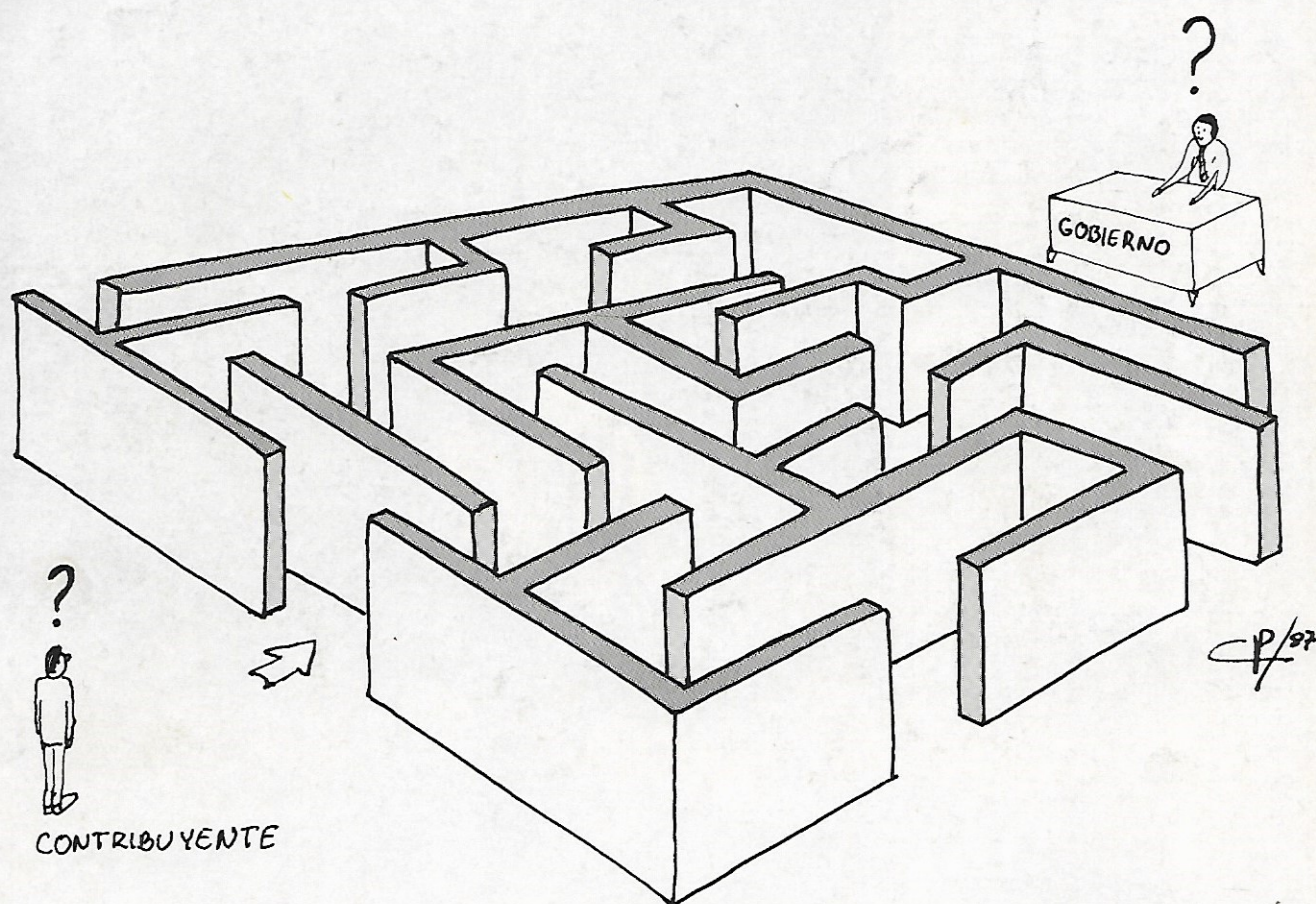


DEBATE TRIBUTARIO

TEORIA Y PRACTICA

MARZO 1987



DOCUMENTOS
NUEVO LIBERALISMO **21**

DEBATE TRIBUTARIO

Teoría y práctica

Documentos Nuevo Liberalismo 21

Marzo de 1987

UNIVERSIDAD JAVERIANA
BIBLIOTECA GENERAL
CARRERA 7 No. 41-00

DOCUMENTOS NUEVO LIBERALISMO 21
Marzo 1987

DEBATE TRIBUTARIO

Teoría y práctica

Coordinador del Programa Documentos
Carlos Perdomo Hernández

Comité Editorial

María Mercedes Carranza, Antonio Alvarez Lleras,
María del Rosario Ortiz, Fernando Sanz Manrique,
Carlos Perdomo Hernández.

