



Universidad de Cartagena
Cartagena - Colombia
(Sur América)

Cartagena, 2 de diciembre de 1985

Señor doctor
GUILLERMO BAENA PIANETA
Jefe del Centro de Investigaciones
Jurídicas Facultad de Derecho
E. S. D.

He sido designado examinador de la tesis de grado del estudiante GERMAN NOVOA, quien para satisfacer los requisitos académicos de rigo de nuestra Facultad, ha escrito una monografía titulada "ELEMENTOS BASICOS DE LA DECLARACION DE RENTA", cuyo sólo título y escogencia de tan arduo como difícil tema por ser tan inestable nuestra legislación tributaria de muestra la capacidad investigativa del graduando, condición ésta tan importante para el ejercicio de la profesión de abogado y que demuestra ya, en forma palpable su idoneidad.

Tratar de estos temas en la forma como lo ha hecho el alumno Novoa, explicando el origen de nuestra legislación tributaria, la forma de recaudar los tributos por parte del Estado y señalando los medios de defensa del ciudadano demuestran que el graduando posee ya una capacidad suficiente para servir a la comunidad en el ejercicio profesional.

Muy apesar de que al igual del común de los ciudadanos siento aprehensión y me produce alergia tratar de asuntos tributarios pues siempre he considerado que a medida que el Estado aumenta los tributos está demostrando su incapacidad como administrador ya que éstos aumentos obedecen en gran parte para subsanar de ciertos administrativos, he leído con suma atención el trabajo presentado por el graduando por la forma amena y sencilla como trata éstos temas y que le permiten a personas que como el suscrito, por padecer de una carga impositiva que consume un alto porcentaje de su trabajo, sienten una natural repulsa por tan prosaica como difícil materia.

El trabajo presentado satisface plenamente las exigencias académicas para obtener el título de abogado.

De usted atentamente,

ALCIDES ANGULO PASOS

Doctor

GUILLERMO BAENA PIANETA

Director Centro de Investigaciones Jurídicas

FACULTAD DE DERECHO.-

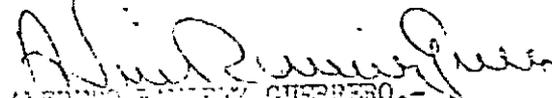


Ref: Concepto como Segundo examinador del Proyecto de Tesis presentado por el egresado Hernan R. Novoa Salcedo titulado ELEMENTOS BASICOS DE LA DECLARACION DE RENTA Y PATRIMONIO.-

Por medio del presente doy cumplimiento a lo ordenado por usted en el oficio número 075 de fecha julio 15 de 1.985, relacionado con el concepto sobre el Proyecto de Tesis presentado por el egresado Hernan R. Novoa Salcedo Titulado Elementos Básicos de la Declaracion de Renta y Patrimonio.-

El trabajo presentado por el egresado Hernan R. Novoa Salcedo para optar el Título de Doctor en Derecho y Ciencias Políticas sí reúne los requisitos o presupuestos exigidos por la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Cartagena, ya que hace un relato sucinto y detallado con relacion a la naturaleza jurídica y la Definicion de lo que es la Declaracion de Renta y Patrimonio. Se refiere con precision al beneficio que reporta sobre el contribuyente el Silencio Administrativo Positivo y la Presuncion de Veracidad. Desarrolla con una gran versatilidad los elementos o requisitos de Forma y de Fondo de la Declaracion de Renta y Patrimonio. Hace una descripcion en forma amplia y protuberante con relacion a las definiciones de Renta Bruta, Líquida, Líquidas Especiales y Renta Líquida Gravable.-

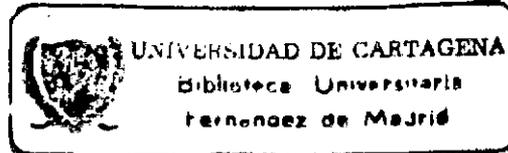
Del Señor Director,


ALFREDO ESPINOSA GUERRERO.-

T
344.3
N945

S 2 1 1 3

UNIVERSIDAD DE CARTAGENA



ELEMENTOS BASICOS
DE LA
DECLARACION DE RENTA Y PATRIMONIO

Hernán R. Novoa Salcedo

//

SCIB

000-18299-1

18948

47279



FACULTAD DE DERECHO
Y CIENCIAS POLITICAS

1.985

U N I V E R S I D A D D E C A R T A G E N A

RECTOR: DOCTOR LUIS H. ARRAUT E.

DECANO: DOCTOR FABIO MORON DIAZ

SECRETARIO: DOCTOR PEDRO MACIA H.

PRESIDENTE DE TESIS: Dr. ELOY TOUS LIÑAN

PRIMER EXAMINADOR: Dr. ALCIDES ANGULO P.

SEGUNDO EXAMINADOR: Dr. ALFREDO RAMIREZ

TERCER EXAMINADOR:

F A C U L T A D D E D E R E C H O
Y C I E N C I A S P O L I T I C A S



R E G L A M E N T O

" La facultad no aprueba ni desaprueba los conceptos emitidos en esta tesis, ellos son considerados propios de sus autores". (Artículo 83 del Reglamento de la facultad de Derecho).

C O N T E N I D O

INTRODUCCION. 1

C A P I T U L O I

CARACTERISTICAS ESPECIALES DE LA DECLARACION DE RENTA

A. Privilegio de la Reserva Legal 7
 B. Beneficio del Silencio Administrativo Positivo. . . 12
 C. Beneficio de la Presunción de Veracidad. 25
 D. Favorabilidad de la Prueba en Caso de Duda 30

C A P I T U L O I I

FORMALIDADES DE LA DECLARACION DE RENTA Y PATRIMONIO

A. Requisitos de Forma 31
 B. Requisitos de Fondo 42

C A P I T U L O I I I

DETERMINACION DE LA RENTA FISCAL

A. Teorías de la Renta 49
 1. teoría de las fuentes 49
 2. teoría de la plusvalía de los activos. 51
 3. eclecticismo de nuestra legislación. 52
 B. Definición de renta 53
 C. Renta Bruta. 59
 D. Renta Líquida. 70
 E. Rentas Líquidas Especiales 96
 F. Renta Líquida Gravable 104

C A P I T U L O I V

PATRIMONIO FISCAL

A. Aspectos Generales. 108
 B. Patrimonio Bruto. 111
 C. Patrimonio Líquido. 130

CONCLUSIONES. 132

BIBLIOGRAFIA. 140

I N T R O D U C C I O N

Las normas tributarias no definen lo que debe entenderse por declaración de renta, las cuales se limitan a determinar los requisitos para que una declaración tributaria se considere válidamente presentada; por tanto, corresponde a la doctrina esta tarea, la cual sin embargo, tampoco se ha preocupado mucho por hacerlo, debido a que el derecho tributario es muy dinámico y disperso, sujeto no solo al efecto inflacionario, sino también a las exigencias de cada gobernante de turno.

Lo cierto es que cualquier definición corre el riesgo de no ser completa o de quedar obsoleta ante el auge y el constante cambio de las normas fiscales; no obstante, y conforme a la legislación actualmente en vigencia planteamos la siguiente definición: " Es el conjunto de documentos especiales que con el cumplimiento de las formalidades legales, una persona o un patrimonio autónomo pre

presenta al Estado, denunciando las bases para la determinación de los impuestos de renta y complementarios.

Esta definición es la que nos suministra los elementos esenciales sobre los cuales versa esta tesis, a la vez da una idea aproximada de lo que debe entenderse por declaración de renta; aclarando, que esta expresión, no es la más adecuada, ya que ésta puede comprender además de la declaración de rentas, la de patrimonio y hasta la de ganancias ocasionales, actualmente la declaración de ventas debe presentarse al mismo tiempo que se presenta la declaración de renta y patrimonio.

Luego, no es totalmente exacto decir simplemente declaración de renta para referirse a las informaciones presentadas por los contribuyentes ante la Dirección de Impuestos Nacionales con el objeto de determinar los impuestos a cargo por concepto de renta y complementarios; es más apropiado decir: Declaración de renta y complementarios tal como muchas veces lo hace la norma fiscal; también declaración de renta y patrimonio. Sin embargo, como es costumbre abreviar la expresión, y como además, la sola declaración de renta no tiene entidad independiente, se utilizará indistintamente cualquiera de las expresiones, antes mencionadas: Declaración de Renta, Declaración de renta y patrimonio, etc.



En la definición nos referimos a un conjunto de documentos, porque realmente se trata de varios y no de un solo documento, empezando, porque la misma no está compuesta simplemente del formulario oficial destinado a tal fin sino, además lo conforman una serie de anexos tanto oficiales como privados, aparte de otros documentos que necesariamente deben acompañarse a la declaración de renta, algunos de ellos independientemente considerados, constituyen por sí solos documentos.

Sin que lo anterior obste por carecer de importancia, que se considere al conjunto de declaraciones hechas ante el Estado denunciando las bases para la determinación de los impuestos, como una sola declaración.

Lo que sí debe quedar bien claro es la naturaleza jurídica de la declaración de renta, ya que existe una tendencia generalizada a considerarla como un documento privado, lo cual no es del todo cierto. La confusión se debe a que la declaración debe contener una liquidación de los impuestos hecha por el contribuyente, a la cual las normas tributarias denominan liquidación privada, por oposición a la hecha por los organismos de la Dirección de Impuestos Nacionales, ya sea como consecuencia de una liquidación de revisión, de aforo, o cualquiera otra, a las cuales se les denomina genéricamente: Liquidación oficial,

de donde se colige, que por el hecho de provenir del contribuyente dicha declaración, el documento contentivo de la misma, sería documento privado.

Esta declaración sin embargo, se elabora en tres ejemplares; original y dos copias; una de éstas es entregada al contribuyente en el momento de la presentación las otras dos copias quedan haciendo parte del archivo de la Dirección de Impuestos y destinadas a hacer parte del expediente de cada contribuyente que se conforme.

De lo anterior podemos deducir, que la declaración de renta por su origen es un documento privado, pero como la misma se escinde en copias todas con diferente destinación, la que queda en manos del contribuyente como prueba de haber sido presentada; sigue siendo de carácter privado, pero la copia o el original destinado a hacer parte del expediente del contribuyente, es un documento público por accesión; tal como ocurre con aquellos documentos que pasan a hacer parte de los expedientes en procesos judiciales, sin perjuicio de que se siga considerando como privada la liquidación de impuestos hecha por el contribuyente en su declaración de renta.

La importancia de la destinación radica en los efectos que se desprenderían de la adulteración del documento ,

ya que tratándose de documento privado, para que pueda configurarse la figura delictiva de falsificación de documentos, se requiere la utilización del mismo.

La referencia que se hace de la definición a los patrimonios autónomos, se refiere al conjunto de bienes organizados, que sin alcanzar la categoría de personas jurídicas las normas tributarias las consideran como sujetos del Impuesto de renta y complementarios, tal es el caso de las sociedades de hecho, las sucesiones ilíquidas, las comunidades organizadas, y otras. La sociedad de hecho en nuestra legislación tiene una doble naturaleza, para efectos de responsabilidad de sus socios, es asimilada a sociedad colectiva, y para efectos de la determinación de los impuestos, es asimilada a sociedad de responsabilidad limitada, no obstante, continúa siendo considerada como un contrato de sociedad que no alcanza la categoría de persona jurídica.

Se pretende con el presente trabajo proporcionar las herramientas básicas para la iniciación del estudio del derecho tributario basados en la definición de declaración de renta inicialmente propuesta, ya que actualmente esta rama del derecho ha sido casi abandonada por los profesionales del derecho y en cambio dejada en manos de los contadores públicos, que con esfuerzo loable y apoyados

en el conocimiento de la ciencia contable, han logrado a similarlo, desde luego, con algunas limitaciones producto de la falta del conocimiento profundo de las ciencias del derecho.

A lo anterior se añade el hecho de que en la mayoría de las veces se permite que el mismo contribuyente actúe ante las dependencias administrativas recurriendo los actos que éstas emiten, por tanto, para su asesoría se vale de un contador público y no de un abogado, ante todo, por que es el contador público, el profesional que por regla general, más conoce y domina esta rama del derecho.

Conscientes de que una de las limitaciones en el estudio del derecho tributario es la terminología y los conceptos contables sobre los cuales descansa esta parte del derecho fiscal, hemos optado por definir en el cuerpo del trabajo aquellos términos y conceptos poco comunes en el lenguaje jurídico.



C A P I T U L O I

CARACTERISTICAS ESPECIALES DE LA DECLARACION DE RENTA

Nuestro derecho tributario protege al contribuyente a través de la protección que brinda a la declaración de renta, concediéndole esencialmente cuatro privilegios que hacen de ella un documento o conjunto de documentos con características especiales.

A. PRIVILEGIO DE LA RESERVA LEGAL

Este principio es consagrado en el art. 2o. del D. L. 1651 de 1.961, que a continuación se transcribe: La declaración de renta y patrimonio tiene por objeto principal servir de base para la liquidación de los impuestos que la ley tiene establecidos para liquidar conjuntamente".

" Las informaciones que contienen, así como las que se

produzcan en relación con ellas, están amparadas 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 control, recaudo y cobro de los impuestos nacionales, y para las informaciones impersonales de estadística."

La misma norma hace algunas excepciones al respecto, pero todas ellas atienden al interés público; de tal manera que puede suministrarse copia de ellas o permitirse su inspección ocular en sumarios y en juicios penales, cuando la correspondiente autoridad la decreta como prueba en 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 figuren en la declaración de renta y patrimonio para solicitar exenciones por concepto de personas a cargo, o a nombre de la persona que figure como cónyuge del contribuyente.

También pueden suministrarse informes sobre las rentas y activos de los contribuyentes a los juicios de ejecuciones fiscales que adelantan procesos ejecutivos para hacer efectivas las obligaciones a favor de la Nación, siempre

que en el respectivo oficio de solicitud se exprese para qué juicio se solicitan los informes.

Por su lado los contribuyentes pueden solicitar expedición de copias o certificaciones respecto de sus declaraciones de renta y patrimonio, examinarlas personalmente, para inspeccionarlas o pedir copia de ellas.

Inicialmente se consagró el principio de la reserva en forma absoluta, y así lo prescribió la norma consagrada de dicho privilegio; sin embargo, recientemente a principios de 1984 se estableció por parte de las entidades municipales un nuevo sistema de determinación de los impuestos de Industria y comercio. Anteriormente éstos eran determinados por las entidades oficiales a favor de las cuales debía pagarse el impuesto, pero actualmente se ha dispuesto que los contribuyentes deben determinar mediante una liquidación privada, los impuestos que mensualmente deban pagar a la administración de Hacienda Municipal de acuerdo al monto de los ingresos del respectivo año o período gravable; para lo cual deben suministrarse como información un balance general y un estado de pérdidas y ganancias y en ocasiones de acuerdo al monto, una relación de compras, esta información debe coincidir con la que se suministra para la liquidación de los impuestos de renta y complementarios.



Pues bien, como la información de carácter general es la misma, la ley primera de 1983, permite el cruce de información entre el Ministerio de Hacienda y las Secretarías de Hacienda Departamentales y Municipales; siempre que tenga como finalidad controlar los impuestos a cargo del contribuyente.

No obstante lo anterior, creemos, que como la base para la determinación de los impuestos de industria y comercio son los ingresos brutos, ésta sería la única información que las secretarías de Hacienda Municipal pueden solicitar a la Dirección de Impuestos Nacionales; ya que la otra información suministrada solo es de carácter informativo, no ocurre lo mismo con el caso inverso, en que el Ministerio de Hacienda puede solicitar toda la información requerida, porque las bases de la determinación de los impuestos de renta y complementarios son diferentes y mucho más amplias, ya que no solamente se grava la actividad traducida en renta, sino, también el patrimonio aún cuando éste no produzca rentas.

El principio de la reserva también se quiebra con el D.L.3803 de 1982, al permitir que las entidades financieras para el otorgamiento de créditos, tomen como base las informaciones de las declaraciones de renta, sin embargo, esta norma lo que hizo fue reglamentar o consagrar una



una costumbre que venía dándose en la práctica.

La enumeración que se hace en cuanto a los casos en que se puede utilizar la declaración de renta, es taxativa, por tanto, si alguien pretende dicha información para tenerla como prueba en casos diferentes a los consagrados en la ley, el juez debe rechazarla in límine; por tratarse de una prueba legalmente prohibida; más aún, si en materia de filiación natural se suministra información diferente a la parte necesaria o pertinente a las exenciones por personas a cargo; se estaría igualmente violando esta reserva. Cabe aclarar que la expresión: exención personal, actualmente no existe en nuestra legislación tributaria, pero equivale a lo que es hoy :Descuentos tributarios.

El objeto y los sujetos de la reserva en materia tributaria es diferente a la reserva sumarial en materia penal esta última, se dirige, tanto a las partes de la relación procesal, como a los funcionarios, en cuanto que no pueden divulgar lo que en razón de su situación, o en razón de sus funciones conocen; también se dirige a terceros en cuanto que no pueden conocer lo que en el sumario exista.

En materia tributaria, como lo que se busca es proteger al contribuyente, la prohibición está dirigida tanto a la administración, como a los terceros; esencialmente como me

dio de prueba, en cambio se deja en libertad al contribuyente para que si éste a bien lo tiene, divulgue el contenido de su declaración de renta y patrimonio.

B. BENEFICIO DEL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO

El silencio administrativo es una ficción, de que se vale el derecho administrativo para reglamentar y proteger el derecho de petición; lo contempla el artículo 40 del D.L. 1 de 1.984, reformativo del Código Contencioso Administrativo; y consiste, en que si después de transcurridos tres meses contados a partir de la presentación de una petición a la administración, ésta no se ha pronunciado o no ha notificado la decisión que la resuelva, se entenderá negada dicha petición; quedando de esta manera la puerta abierta para recurrir al contencioso administrativo por haberse agotado la vía gubernativa; pero obsérvese que esta norma aplicable a toda actuación administrativa, no consagra el silencio administrativo positivo, sino el negativo.

Por vía de excepción la ley 63 de 1.967 contempló en su artículo 36 el silencio administrativo positivo referente a las liquidaciones de impuestos; el cual dispuso que los recursos interpuestos contra las liquidaciones de impuestos con el lleno de las formalidades legales, debían

ser resueltos en el término de cuatro años desde la fecha de presentación; al transcurso de los cuales se entendían fallados a favor del contribuyente si no se hubiese resuelto al respecto.

Luego el artículo 9º. de la Ley 8a. de 1.970; redujo el término a dos años, contados a partir de la respectiva reclamación. Más tarde el artículo 33 del D.L.3803 de 1.982; dispuso que los dos años para que opere el silencio administrativo positivo contemplado en la norma antes citada, se contarían a partir de la interposición del recurso en debida forma.

Por último la ley 9a. de 1.983, dispone que una vez operado el silencio administrativo positivo en comento, la administración de oficio o a petición de parte lo declararía de plano.

Puede observarse entonces, que el silencio administrativo positivo a diferencia del silencio negativo, en lugar de dejar libre el paso para recurrir al contencioso, por haberse agotado la vía gubernativa, lo que hace es finiquitar la controversia que se venía presentando y discutiendo en esta vía, y en principio, ya no tendría objeto acudir a la vía jurisdiccional porque las peticiones formuladas a la administración se entienden concedidas ;

es decir, que a partir de su configuración, la administración puede pronunciarse pero favorablemente al contribuyente, dándole certeza y seguridad a las pretensiones incoadas.

Anteriormente, cuando operaba el silencio administrativo positivo, se podía acudir al contencioso para que éste declarara que la administración había perdido toda competencia para pronunciarse desfavorablemente al administrado; esta acción era diferente de la acción de revisión de impuestos, porque no se trataba de declarar el derecho ; porque éste ya estaba declarado en una resolución tácita e irrevocable, por tanto, no se estaba planteando ningún debate jurídico, sino, lo que se buscaba era la verificación de que el silencio se había configurado; y por tanto se determinara el alcance del mismo, porque es posible que el contribuyente hubiese incluido en su recurso peticiones que no se refirieran al asunto materia de la discusión y hasta referirse a asuntos que atentan contra el orden público y desde luego no al alcance de la administración concederlos.

