido;

b) A través del Grupo de Vía Permisiva, adelantar las diligencias necesarias para lograr que los contribuyentes morosos paguen voluntariamente los impuestos de su competencia, cuando se considere conveniente y sin perjuicio de la iniciación del juicio ejecutivo;

c) A través del Grupo de Secretaría, radicar los expedientes, repartir los juicios correspondientes a los Jefes de Grupo de Cobranzas y adelantar las demás diligencias que le encomiende el Jefe de la Sección;

d) Promover el recaudo de la cartera por cobrar de las Recaudaciones de Impuestos Nacionales de su jurisdicción; y

e) Las demás que le asigne la Ley y el Administrador de Impuestos Nacionales.

Sección de Recursos Tributarios.— Son funciones de la Sección de Recursos Tributarios:

a) Resolver los recursos que se interpongan contra las liquidaciones de los impuestos sobre la renta y complementarios, sus

siones y donaciones e indirectos y ventas, de conformidad con los procedimientos vigentes y con las instrucciones impartidas por la División Legal;

b) Decidir sobre la acción de nulidad de las liquidaciones practicadas por la Administración de Impuestos Nacionales respectiva, restitución de términos de las mismas, desistimiento de recursos y solicitudes de revocatoria directa de las providencias ejecutivas en su despacho;

c) Dictar las providencias relacionadas con el cumplimiento de sentencias de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, ventas, sucesorales y donaciones e indirectos;

d) Ejercer permanente vigilancia sobre el curso de los negocios tributarios que se ventilan ante la jurisdicción Contencioso Administrativo; prestar la asesoría indispensable al Ministerio Público; y, cuando fuere el caso hacerse parte en los juicios o actuaciones respectivos. El ejercicio de tal actividad será coordinada con la Oficina Jurídica del Ministerio, informando en todos los casos a la Dirección; y

e) Las más que le asigne la Ley y el Administrador de Impuestos Nacionales.

Descripción de funciones a nivel local. - Son funciones de las Recaudaciones de Impuestos Nacionales:

a) Recibir las sumas provenientes de los gravámenes, depósitos y demás conceptos de recaudo que consignen los contribuyentes e interesados, expedir los recibos reglamentarios y cuidar de la seguridad de estos valores;

b) Hacer las notificaciones y requerimientos a los deudores, morosos, activar los cobros por la vía persuasiva y adelantar los correspondientes juicios por jurisdicción coactiva;

c) Llevar la cuenta diaria de los dineros recaudados y hacer los correspondientes asientos en los libros respectivos;

d) Velar por que los impuestos no sean evadidos y para el efecto dar aviso oportuno al Administrador respectivo de cualquier irregularidad de que tenga conocimiento;

e) Revisar los libros que se lleven en las Alcaldías, juzgados, inspecciones y demás oficinas en donde deben erigirse impuestos de timbre nacional, a fin de controlar su correcto recaudo;

f) Elaborar las nóminas y efectuar los pagos a los empleados nacionales del lugar, cuando sean comisionados para tal fin por los organismos competentes;

g) Cumplir las comisiones que reciba de las Administraciones y Recaudaciones de Impuestos Nacionales;

h) Rendir a la Administración la cuenta mensual de ingresos;

i) Atender las consultas verbales que formulen los contribuyentes en todo lo relacionado con asuntos propios de la Recaudación;

j) Las demás que le asignen la Ley y el Administrador de Impuestos Nacionales.-



CONCLUSIONES

En los actuales momentos el Derecho Tributario se encuentra en constante variación debido a la Reforma Tributaria dictada con ocasión del estado de emergencia económica y que tuvo su fundamento en el precepto consignado en el artículo 122 de la Constitución Nacional.-

El Estado para el sostenimiento de sus necesidades, requiere de los impuestos y se preocupa de que éstos estén siempre acordes con las necesidades del país sin perjuicio de la capacidad económica de los contribuyentes, gravando más a los que más tienen y poco o nada a los que nada tienen.-

Lo ideal sería que el Estado pudiese sufragar por sí solo todas las necesidades del país ya que a nadie le gusta pagar impuestos porque dicen no generan contraprestación, tesis con la cual estoy en desacuerdo porque en mi opinión sí hay contraprestación pero en una forma indirecta ya que los contribuyentes se benefician con las inversiones que hace el Estado de los fondos recaudados en esa forma.-

El trámite del impuesto en Colombia, se hace mediante el sistema confesional; por medio del cual la persona obligada a declarar, presenta su declaración y junto con ella una liquidación privada del impuesto a pagar; debe presentarla a partir

del mes de Enero del año siguiente al declarado, en el plazo fijado por la Dirección de Impuestos Nacionales; si al contribuyente no le es posible presentarla en ese período, puede solicitar prórroga, las cuales son concedidas de acuerdo con las disposiciones legales pertinentes.-

Con respecto a cada declaración de renta y patrimonio que se presente se produce el acto administrativo de la liquidación y notificación de los impuestos, donde empieza el dolor de cabeza de los contribuyentes, debido a que en Colombia, la mayoría de los contribuyentes no saben elaborarla, y algunos buscan personas inexpertas, lo cual trae como consecuencia disparidad entre la declaración de renta presentada por el contribuyente y la hecha por la administración, quien valiéndose de las Secciones de Auditoría, investiga y hace justicia tributaria, consistente en imponerle a cada contribuyente el impuesto que justamente debe pagar de acuerdo con su capacidad económica.-

Una vez verificado el acto administrativo de la liquidación, el contribuyente que se crea lesionado con ella, puede valerse de dos vías para reclamar: la vía gubernativa ante la misma administración y la vía jurisdiccional ante los Tribunales Administrativos y el Consejo de Estado, previo agotamiento de la vía gubernativa.-

INDICE

87

DEPARTAMENTO DE
BIBLIOTECAS
UNIVERSIDAD DE SANTANDER

CAPITULO I

GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS

- a) Definición
- b) División de los impuestos
- c) Requisitos de los impuestos

CAPITULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-

- a) Historia
- b) Naturaleza
- c) Importancia

CAPITULO III

SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- a) Antes de la Reforma Tributaria de 1.974
- b) Después de la Reforma Tributaria de 1.974

CAPITULO IV

TRAMITE DEL TRIBUTO

- a) Sistema predominante en Colombia
- b) Personas obligadas
- c) Reserva de la declaración
- d) Término para declarar, prórrogas.

CAPITULO V**LIQUIDACIONES Y NOTIFICACIONES**

- a) Liquidación privada
- b) Liquidación oficial
- c) Notificaciones
- d) Liquidación para reclamar
- e) Liquidación de revisión
- f) Liquidación de aforo

CAPITULO VI**RECURSOS CONTRA LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS POR LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES.-**

- a) Antes de la Reforma Tributaria de 1.974
- b) Después de la Reforma Tributaria de 1.974

CAPITULO VII**RECURSOS CONTRA LAS PROVIDENCIAS DICTADAS POR LA DIVISION DE IMPUESTOS NACIONALES Y LA SECCION DE RECURSOS TRIBUTARIOS.-**

- a) Antes de la Reforma Tributaria de 1.974
- b) Después de la Reforma Tributaria de 1.974

CAPITULO VIII

RECAUDO DE LOS IMPUESTOS.-

- a) Voluntario
- b) Coactivo

CAPITULO IX

**ESTRUCTURA Y FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS
NACIONALES.-**

- a) A nivel central
- b) A nivel regional
- c) A nivel local.