Jefe de Ventas

Alvaro Velásquez Caicedo

Directora de Publicidad

Carmen de Schaefer

Carátula

Procesos Creativos

Arte y Producción

Ubaldo Vega

Composición

Multiletras

Corrección y Revisión

José Joaquín Manrique

Impresión

Editorial Retina

Editado y Distribuido por:
FUNDACION NUEVO LIBERALISMO PARA UNA
COLOMBIA NUEVA

Junta Directiva

Presidente Honorario:

Luis Carlos Galán

Director Nacional del Nuevo Liberalismo

Presidente: Fernando Sanz Manrique

Vicepresidente: Carlos Perdomo Hernández

Revisor Fiscal: Jorge Borda Anzola

Secretaria: Esperanza de Medina

Tesorero: Santiago Medina Serna

Vocales: Federico Echavarría Olarte, Jorge
Valencia Jaramillo, Hernando Jaramillo Upegui,
Antonio Alvarez Lleras, María Rosario Ortiz.

Suplentes: Fernando Santos Silva, Pedro Polo,
Rafael Ballén, Rubén Darío Utria, Carlos Alberto
Jaramillo.

Directora Ejecutiva

Ana María Cano

Suscripciones

Calle 34 No. 16-09 Teléfonos: 2852108 — 2852201
A.A. 34234 Bogotá, D.E.

Licencia Mingobierno No. 00406
del 17 de febrero de 1986

Tarifa Postal Reducida No. 573

Contenido

A los lectores	5
ESTRUCTURA TRIBUTARIA (Plataforma sobre política de impuestos aprobada por el Primer Congreso del Nuevo Liberalismo - 1985).	8
EL NUEVO LIBERALISMO Y LA REFORMA TRIBUTARIA (Declaración de los Congresistas del Nuevo Liberalismo - 1986)	11
INCENTIVOS FISCALES E INVERSION PRIVADA Gabriel Rosas Vega	14
LA FILOSOFIA POLITICA DE LA REFORMA TRIBUTARIA Eduardo Laverde Toscano	18
REGIMEN TRIBUTARIO DE SOCIEDADES EXTRANJERAS Alfredo Lewin Figueroa	33
EFFECTOS DE LAS AMNISTIAS TRIBUTARIAS EN EL MEDIANO Y LARGO PLAZO Ricardo Sala Gaitán	41
REFORMA TRIBUTARIA 1986 – FUNDAMENTO CONCEPTUAL Jaime Bueno Miranda	46
LOS IMPUESTOS Y EL SECTOR AGROPECUARIO Jorge Ferro Mancera	51
REFORMAS EN LOS IMPUESTOS LOCALES Antonio Quiñonez Lucy de Quiñonez	57

A los lectores

En el segundo semestre del año 86 el doctor Luis Carlos Galán integró una comisión para el estudio detallado de la reforma tributaria que el Gobierno Nacional presentó para discusión del Congreso de la República.

En numerosas ocasiones anteriores el Nuevo Liberalismo había trabajado este importante tema. En las discusiones del Congreso Ideológico en Paipa y, posteriormente, en el Primer Congreso Nacional, quedaron consignadas las ideas principales. El análisis a fondo de esta nueva reforma, significó entonces la oportunidad para repasar los principios y reunir nuevas expresiones de nuestro pensamiento sobre la tributación.

En las múltiples reuniones que adelantó internamente la comisión y en las que sostuvo conversaciones con el Ministro de Hacienda, se elaboró un variado material que consideramos muy interesante. Tomamos entonces la determinación de elaborar el presente documento.

El manejo de los impuestos es una inquietud permanente en toda sociedad. Cada reforma tributaria plantea múltiples interrogantes, no sólo en el momento de su aprobación sino especialmente a medida que se desarrolla el proceso de implantación. Es conocido, por ejemplo, que en el "forcejeo" final se modifican varios artículos del proyecto de ley, que pueden significar profundas variaciones sobre lo que inicialmente se había planteado. Por esta razón, la discusión posterior a la ley también resulta interesante.