En este caso correspondía inicialmente a la administración fijar el alcance del acto, luego al juez, cuando la administración hubiese perdido la facultad para hacerlo.

Este procedimiento se utilizaba debido a que no existía



tía norma alguna que dijera a qué organismo correspondía declarar dicho silencio; con la aparición del 100 de la Ley 9a. de 1.983; parece acabarse con esa posibilidad.

Podría creerse que el silencio no se configura hasta tanto éste no sea formalmente declarado por la administración; lo cual resultaría un contrasentido; ya que precisamente esa figura se instituye es previendo la negligencia de la administración y protegiendo al contribuyente de esa falta de cuidado, dándole certeza a sus derechos y evitando que permanezcan indefinidamente en forma incierta.

Lo anterior es corroborado por el artículo 42 del D.L. 1 de 1.984 reformativo del Código Contencioso Administrativo, el cual creemos, que se aplicaría en el caso de que la administración por cualquier causa no declare el silencio administrativo; para lo cual basta con que el interesado protocolice mediante escritura pública la constancia o copia de su petición autenticada por el funcionario que la recibió con anotación de la fecha de presentación y el número y clase de documentos anexos; acompañada de una declaración jurada de no haberle sido notificada una decisión dentro del término de los dos años previstos.

Además, el Consejo de Estado últimamente ha sostenido

Que el silencio administrativo positivo o negativo, opera "ipso jure".

Dentro del mismo derecho tributario y referente a la declaración de renta y patrimonio, encontramos una figura con apariencia de silencio administrativo positivo, y aunque la norma que lo contempla, no dice expresamente que se trata de tal, su naturaleza no parece ser otra.

Consiste esta figura en que la administración tiene dos años a partir de la presentación o corrección de la declaración de renta para modificar la liquidación privada de los impuestos hecha por el contribuyente en su declaración tributaria. Luego, si antes de vencidos los dos años la administración no ha procedido a pronunciarse sobre la liquidación privada; pierde toda competencia para modificarla.

La ley 9a. de 1983 modificó la fecha a partir de la cual empezarían a contarse los dos años para las personas que en sus liquidaciones privadas determinen saldos a favor por concepto de retención en la fuente. Para éstos la fecha se empieza a contar desde cuando soliciten la devolución o compensación del exceso, salvo que dicha retención provenga de salarios en un porcentaje de por lo menos el 80% del total de la retención del respectivo año o período gravable.

Los efectos de este silencio, es que a partir de ese momento, la administración ya no puede modificar la liquidación privada hecha por el contribuyente, y en consecuencia se consideran concedidas las solicitudes de costos, deducciones, descuentos tributarios y demás exenciones a que haya lugar; además, las sanciones que se hubiesen podido imponer prescriben junto con el término para revisar oficialmente la declaración.

Es de suma importancia determinar la naturaleza jurídica de esta figura, no en cuanto a sus efectos inmediatos, sino, porque actualmente el Código Contencioso Administrativo reglamenta la figura del silencio administrativo positivo y prescribe que el acto presunto puede ser revocado mediante revocación directa; aún siendo un acto particular y concreto cuando se dan las siguientes condiciones:

- 1o. Cuando sea manifiesta su oposición a la constitución política o a la ley.
- 2o. Cuando no estén conformes con el interés público o social o atenten contra él.
- 3o. Cuando con ellos se cause agravio injustificado a una persona, y
- 4o. Cuando fuere evidente que éste ocurrió por medios ilegales.

Por tanto, si se considera que esta figura es un silen

cio administrativo positivo, podría ocurrir, que pasados los dos años después de la presentación de la declaración de renta, la misma administración proceda a revocar el acto presunto configurado por el silencio administrativo positivo; dejándolo de esa manera en el aire la firmeza y certeza otorgados otorgados por la norma tributaria y decidido por el transcurso del tiempo y el silencio de la administración.

Del análisis de los requisitos establecidos por el Consejo de Estado en sentencia de de junio 5 de 1984, parece desprenderse que esta corporación no asigna la categoría de silencio administrativo positivo , o por lo menos no alude al acto mediante el cual la administración pierde la facultad para pronunciarse sobre la liquidación privada de los impuestos que el contribuyente hubiese hecho en su declaración de renta.

Los requisitos señalados por el Consejo de Estado son los siguientes; aclarando que aluden es a la primera figura comentada, sobre la cual no existe duda porque la ley expresamente dice que se trata de un silencio administrativo positivo :

- 1o. Que haya interposición de un recurso gubernativo.
- 2o. Que esa interposición se haga dentro del lapso previsto en la ley.

3o. Que el escrito contenga las exigencias formales que en algunas ocasiones señale la ley.

4o. Que entre la fecha de interposición del recurso y la fecha de decisión que lo resuelva transcurra el tiempo que señale la ley.

5o. Que obviamente; la ley autorice la aplicación del silencio de manera expresa, dado que es un fenómeno de ocurrencia legalmente excepcional.

De plano se advierte que estos requisitos exigidos al silencio administrativo positivo, no pueden aplicarse a la figura que venimos comentando, debido a que no se trata de la interposición de recurso sobre providencia alguna de la administración, sino que se refiere al objeto sustancial de la declaración de renta no objeto de controversia hasta ese momento. Es bien claro que los recursos de reposición, de apelación y en materia tributaria el de reconsideración, surgen como consecuencia de la inconformidad con un acto de la administración; ya sea por la necesidad de que éste se aclare, modifique o revoque; y en el instituto en comento no existe previamente ningún acto de tal naturaleza; se trata simplemente de declaraciones que existiendo la relación sustancial, el Estado exige al administrado, pero hasta ese momento la administración no ha desarrollado actuación alguna, salvo la necesaria para la recepción de los documentos.



La figura que hemos venido comentando, fue inicialmente consagrada por el artículo 24 del D.L. 1651 de 1.961; luego por el artículo 15 del Decreto 2821 de 1.974; más tarde por la ley 52 de 1.977, y últimamente por el artículo 75 de la ley 9a. de 1.983; y se refiere al término que tiene la administración para llevar a cabo una liquidación de revisión o una liquidación de corrección, contemplada ésta última en el artículo 24 del Decreto 3803 de 1.982 las cuales constituyen una etapa previa sin las cuales jamás podría configurarse el silencio administrativo inicialmente comentado, el cual recae precisamente sobre el recurso que ataca la liquidación de revisión y que se denomina recurso de reconsideración.

Si comparamos esta figura con las otras formas de silencio administrativo positivo o negativo, nos damos cuenta de que existe una diferencia fundamental consistente, en que el silencio administrativo se configura siempre en ejercicio de un derecho; y ya habíamos afirmado anteriormente que éste busca reglamentar el derecho de petición; es decir, el administrado acude a la administración en solicitud de algo, haciendo una petición con el fin de que ésta lo conceda o rechace; pero lo hace siempre en ejercicio de un derecho; en cambio, cuando el contribuyente acude a la administración de impuestos a presentar la denuncia de su patrimonio y de sus rentas, no lo hace en

ejercicio de un derecho, sino como producto de una obligación. Es decir, el Estado establece condiciones generales para que las personas que se hallen en dichas situaciones, deban obligatoriamente acudir a la administración a presentar una declaración, en la cual rinde cuentas de la forma, naturaleza y monto de sus rentas producto de su actividad y del estado y forma como aumentaron o disminuyeron sus bienes, con el objeto de liquidar los impuestos o las cargas con que éste deba contribuir con la Nación.

La anterior reflexión nos permite concluir, que ésta es la gran diferencia que no permite ubicar como silencio administrativo el instituto que hemos venido comentando.

Respecto de la primera figura de silencio administrativo y sobre la cual no existe controversia a cerca de su naturalza, puede ocurrir, que no obstante la configuración de éste, la administración se pronuncie extemporáneamente, pero no favorablemente, concediendo las pretensiones contenidas en el recurso de reconsideración, ni tampoco declarando que el silencio administrativo se ha configurado, sino, todo lo contrario: pronunciándose contrariamente a la pretensiones del contribuyente.

En este caso de pronunciamiento extemporáneo de la administración el procedimiento a seguir no es muy claro ;

ya que algunos doctrinantes del derecho administrativo tienen opiniones encontradas, y la misma jurisprudencia no es tampoco uniforme al respecto. El Consejo de Estado en su decisión de Julio 9 de 1.980; manifiesta, que cuando la administración se pronuncia extemporáneamente a cerca de un acto de tal naturaleza, ésta lo hace con suficiente competencia funcional; pero con violación de la ley; que por tanto esto dá origen a la acción de revisión de impuestos.

Como quiera que la acción de revisión de impuestos tiene un término de tres meses después de la notificación en forma legal del acto administrativo, en caso de que el contribuyente no acuda al contencioso en dicho término ; no tiene ya nada qué hacer y quedará de esa manera en firme un acto que desde todo punto de vista es violatorio de la ley.

La acción de revisión de impuestos contemplada en el artículo 271 del C.C.A.; no aparece en el decreto reformativo del mismo; el cual dijo expresamente que derogaba , la Ley 167 de 1.941. Esta parte, sin embargo, fue declarada inexecutable mediante decisión de julio 19 de 1.984 ya que las facultades extraordinarias dadas por la ley 58 de 1.982; eran solo para reformarlo; por lo tanto, la acción en referencia continúa en vigor, para lo cual se aplicará la norma citada.

A la solución que acoge la acción de revisión propuesta por el Consejo de Estado se le puede objetar que el objeto de la demanda no estaría encaminada a presentar un debate jurídico en cuanto al contenido del acto administrativo emitido irregularmente tal como ocurre en la acción de revisión de impuestos, la cual tiene como finalidad, reducir o eliminar la carga tributaria que la administración haya liquidado en exceso por defectuosa o indebida aplicación de las normas tributarias; en cambio, en la acción que se deriva como consecuencia del pronunciamiento extemporáneo de Dirección de Impuestos desconociendo los efectos del silencio administrativo, aunque también se reduzca o elimine consecuentemente la carga tributaria, no se debate el monto ni la cuantía de dicha liquidación, no se busca que ésta se rehaga, sino simplemente y sin necesidad de ningún esfuerzo de dialéctica jurídica, se pretende demostrar que la administración dejó de resolver en el término que la ley le permite.

Obsérvese, que en este procedimiento basta con verificar el hecho y declararlo; es un simple trámite de verificación. A pesar de que en materia administrativa la justicia es rogada, el Consejo de Estado ha dicho que aún cuando en la demanda no se hubiese solicitado la declaración del silencio administrativo, este debe declararse cuando aparezca probado en el proceso; además, ya habíamos di

cho que el silencio administrativo opera "Ipso Jure". En este caso, lo que se verifica y declara, no es el derecho pretendido, sino el hecho, porque el derecho ya está declarado en un acto tácito anterior por ministerio de la ley; cuyos efectos pretende desconocer un acto posterior irregularmente emitido.

El contenido del acto, o sea, la liquidación oficial, puede estar conforme con todas las normas tributarias que fijan las tasas de contribución y la determinación de las bases gravables, sin embargo, el acto en sí mismo considerado, no está ajustado a las normas legales, debido a que en el momento de emitirlo, la Administración, había perdido la competencia para hacerlo.

El razonamiento anterior nos permite concluir, que la acción de revisión de impuestos y la acción que surge como consecuencia del pronunciamiento extemporáneo de la Dirección de Impuestos sobre el recurso de reconsideración, tienen pronunciadas diferencias por el objeto inmediato, de cada una de ellas, por tanto, la razón para que se opte por la aplicación del mismo procedimiento, radicaría en que en la acción de revisión, la reducción o eliminación de la carga tributaria, constituye el objeto de la litis, y la acción por pronunciamiento extemporáneo, también da origen a la reducción o eliminación de la carga tributaria

pero, no por constituir el objeto de la litis, sino, como una consecuencia necesaria de la revocación del acto irregularmente emitido.

C. BENEFICIO DE LA PRESUNCION DE VERACIDAD

Consiste esta presunción en que los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las adiciones a las mismas o en la respuesta a los requerimientos administrativos, se presumen ciertos cuando la ley no exige comprobación especial sobre ellos.

El decreto reglamentario de la ley 52 de 1.977, consagratoria de este beneficio, fijó más claramente el alcance de la presunción, ya que la ley en mención es un tanto ambigua, al condicionar tal veracidad a dos hechos: que , no se haya solicitado comprobación especial y que la ley no lo exija. Es decir, parece dejar la puerta abierta, al no especificar quién debía hacer la exigencia, para que la Administración pueda exigir comprobación especial en casos particulares y cuando a bien lo tenga, sin que la ley previamente así lo disponga.

El decreto reglamentario en mención del año 1.978, reafirma las decisiones que hasta ese momento había venido

sosteniendo la jurisprudencia; tal es el caso de octubre 31 de 1.967; en en el cual la administración había exigido en la vía gubernativa la presentación de la escritura pública mediante la cual se había llevado a cabo la venta de un bien inmueble; la decisión fue favorable al contri buyente en el sentido de que éste no estaba obligado a presentar dicha prueba, dado que las normas tributarias no lo exigen.



Una cosa es que las normas civiles exijan para el perfeccionamiento del contrato de compra-venta de inmuebles, la protocolización del acto mediante escritura pública, y que a la vez exijan para que se produzca la transferencia del dominio, que la escritura se inscriba en la oficina de Instrumentos públicos, y otra bien diferente, es la denuncia de tales operaciones ante la administración con el objeto de pagar los respectivos impuestos generados con la operación realizada, cuya ocurrencia no afecta en nada el acto inicial..

Luego, si la Dirección de Impuestos tenía alguna sospecha a cerca de la falsedad de los datos, debía acudir a la fuente de información permitida con el objeto de desvirtuar por sus propios medios la presunción, para lo cual podía recurrir a la respectiva Notaría en donde se hubiese protocolizado el acto.

La finalidad de la presunción de veracidad, es la protección del contribuyente, con el objeto de que no se exijan pruebas que la ley previamente no hubiese exigido, lo cual daría lugar a abusos por parte de los funcionarios, de la Dirección de Impuestos Nacionales, solicitando pruebas cuando a su arbitrio lo considerasen necesario, haciendo de esa manera, incierta, la suerte de las declaraciones tributarias y por ende del contribuyente.

Esta presunción tiene como consecuencia la reversión de la carga de la prueba, porque exime al contribuyente, de probar los hechos declarados. Luego, para que haya una liquidación, o al menos un requerimiento oficial encaminado a modificar la liquidación privada, se requiere, que la Administración por sus propios medios, hubiese ya destruido dicha presunción, sin que se pueda obligar al contribuyente a que aporte pruebas que la ley previamente no hubiese exigido.

Otra ventaja de la presunción de veracidad, es que hace más fácil y económica la declaración tributaria, y la actuación administrativa, evitando de esa manera, trámites infructuosos y molestos.

La jurisprudencia ha dicho que esta presunción opera también ante el Contencioso Administrativo, de tal manera

que si la Administración a fuerza de no poder desvirtuar la presunción, por carencia de medios probatorios, acepta como verídicos los hechos declarados, el Contencioso, también debe aceptarlos hasta tanto no se demuestre lo contrario.

En otras disciplinas jurídicas tales como en el derecho civil, laboral, etc. la declaración de renta y patrimonio, es despojada de este privilegio y se apreciará teniendo en cuenta la clase de documento y la naturaleza y clase de proceso, en que se ventila, de tal manera, que si en un momento determinado, alguien aporta a un proceso civil como medio probatorio y sin que nadie se lo exija, su propia declaración de renta, si ésta contiene hechos que lo perjudican o beneficia a otros, ésta constituye inmediatamente una confesión, siempre que reuna los demás requisitos exigidos a este instituto.

El caso podría presentarse cuando una persona voluntariamente, sin que nadie se lo exija, aporta dicho documento; sin esta condición de espontaneidad, no opera, debido a la reserva de que ésta goza.

Pocos son los casos que en materia tributaria se exige comprobación especial de las operaciones declaradas, y se dá más que todo en aquellos casos cuya no exigencia, es un

medio fácil de evasión de impuestos. Esto ocurre con los contratos de participación, que para que pueda aceptar la Dirección de Impuestos Nacionales, la existencia del contrato, y desde luego el fraccionamiento de las utilidades entre los partícipes se requiere la presentación de documento de fecha cierta en donde conste la celebración del contrato. La exigencia para esta caso específico, se justifica debido a que las cuentas en participación regladas por el código de comercio, tienen como particularidad fundamental que uno de los partícipes permanece oculto, so pena de que responda solidariamente por las obligaciones contraídas por el gestor del negocio en participación durante su actividad como tal.

Obsérvese, que de no existir dicha exigencia, cualquier persona amparado en la presunción de veracidad, aduce un contrato de tal naturaleza con el objeto de fraccionar las utilidades, y consecuentemente aminorar los impuestos, dado el carácter progresivo de las tablas de impuestos, amparados además, en el hecho de que dichos contratos no son autónomamente sujetos del impuesto. Otros casos en que se exige prueba especial, es en materia de renuncia al usufructo legal, que para que pueda operar, se requiere que se lleve a cabo mediante escritura pública y acompañarse a la declaración de renta.

D. FAVORABILIDAD DE LA PRUEBA EN CASO DE DUDA

Otro de los beneficios instituidos en favor del contribuyente con ocasión de su declaración de renta y complementarios, es el contemplado en el artículo 62 de Decreto Ley 1651 de 1.961, el cual tiene mucha concordancia y relación con la presunción de veracidad, que hasta bien podría incluirse como complementario de ésta.

Consiste este beneficio, que si al momento de fallar los recursos que se hubiesen interpuesto, o al momento de practicar liquidaciones, existen dudas provenientes de vacíos probatorios, y no hay manera de eliminarlas, y se trata de casos en los cuales el contribuyente no está obligado a probar los hechos sobre los cuales recae la duda; el funcionario está obligado a resolver en favor del declarante.

Se trata mas que todo de una regla de apreciación de la prueba, y es una especie de "In Dubio Pro Reo" contemplado en el artículo 216 del Código de Procedimiento Penal, mediante el cual, cualquiera duda, cuando no hay manera de eliminarla, debe resolverse a favor del procesado.



C A P I T U L O I I

FORMALIDADES DE LA DECLARACION DE RENTA Y PATRIMONIO

Para que una declaración de renta y patrimonio pueda considerarse válidamente presentada, se requiere que cumpla con una serie de requisitos, que aunque la ley no los clasifica, sino que se limita a decir cuál debe ser el mínimo contenido de la declaración de renta, se ha hecho sin embargo, una clasificación de éstos, teniendo en cuenta los efectos que se desprenden de su omisión.

A. REQUISITOS DE FORMA

Son aquellos que se refieren a la presentación de la declaración de renta, y que por lo general la Administración ejerce un control previo sobre ellos al momento de su recepción.

1o. Identificación del Contribuyente:

Este requisito incluye los nombres y apellidos completos si se trata de persona natural, razón om denominación social si se trata de personas jurídicas, estado civil para cuando se pretenda dividir rentas, presentar de claración conjunta o ceder retenciones en la fuente, documento de identidad, ya sea Nit., para personas jurídicas y para menores de siete años obligados a declarar; tarjeta para los mayores de siete pero menores de dieciocho , y cédula para las personas mayores de edad, número y fecha de la escritura pública y copia de la misma cuando de clara por primera vez y se trata de persona jurídica. Debe indicarse también la actividad económica y la clase de sociedad para efecto de imponerle la tasa de impuestos correspondiente.

2o. Formularios adecuados:

Debe declararse en formularios expedidos por el gobierno, teniendo en cuenta la actividad y/o procedencia de los ingresos y las condiciones y monto de los mismos ; lo cual garantiza en gran parte que el formulario reúna las condiciones indispensables para que el contribuyente pueda proporcionar en forma completa y precisa toda la información requerida en forma ordenada.

Además, porque hay formularios, como los simplificado que expresamente dicen que la declaración se hace bajo juramento; y al no llevar esta expresión, por no ser formu

larios oficiales, podría alegarse en favor del declarante que no se hizo en tales condiciones, porque no se ha dilucidado si la norma que estableció que la declaración se hacía bajo juramento, está en vigencia, o si por el contrario esta fue tácitamente derogada por normas posteriores, y además, porque las dudas en materia tributaria, como lo comentamos anteriormente, deben resolverse a favor del contribuyente si ésta no se puede eliminar.

Lo anterior no obsta, para que en casos excepcionales, la Dirección de Impuestos Nacionales, autorice la recepción en formatos no oficiales, tratándose de anexos cuando los elaborados por el gobierno, son insuficientes, pueden elaborarse otros con las mismas especificaciones.

3o. Firma

La declaración de renta, debe llevar la firma del declarante, y en caso de que no sepa firmar, la huella digital. Este requisito y la obligación de presentar el documento de identidad al momento de presentar la declaración, intentan reducir la posibilidad de que terceras personas presenten sin el consentimiento del contribuyente, la declaración de renta. Las razones al hacerlo pueden ser varias; principalmente, la necesidad de conseguir un paz y salvo para realizar un acto en los cuales la ley exige dicha formalidad, para demostrar que se es persona a

cargo del contribuyente, ya sea ante los distritos militares o en las universidades, y de acuerdo a ella, tasas el monto a cobrar.

La declaración de renta también debe ser firmada por el cónyuge del declarante, cuando ésta sea conjunta, se dividan rentas o se cedan retenciones..

Actualmente, en determinadas circunstancias, se exige que la declaración sea firmada por un contador público titulado, sea o no empleado de la respectiva empresa declarante. Se trata de uno de los mecanismos utilizados por el gobierno para evitar el fraude mediante el comprometimiento de la responsabilidad personal del contador, ya que éstos son uno de los pocos profesionales que en Colombia, a pesar de no desarrollar su actividad en entidades oficiales, puede dar fé pública. Es decir, éste dá fé pública cuando firma o autoriza los estados financieros de una empresa privada o no, y también cuando lo hace en calidad de revisor fiscal. Como consecuencia de lo anterior, se les asimila a funcionarios públicos, para efecto de aplicarles las normas penales en cuanto a la infracción de las mismas; además se ve expuesto a sanciones disciplinarias como la suspensión y hasta cancelación de la matrícula como contador público; pero la ley permite que este firme con salvedades.

4o. Año o período gravable:

Este dato es de suma importancia, en primer lugar porque si la persona está obligada a declarar, la omisión de este deber en un año cualquiera, trae como consecuencia una liquidación de aforo; la omisión entonces del año puede dar lugar a confusiones y creerse que dicha declaración no se ha presentado, confundiéndose inclusive con las adiciones, correcciones o modificaciones, aunque es difícil que esto ocurra, en esos casos es de mucha ayuda el monto de las cifras tributarias, tales como descuentos a tribuibles a personas a cargo, los especiales y personales, y la tasa de aplicación de los impuestos.

5o. Anexos:

Ya antes dijimos, que éstos pueden ser oficiales o privados según que sea el contribuyente o el gobierno el encargado de elaborarlos, los primeros pueden o no ser de obligatorio diligenciamiento, tales como el formulario de relación de los socios para las sociedades, y el de la relación de retenedores cuando esto hubiese ocurrido. Los anexos privados son de dos clases; los que deben cumplir y ceñirse a las especificaciones establecidas por el gobierno, y aquellos que no atienden a formalidad alguna, porque oficialmente no existe ningún diseño; pero debe proporcionar toda la información necesaria. Se debe igualmente señalar el número de anexos incorporados.

6o. Copias:

La declaración de renta debe presentarse en original y dos copias. El original y una copia, tal como se dijo antes, quedan en la Administración, haciendo parte del expediente de cada contribuyente, para efecto de las liquidaciones e investigaciones del caso y para llevar la cuenta corriente de los impuestos a cargo o a favor del declarante. La otra copia, es devuelta al contribuyente al momento de la recepción.

7o. Funcionario Competente para su presentación:

Esta debe presentarse ante la Administración o Recaudación de Impuestos Nacionales correspondiente a la dirección informada, la cual a la vez, debe corresponder al domicilio según la escritura pública vigente si se trata de persona jurídica, y si de personas naturales, según el asiento principal de sus negocios, en este caso se siguen los lineamientos del Código Civil en cuanto a domicilio.

Tratándose de patrimonios autónomos, se debe presentar en el domicilio de quien deba cumplir el deber formal de declarar.

A falta de Administración de Impuestos o Recaudación, podrá presentarse ante el respectivo alcalde municipal, y

a falta de éste, en su orden: el corregidor o inspector de policía pueden recepcionarla.

También se podrá presentar ante las oficinas de la Administración Postal Nacional de las ciudades donde exista sede de la Administración de Impuestos, siempre que se refiera a formulario rosado, y no sea extemporánea su presentación; para tal caso debe acompañarse fotocopia de la cédula del contribuyente y del cónyuge, cuando sea conjunta o fotocopia del Nit, si éste se ha otorgado por la Administración de Impuestos.

Tratándose de miembros en servicio activo de las fuerzas militares o de policía nacional, pueden presentarla ante la jefatura o comandancia de la repartición, cuerpo, tropa o base en donde estuvieren prestando sus servicios.

Si se trata de personas que hacen parte de las tripulaciones de naves de bandera colombiana, destinadas a la navegación marítima, pueden presentarla en cualquiera de las recaudaciones o administraciones que correspondan a uno de los puertos colombianos, o, ante el capitán de la respectiva nave,

Las personas naturales residenciadas en el exterior, podrán declarar ante el cónsul o⁸ ante el representante del



Estado colombiano en el exterior.

La presentación de la declaración de la declaración ante funcionario no competente, daría origen a la inexistencia del acto, al no servir para regular la imposición de los tributos. El criterio de domicilio tratándose de persona natural es menos rígido que tratándose de persona jurídica, debido a ésto, las personas naturales, pueden mas fácilmente cambiar de administración, para lo cual se acostumbra a solicitar informe a la administración donde se venía declarando anteriormente, más que todo cuando se trata de la expedición de paz y salvo.

8o. Pago Previo de la sanción por extemporaneidad:

Consiste esta sanción en que si una persona no presenta dentro de los plazos fijados por el gobierno la declaración de renta, debe pagar un cinco por ciento del impuesto liquidado, según liquidación privada. Este porcentaje se liquida por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, sin exceder del cinco por ciento de dichos impuestos.

Cuando no se hubiesen liquidado impuestos a cargo, la sanción se liquida sobre el total de los ingresos netos recibidos en el respectivo año o período gravable, el porcentaje a aplicar en este caso es del medio por ciento pe

ro sin exceder del cinco por ciento del total de los ingresos.

Entiéndese por ingreso neto para este caso, la totalidad de las entradas durante el período, previo descuento de las devoluciones y descuentos por venta. Obsérvese, que en este caso, el concepto de ingreso neto, es diferente de los conceptos: renta o utilidad neta, éstas últimas presuponen la existencia de costos y gastos, mientras que los ingresos netos son tales antes de cualquier descuento diferente a devolución y descuento por venta.

Esta norma persigue obligar a los contribuyentes a que cumplan oportunamente con sus deberes tributarios, y a la vez, busca hacer más fácil y económica la labor de la Administración.

Sin embargo, parece ser, que entre más impuestos y cargas se impongan a los contribuyentes, más son los mecanismos de defensa que éste inventa para evadir dichos gravámenes, algunas veces, porque resultarían situaciones no soportables fiscalmente. Tal sería el caso de una persona con un ingreso mensual de veinte mil pesos, que de haber presentado oportunamente su declaración, los impuestos hubieran sido cero, y que al presentarla un día después del plazo para declarar, debería liquidar la sanción sobre el

total de los ingresos netos, que en el caso concreto, serían catorce mil cuatrocientos pesos, los cuales se reducen a doce mil con el fin de que no excedan del cinco por ciento de tales ingresos.

Ante una situación como ésta, se opta por recurrir a sistemas de evasión, que en algunos casos no son fraudulentos, sino que las herramientas son proporcionadas por las mismas normas tributarias, y conllevan a que en lugar de cumplir su cometido dichas normas, o sea, facilitar la tarea de la Administración con menos esfuerzos y más ingresos, resulta ésta más dispendiosa y costosa.

Los mecanismos pueden ser: reduciendo las rentas para colocarse por debajo de los mínimos obligatorios, en cuyo caso presentaría una declaración simplificada, la cual no paga impuestos, y mucho menos sanción por extemporaneidad este mecanismo es fraudulento y en caso de ser detectado, la Dirección de Impuestos, lleva a cabo una liquidación de aforo, debido a que como, ésta no contiene liquidación privada, se considera no presentada la declaración, pero sólo, para efectos de la tasación de los impuestos de renta y complementarios.

También se puede optar por aumentar las rentas, aunque éstas no hayan existido realmente, lo cual parece un con

trasentido, pero no hay tal. ya que, aunque se aumentan los impuestos a pagar, éste es mínimo, con lo cual se evita calcular la extemporaneidad sobre el total de los ingresos, para hacerlo sobre los impuestos a cargo, que como hemos dicho son mínimos. Como la afirmación de haber recibido ingresos de personas indeterminadas se convierte en una afirmación indefinida, la única sanción a que se vería expuesto el declarante sería la de pagar el dos por ciento sobre los ingresos no identificados, cuando excedan de los montos mínimos que obliguen al cumplimiento de la formalidad de identificación de quienes se recibieron.

Otro mecanismo mas sano consiste en reducir los descuentos tributarios, ya sea por personas a cargo, por pago de arriendo o salud y educación o por personas a cargo, los cuales no son obligatorios para el declarante, por tanto, al reducir los descuentos se aumentaría los impuestos a cargo, encontrándonos ante una situación por sus efectos parecido al anterior comentado mediante el cual se aumentan los ingresos.

Cuando esto ocurre, resulta que algunas veces, el monto del impuesto liquidado, mas la sanción por extemporaneidad son inferiores al costo del recibo que la administración utiliza como comprobante de pago; es decir, que en lugar de aliviar y facilitar la actividad de la Adminis

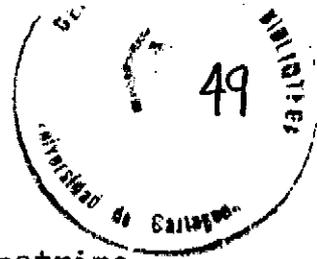
tración, ésta se hace más pesada, torpe y costosa debido al tiempo invertido por los funcionarios que intervienen en la liquidación, revisión y recepción de los impuestos y sanciones.

La sanción por extemporaneidad, también se aplica a a aquellas asociaciones sin ánimo de lucro que no pagan impuestos, y a los fondos mutuos de inversión, cuando presentan extemporáneamente las relaciones e informaciones exigidas por el gobierno.

B. REQUISITOS DE FONDO

La clasificación de los requisitos de la declaración de renta y patrimonio, es aplicable, a la luz de las normas tributarias actuales, ya que la ley 9a. de 1.983, le dió un vuelco sustancial a la declaración de renta, no en cuanto a su naturaleza y contenido, sino, en cuanto a los efectos de la omisión de las bases gravables.

El inciso 2o. del artículo 71 de la norma en mención, dispone que: "No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, cuando ésta se limite a consignar las bases que el contribuyente considere gravables. Para cumplirlo se requiere además, especificar los



factores necesarios para determinar la renta, el patrimonio gravable, las ventas gravables y sus correspondientes impuestos de acuerdo a las exigencias de los formatos oficiales".

De lo anterior se colige, que según esta norma, el acto de presentación de la declaración de renta, se considera inexistente si en ella no se determinan o especifican los factores necesarios para la determinación de las denominadas bases gravables y sus correspondientes impuestos.

Si el acto es inexistente, habría lugar a que la Administración en lugar de proceder a hacer una liquidación o fiscal de revisión; procedería a realizar una liquidación de aforo. lo cual va en detrimento de los intereses del contribuyente, ya que el plazo que tiene la administración para realizar ambas liquidaciones, son diferentes: para la de revisión, son dos años contados a partir de la presentación, corrección o adición de la declaración tributaria, y para la de aforo el plazo es de cinco años contados a partir de la fecha límite establecida para declarar; lo cual incide además sobre el monto de las sanciones e intereses que son mayores.

La inexistencia del acto sin embargo, no es absoluta, si tenemos en cuenta lo que puede ocurrir en la práctica,

ya que en materia comercial, los actos pueden ser ineficaces, absolutamente nulos, o anulables cuando están afectados de nulidad relativa; en derecho civil, los actos pueden ser inexistentes, absolutamente nulos, estar afectados de nulidad relativa, este último criterio se sigue en derecho administrativo, en cambio, la figura de que hablamos ; no es igual a ninguna de las anteriormente mencionadas.

Jurídicamente hablando, el acto es inexistente, pero por la forma cómo se llevan a cabo las relaciones entre contribuyente y Administración, tendría la categoría de acto anulable, y como tal saneable.

Los actos inexistentes no producen efecto alguno, ya que se considera que jamás nacieron a la vida jurídica ; en cambio, tratándose de una declaración de renta y patrimonio, puede ocurrir que la Administración no se dé cuenta de las irregularidades, mucho más ahora cuando tiene facultades para fijar previamente los impuestos de los contribuyentes, si este liquida o simplemente declara un impuesto a cargo sin determinar las bases gravables y sin indicar los factores necesarios para para tal fin, puede ocurrir que transcurran los términos que tiene la Administración para pronunciarse sobre la liquidación privada sin que logre hacerlo; en este caso, la declaración presentada por el contribuyente, queda en firme suertiendo

todos los efectos del caso, ya que si la Administración para el cobro de los impuestos se baso en la liquidación hecha por el contribuyente en su declaración, lo cual nos indica que la declaración inicialmente considerada como inexistente por la norma tributaria, es válida e irrevocable porque la administración no se puede valer ya de ningún mecanismo legal para hacerlo.

También puede ocurrir que a tiempo la administración se percate de la irregularidad y proceda a hacer una liquidación de aforo, y no de revisión, porque esta última se realiza cuando la persona ha presentado su declaración pero omitiendo algunos ingresos o solicitando deducciones en exceso de las realmente causadas o permitidas por la ley, etc.; en todo caso la liquidación de revisión parte del supuesto de que existe previamente una liquidación hecha por el contribuyente y se propone modificarla.

Luego, en el caso que nos ocupa, al realizarse una liquidación de aforo, se esta considerando el acto de presentación de la declaración como no ocurrido, lo que equivale a decir que el acto es inexistente. A pesar de lo anterior, la declaración ha surtido hasta ese momento todos los efectos del caso; porque si el contribuyente hubiese solicitado un paz y salvo y hubiese procedido a otorgar una escritura pública, tanto el paz y salvo como la

como la escritura, son válidos; luego, la inexistencia no surge, sino en el momento en que un acto oficial llamado liquidación de aforo, aparece en escena negando los efectos del acto inicial; no habría ni siquiera necesidad de declarar la nulidad del acto, porque de hacerlo, se estaría en presencia mas bien de un acto anulable que hubiera sido lo correcto. En todo caso considerar el acto como inexistente, resulta realmente un contrasentido, porque se considera valido para ciertos casos y determinado momento y como inexistente para otros.

De lo anterior podemos colegir, que cuando la declaración presentada por el contribuyente contiene liquidación privada de los impuestos, aun cuando no se hubiesen determinado las bases gravables y la administración para algunos casos la hubiese tenido en cuenta, dándole visos de legalidad no se puede aplicar la norma que hemos venido comentando, porque legalmente el acto sería inexistente, pero de hecho tiene vida, porque ha servido para regular las relaciones y obligaciones entre el Estado y el administrado; salvo, que estemos en presencia de una figura especial no cobijable por las otras ramas del derecho y que en esencia es en sí mismo contradictoria.

Creemos que la solución a esta situación anómala consistiría en el control previo ejercido por la Administra

ción, con el fin de no utilizar la declaración para regular las relaciones y obligaciones fiscales entre el declarante y el Estado, hasta tanto no se percate de la regularidad del acto.

Otra solución sería ejerciendo el control al momento de la recepción de la declaración, de tal manera, que aquellas que no especifiquen los factores necesarios para determinar la renta, el patrimonio gravable, las ventas gravables y sus correspondientes impuestos, sean rechazadas, pero en este caso la norma en mención se haría inoperante por sustracción de materia salvo que se presenten casos excepcionales.

Los requisitos de fondo aquí mencionados por tratarse de un tema extenso, se tratara individualmente en capítulos apartes al igual que los factores que los integran.

C A P I T U L O I I I

DETERMINACION DE LA RENTA FISCAL

El término renta fiscal, se refiere a aquellos conceptos que las normas tributarias aceptan como renta, y cuya determinación depende de los factores que la integren, tales como gastos y costos, los cuales deben ser igualmente aceptados como tales por las normas fiscales, de no aceptarlos, la renta contable va a diferir de la renta que la Administración tendrá en cuenta para imponer los tributos correspondientes.

Esto puede ocurrir cuando un contribuyente incluye en su declaración de renta, factores que no son aceptados como determinantes de la renta, por lo cual la Dirección de Impuestos procede a rechazarlos, originándose de esa manera, una diferencia entre la renta realmente contabilizada o causada, y la que tiene en cuenta la Administración para

liquidar los impuestos a cargo del contribuyente..

Para hacer mas comprensible el concepto de renta fiscal, veamos el siguiente caso de un contribuyente que declara una renta de cien mil pesos, con una deducción por concepto de salarios por veinte mil, Si el contribuyente no aporta el paz y salvo de los aportes para-fiscales: Sena, Compensación Familiar, Seguros Sociales y Bienestar Familiar, los gastos por salarios le serían rechazados, en tal caso la Administración liquidaría los impuestos sobre los cien mil pesos que viene a ser la renta fiscal, mientras que en los libros aparece como renta contable la suma de ochenta mil pesos.

Por esta razón, en los formularios de las sociedades a parecen dos columnas paralelas, que permiten reflejar las dos situaciones: fiscal y contable.

A. TEORIAS SOBRE LA RENTA

1. Teoría de Las Fuentes

Esta teoría está íntimamente ligada con los llamados factores de la producción: Tierra, capital y trabajo, ya que según esta teoría, se considera renta, todo ingreso



proveniente de los factores o fuentes externas al hombre, como el capital y la tierra, o ligada intrínsecamente a su naturaleza: el trabajo; o de la combinación de estas fuentes; siempre, que dicho ingreso, sea continuo y se realice en un período mas o menos largo.

En el fondo esta teoría acepta solo como renta fiscal, la proveniente de los factores de producción. Pero, no hay un criterio uniforme a cerca de éstos, ya que un grupo generalizado de estudiosos e ideólogos de la economía, que comulga con el concepto de propiedad privada, considera, que los factores de producción son tres: tierra, capital y trabajo, y un sub-grupo de ellos intenta introducir un cuarto elemento: la organización; la que se identifica en este caso con la teoría de las fuentes, la cual acepta, que la combinación de esas fuentes, es generadora de renta, solo que en lugar de utilizar la expresión: organización, se refiere a la empresa.

La teoría Marxista, se aparta de todos los criterios anteriores, al considerar que el trabajo es la única fuente generadora de riqueza, y que la tierra y el capital, sin la intervención de la mano y del esfuerzo del hombre, no producen riqueza. Inicialmente la iglesia acogió este criterio, alegando la improductividad del capital, por lo cual, consideraba una expoliación el cobro de intereses.

Sin embargo, esta tesis en el sistema capitalista, puede ser cierta solo desde el punto de vista filosófico y de la economía política; pero desde el punto de vista jurídico es inaceptable, debido a que el fundamento de éste es la propiedad privada, y por tanto, las normas legales permiten que por determinada cantidad de dinero, se pague un monto porcentual por la utilización del mismo en un tiempo determinado; lo mismo ocurre con el arrendamiento de bienes, muebles o inmuebles, con las participaciones y dividendos o cualquier otro rendimiento proveniente de inversión de dinero, sin que haya intervenido esfuerzo alguno de su propietario.

2. Teoría de la plusvalía de los activos o del Balance

Esta teoría mira el efecto enriquecedor de la renta y abandona el concepto teórico-filosófico de justificación del ingreso sin importarle la fuente de donde provenga.

Para esta teoría todo aumento de valor constituye renta cualquiera que sea su origen y su duración en el tiempo. Pero no rechaza la teoría de las fuentes, porque acepta que si ese ingreso proviene del trabajo, del capital, de la tierra o de la empresa, constituiría renta si éste es

es susceptible de producir enriquecimiento o aumento de valor en el patrimonio.

El concepto es amplio al considerar que lo proveniente de un acto o hecho jurídico, con tal que haya aumento de valor sin la realización de un bien o un activo y sin necesidad de esfuerzo alguno. De ahí que lo proveniente de una sucesión por causa de muerte, o de una donación, sería renta; mas aún las valorizaciones sean nominales como la de valores que se cotizan en bolsa, o aquellas que se pueden realizar y separar de su cuerpo por una venta, constituiría renta.

3. Eclecticismo de la Legislación Colombiana

Nuestra legislación tributaria, es un tanto ecléctica, se inclina esencialmente por la primera teoría de las fuentes, de ahí la división de las rentas, según la fuente de donde provengan; además considera que aquellos ingresos provenientes de actividades extraordinarias y fuera del esfuerzo humano, son considerados por lo general no como rentas, sino ganancia ocasional o simplemente no lo considera como renta ni como ganancia ocasional.

La regularidad de los ingresos está en concordancia en

tima con el régimen establecido por las normas del derecho mercantil, respecto de las sociedades, las cuales deben dedicarse a explotar una actividad específica, siéndoles prohibido explotar actividades que no se encuentren enumeradas en su objeto social, e incluir expresiones genéricas e imprecisas.

Este aspecto sirve para determinar la naturaleza del ingreso; si se trata de la venta de bienes raíces, que casi siempre son considerados activos fijos, es muy posible que los ingresos provenientes de su enajenación, sean considerados como ganancia ocasional; lo cual ocurre, cuando esta actividad no encuentra dentro del giro ordinario de sus negocios; en caso contrario se trataría de renta.

B. DEFINICION DE RENTA

Es el conjunto de ingresos ordinarios o extraordinarios dentro del giro ordinario de los negocios, que siendo susceptibles de estimación en dinero, producen un enriquecimiento físico o jurídico para la persona que lo percibe dentro del respectivo año o período gravable, y son aceptados como tales por las normas tributarias.

Es indiferente, que el ingreso sea en dinero efectivo

o un bien material o no, con tal que pueda cuantificarse en dinero. Esto último puede ocurrir, cuando se lleve a cabo una permuta, entregando determinados bienes, y recibiendo a cambio otros bienes o un crédito que representen un mayor valor.

Los ingresos son ordinarios cuando provienen de la actividad ordinaria a la cual se dedica el contribuyente; así el comerciante obtiene ingresos ordinarios de la enajenación de las mercancías, pero puede obtener ingresos dentro del giro u objeto de sus negocios, sin que sean ordinarios por no corresponder a la transacción: venta de mercancías, como los ingresos provenientes de la venta de cajas donde vienen empacadas las mercancías. Tratándose de ganaderos, la renta ordinaria sería la proveniente de la cría, levante y ceba de ganado, mientras que lo proveniente de la enajenación de los productos de finca, se consideran extraordinarios u ocasionales, pero dentro del giro de sus negocios.

Siempre se debe tener en cuenta, que las normas tributarias lo acepten como renta; es decir, que no exista alguna norma fiscal que disponga que determinado ingreso no constituye renta; ya sea por considerarla como ganancia ocasional por ingreso no constitutivo ni de renta, ni de ganancia ocasional.

El ingreso es físico, cuando hay una percepción material de este, como una cantidad de dinero por concepto de salarios, de arriendos, intereses, etc. y es jurídico cuando no habiéndose percibido físicamente, se ha generado el derecho en favor de una persona, con cargo a otra; cuando esto ocurre, se dice que el ingreso se ha causado; y fiscalmente produce los mismos efectos que si se hubiese recibido físicamente.

De la diferencia de estas dos clases de ingresos, surgen los sistemas de contabilidad permitidos por las normas tributarias: El sistema de caja, que consiste en contabilizar los ingresos en el momento en que se perciben físicamente; a diferencia del sistema de causación, que registra el ingreso en el momento en que se origina la relación jurídica, creándose un derecho a favor de una persona con cargo a otra.

La persona que tiene determinada cantidad de dinero en una cuenta de ahorro y al final del período gravable, la respectiva entidad liquida los intereses que hasta ese momento hubiese devengado dicho capital; y aun cuando la persona no los retire, debe declararlos como fiscalmente percibidos, ya que se han puesto a su disposición y se ha generado el derecho a favor del mismo; en ese caso se dice que la renta se ha causado.



Lo mismo puede decirse de los dividendos y participaciones generados por el aporte de capital en sociedades,, que cuando se decreta el reparto de utilidades, y éstas son puestas a disposición de los socios en calidad de exigibles, se considera que la renta fiscalmente, se ha generado aunque no se hubiese percibido físicamente.

El hecho de causarse el ingreso a cargo de un tercero es un factor importante para la determinación de la renta fiscal, de esa manera, las valorizaciones nominales por regla general en la legislación colombiana, no se consideraran como renta; tales como los reajustes en bienes inmuebles, en los porcentajes permitidos anualmente; lo mismo ocurre con las valorizaciones de ganados, que conforme a los requisitos y precios establecidos cada año por el gobierno, se hubiesen llevado a cabo, las cuales no se les considera como renta.

La exigencia de producir un enriquecimiento en la persona que lo recibe, debe entenderse solo como una posibilidad, y no como un resultado necesario; es decir, ese enriquecimiento puede o no expresarse al final del período mediante un aumento del capital o del patrimonio del contribuyente; lo importante es que sea capaz de hacerlo, aunque otros factores impidan que el hecho se traduzca finalmente en un aumento del patrimonio.

La realización de un activo, no siempre constituye en enriquecimiento real y efectivo, porque, lo que se hace es simplemente reemplazar un activo por otro, salvo que éste se enajene por un mayor valor.

Con los ingresos provenientes de indemnización por daño emergente ocurre algo parecido, ya que se supone, que inicialmente se produjo un perjuicio, y consecuentemente, un empobrecimiento; luego, al momento de recibir la indemnización, no ocurre otra cosa, que reponer el desmedro sufrido por el patrimonio con ocasión del daño.

En el caso de daño emergente por relaciones laborales, es teóricamente diferente la situación, porque se trata no de un bien patrimonial fiscalmente declarable el que se deteriora directamente con el despido; pero a la luz de la legislación actual y sin mirar el fenómeno únicamente desde el punto de vista fiscal, es indiscutible, que se produce un empobrecimiento en la persona afectada con un hecho de tal naturaleza; por esta razón, se considera que una parte del ingreso proveniente de la indemnización por daño emergente, no es constitutivo de renta, ni de ganancia ocasional, porque con él no se busca aumentar el patrimonio, sino , reponer el daño sufrido.

La no susceptibilidad de producir enriquecimiento, es

lo que nos permite comprender por que lo recibido como pago de un crédito a nuestro favor, no constituye renta, ya que solo se está produciendo el cambio de un activo por otro sin que haya agragación de valores.

Tampoco constituye renta para la persona que obrando a nombre de un tercero pero por cuenta propia, recibe ingresos para dicha persona; a estos ingresos el derecho tributario les denomina: Ingresos para terceros.

El caso anterior se presenta con los padres que por ministerio de la ley tienen la administración de los bienes de sus hijos menores. Luego, si éstos han renunciado formalmente al usufructo de sus hijos, los ingresos que reciban para ellos, deben declararse en cabeza de los mismos, porque es a ellos a quienes beneficia mediante el engrosamiento de su patrimonio y no a los padres que solo realizan una gestión de caracter administrativo sin repercusiones fiscales para ellos; pero sí se exige a éstos, y a las personas que se encuentren en la misma situación, declarar constancia a título informativo de la recepción de tales ingresos, con el objeto de definir fiscalmente su situación, porque quien hace los pagos, por error o por otra causa cualquiera, puede declararlos como pagados a y para la persona que directamente los recibió, por esta razón, debe decirse de quién se recibieron, y para quién.

C. RENTA BRUTA

Según el artículo 17 del D.L.2053 de 1.974, la renta bruta, está constituida por la suma de todos los ingresos netos realizados en el año o período gravable, salvo que hayan sido exceptuados como tales. Cuando la realización de los ingresos implique la existencia de costos, la renta bruta está constituida por la suma de dichos ingresos menos los costos imputables a los mismos.

Existen algunos ingresos como ya hemos dicho, que no constituyen renta bruta, como el caso de las indemnizaciones por daño emergente, pero para que esto ocurra, se requiere que la norma tributaria así lo haya dispuesto.

Otros ingresos tampoco constituyen renta, entendida esta expresión en sentido estrictamente tributario, pero no porque se les quiera exceptuar del pago de los impuestos de renta, sino por ser ingresos extraordinarios u ocasionales y fuera del giro normal de los negocios, los cuales toman la denominación de ganancia ocasional, y cuyo régimen es diferente. Hacemos énfasis, en que las ganancias ocasionales, son ingresos extraordinarios y fuera del giro ordinario de los negocios, tales como los provenientes de una herencia, de la venta de un bien inmueble, de

una lotería, etc.; mientras que las utilidades y rentas ocasionales en el sentido rigurosamente fiscal son ingresos también ocasionales porque no provienen de la actividad ordinaria del contribuyente, pero que sí está relacionada con ella o es una derivación de la misma, ya antes dimos ejemplos de estos ingresos al referirnos a la venta de las cajas en que vienen empacadas las mercancías.

Algunas actividades se caracterizan, que por su naturaleza, no están afectadas con costos. Entendiendo por costos; los desembolsos que es necesario realizar para obtener la renta, siendo atribuibles a un bien en particular.

En la renta de trabajo, no hay ningún bien en particular al cual atribuirle costo alguno, por esta razón, las rentas provenientes de la actividad laboral no se pueden afectar con costos, ya que la fuerza de trabajo, aunque para la ciencia económica constituya un bien económico, ésta es intrínseca al hombre y cualquier desembolso que se haga para reponer las fuerzas y energías perdidas, no benefician ningún bien económico fiscalmente declarable a título patrimonial.

La misma razón antes expuesta, sirve para justificar, la existencia de algunos descuentos tributarios en las personas naturales; ya que al no poderse afectar con cos

tos dichas rentas, por no haber bien económico al cual se puedan atribuir, se le estaría dando un tratamiento injusto a éstas, al imponérsele el gravamen sin hacer deducción alguna que permita la disminución del monto del impuesto a cargo del contribuyente, luego cualquier ingreso si expresamente no se le ha dado otra denominación y si además, no se le puede afectar con costos, constituye renta bruta.

En la prestación de servicios la mayoría de las veces todo el ingreso constituye renta bruta, salvo en aquella actividad o actividades en que se requiera la utilización de bienes consumibles, o sea aquellos que desaparecen con el primer uso que se hace de los mismos, como los tintes, removedores, esmaltes, lacas, etc. que se utilizan en la prestación del servicio de belleza; en cuyos casos se debe cumplir con la formalidad de presentar discriminado un inventario de materiales en existencia al final del período, también se debe establecer el total de los materiales adquiridos y el de los utilizados; estos últimos constituyen el costo que afecta la renta.

Las rentas de capital por lo general no pueden ser afectadas con costos y algunas veces ni siquiera con gastos, ya que éstas se originan por la sola existencia y uso por parte de un tercero de un bien de capital, no requiriendo esfuerzo alguno por parte de su propietario para que la renta se produzca, salvo el acto jurídico o contrato donde se especifiquen y



y reglamenten las condiciones de utilización del bien y los rendimientos del mismo.

Si estos ingresos tampoco se pueden afectar con costos, la totalidad de los mismos constituye entonces renta bruta, en algunos casos inclusive constituyen renta líquida, debido a que no se pueden afectar con gastos tampoco, tal como las participaciones.

Son ingresos de capital los cánones por concepto de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, los dividendos, las participaciones, los intereses de capital, etc. Actualmente nuestra legislación tributaria con el objeto de estimular el ahorro, ha dado un tratamiento favorable a los intereses al considerar que una parte de ellos no constituye ni renta ni ganancia ocasional y por tanto no afectable con ninguna clase de impuesto.

En la actividad comercial los ingresos están constituidos por los provenientes de la venta de mercancías, a los cuales se les sustrae el importe correspondiente a las devoluciones y descuentos concedidos, el monto resultante viene a constituir el ingreso neto, sobre el cual se calcula la sanción por ex temporaneidad en el caso de que el contribuyente no hubiese liquidado impuestos a cargo, tal como se vió antes.

El costo en la actividad comercial, está constituido por el valor de adquisición de las mercancías vendidas, incluidos los fletes y acarreos correspondientes; La diferencia entre los ingresos netos y los costos de la mercancía vendida, constituye la renta bruta. Obsérvese, que ingreso neto, es diferente de renta neta o renta líquida, el primero se refiere a la totalidad de los ingresos sin haber deducido ni los costos, ni los gastos; en cambio la renta neta o líquida, supone haberse descontado previamente esos dos renglones.

Esencialmente existen dos métodos para determinar el costo de las mercancías vendidas; un primer procedimiento consiste en llevar una historia de las mercancías adquiridas, mediante la utilización de tarjetas de kárdex, en las cuales se especifican por su naturaleza, clase y tamaño y se relacionan las unidades adquiridas y sus precios de adquisición, igualmente se relacionan todas las ventas hechas, estableciendo de paso los saldos tanto en unidades como en pesos.

De cada venta o transacción, se van haciendo los correspondientes registros contables, indicando el costo de la mercancía vendida, el cual se va acumulando a una cuenta especial con el nombre de: costos de mercancías vendidas; al final del período el monto total acumulado a es

ta cuenta, constituye el costo de la mercancía vendida.

Otro sistema es el de juego de inventarios, que a diferencia del sistema anterior, denominado; sistema de inventarios permanentes; no lleva la historia de las mercancías adquiridas y vendidas, en forma detallada, sino en forma global, y para la determinación del costo, se valen de los rubros: Inventario inicial, compra de mercancías, ventas, e inventario final, este último se establece mediante el conteo físico y valoración de la mercancía en existencia al final del período. Para hacer mas gráfico el procedimiento, veamos un estado de pérdidas y ganancias así:

E S T A D O D E P E R D I D A S Y G A N A N C I A S

Ventas brutas durante el año		\$	XXX
Menos: Devoluciones	\$	xx	
Descuentos	\$	XX	(\$ XXX)
Total Ingresos Netos		\$	XXX
Inventario Inicial(Enero 1o)	\$	XX	
Mas: Compras del año	\$	XX	
Disponibile para la venta	\$	XX	
Menos: Inventario Final(Dic.31)	(\$	XX)
COSTO DE MERCANCIA VENDIDA		\$	XX
Utilidad Bruta		\$	XXX

En la actividad industrial es aún más complejo el procedimiento para la determinación de los costos, y en él entran en juego todos los elementos del costo: materia prima, mano de obra directa, y costos indirectos o costos generales de fabricación como le llaman otros autores a los últimos.

En todo caso para que un egreso sea considerado como costo, y pueda deducirse de los ingresos para determinar la renta bruta, se requiere que ésta sea indispensable para la producción del respectivo ingreso, y además que sea atribuible a un bien en particular.

La renta bruta proveniente de una actividad o fuente determinada, no es computable con ninguna otra, los costos y gastos que corresponden a cada uno de ellos, deben deducirse independientemente de los ingresos generados en dicha actividad.

El artículo 31 del decreto reglamentario 187 de 1.975 consagra la obligación de adjuntar a la declaración de renta un inventario en el cual consten las existencias al final del período, con especificación del valor, cantidad, y clase de productos, igualmente debe indicarse cual fue el método utilizado para la valuación de dichos inventarios; esta exigencia, tiene su asidero en que este rubro

se utiliza para la determinación del costo, afectando de paso las utilidades del ejercicio.

La sanción por el no cumplimiento de esta formalidad , no está muy clara, tal como lo veremos seguidamente:

En algunos casos particulares, la Dirección de Impuestos Nacionales, ha optado por rechazar la totalidad de los costos de las mercancías vendidas, cuya solución, no consideramos correcta ni adecuada, y así lo hemos afirmado muchas veces en respuesta a requerimientos especiales, en tal sentido, ya que no existe disposición alguna que establezca que la no inclusión del inventario final en la declaración de renta con todas las especificaciones del caso, da lugar a que se rechacen los costos.

En segundo lugar, porque tratándose de la actividad comercial, el rubro principal que conforma el costo de las mercancías, vendidas, esta representado por la adquisición de las mismas, es decir, la mayor parte de la mercancía que se vende, es la compra en el respectivo período. Luego si se ha justificado en debida forma los desembolsos por dicho concepto, mal podría entonces procederse a rechazar la totalidad de los costos.

además es de la naturaleza de esta actividad, la exis

tencia de costos, en la que prácticamente, lo que se da es una realización de bienes, mediante la cual un activo llamado mercancía, se cambia por otro representado en dinero efectivo o en créditos a favor del comerciante, con la salvedad de que por lo general hay un valor adicional que es susceptible de producir enriquecimiento y que vienen a ser las utilidades.

Planteada la situación de esa manera, nos encontraríamos ante un absurdo, ya que en materia mercantil, tratándose de la compra y venta de bienes, jamás puede haber un ingreso por dicho concepto, sin que este presuponga un costo.

Bien diferente sería el caso de la renta proveniente de la prestación de servicios, en la cual no necesariamente se generan dichos costos.

Podríamos aceptar que se rechacen los costos solicitados en la declaración de renta, pero no para atribuir a renta líquida el total de los ingresos, sino para fijar otro costo; pero, esta solución legalmente, solo podría aplicarse, cuando se establezca por cualquier medio que los precios de enajenación difieren notoriamente del precio comercial; afectando de paso los costos solicitados para el respectivo año. Este sistema sería de fácil uti.

lización en el negocio de ganadería, en el cual el gobierno no lleva un control severo de los precios de los semovientes; pero en la actividad comercial y sobre todo en negocios al detal, es casi que imposible la aplicación de este sistema.

También podría optarse por rechazar el inventario final; esta solución, es mas lógica, porque el no cumplimiento de la exigencia de acompañar el inventario final, debe afectar directamente el rubro que se pretendía justificar; además podría argumentarse con mucha sensatez, que si no se detalló el inventario fue porque presumiblemente no existía al final del período. y por lo tanto la totalidad de la suma relacionada en inventario no sería considerada como tal, afectando de esa manera los costos y las utilidades del período.

Esta solución, aunque lógica, es nada favorable al control de la evasión, y en lugar de producirse e imponerse una sanción al contribuyente, se le estaría favoreciendo en el respectivo período o año gravable, porque al rechazarse este rubro, se aumentarían los costos del ejercicio, lo que implica una disminución de las utilidades y consecuentemente la disminución de las cargas tributarias para el respectivo año. Sin embargo la medida lo afectaría para el período siguiente al disminuir la mer

cancia disponible para la venta, lo que en última instancia podría traducirse en una especie de compensación, ya que los impuestos que se disminuyen en el período en que se rechaza el inventario final, se aumentarían para el período siguiente; resultando de esa manera, inócua la revisión.

A la luz de las disposiciones tributarias actuales, podría decirse que al no acompañar la relación del inventario final, se estarían omitiendo los factores necesarios para determinar la renta, lo que implicaría considerar como no cumplida la obligación de declarar, y consecuentemente, en lugar de una liquidación de revisión, habría lugar a una liquidación de aforo; ante todo cuando los costos se determinaron por el sistema de juego de inventarios.

Pero cualquiera que sea la liquidación que se lleve a cabo, si no hay otra manera de demostrar que los costos son diferentes, nos va a conducir a las mismas situaciones antes comentadas. Además, es posible que los impuestos y sanciones liquidadas sean tan pocos que no compensen la actuación administrativa.



D. RENTA LIQUIDA

La renta líquida se determina, deduciendo de la renta bruta los gastos o expensas necesarias que se generen en la actividad. El concepto de gasto va íntimamente ligado al de renta líquida por ser un factor de su determinación y el concepto de costo va ligado al de renta bruta, tal como se vio anteriormente.

Por tratarse entonces la deducción de un factor o una condición en la determinación de la renta líquida, debe precisarse el concepto.

Se entiende por expensas necesarias, al conjunto de gastos o desembolsos de dinero y y pasivo que se generan necesariamente en la producción de la renta, sin que sean atribuibles directamente a un bien en particular.

Indistintamente se les da el nombre de deducciones, expensas necesarias y de gastos; los cuales pueden ser gastos administrativos, generales, de ventas, etc.: pero para que se puedan descontar de la renta bruta, deben cumplir con una serie de requisitos, sin los cuales son rechazados como tales, por la Dirección de Impuestos Nacionales al efectuar una liquidación de revisión.

No necesariamente implican un desembolso en dinero efectivo, todo depende en gran parte del sistema de contabilidad utilizado, el cual como dijimos antes, puede ser de causación o de caja.

El sistema es de causación, cuando sin haberse pagado el gasto, este se registra como tal, por haberse llevado a cabo la prestación del servicio o por haberse generado este, en virtud de una norma legal o de un acto o hecho jurídico.

veamos varios ejemplos con el fin de hacer mas comprensible el concepto, aunque los lineamientos generales, son los mismos utilizados para la causación de los ingresos.

Al final del período contable, puede ocurrir, que se haya prestado el servicio de energía, teléfono, agua, etc. sin que se hubiesen pagado ; en ese momento debe registrarse el gasto como ocurrido, porque ha surgido el derecho a favor de las entidades o empresas que han prestado el servicio.

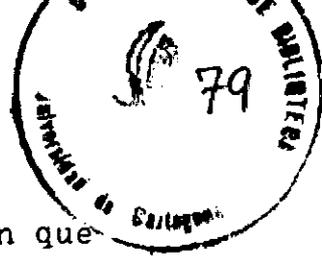
También puede ocurrir que ya se hubiese llevado a cabo el desembolso de dinero, como en el caso de los seguros e intereses pagados por anticipado, si el seguro o el interés cubre mas de un período, el gasto debe irse relacio

nando como tal, al momento del vencimiento de cada período.

En el caso de los intereses, como existe la posibilidad de recuperación de estos, cuando la obligación se paga antes del vencimiento, el desembolso no se puede relacionar como gasto en el momento en que materialmente se lleva a cabo, porque aun este no se ha generado legalmente.

La depreciación o desgaste que sufren los bienes en razón del uso que se les da, es una forma especial de gasto, en la que originalmente no se hace un desembolso destinado a cubrir un gasto; sino, a hacer una inversión; pero en virtud de disposiciones legales que fijan la vida útil aproximada de los bienes según su naturaleza; y por expresa disposición de las normas tributarias: periódicamente, se puede deducir una suma o porcentaje determinado del costo del bien, y registrarlo como si se tratara de un gasto. Es decir, se permite amortizar a largo plazo la suma invertida en el respectivo bien.

- Para que un gasto sea deducible de la renta, se requiere:
1. Que este sea permitido por la ley.
 2. Que tenga relación de causalidad con la producción de la renta.
 3. Que sea proporcionado



4. Que se pague o cause dentro del período en que se solicita como deducción.

5.; Que cumpla con los requisitos adicionales exigidos por la ley.

El concepto de legalidad de un gasto no es absoluto y rígido como en otras materias, ya que la mayoría de las veces, la norma tributaria no es la que dice que un gasto sea o no deducible, porque esto implicaría casuismo legal debido a que en cada actividad hay gastos específicos y cuya deducibilidad no esta fijada, sino por los parámetros generales que las normas legales estipulan y exigen para considerarlos como tales.

Hay veces en que la norma legal, ley o reglamento; dice textualmente que tal gasto sera admitido como deductivo de la renta cumpliendo con determinandos requisitos; y generalmente lo hace para imponerle requisitos adicionales o pruebas especiales; tal como ocurre con el pago de arrendamiento de vivienda o con los aportes para-fiscales que sin el cumplimiento de las formalidades exigidas, son rechazados por la Dirección de Impuestos.

En otros casos la permisibilidad del gasto, no es positiva, sino que surge como una excepción a una regla general establecida por las normas tributarias, ejemplo de

esta clase de gastos, son los pagos que se hacen a personas económicamente vinculadas y a las casas matrices, que en la mayoría de los casos no se aceptan dichos pagos como deducibles de la renta, salvo los expresamente exceptuados por la ley, en los montos y condiciones fijadas para cada año gravable.

La relación de causalidad de un gasto esta determinada por la necesidad del mismo en la producción de la renta ; o sea, que se requiere que el gasto sea de forzosa realización como una condición para que la renta se produzca.

El criterio de necesidad es mucho mas imperioso y estricto cuando se hable de costos, ya vimos anteriormente, que en la actividad comercial no se puede vender una mercancía sin que ello presuponga la existencia inevitable y rigida del costo de adquisición, lo cual implica que previamente se hubiesen hecho desembolsos o se hubiese adquirido una obligación en virtud de la compra o adquisición de los productos vendidos.

Es sumamente importante resaltar, que los gastos deducibles se pueden originar en razon de causas primarias y secundarias, y que ambas se tienen en cuenta para determinar el criterio de causalidad. que depende de la necesidad del mismo.

Un gasto tiene relación de causalidad con la producción de la renta, cuando este directa o indirecta, pero necesariamente esta relacionado con la causa principal que origina dicha renta..

Las personas encargadas de conducir los vehículos en una empresa de transporte, estan directamente relacionados con la actividad principal productora de renta de la empresa; luego, los gastos de salarios pagados a estas personas, con la causa primaria estan estrechamente relacionados y su relación de causalidad es indiscutible, sin la existencia de este gasto no podría prestarse el servicio..

Las personas que laboran en el departamento de contabilidad de dicha empresa o el personal de aseo de la misma, no son directamente necesarias para la prestación de este servicio, y su actividad mas que todo estaria orientada a la organización o realización de operaciones complementarias, pero necesarias en el desarrollo de la empresa , ya que la actividad no debe mirarse aislada, sino , como un todo, como una empresa, es decir, como un conjunto de bienes organizados hacia la explotación de una actividad de la cual deriva sus ingresos.

Cuando el gasto es una condición para que se produzca la renta, el concepto de necesidad y por ende, la rela

cion de causalidad, es mas identificable, pero cuando el gasto es apenas un factor, o sea, una causa entre las causas, lo mas probable es que aparezca la duda a cerca de la deducibilidad del gasto. En estos casos se debe acudir a otros elementos que nos permitan determinar la relacion de causalidad.

El inciso 2o. del articulo 45 del Decreto 2053 del año 1.974: dispone, que para determinar la necesidad del gasto, se debe acudir a la costumbre concrieterio comercial. Esto solo puede ocurrir, cuando no exista norma legal alguna que prohíba o permita la deducción del gasto: Sin embargo, la entidad encargada de recoger y dar fé de de la existencia de la costumbre mercantil, es la cámara de comercio, pero se presenta el inconveniente de que esta clase de información no es presentada por los comerciantes a la cámara de comercio, porque los balances y estados financieros que se presentan para efectos del registro y renovación de la matrícula mercantil, son de carácter general y el detalle específico de los gastos, tiene mas que todo importancia fiscal.

Como esta información se presenta es ante la Dirección de Impuestos Nacionales en el momento de la presentación y corrección de la declaración de renta, sería esta la entidad mas indicada por poseer la información, de dar fé de

la existencia de la costumbre. Esta situación presenta algunos inconvenientes a saber:

1. La Dirección de Impuestos Nacionales en caso de controversia fiscal, sería parte de ella, luego, la certificación de existencia de la costumbre debe darla una entidad independiente.

2. Las declaraciones de renta, tal como lo hemos visto anteriormente, están amparadas por el privilegio de la reserva legal; luego, si la información se toma de las declaraciones presentadas por otros contribuyentes, se presentaría el problema de que dicha prueba no podría ser constatada por el interesado, so pena de incurrir en la violación de la reserva; salvo que previamente se lleven estadísticas de carácter general.

3. Si la Administración no lleva estadísticas acerca de la clase de deducciones que se presentan y solicitan, como se podría determinar el número de declaraciones necesarias para constatar la existencia y regularidad de la costumbre?

4. En algunos casos esta información no es presentada ni siquiera a la Administración, porque en algunas ocasiones se exime al contribuyente de presentar información sobre algunos gastos, cuando este lleva contabilidad regular de sus negocios, cuando no excede de determinados montos y cuando la declaración es firmada por contador público.

4. No todas las declaraciones presentadas por los contribuyentes son revisadas por la Administración, ya que ésta recoge al azar, solo una parte reducida de éstas para someterla al examen y análisis. Además, es posible que un gran número de contribuyentes haya venido solicitando como deducción determinado gasto, sin que la Administración hubiese tenido la oportunidad de verificarlo por la misma razón.

Podría adscribirse esta función a la institución representativa de los contadores, porque son sus miembros los encargados de aplicarla directamente, o también, mediante estadísticas generales llevadas por la Administración.

Ante la dificultad de poder determinar la relación de causalidad de un gasto la Administración acostumbra a hacer una sutil distinción entre la necesidad y la utilidad del gasto; cuando, éste hace absolutamente falta para la producción de la renta, el gasto se considera necesario, mientras, que es útil, cuando puede servir para que la renta se produzca.

Estos conceptos no pueden aplicarse en forma absoluta para todos los casos, ante todo en las empresas, que por definición, constituyen un conjunto de bienes organizados hacia la explotación de una actividad económica.

En este caso, no se puede aplicar escuetamente la distinción entre necesidad y utilidad del gasto, porque puede llegarse a confundir este último concepto con aquellas erogaciones para sufragar gastos que están indirecta, pero necesariamente relacionados con la producción de la renta.

Podría fácilmente rechazarse los gastos solicitados en la declaración de renta por concepto de combustibles, reparación y mantenimiento de un vehículo de uso personal de un contribuyente; pero no puede decirse lo mismo de los vehículos de los profesionales independientes que los tengan al servicio de la profesión, o los vehículos de un comerciante, que aunque su actividad principal no es el servicio de transporte, los utiliza en beneficio de la empresa; tal es el caso de los almacenes distribuidores de materiales de construcción, que por regla general, acostumbran tener tener vehículos para el transporte de las mercancías vendidas. En esos casos, y con mucho fundamento, se pueden solicitar dichas deducciones, aclarando, que los vehículos están al servicio de la profesión o adscritos al negocio.

El artículo 45 del Decreto Ley 2053 de 1974, también exige que los costos sean proporcionados, y dispone que dicha proporcionalidad se determine con criterio comercial.

Esta exigencia, tal como propuesta e inicialmente concebida, no ha podido operar a plenitud porque el inciso 3o. del artículo en comento, fue declarado inexecutable por la Corte Suprema de Justicia; el cual permitía que el Director General de Impuestos fijara las normas precisas que orientaran dicho criterio.

Lo anterior implica, que la facultad de imponer los impuestos atribuida inicialmente al congreso y extendida al Presidente de la Republica en los casos expresamente con sagrados en la constitución, se extendia al Director General de Impuestos, al permitirsele fijar las bases para la determinación de los impuestos; facultad esta, solo atribuida al legislativo, y por extensión al ejecutivo, esta facultad violenta el principio de la legalidad y certidumbre de los impuestos.

Como no ha surgido la norma que fije por vía general una proporcionalidad en los gastos tal como se planteo inicialmente, la exigencia es inaplicable; pero, ha servido de base para fijar por via particular, limites en la cuantia de algunos gastos expresamente reglamentados.

Entre los gastos a los cuales se les ha impuesto límites, tenemos: Los intereses pagados por préstamos destinados a la adquisición de vivienda, los cuales no pueden

exceder de los montos que para cada año o período gravable establezca el gobierno. Estos gastos tienen la particularidad de ser deducibles de toda clase de renta, sin importar su origen y sin que guarden relación de causalidad para ser deducibles.

La deducción por concepto de reparaciones locativas es también una deducción que no requiere la relación de causalidad con la renta, pero se limita al 1% del avalúo o del costo del bien, sin embargo, al respecto hay dos tesis que seguidamente comentaremos.

El artículo 46 del D.L.2053 de 1.974 dispone: "Se presume que la deducción anual por reparaciones locativas de la propiedad inmueble es del 1% del avalúo catastral del inmueble o de su costo, si éste fuere superior."

"El reconocimiento de esta deducción no requiere cumplimiento de requisito alguno".

El artículo 36 del Decreto Reglamentario No.187 de 1.975, expresa: "Cuando el contribuyente opte por llevar al costo el valor de las reparaciones locativas no deducidas deberá demostrar que las reparaciones hechas exceden del uno por ciento(1%) del avalúo catastral del inmueble de su costo si éste fuere superior."



"Para tal efecto, debera acompañar a a la declaración de renta correspondiente al año dentro del cual se efectuó la reparación una relación detallada, con indicación del inmueble objeto de la misma y cumplir con los requisitos señalados para la deducción de pagos a terceros" . .

La Dirección Nacional de Impuestos , acostumbra a través de circulares, emitir conceptos sobre la aplicación de las normas fiscales que en ocasiones son confusas. Estos conceptos podrian ser obligatorios para los funcionarios de esta entidad, pero no para los contribuyentes, por tanto, cuando estos consideran que sus derechos se están lesionando , pueden controvertir dichos criterios.

Pues bien, La Dirección de Impuestos Nacionales a través de una circular interpretó las normas antes transcritas diciendo que las deducciones por reparaciones locativas no podian exceder del uno por ciento del avalúo catastral del inmueble o del costo de este si era superior : luego, si las reparaciones locativas realmente efectuadas excedían de ese monto, el exceso recibiría un tratamiento diferente, no ya como gasto, sino una inversión : lo que implicaría un mayor valor del bien objeto de la reparación. Según esta interpretación, el objeto exclusivo de la norma, es de poner un límite máximo al monto

de los gastos por este concepto con el fin de que este no sea excesivo.

La otra tesis considera que lo dispuestos en el artículo 46 del D.L.2053 de 1.974 se presunción legal, y como tal, desvirtuable; entonces, si estos gastos exceden del uno por ciento, basta con que se pruebe tal hecho, haciendo una relación detallada de los pagos y la identificación de las personas a quienes se les hizo el pago.

Nuestra opinión es que el objeto de la norma no es limitar al uno por ciento las reparaciones locativas, sino todo lo contrario, permitir que se solicite como deducción el uno por ciento mencionado por la norma, sin que se deba cumplir con formalidad alguna, mas aun, podriamos darle la categoria de gasto-teórico o gasto-ficción, por oposición a los realmente efectuados. Es decir, puede ocurrir que una persona no hubiese llevado a cabo ninguna reparación durante el período gravable, y aun así, puede solicitar la deducción, pudiendo inclusive deducirse de la renta de goce que también es teórica.

Por otro lado, el objeto de las presunciones es el de eximir de la prueba a las personas que conociendo la existencia de determinados antecedentes y circunstancias fijadas por la ley, pretendan acogerse a los efectos consagra

dos por ella misma, es decir, se revierte la carga de la prueba; a esta persona le basta probar los antecedentes y circunstancias en que se sustenta la presunción, para que se consideren probados los hechos que se tratan de inferir.

Cuando, la presunción es legal, por permitirse la prueba de la no existencia del hecho que legalmente se presume; la carga de la prueba corresponde a quien pretenda de mostrar la no existencia del hecho, a pesar de ser ciertos los antecedentes y circunstancias en que se fundamenta la presunción.

La persona interesada en demostrar la inexistencia del hecho presumido, puede ser la misma que se encuentra en las circunstancias que hagan presumirlo, o a la persona frente a quien se alega la presunción.

Aplicando los conceptos anteriores a la figura en comentario, tenemos, que, la norma exige al contribuyente de probar el hecho presumido, o sea; que las reparaciones se llevaron a cabo, no solo porque la norma lo diga expresamente, sino, porque se trata de una presunción, y como tal, solo se debe probar el hecho o los antecedentes y circunstancias, cuales son: ser poseedor del inmueble, y tener este un avalúo de cuyo monto, la deducción es el 1%.

Si al contribuyente le conviene esta situación, ya sea; porque no llevo a cabo las reparaciones, o porque habiendo realizado no excedieron del uno por ciento, o que habiendo excedido de este monto, le es muy difícil o dispendioso presentar en detalle la información necesaria para desvirtuar la presunción, en ese caso optaría por solicitar solo el uno por ciento contemplado en la norma.

En cambio, si los gastos por dicho concepto exceden el uno por ciento en mención, y el contribuyente quiere y puede presentar relación detallada, nada se opone a que este lo haga, porque no existe expresión alguna en la norma reglamentaria de esta figura que impida claramente hacerlo, así como tampoco puede impedírsele que solicite como deducción una suma inferior al uno por ciento o que opte por no solicitar suma alguna como deducción,

Por su lado la Administración podrá rechazar la deducción en los siguientes eventos: Cuando no existan los supuestos sobre los cuales se fundamenta la presunción, o sea, que no posea el bien inmueble el contribuyente, y que el avalúo del bien sea tan bajo, que la suma solicitada exceda del uno por ciento sin cumplir formalidad alguna.

En los eventos anteriores, se rechaza la deducción a

tacando los fundamentos en que se sustenta esta presunción; pero; podría la Administración atacar los hechos inferidos a pesar de ser ciertos los fundamentos de la presunción?.

En principio creemos, que si aceptamos que la figura es una presunción legal, y aceptamos además, que el contribuyente puede desvirtuar la presunción, tenemos que aceptar forzosamente, que la Administración también puede hacerlo; en ese caso la Administración estaría interesada en demostrar que los gastos por reparación fueron inferiores al uno por ciento, con el fin de rechazar la suma que exceda de ese monto, pero como el contribuyente no está obligado a cumplir formalidad alguna, la Administración quedaría prácticamente sin armas ni medios posibles para demostrar la inexistencia del hecho presumido, convirtiéndose la afirmación del contribuyente en algo irrefutable, salvo que este mismo confiese que realmente sus gastos en reparaciones locativas fueron inferiores al uno por ciento en mención, ni siquiera cuando el contribuyente lleva contabilidad regular de sus negocios, porque tratándose de personas naturales, este puede efectuar gastos personales que no tiene por que relacionarlos en su contabilidad.

La anterior es la razón para afirmar que el gasto por reparaciones locativas podían adquirir la categoría de



gasto-teórico o gasto-ficción.

Si analizamos la figura en concordancia con el artículo 36 del decreto reglamentario 187 de 1.975; creemos ; que tampoco hay motivos para decir que esta norma limita exclusivamente al uno por ciento la deducción por concepto de reparaciones locativas, ya que su tenor literal , aunque no meridianamente claro, tampoco contiene expresión alguna que nos permita afirmar tajantemente que ese es su espíritu; además, recordemos que se trata de una norma reglamentaria sujeta al orden jerárquico legal y constitucional, el cual debe respetar, so pena de incurrir en violación del mismo; por tanto, la norma reglamentaria no puede ir mas allá que la norma por ella reglamentada, cuando esto ocurre, hay lugar a ejercer contra ella las acciones del caso.

El texto de la ésta es el siguiente: " Cuando el contribuyente opte por llevar al costo el valor de las reparaciones locativas no deducidas, debera demostrar que las reparaciones hechas exceden del uno por ciento(1%) del avaluó catastral del inmueble o de su costo si este fuere superior" .

Ya vimos, que la Dirección Nacional de Impuestos, interpreta la norma diciendo que si el gasto excede del uno

por ciento, el exceso debe llevarse a costo del bien in mueble, dandole la categoría de inversión.

Sin embargo, si reparamos en la expresión subrayada en el texto de la norma por nosotros, nos damos cuenta, que esta utiliza el vocablo "opte", del infinitivo optar, que significa: escoger entre varias cosas.

o sea, que no se le esta imponiendo la obligación al contribuyente de llevar necesariamente al costo el exceso del uno por ciento, sino que se le está dando la oportunidad de escoger entre varias situaciones que pudieran en la práctica presentarse. Veamos pues, cuáles pueden ser las eventualidades que se presentan cuando se hace una erogación de tal naturaleza:

1. La erogación puede tener la categoría de gasto personal.
2. Es una inversión atribuible a un bien o bienes.
3. Es un gasto deducible de una renta.

Los gastos personales tienen como particularidad de que por lo general no pueden deducirse de las rentas salvo los excepcional y expresamente consagrados en la ley, como los intereses pagados en la adquisición de vivienda y algunos de ellos, de acuerdo a los porcentajes

establecidos por las normas de aplicación tributaria, pueden solicitarse como descuentos tributarios, tales como gastos de arriendo de vivienda, de salud y educación, este porcentaje se deduce directamente de los impuestos a cargo del contribuyente liquidados en su declaración de renta.

En todo caso, los gastos personales afectan la cuenta de capital, por lo que deben usarse para hacer la conciliación patrimonial así:

CONCILIACION PATRIMONIAL

Capital líquido año anterior(enero lo.)	\$5.000.000,00	
Mas: Rentas capitalizables durante el periodo		
do	\$1.000.000,00	
Ajustes valorizaciones y otros ingresos no constitutivos de renta	\$ 500.000,00	\$1.500.000,00
Sub-Total		\$6.500.000,00
Menos : gastos Personales		\$ 400.000,00
CAPITAL LIQUIDO		\$6.100.000,00
		=====

Pero los gastos personales se predicen solo de las personas naturales y no de las personas jurídicas, y como

el poseedor del inmueble puede ser una persona natural o jurídica, con el fin de no particularizar, dado que la norma no lo hace, descartamos, los gastos personales para continuar el análisis de la figura en comento, sobre todo, porque tratándose de gastos personales, salvo, cuando éstos son deducibles de la renta, no hay por qué informar a la Administración sobre su ocurrencia.

Luego, nos quedarían dos eventualidades que se lleve el gasto a un mayor valor del costo del bien, o que se solicite como expensa deducible de la renta. Como el primer evento de éstos es el que contempla norma, la otra opción que tendría el contribuyente, sería la de solicitar dicha suma como un gasto, aunque tratándose de personas naturales, insistimos, en que pueden llevarlo a gastos personales, en tal caso, no tiene por qué cumplir con formalidad alguna, y ni siquiera tiene por qué manifestar la ocurrencia del hecho ante la Administración, ya que como vimos anteriormente, la cuenta afecta únicamente el rubro capital. Tratándose de una inversión, debería según la norma comentada, cumplir con el requisito de presentar una relación detallada del gasto, identificar al beneficiario del mismo y la identificación del inmueble objeto de la reparación, con las limitaciones establecidas en la ley, para lo cual, es valedero el comentario anteriormente hecho al respecto.



Si al gasto se le da el tratamiento de gasto deducible de las rentas, creemos, que además de las exigencias de identificación del inmueble y de ser poseedor del mismo, se debe presentar una relación detallada del gasto y cumplir con las exigencias y requisitos necesarios para toda clase de gastos; es decir, a partir del momento en que la reparación exceda del uno por ciento y se solicite como una deducción, pierde la categoría de deducción especial y entra en el campo de las deducciones comunes, para que sea deducible debe guardar relación de causalidad con la producción de la renta, porque desde el momento en que excede del uno por ciento, ya no queda amparada por la norma que exime de cumplir con los requisitos exigidos a toda clase de gastos.

Opinamos además, que no siempre cuando la deducción exceda del uno por ciento, se deben cumplir las formalidades del caso, por que si ya hemos afirmado que en tal evento la deducción se rige por las normas generales, tendríamos forzosamente que concluir, que si la suma solicitada como deducción esta por debajo de las sumas mínimas exigidas por las normas tributarias para cumplir con la formalidad; en este caso, no se requiere presentar la relación detallada ni la identificación de los beneficiarios del pago; ya que el D.E. 3410 de 1.983, exime de estas formalidades cuando la suma no exceda de los montos

que para cada año establezca el gobierno. Para el año de 1.984, los contribuyentes no están obligados a presentar la información del caso, cuando se trate de gastos que no excedan de veintitres mil y setenta y tres mil pesos respectivamente, para los contribuyentes no obligados y obligados a llevar contabilidad regular de sus negocios.

Siendo así, si el gasto no excede de esos montos, el contribuyente no está obligado a presentar en detalle la información.

Otros casos en que se aplica el criterio de la proporcionalidad del gasto por vía particular, es en pago de salarios a las personas económicamente vinculadas, los cuales no pueden exceder del monto que para cada año se fije lo mismo ocurre con el arriendo de los bienes inmuebles a estas personas, cuyo canom mensual no puede exceder del 1% del avalúo catastral del bien.

La deducción de gastos en el exterior para la obtención de rentas dentro del país, no puede ser superior al diez por ciento de la renta líquida; salvo que se trate de pagos para los cuales es obligatoria la retención en la fuente.

En la legislación colombiana, hay una figura jurídica

muy diferente a la que hemos venido comentando, pero que permite por otros medios y en forma indirecta la aplicabilidad de este criterio de proporcionalidad del gasto; se trata de la renta presuntiva; la cual venía aplicándose anteriormente solo a las personas naturales, pero que en la legislación tributaria actual se le ha dado un campo de aplicación mas general al a las personas jurídicas y a las sociedades de hecho, como obligadas a liquidar la renta presuntiva, en las mismas condiciones que para las personas naturales.

Consiste la renta presuntiva, en que la renta de los contribuyentes no puede estar por debajo de determinados porcentajes, de acuerdo a las condiciones establecidas por la ley. Para el año gravable, 1.984; la renta líquida de una persona no puede ser inferior al siete por ciento del patrimonio del año inmediatamente anterior; y para el año gravable de 1.985; y siguientes, el porcentaje es del ocho por ciento. Tampoco puede ser inferior al dos por ciento del ingreso neto del respectivo año.

En caso de que la renta líquida este por debajo de esos porcentajes, esta se debe desechar, y en su lugar se toma como base para la determinación de los impuestos el la suma que resulte superior del siete, ocho o dos por ciento antes mencionados.

Como se puede ver, este instituto permite la aplicación de la proporcionalidad de los gastos en forma indirecta, ya que si estos son excesivos, dando lugar a pérdidas o reduciendo considerablemente la utilidad y consecuentemente los impuestos, se debe entonces aplicar la renta presuntiva.

El pago de los gastos o su causación dentro del respectivo período, es otro de los requisitos exigidos por las normas tributarias para la aceptación del gasto como deducible de la renta. Este requisito por lo general está en gran parte condicionado al sistema de contabilidad utilizado por el contribuyente y que ya antes hemos tratado ampliamente.

Pero existen algunos gastos cuya causación por estar expresamente prohibido por la ley, no se puede llevar a cabo aunque el contribuyente utilice este sistema de contabilidad; esto ocurre con los impuestos de industria y comercio, los impuestos de vehículos, y predial y complementarios, cuya deducibilidad está limitada a lo que efectivamente se hubiese pagado.

Existe también un caso, en que a pesar de haberse pagado el gasto, este no se puede solicitar como deducción en el respectivo período en que ocurrió, debido a que las

normas tributarias les dan un tratamiento especial, estos son los gastos preoperativos, que se generam en la etapa de instalación, organización y montaje de la empresa, que por tratarse de un período improductivo, en que a penas inicia y se estan sentando, las bases, no podrían deducirse de ninguna renta porque aun la empresa no esta produciendo, y que ademas no pueden llevarse a un mayor valor de los activos, porque no valorizan ningun bien en particular.

Estos gastos son registrados como un gasto diferido es una especie de inversión amortizable, por lo general a cinco años. Esta figura, tiene en cierta forma, relación y concordancia con el criterio de la proporcionalidad, al permitirse la deducción solo en un porcentaje anual con el fin de equilibrarlos con las rentas que se vayan produciendo.

Los requisitos adicionales exigidos para que el gasto sea aceptado deductivo de la renta, se refieren esencialmente a que, en primer lugar, el contribuyente esta obligado a identificar plenamente el beneficiario de los pagos; incluyendo: nombre o razón social, cédula o Nit. y la identificación del concepto del pago y el monto del de éste. También se refiere este requisito, a pruebas especiales, que para casos específicos, previamente la ley

exige para que el gasto sea aceptado como deducción. Es decir, esta disposición deja la puerta abierta, para que en materias especiales, se agreguen otros requisitos diferentes a los ya enunciados, pero mediante normas de caracter general y segun la naturaleza del gasto: tal como los intereses de vivienda que requieren certificación de la entidad beneficiaria de los pagos, los salarios y los aportes para-fiscales, los impuestos de industria y comercio, etc.

E. RENTAS LIQUIDAS ESPECIALES

Hemos visto anteriormente, que la renta liquida se determina, estableciendo la diferencia entre la renta bruta y los gastos pagados o causados en el respectivo periodo en que se produjo la renta; pero, hay rentas ; que por su naturaleza, se consideran líquidas.

Entre las rentas líquidas especiales encontramos: las participaciones en sociedades limitadas y asimiladas, ya sea como socio industrial o capitalista, la renta de goce para los propietarios de casas o inmuebles, la utilidad o ganancia en venta de activos poseidos menos de dos años, las rentas obtenidas en el exterior, la recuperación de deducciones y la renta por división de rentas de trabajo .



recibidas del cónyuge.

El motivo para no aceptar deducciones en la obtención de rentas de participación, consiste, en que al liquidar se esta, constituyen renta líquida para la respectiva sociedad, ya que solo se reparten utilidades, cuando se ha llevado a cabo la deducción de todos los gastos que se hubiesen producido en la actividad; luego, si en principio constituyo renta líquida para la sociedad, mal podría considerarse como renta bruta susceptible de afectarse con gastos en cabeza de los contribuyentes socios, mucho menos, cuando ya hemos dicho antes, que las rentas de capital no requieren de esfuerzo alguno para que estas se produzcan.

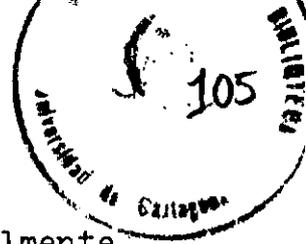
Habria un caso que bien podría constituirse en una verdadera excepción, y se refiere a los honorarios que necesariamente se hubiesen pagado a un abogado, para obtener el reconocimiento de dichas participaciones, cuando la sociedad por algun motivo no las hubiese reconocido voluntariamente.

Pero obsérvese, que para que surja el concepto de necesidad del gasto, y por ende, la relación de causalidad del mismo, se requiere que la sociedad no se hubiese a llenado voluntariamente a reconocerlas, ya que si esta

reconoce y líquida como disponible en cabeza del socio la respectiva renta, pero por alguna circunstancia no la paga, no surge la relación de causalidad; porque al momento de ser liquidada la participación, surge para el socio a favor de quien se liquida, la obligación de declararla como renta, por haberse generado el derecho a su favor, siendo indiferente que este se pague o no; tal como lo explicamos anteriormente.

Si al final del período, no se ha cubierto el valor de las participaciones, el socio debe declarar además de la renta, un crédito a favor. Por esta razón, si en ese momento se utilizan los servicios de un abogado, estos no están encaminados a obtener una renta, porque esta se genera jurídicamente en el momento en que se liquidan y se ponen a disposición del socio, es decir, la renta se genera en el momento en que se reconoce el derecho a favor de este con cargo a la sociedad.

Para ser más claros, veamos un caso similar: una entidad bancaria liquida al final del período una suma determinada de dinero como intereses, los cuales no paga, sino que abona a favor del cliente en su cuenta. Esta persona en su declaración de renta del respectivo año en que fueron liquidados los intereses, debe declarar: la obtención de una renta, por concepto de intereses, pero también debe



declarar el activo representado por la suma inicialmente consignada en la cuenta de ahorro, mas los intereses liquidados a su favor.

Puede entonces claramente observarse, que el momento a que en que se reconoce el derecho, es el que las normas tributarias consideran como realizada la renta, siendo diferente el hecho en que se pague, cuya única consecuencia fiscal es la de disminuir el saldo a favor.

Estos dos momentos perfectamente diferenciados por el derecho tributario, nos permiten distinguir si el gasto es o no necesario para la producción de la renta.

Los criterios que se tienen para considerar la renta de goce como renta líquida, son eminentemente de carácter jurídico; porque al determinar la naturaleza jurídica de ésta, nos damos cuenta que se trata de una ficción; porque realmente, no, es una renta en el sentido en que la hemos definido, al no ser capaz o susceptible de producir un enriquecimiento aunque potencial, en el patrimonio de quien la liquida.

Precisamente, por hecho de ser una ficción, no sirve para justificar aumentos patrimoniales; por eso, al momento de hacer una conciliación patrimonial, o una liqui

dación por comparación patrimonial, la renta de goce debe excluirse de las demás rentas que si son capaces de producir enriquecimiento o aumentos en el patrimonio del contribuyente que las obtiene.

La renta de goce es una especie de gravamen que se impone a los propietarios de casas o apartamentos urbanos de habitación o casas de recreo campestre, destinadas al solaz o esparcimiento de sus dueños; que por suntuarias y por no producir rentas, están por fuera de la explotación económica, y que sin embargo, en caso de enajenación, se benefician sus propietarios con un descuento del diez por ciento anual por cada año de posesión; evitándose de esa manera el efecto impositivo de la ganancia ocasional; luego, si la renta de goce es una ficción, no puede haber gasto alguno que se considere necesario para la producción de la renta, salvo las reparaciones locativas, que como hemos dicho, en un momento determinado, pueden convertirse en un gasto-ficción.

La división de rentas de trabajo origina teórica para el cónyuge que la recibe, porque no se requiere que haya una transferencia material de dicha renta, para ella opere, solo basta que se trate de una renta de trabajo, y que el contribuyente y su cónyuge así lo soliciten en sus declaraciones de renta.

El cónyuge cedente de renta de trabajo, bien puede capitalizar dicha renta, y en caso de liquidación por comparación patrimonial, esta sirve para justificar aumentos en su patrimonio.

Esta renta, a diferencia de la renta de goce, es un beneficio para el contribuyente que la solicita, y tiene su base en el carácter progresivo de las tablas de impuesto aplicables a las personas naturales y a las sucesiones líquidas, cuya tasa aumenta en la medida que aumenta el monto de la renta, pero no en forma proporcional, sino progresivamente.

El carácter teórico de esta renta, también excluye la posibilidad de afectarla con deducciones, de ahí la razón para considerarla como renta líquida.

La recuperación de deducciones es otra forma de renta líquida, y puede originarse como consecuencia de la pérdida de bienes, por las depreciaciones, por amortización de inversiones, por provisiones para cartera vencida y por el pago de pensiones de jubilación, siempre que estas se hubiesen contabilizado inicialmente como un gasto.

Todas ellas se caracterizan, por ser concedidas inicialmente como una deducción; pero que luego, por situa

ciones específicas, el registro contable inicialmente hecho, debe revertirse; si es dentro del mismo período gravable, lo mejor es utilizar las mismas cuentas iniciales; es una clásica reversión en la que tributariamente no ocurre nada; porque no se alcanza a solicitar como gasto ante la Dirección de Impuestos, aunque en ese caso no sobra el dato a título informativo para evitar cualquier mala interpretación del hecho. Si la reversión se lleva a cabo en un período posterior, la operación debe registrarse como un ingreso constitutivo de renta.

Esto ocurre con los bienes declarados en cabeza de una persona, que por acción de caso fortuito o fuerza mayor, desaparecen de la esfera patrimonial del mismo: ya sea por sustracción por parte de un tercero, por incendio por destrucción e inutilización en caso de terremoto o en casos análogos. Cuando esto ocurre, se permite al declarante, que en la declaración de renta correspondiente al período, denuncie el hecho y a la vez solicite como gasto una suma igual al, valor de costo o avalúo del bien.

Quando se trata de un activo movable y el costo de los activos vendidos del cual hacía parte el bien objeto de la pérdida, se determina por juego de inventarios, no hay lugar a descuento alguno, y es lógico, porque se entiende que el mismo está comprendido en el costo así determinado.

Cuando el sistema de determinación del costo no es el de sistema de juego de inventarios, si se puede solicitar la deducción correspondiente, porque ya vimos antes, que cuando se lleva el sistema de inventario permanente, el costo de los productos vendidos se determina mediante la acumulación y contabilización a esta cuenta de todas las operaciones realizadas, de tal manera, que al final del período sin aun contar las mercancías se sabe cuantas unidades hay en existencia, su valor unitario y el valor total, del inventario, el cual debe coincidir con el inventario físico que se realice; luego, si ocurre la pérdida de cualquiera parte de ella, debe igualmente registrarse su salida, de lo contrario se presentarían descuadre en el movimiento contable. Esto mismo ocurre con los activos fijos, cuyo costo esta perfectamente individualizado, pero la deducción se solicita en cinco años.

Luego, si ya solicitado todo o parte del descuento, y el bien perdido se recupera, la parte que se hubiese solicitado como deducción, debe registrarse como una renta, denominada renta por recuperación.

La misma situación se presenta cuando se hubiesen solicitado deducciones por depreciación de bienes adscritos a actividad productora de renta, si el bien se vende por un valor superior al que resulta de sustraer la depreciación

acumulada, al costo o avalúo del bien. Cuando esto ocurre se debe hacer una distinción: la diferencia resultante entre el valor de venta del bien vendido y la parte no depreciada, o sea el valor neto del activo excluida la depreciación solicitada hasta ese momento, puede tener una doble naturaleza fiscal: hasta concurrencia de la depreciación solicitada, constituye renta líquida por recuperación de deducciones por depreciación, y el sobrante si es que lo hay, también puede ser objeto de un doble tratamiento: si el bien se poseyó por mas de dos años, el ingreso constituye ganancia ocasional, en caso contrario, constituye renta líquida por venta de activos.

Con las pensiones de jubilación ocurre algo similar ; Cuando un patrono reconoce y paga la pensión de jubilado a un trabajador, y posteriormente el Instituto de Seguros Sociales reconoce la pensión a cargo trabajador, las sumas que se reintegren al patrono y que hubiesen sido solicitadas inicialmente como deducciones, constituye renta líquida por recuperación.

E. RENTA LIQUIDA GRAVABLE

Esta renta como su nombre lo indica, es la parte de la renta sobre la cual se liquida el respectivo impuesto.

Para determinar la renta líquida gravable, se siguen varios pasos: En primer lugar se determinan las rentas líquidas de diferentes procedencias como son: rentas de capital, comerciales e industriales, agropecuarias, las rentas de trabajo y las rentas especiales; seguidamente al total así determinado se les sustrae el monto correspondiente a las deducciones de carácter general cuya causación, no guarda relación de causalidad con la producción de las rentas, también se sustraen las rentas exentas, o sea, aquellas que por expresa disposición de la ley, no se gravan con impuestos de renta; la suma así determinada se denomina renta líquida gravable a la cual se le aplica la correspondiente tarifa del impuesto de renta.

No siempre a la renta así determinada es a la que se le aplica la tarifa del impuesto, porque ya dijimos antes, que cuando la renta líquida es inferior a la renta presuntiva, necesariamente se debe tomar esta última como base de aplicación de la tarifa.

Por lo general, la renta líquida, constituye renta líquida gravable, salvo los casos casos previamente establecidos en forma taxativa por las normas legales.

Las rentas de trabajo que por no poderse afectar con costo y deducciones, salvo las deducciones de carácter

general y otras de muy escasa ocurrencia como los descuentos que hace el patrono para los seguros sociales o las cajas de compensación, gozan del privilegio de la exención en una parte de ellas.

La mayoría de las exenciones en rentas de trabajo, fueron establecidas inicialmente por las normas laborales hasta el punto de llegarse a aplicar una regla general consistente en que todos los ingresos que por concepto de prestaciones sociales concedidos por las normas laborales a los trabajadores, no están sometidas al gravamen de impuesto a la renta.

Aunque la naturaleza jurídica de las vacaciones según decisiones reiteradas de la corte, no es el de una prestación social, sino de un descanso remunerado, pero no constitutivo de salario, recibe igualmente este tratamiento favorable.

Esta exención tiene una limitante, consistente en que no puede exceder del mínimo legal, es con el fin de evitar la evasión de impuestos, tanto de parte del patrono como por parte del trabajador; mas que todo en la actividad privada, ya que se impone a los patronos el pago de un seis por ciento de la nómina, destinado a la Caja de Compensación Familiar y al sena, además, deben pagar el

dos por ciento al Instituto de Bienestar Familiar, y por último, pagar los aportes correspondientes al Seguro Social.

De no hacerse estos pagos, no se reconocen como deducciones, tal como lo hemos explicado ampliamente en apartes de esta tesis; luego, una forma de evadir estos aportes, es dándole una denominación diferente al pago de salarios, en este caso podría utilizarse el concepto: Prestaciones sociales, con el fin de ocultar su naturaleza salarial.

Por esta razón, las prestaciones extralegales o convencionales, equivalen a salarios para efectos fiscales; con esta determinación también se frena la evasión por el lado de los trabajadores, al no considerarse como exentas, las prestaciones que excedan del mínimo legal.

Las empresas editoriales constituidas como personas jurídicas, gozan del privilegio de exención de la renta actualmente, al igual que una parte de los rendimientos y beneficios de estas en cabeza de sus socios, para el año 1.984 la exención es de los primeros trescientos cincuenta mil pesos, igual suma se reconoce como exenta a los autores colombianos por concepto de regalías y anticipos de derecho de autor.



C A P I T U L O I V

P A T R I M O N I O F I S C A L

A. ASPECTOS GENERALES

En el derecho comun por vía doctrinal, se entiende como patrimonio: El conjunto de bienes, de derechos y obligaciones estimables en dinero pertenecientes a una persona individual o colectiva, y que constituye una universalidad jurídica.

Visto desde este punto de vista el patrimonio, es un atributo de la personalidad, al igual que el nombre y el domicilio. Sin embargo, el Código Civil Colombiano a pesar de la importancia de esta institución en el régimen capitalista no se ocupa de ella.

Este concepto parece contradecir el concepto técnico

contable y tributario del mismo; debido a que en esta última área tiende a identificarse el concepto de patrimonio, con el de patrimonio líquido.

El patrimonio, es un atributo de la personalidad, que tiene en cuenta al conjunto de bienes, derechos y obligaciones que posee una persona, en cuanto pueda producir efectos legales; en cambio, el patrimonio líquido, es un concepto técnico que tiene en cuenta el derecho tributario con el fin de determinar los impuestos a cargo del declarante por la posesión de los mismos, es la especie al igual que el patrimonio bruto, mientras que el patrimonio es el género al cual concurren todos los elementos del mismo expresados en derechos y obligaciones.

Para darnos cuenta de carácter de atributo de la personalidad del patrimonio, podemos tomar como ejemplo, la masa patrimonial de una persona que fallece. la cual se erige inmediatamente como un patrimonio autónomo, produciendo todos los efectos legales, tal como si el causante estuviese vivo; es una especie de continuación de la personalidad del causante. Solo mediante la utilización de una ficción de tal naturaleza, se puede aceptar que la sucesión ilíquida pueda contraer derechos y obligaciones, a tributo este, solo predicable de las personas naturales o jurídicas.

Si al momento de de la muerte de una persona, sus bienes estaban produciendo rentas, como arriendos, intereses de capital, participaciones, etc., dichas rentas pasan a ser parte de la sucesión, y así lo permite el derecho tributario; lo mismo ocurre con las obligaciones que se contraen sin que se hubiese liquidado todavía la masa sucesoral.

Para comprender el carácter de universalidad jurídica del patrimonio, tomamos como ejemplo también la masa sucesoral; al momento de aceptarse la herencia, se aceptan, tanto los derechos como, las obligaciones que se desprenden de la universalidad, porque no se puede decir que se aceptan únicamente los derechos y se rechazan las obligaciones por hacer parte integral estas de la masa patrimonial, y en caso de aceptarse la herencia con beneficio de inventario, el monto de las obligaciones se acepta hasta concurrencia del monto de los beneficios económicos que puedan desprenderse de la masa hereditaria.

El derecho tributario divide el patrimonio en: patrimonio bruto, exento y líquido gravable, la clasificación no es que se encuentre expresamente señalada en dichas normas, sino que en el conjunto de normas, algunas veces se define o reglamenta y de ahí extractamos la división, en la presente tesis se hace distinción entre el patrimonio li

quido y el patrimonio líquido gravable.

B. PATRIMONIO BRUTO

El patrimonio bruto esta reglamentado por el artículo 38 de la ley 9a. de 1.983; el cual, no lo define, pero si establece la forma como está constituido: " El patrimonio bruto esta constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseidos por el contribuyente en el último dia del año o periodo gravable".

El D.L.2053 de 1.974 establece: " Son derechos apreciables en dinero, para los efectos del presente decreto, los reales y personales en cuanto sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de la renta".

Creemos que la expresión: "Bienes" en la norma transcrita sobra, porque basta decir: derechos, para saber que tanto los que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona; como los que tenemos con respecto a determinada persona quedarían involucradas en el concepto de patrimonio bruto; ya que el derecho tributario tiene en cuenta los bienes en cuanto estos sean atribuibles a un sujeto de derecho, con el fin de imponer en cabeza del

mismo, los impuestos del caso. Al derecho tributario intere
sa no solo la existencia de determinado bien, sino tam
bien el derecho que ese sujeto de derecho tenga sobre el,
lo que equivale a decir, que lo declarable no es el bien
en si, sino el derecho que recae sobre este.

En cuanto a la posesión de los bienes, vale destacar ,
que esta no debe entenderse en el sentido estricto en que
lo toma y reglamenta el código civil. el cual la conside
ra como la tenencia material con ánimo de señor y dueño.
en derecho tributario el concepto parece ser mas amplio ;
impregnado de una especie de dinamicidad que permite en
un momento determinado establecer quien debe declarar el
bien; especialmente cuando mas de una persona, creen o te
ner derechos sobre un mismo bien.

El artículo 110 del D.L.2053^m de 1.974 establece: " Se
entiende por posesión, para los efectos del presente de
creto, el aprovechamiento económico potencial o real de
cualquier bien en beneficio del contribuyente".

"Se presume que quien aparezca como propietario o usu
fructuario del bien lo aprovecha económicamente en su pro
pio beneficio".

Esta norma en lugar de aclarar el concepto, lo que



ce es complicarlo; porque no siempre es cierto que la persona que aprovecha económicamente un bien es quien lo declara como integrando su patrimonio; y no puede ser porque esto daría origen a una forma fácil de evasión de impuestos tanto de carácter patrimonial como impuesto de renta. ya que nuestras tarifas de impuesto a las rentas y al patrimonio son progresivas, en la medida en que aumenta el monto del patrimonio y de la renta, aumenta el porcentaje promedio de aplicación de los impuestos; por lo tanto, bastaría con fraccionar cualquiera de estos rubros para que se configure sustancialmente la disminución de los impuestos.

La estructura de nuestra legislación tributaria, no acepta la aplicación escueta de esta norma, ya que un bien para que pueda engrosar al patrimonio de una persona debe tener su justificación desde el punto de vista civil, en cuanto se debe justificar el medio legal por el cual fue adquirido, a través de uno de los medios permitidos por la ley para la transferencia del dominio o de los derechos reales; y además, desde el punto de vista fiscal, se debe justificar cualquier aumento patrimonial que se produzca el patrimonio líquido de una persona.

Un bien puede ingresar al patrimonio de una persona produciendo efectos diferentes: sin alterar el monto del

del patrimonio líquido, esto ocurre cuando hay una realización de activos. o sea, el cambio de un activo por otro como cuando adquirimos un edificio pagándolo de contado en ese caso, el monto del activo líquido sigue siendo el mismo, ya que un activo llamado dinero fue cambiado por otro activo llamado edificio.

Tampoco hay aumento de patrimonio líquido, cuando se adquiere un bien, mediante la creación o adquisición a nuestro cargo de una obligación por el mismo valor de costo del activo. Existe una compensación en el activo y el pasivo, ya que ambos se aumentan en las mismas proporciones. sin alterar el patrimonio líquido.

También puede ingresar el activo produciendo un aumento en el patrimonio; es decir, sin que hubiese la realización de un activo y sin que se aumentasen las obligaciones; en este caso, debe justificarse el ingreso desde el punto de vista tributario; mediante una de las formas contempladas en el derecho tributario. o mediante varias de esas formas. El contribuyente debe informar a la Administración que el aumento se produjo por: la realización, o producción de una renta gravable o no, por la generación de una ganancia ocasional, o por ingreso expresamente consagrado por las normas tributarias como no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Todas estas figu

ras, se hallan debida y rigurosamente reguladas en nuestra legislación; de tal manera, que cualquier otro ingreso que produzca aumento en el patrimonio, y no se encuadre en una de estas tres categorías de ingresos, no puede ser aceptado como tal.

De lo anterior se concluye, que si una persona esta explotando económicamente un bien, pero, no demuestra que este es de su propiedad o tiene algun derecho sobre el mismo, no puede declararlo como integrante de su patrimonio, hasta tanto no defina la forma como llego a su dominio o posesión, con el fin de que se aplique el respectivo impuesto en caso de que halla lugar a él.

Existen algunos casos, muy pocos por cierto, en que se quiebra este principio, y se permite que una persona declare un bien en su patrimonio, siendo ajeno. Uno, de los eventos es el de los, padres a quienes la ley concede el usufructo legal de sus hijos menores no emancipados, sobre los bienes que conforman el peculio adventicio ordinario del incapaz. En este caso, la ley tributaria dispone que los bienes deben ser declarados en cabeza de los padres que estan gozando de dicho usufructo; para lo cual deben hacer una relación detallada de dichos bienes. Para que el menor pueda declararlos como suyos, se requiere que los padres hayan renunciado expresamente al usufructo, me

dian­te escritura pú­blica, que solo a partir de su pro­to­co­lización tiene validez tributaria. El hecho se justifica plenamente y esta expresamente permitido por la ley.

Otro caso, es el del cónyuge que aumenta su patrimonio líquido mediante la inclusión de los bienes del otro cónyuge que venía declarando separadamente; este hecho también tiene su justificación legal, tanto desde el punto de vista del derecho civil, como desde el punto de vista del derecho tributario; en primer lugar, porque las normas civiles disponen que al celebrarse el matrimonio entre las personas que lo contraen, surge inmediatamente una sociedad sui-generis llamada sociedad conyugal. por tanto, todos los bienes que a partir de ese momento ingresen individualmente al patrimonio de los cónyuges, pasa a hacer parte de la sociedad conyugal, salvo que se hubiesen estipulado capitulaciones o que se trate de la adquisición de bienes a título gratuito, lo cual es indiferente para estos efectos al derecho fiscal.

Como además, las normas tributarias no consideran la sociedad conyugal como sujeto del impuesto por no ser esta considerada como contribuyente; los bienes de cada uno de los cónyuges, deben declararse en cabeza de los mismos pero el artículo 8o. del D.L.1651 de 1.961, permite que cuando uno de los cónyuges no tenga bienes o no tenga in

gresos y se acoja a la división de rentas de trabajo, es
tos pueden declarar conjuntamente; por tanto, en el caso
que uno de ellos posea un bien y se declaren rentas con
juntamente, este bien debe incluirse necesariamente como
parte del patrimonio declarado. el cual produce un aumen
to del activo, y desde luego del patrimonio líquido decla
rado y en el evento de una liquidación por comparación pa
trimonial; la Administración de Impuestos tiene que acep
tar el hecho porque se halla amparado por un conjunto de
normas legales que permiten su ocurrencia.

0

Un hecho aceptado por vía doctrinal por la Dirección
de Impuestos Nacionales, es cuando una persona hace una
donación con reserva del usufructo de por vida; En ese ca
so, el donante continua declarando el bien porque es el
quien lo explota económicamente, aunque haya perdido ya
la nuda propiedad. La persona a quien se hace la donación
tiene una doble situación jurídica. desde el punto de vis
ta del derecho civil es propietario del bien desde el mo
mento en que formalmente se otorgo la escritura pública y
ésta se registra en la oficina de Instrumentos públicos ;
pero desde el punto de vista tributario, aun cuando el
usufructo implica un plazo y no una condición como el fi
deicomiso, desde este punto de vista tiene solo una ex
pectativa de derecho hasta tanto no obtenga el pleno uso
y goce del bien.

ya que tan solo tiene la nuda propiedad del bien.

Cabe observar, que en todos los casos comentados, hay un comun denominador, consistente, en que en todos ellos el bien ingresa inicialmente, ya sea como renta, como ganancia ocasional o como ingreso no constitutivo ni de renta, ni de ganancia ocasional, expresamente consagrado en las normas tributarias. En el caso de la donación y reserva de usufructo vital, tambien se justifica, porque en primer lugar, el bien venia declarandose en cabeza de la persona que hace la donación, y cuando el donatario reciba el bien por muerte del donante, inicialmente debe declararlo como un ingreso a titulo gratuito y liquidar: en caso tal, los respectivos impuestos.

En nuestra legislación tributaria, solo hay un caso en que se rompe el cerco tendido por las normas fiscales para evitar que un bien ingrese al capital o patrimonio bruto de una persona produciendo un aumento del patrimonio y sin que se tenga en cuenta su naturaleza primaria de ingreso; pero es solo un caso extraordinario; y se presenta cuando para períodos y casos específicos se conceden amnistias patrimoniales; los bienes amnistiados ingresan inmediatamente desde el punto de vista fiscal al patrimonio del contribuyente sin pagar ningún impuesto por concepto de ganancia ocasional o renta.



En el caso de amnistías, cabe distinguir dos aspectos importantes; cuya mala interpretación y distinción, daría lugar a situaciones imprevisibles: ya antes habíamos dicho que para que un bien ingrese al patrimonio de una persona, debe justificarse desde dos puntos de vista. la justificación desde el punto de vista civil, o sea, que se demuestre que el bien se adquirió por uno de los medios permitidos por la ley para la transferencia del dominio; y además justificarse desde el punto de vista legal-fiscal. cualquier aumento de patrimonio que este produzca, para lo cual se recurre a la calificación del ingreso como ya ampliamente lo hemos comentado.

La amnistía, lo único que puede conceder, es el perdón tributario, en virtud del cual, la persona no tiene por que pagar impuesto por la renta obtenida para la adquisición del bien; ni se le puede sancionar por haber omitido dicho bien en períodos anteriores, lo cual presupondría probablemente un fraude a las rentas, pero que el beneficio amnistiario olvida estos efectos fiscales.

La ley tributaria no puede darle validez a un acto o a un hecho que de suyo es doloso. mucho menos puede exonerar de sanciones penales a quienes hubiesen adquirido un bien por medios ilícitos; por eso, no sería extraño encontrar que personas beneficiadas con una amnistía patrimo

nial, aparezcan luego procesadas, no por fraudes tributarios, ni nada que tenga que ver con el fisco, sino por haber adquirido un bien con objeto ilícito.

Con el fin de ilustrar mas claramente las ideas antes expuestas, acudamos a un ejemplo concreto: una persona adquiere un bien, pero quien transmite la propiedad del mismo, es un menor adulto. si éste no ha sido debida y formalmente autorizado para realizar el acto, éste es relativamente nulo, y solo podrá adquirir firmeza por el transcurso del tiempo o por ratificación posterior y aunque a esa persona se le conceda el perdón tributario, el acto continua con el vicio, y se puede acudir a los estrados judiciales para pedir la nulidad del mismo. Lo mismo puede ocurrir, cuando una persona se hace pasar como heredero del causante mediante la presentación de documentos falsos; la figura delictiva queda configurada y aunque solicite y obtenga amnistía patrimonial por los bienes que adquirio por ese medio, se puede iniciar la acción penal porque la norma tributaria parte del supuesto, de que la adquisición de los bienes se produjo por un medio legal.

La redacción del artículo 110 del D.L.2053 de 1.974, que hemos venido comentando, parece dejar la puerta abierta a casos diferentes de los anteriormente comentados, en los

cuales los contribuyentes puedan declarar bienes que no sean de su propiedad por el solo hecho de estarlos usufructuando; según el texto de este artículo, cualquiera, que demuestre estar explotando un bien, debe declararlo; tal como si hiciera parte de su patrimonio bruto: sin embargo, al momento de llevar a cabo su aplicación, se presenta el problema de determinar, si inicialmente el bien debe declararse como un ingreso, o si por el contrario, pasa a aumentar directamente el patrimonio del contribuyente, siendo causa justificativa de aumentos patrimoniales que eliminen la comparación patrimonial.

Es de anotar, que ni el decreto 2053 de 1.974 que contempla esta figura; ni el decreto reglamentario 187 de 1.975, contienen ni incluyen sumas reajustables ni justificativas de aumentos patrimoniales por declaración de bienes de terceros. Lo que generalmente ocurre, es la declaración de bienes de terceros, pero no integrando el patrimonio del declarante, sino a mero título informativo; como el caso de las mercancías en consignación que se presentan en cuentas de orden o el de los ganados en participación o cualquiera otra clase de bienes dados en depósito.

De lo anterior concluimos, que, o la norma es inaplicable en este sentido por falta de reglamentación, o la per

sona que pretenda declarar un bien siendo de terceros, pero explota económicamente; deba inicialmente justificar a manera de renta o ganancia ocasional el ingreso, o que este por expresa disposición de las normas fiscales, no es ni renta ni ganancia ocasional, o que lo justifique como un simple movimiento de activos por existir previamente; un acto jurídico como contrato de compra-venta, permuta; etc.; para luego poderlo declarar como haciendo parte de su patrimonio, para lo cual requiere que tenga un derecho real o tenga la apariencia de propietario de dicho bien, esta posibilidad es perfectamente válida en nuestra legislación; de no ser así, se presetarían situaciones aberrantes, y un medio fácil de evadir impuestos.

Para medir la inconveniencia y el peligro que entraña esta situación, veamos casos concretos: una persona posee para el año gravable 1.984, un patrimonio de cuatro millones de pesos; y obtiene una renta líquida anual de un millón trescientos cincuenta mil pesos; los impuestos a pagar serían los siguientes:

Impuesto de Patrimonio	\$ 34.865,00
Impuesto de Renta	<u>\$ 363.765,00</u>
TOTAL IMPUESTOS	\$ 398.630,00
	=====

Si esa misma persona, con el fin de rebajar sus impues

decide constituir a favor de cinco personas diferentes u sufructos sobre los bienes cuyo valor es de seiscientos mil pesos cada uno, los cuales originan o producen una renta de doscientos veinticinco mil pesos cada uno, lo cual origina la siguiente situación: Como el artículo 38 de la ley 9a. de 1.983 establece una condición para ser de calarado dentro del patrimonio de una persona un bien, y es que este lo haya poseído el último día del período gravable; y como además el artículo 110 del D.L.2053 de 1974 define la posesión como: ".....el aprovechamiento económico potencial o real de cualquier bien en beneficio del contribuyente", cada una de estas personas a quienes se les concedió el usufructo; serían según el texto de la norma transcrita, las obligadas a declarar dichos bienes.

Si las únicas rentas que obtienen dichas personas fueran las provenientes del usufructo; por no alcanzar los topes mínimos establecidos por las normas tributarias, no estarían obligadas a declarar, y aunque lo hicieran, no tendrían que pagar impuesto alguno, Por su lado el constituyente disminuye su patrimonio a un millón de pesos y sus rentas se reducen a doscientos veinticinco mil pesos; en este caso los impuestos a pagar, reduciéndose de esa manera en forma considerable sus impuestos a pagar por concepto de renta y de patrimonio, de la manera que a continuación se presenta.

Impuesto de patrimonio	\$ 3.905,00
Impuesto de Renta	<u>\$ 23.447,00</u>
TOTAL IMPUESTOS	\$ 27.352,00
	=====



Observese que los impuestos a pagar despues de todas las artimañas y subterfugios anteriores, se reducen a un 6.86% de los que inicialmente debia pagar; que al incluir los descuentos tributarios y los impuestos prdiales pagados durante el período, lo mas probable es que los impuestos a cargo sean cero.

Todo lo anterior sin hacer mención a los fraudes que esto podría ocasionar; porque tratándose de comerciantes, al momento de solicitar un préstamo a una entidad financiera, ésta se basaría para la aprobación del crédito en la declaración de renta o en el balance basado en la declaración, en tal caso es fácil que la entidad incurra en error basado en la confianza que inspira el volumen de los bienes declarados.

Por todo lo anterior, creemos, que para que una persona pueda declarar un bien como integrando su patrimonio ; se requiere que haya una norma legal que expresamente lo contemple como el, caso del usufructo legal de los bienes del menor; o cuando de la aplicación correcta de las

normas tributarias y sin que se colisiones con el ordenamiento nos conduzca a tal situación, como el caso de los bienes de los cónyuges en caso de declaración conjunta, o porque, o porque el derecho de esa persona sobre el bien sea tal que prevalezca fiscalmente sobre el derecho de otro sobre el mismo bien.

Además, creemos, que la posesión definida por el derecho civil no es excluyente con la del derecho fiscal. La definición del derecho tributario del concepto de posesión, va dirigida, mas que todo, a distinguir quién debe declarar un bien, cuando sobre el mismo, dos o mas personas diferentes, tengan o crean tener derechos excluyentes o no. Solo asi entendida dicha posesión, es concorde con las demas normas tributarias; por lo tanto, ademas del ánimo de señor o dueño; se requiere que la persona obtenga beneficios de la explotación de bien.

La interpretación que hemos hecho , evita las situaciones anormales y absurdas antes comentadas de tal manera; que si una persona constituye a favor de otro, un usufructo, se podrían presentar las siguientes situaciones: si es a título gratuito, el constituyente seguirá declarando el bien dentro de su patrimonio, porque aun conserva la nuda propiedad; y es el quién se cree amo y señor y no el usufructuario, pero a este último le corresponderá

declarar como renta lo obtenido como producto del usufructo. En caso de que este usufructo se hubiese constituido, a título oneroso mediante el pago de una suma determinada de dinero, el constituyente debe declarar, tanto el bien objeto del contrato, como la suma recibida por concepto de venta del usufructo; por tanto, si este cubre mas de un período gravable; en cada uno de estos períodos deberá declarar como renta, la parte proporcional de lo recibido de la venta; dividiendo la suma total recibida entre el número de períodos que cubre el usufructo; la otra parte deberá declararla como un crédito a favor del usufructuario.

El beneficiario del usufructo declarará como renta, los ingresos obtenidos en cada período como producto de la explotación del usufructo; y amortizará periódicamente la misma suma que el constituyente declara como renta; esta la lleva a gastos deduciéndola de los ingresos por concepto de usufructo; por otro lado declarará la diferencia entre el total de lo entregado por concepto de la compra y lo amortizado como un crédito a favor de este y a cargo, del constituyente.

Esta solución es totalmente armónica, porque está de acuerdo con los requisitos para la aceptación de deducciones, ya que guarda relación de causalidad el gasto con la producción de la renta y se acomoda al criterio de la pro

porcionalidad y su correspondencia con los períodos en que realmente se causa el gasto; tampoco hay ninguna norma tributaria que choque con esta; ni da lugar a desajustes patrimoniales y además armoniza con los principios generalmente aceptados en contabilidad. los cuales son el reflejo de la aplicación de las normas tributarias en forma correcta, y por último, cierra la posibilidad de utilizar la declaración de renta como medio para inducir al engaño o para cometer fraudes.

La cuantificación de los de los bienes en dinero, dinero, como requisito para que haga parte del patrimonio bruto; se debe aclarar, que no exclusivamente debe entenderse en el sentido de diferenciar el valor económico, del valor afectivo atribuido a los bienes; estos últimos muy poco los tiene en cuenta nuestra legislación; el código civil, los menciona solo en dos casos: Para determinar en caso de adjunción de dos bienes, cual de ellos debe tomarse como principal y cual como accesorio; también para prohibir a los curadores y tutores del menor, y al mismo juez la venta y autorización de venta de dichos bienes, cuando no es por causa o utilidad manifiesta.

Por tanto, la cuantificación en dinero esencialmente, debe entenderse en el sentido de establecer en la declaración de renta en pesos colombianos el valor de los mismos;

ya que en Colombia, anteriormente tenían fuerza liberatoria otras monedas como la libra esterlina; pero la ley 90 de 1.948; estableció, que la única moneda de curso legal en Colombia, sería el peso oro equivalente a 0.50637 a la ley de 900 milésimos de fino dividido a la vez en cien centavos. Lo anterior, sin perjuicio de que entre los ciudadanos entre sí o entre éstos y algunas entidades estatales se utilicen otras medidas que permitan determinar las obligaciones entre ellos; tal es el caso de las unidades de valor constante (Upac); o las obligaciones de los nacionales colombianos, contraídas en moneda extranjera; todas ellas deben traducirse a pesos moneda colombiana, con el fin de que la declaración de renta cumpla con su objeto, el cual es el de determinar los impuestos, sanciones y recargos a favor del Estado.

El requisito relacionado con la susceptibilidad de producir renta el bien, tampoco debe entenderse aisladamente; sino, en relación con los otros requisitos y normas que gobiernan esta parte del derecho esencialmente va destinado a diferenciar aquellos bienes en cabeza de los contribuyentes destinados a satisfacer sus necesidades como persona, y que por lo tanto no serían susceptibles de producir renta si solo se les utiliza de esa manera, tal ocurre con los bienes de uso doméstico como neveras, estufas, muebles prendas de vestir, sustuarias o no; esos bienes no tienen

por que aparecer integrando el patrimonio bruto de una persona; pero nada obsta, para que estos se declaren como tales cuando la persona desee hacerlo, o cuando prevee que en el futuro estos podrían servirles para la explotación de una actividad económica; por tanto, el concepto es relativo; es decir, bienes que hoy no se han declarado como integrantes del patrimonio por hacer parte de aquellos que se utilizan domésticamente, podrían luego pasar a serlo, por utilizarse estos en actividades productivas, sin embargo, este concepto así entendido, esencialmente es aplicable a los bienes muebles, pero cuando se trata de bienes raíces, el concepto es más rígido, ya que si una persona adquiere un bien raíz y aunque lo vaya a destinar a habitación: debe declararlo como tal; en este caso no se puede aplicar este principio para exonerar de la obligación de declarar al contribuyente, por las repercusiones que se originarían al momento de transferir la propiedad del bien.

Por lo tanto, los bienes muebles, por su naturaleza, su depreciableidad; fungibilidad, y porque la tradición de los mismos se lleva a cabo generalmente mediante la entrega material sin el cumplimiento de formalidad alguna, para que puedan declararse en cabeza del patrimonio bruto de una persona, obligatoriamente, deben poseer la capacidad de producir rentas, aunque sea potencialmente. Si se trata de bien inmueble, siempre debe declararse.

C. PATRIMONIO LIQUIDO

Las normas tributarias no hablan de patrimonio líquido, sino, que se refieren es al patrimonio líquido gravable, a si lo expresa el artículo 106 del decreto 2053 de 1.974 ; cuando dispone: "El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseido por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo vigentes en esa fecha".

Al deducirse las obligaciones del patrimonio bruto, lo que se determina no es el patrimonio líquido gravable, sino simplemente el patrimonio líquido, la redacción de la norma transcrita, se debe a que por regla general al hacer la operación aritmética de restar las obligaciones al patrimonio bruto el monto asi determinado es al que se le aplica la tarifa del impuesto correspondiente: es decir por regla general el patrimonio líquido es el mismo patrimonio líquido gravable, ya que hay muy pocos casos de patrimonio exento: y ademas por la novedad de algunas de estas exenciones.

Los bienes exentos del impuesto de patrimonio son: el invertido en empresas editoriales constituidas como personas jurídicas y cuyo objeto sea exclusivamente la edición de

libros, revistas, o folletos de carácter científico o cultural; fue concedido este privilegio por espacio de diez años a partir de 1.974; y prorrogados posteriormente mediante la ley 32 de 1.983 por diez años mas; para 1.984, la exención era de treinta y cinco millones de pesos, siempre que se tratara de inversiones nuevas en el campo editorial y respecto de sus socios.

También gozan de esta exención las sociedades cooperativas y las empresas comunitarias integradas por campesinos de escasos recursos económicos, los fondos de inversión y los fondos mutuos de inversión, estos últimos están constituidos por fondos provenientes de aportes de los trabajadores y de los patronos; los bonos de deuda interna y externa de la República de Colombia, de los departamentos, de las intendencias y comisarías, del Distrito Especial de Bogotá de los municipios y otras entidades gubernamentales colombianas, así como de los bonos y cédulas hipotecarias de bancos nacionales, que se hubieren emitido con anterioridad a 1.974 .



C O N C L U S I O N E S

El carácter tributarista de nuestra hacienda, es el producto del moderno régimen representativo, en el cual la soberanía reside en la nación y de ella emanan los poderes públicos que imponen las cargas fiscales.

Este carácter tributarista se acentúa cada vez más, debido a que el gobierno ha tomado el régimen fiscal como una puerta de escape para conjurar la crisis económica en que se debate nuestro país, por esta razón, se inmiscuye en todas las ramas de la economía, no hay actividad en la que no esté presente el derecho tributario, ya sea para reglamentar la imposición de los tributos o para exonerarla de los mismos. Evidencia clara de esta intromisión, es el impuesto de valor agregado (IVA), que actualmente ha sido extendido a un amplio sector de la economía colombiana, últimamente se extendió la retención en la fuente a toda clase de ingresos tributarios.

No es el objeto de esta tesis debatir la legalidad, conveniencia o justificación de las cargas fiscales, porque el sustento jurídico de las mismas se halla en la Constitución Nacional, se hace alusión a estos aspectos, para poner de presente que éstos le imprimen una especie de dinamicidad al derecho tributario, frente al cual queda rezagada una de las ramas del derecho considerada como más dinámicas, como lo es el derecho comercial, Todo esto sin hacer alusión aun, a los reajustes constantes de las cifras tributarias, consecuencia del aspecto inflacionario.

Este cambio constante dificulta el derecho tributario y entorpece su coherencia, lo cual nos obligó varias veces a rehacer apartes de esta tesis con el fin de actualizarla a las últimas disposiciones, pero también aprovechamos esta circunstancia, para darle un viraje en torno a aquellos temas que consideramos la parte sustancial de la declaración de renta, la cual sirve de base para emprender el estudio de esta materia, confiados, en que los cambios que se puedan presentar no variarían sustancialmente respecto de los temas tratados.

Otro de los problemas del derecho tributario es lo difuso y disperso de la legislación, debido a que este no solo está conformado por aquellas normas con destinación exclusivamente de carácter fiscal, sino, que en muchas materias

y reglamentación de actividades, las hallamos presentes, Es decir, existen normas de aplicación general que las encontramos en la legislación tributaria, pero existen otras de aplicación particular que las encontramos, ya sea en la legislación laboral, civil, comercial, etc. a las cuales necesariamente hay que remitirse por haberseles dado efectos fiscales.

También constituye inconveniente para el estudio del derecho tributario el hecho de que este se basa en gran parte en la contabilidad, por lo que se hace necesario traducir, acomodar e incorporar a su cuerpo legislativo, la terminología y los principios contables, los cuales tienen un carácter eminentemente técnico, cuyo desconocimiento dificulta e imposibilita el estudio de esta materia.

Teniendo en cuenta esta situación, hemos tratado de utilizar al máximo un lenguaje asequible sin rebuscamientos y excesos técnicos, optando por definir en el mismo cuerpo del trabajo aquellos terminos, expresiones o conceptos que requieran de un conocimiento especial.

El punto de partida es la definición de declaración de renta y patrimonio en la parte introductoria, contentiva y base de todos los temas sobre los cuales versa esta tesis, determinandose de paso la naturaleza de documento privado



por su origen, y documento público por accesión de la de claración de renta y patrimonio.

El carácter especial de este documento se debe a las prerrogativas que las normas tributarias le atribuyen y le conceden, siendo beneficiaria la declaración de renta, de los privilegios de la reserva por disposición legal, del silencio administrativo, de poca ocurrencia este en nuestra legislación colombiana, de la presunción de veracidad, en cuanto al contenido de la misma, y de la favorabilidad de la prueba en caso de duda.

La legislación tributaria no hace expresamente ninguna distinción en cuanto a los requisitos de la declaración de renta, no obstante, en esta investigación, se hace una división de los mismos en: requisitos de forma y de fondo, teniendo en cuenta, el momento en que se revisan y controlan por la Dirección de Impuestos, y los efectos que se desprenden de su omisión.

Los de forma por regla general son controlados previamente por la Administración, y su no cumplimiento da lugar a que la declaración sea rechazada al momento de la recepción por la Administración de Impuestos, pero si por cualquier circunstancia, esta no lleva a cabo en forma debida; el control, dando lugar a la omisión, con la aquiescencia

del contribuyente, la existencia o validez del acto como declaración tributaria, no se afecta.

Los requisitos de fondo se reducen esencialmente a dos: Renta y Patrimonio, incluyendo los factores necesarios para su determinación; Estos dos requisitos se tratan por aparte en capítulos independientes por considerarlos de suma importancia. La no determinación de cualquiera de estas bases da lugar según el inciso 2o. del artículo 71 de la Ley 9a. de 1.983. a que se considere como no cumplido el deber de declarar: lo cual da origen a una situación poco congruente, dado, que a la declaración inicialmente presentada se le da un doble tratamiento en detrimento de la certidumbre del acto.

Por producir el acto algunos efectos hasta el momento en que la Administración se percata de la irregularidad, éste tendría el carácter de acto anulable o relativamente nulo, pero por los efectos que la norma fiscal le atribuye, sería un acto inexistente: esta incongruencia, pone de presente, la ligereza con que se maneja el derecho fiscal.

La expresión :Renta Fiscal, utilizada en esta investigación, alude a aquellos ingresos que las normas tributarias, toman como renta, por oposición a los ingresos que por expresa disposición de las normas fiscales, no constituyen

renta ni ganancia ocasional, o los que implican solo un movimiento de activo, como los que se reciben en pago de un crédito a favor. Los no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, no tienen denominación específica en la legislación colombiana, pero bien podría denominárseles ingresos no tributarios, por contraposición a una expresión recientemente incorporada al lenguaje tributario mediante del decreto 1512 de mayo 12 de 1.985, el cual impone la retención sobre los ingresos tributarios, los que según la enumeración que hace podrían constituir renta o ganancia ocasional.

En el capítulo del patrimonio, se hace una distinción entre el concepto patrimonio como atributo de la personalidad y cuya definición aparentemente parece contradecir el concepto tributario, tomado a la vez del concepto meramente contable.

En los dos últimos capítulos quedan comprendidos todos los factores que permiten la determinación de las bases gravables como: costos, deducciones, pasivos, etc.; cuya omisión en algunos casos y en contradicción con lo dispuesto por la Ley 9a. de 1.983 puede no dar lugar a que no se considere como cumplido el deber de declarararar, ya que se trata de situaciones que muchas veces pueden ser subsanadas por los contribuyentes al momento de un requerimiento

y en caso de no hacerlo, o haciéndolo, la Administración , puede optar por rechazar el factor omitido o extemporánea mente solicitado, y aumentar consecuciálmente las bases gravables; tal es el caso de las deucciones, cuya omisión no puede en ningun momento dar lugar a que se considere no cumplido el deber de declarar, porque a pesar de ser un e lemento o factor de la renta, esta se puede determinar : aún faltando dicho factor.

Los conceptos y conclusiones sobre cada uno de los te mas tratados en este trabajo, quedaron esbozados en el cu erpo del mismo a lo largo de toda la investigación.

Es importante destacar, que se ha omitido la determina ción de los impuestos, a pesar de que este tema aparece en la parte introductoria cuando se definió la declaración de renta : esta omisión se debe a que en gran parte lo co rrespondiente a este tema queda visto en cada uno de los temas tratados.

Por último se deja claro, que aunque la declaración de renta y patrimonio pueda tener mucha relación con la decla ración de ventas, ante todo porque actualmente se ha dis puesto que algunos contribuyentes deban presentarla al mis mo tiempo, y que algunos de los conceptos que se predicán de la declaración de renta, sean aplicables a la declara

ción de ventas, lo expuesto en esta obra, es esencialmente aplicable a la declaración de renta y patrimonio, porque la declaración de ventas tiene en gran parte un régimen especial, tanto por la especialización de sus normas, como por la naturaleza de los contribuyentes, en la cual se asimilan a recaudadores oficiales a los responsables del impuesto, debido a que el bien o servicio objeto de la negociación se grava en cabeza del mismo consumidor.



B I B L I O G R A F I A

DIRECCION DE IMPUESTOS NACIONALES. Circulares, doctrinas, conceptos y cartillas guias de instrucciones.

GONZALES PARADA, Hernan Alberto. Nulidades Tributarias , 1a. edicion, Bogota, Editorial Colombia Nueva Limitada, 1.981.

GONZALES RODRIGUEZ, Miguel. Codigo Contencioso Administrativo Comentado, 1a. edicion. Ediciones de la Cultura Latinoamericana Ltda, Bogota, 1.980.

JARAMILLO, Esteban, Tratado de Ciencia de la Hacienda Publica, 7a. edicion. Bogota, Editorial Temis, 1.974.

LEGIS. Revista Bimestral de Orientacion al Contribuyente No. 1; Bogota, 1.984.

_____. Avance Informativo No.5 sôbre La Reforma Tributaria; Legis Editores, 1.984.

MANRIQUE GUZMAN, Daniel y Otros. Comentarios al Nuevo Codigo de Comercio, 2a. Edicion. Bogota, Editorial Gamma Impresores Limitada, 1.980.

MATSON FIGUEROA, Arturo. Lecciones de Derecho Contencioso Administrativo Colombiano, 3a. edicion, Universidad de Cartagena, 1.979.

PENAGOS, Gustavo. El Acto Administrativo, Editorial Quinograficas, Armenia, 1.975.

ORTEGA TORRES, Jorge. Codigo Contencioso Administrativo , (Decreto 1 de 1.984)..3a. edicion. Bogota, Editorial Temis, 1.985.

_____. Código Civil Colombiano, 4a. edición, Editorial Temis, Bogotá, 1.985.

_____. Código de Procedimiento Penal. 15 edición, Bogo Bogotá, Editorial Temis, 1.972.

RODRIGUEZ, Gustavo Humberto. Teoría General de Derecho Administrativo Tomo II. Bogota, Editorial Nueva Colombia Limitada, 1.982.

SILVA, Alberto. Régimen del Impuesto a la Renta y Complementarios, publicación actualizada, Bogotá, Legis Editores S.A. 1.985.

==