Estamos seguros, por lo anterior, que el contenido de esta publicación será de gran interés y ayuda para nuestros lectores, ávidos de nuevas luces en materia de legislación tributaria.

Carlos Perdomo H.
Coordinador Programa Documentos.

NUEVO LIBERALISMO
COMISION PARA LA REFORMA TRIBUTARIA
Noviembre 1986

Gabriel Rosas Vega
Eduardo Laverde Toscano
Ricardo Sala Gaitán
Jaime Bueno Miranda
Jorge Ferro Mancera
Nohra Rey de Marulanda
Carlos Perdomo Hernández

Estructura Tributaria

(Plataforma sobre política de impuestos, aprobada por el Primer Congreso del Nuevo Liberalismo)

Siendo nuestra posición favorable a la intervención del Estado y como consecuencia de ello partidarios de su racional fortalecimiento, es nuestra obligación mirar con prioridad la situación que presentan las finanzas oficiales en cada uno de sus componentes. Guiados por tal apreciación nos corresponde advertir sobre la necesidad de reestructurar el actual sistema tributario que lejos de ser un instrumento de política económica adecuadamente conformado para el cumplimiento de las metas de justicia y equidad, es una mal conformada colcha de retazos que no concilia bien los principios fundamentales que deben presidir un sistema orientado a integrar el acervo de ahorro suficiente para financiar los denominados bienes públicos.

Para el Nuevo Liberalismo resulta claro que la actual estructura tributaria se caracteriza por ser altamente regresiva y, por lo tanto, indeseable socialmente hablando. El predominio de impuestos indirectos, regresivos por definición no obstante la progresividad de ciertas tarifas, unido a unos tributos directos que por deficiencias en su administración lo son aún más —fundamentalmente recaen sobre las rentas de trabajo—, convierten el mecanismo impositivo en elemento altamente perturbador para cualquier política económica y social.

Igualmente claro para el Nuevo Liberalismo es el hecho que la eficiencia económica del sistema tributario está seriamente comprometida porque ha sido

la fuerza de presión de los grupos privilegiados la que ha definido el esquema imperante. La capacidad negociadora de cada uno, montada sobre la intimidación y la visión individualista de sus intereses, desestabiliza cada vez que puede un mecanismo que debería concebirse tan sólo en el plano elevado de la promoción integral del desarrollo económico y social del país.

Sin miramientos por la estabilidad global, mediante exenciones, deducciones, descuentos o redacciones acomodadas de las normas, se han creado huecos o vacíos que finalmente se traducen en incontenibles medios de evasión y elusión tributarias.

Además, y por si lo anterior fuera poco, la administración contribuye a empeorar el problema. Desorden, venalidad e ineficiencia se juntan estratégicamente para hacer más inconveniente e inoperante la tributación.

Cuando el Nuevo Liberalismo habla de reestructuración del sistema impositivo, no se refiere a la creación de nuevos y mayores impuestos —interpretación que prevalece actualmente en la opinión—, sino a una verdadera modernización del esquema imperante, urgente por cierto, que eventualmente puede comportar el reajuste de algún tributo, pero que especialmente debe significar la simplificación del sistema tributario merced a la eliminación de varios de ellos y a la reducción de las tarifas de otros. En tales condiciones, por lo menos tres han de ser los puntos de referencia

de su acción en la obra de gobierno; en primer lugar, percatado de la inconveniente dicotomía que genera un proceso económico en permanente evolución y una legislación tributaria estática o modificada al compás de las crisis, abogaríamos por una legislación que a la manera de ley marco permitiera darle flexibilidad a las normas que rigen las relaciones entre el Estado y los contribuyentes. En segundo, la acción debe concretarse en buscar por todos los medios que los impuestos cumplan bien su fin primero y principal, cual es obligar a compartir equitativamente la carga del Estado a todos los individuos y familias que en él se integran y conviven. A menos que el reparto de la imposición se acepte como justo, se debilitan y pueden llegar a desplomarse los cimientos y el armazón político y social de cualquier país. La historia recoge incontables ejemplos de las severas consecuencias de la imposición injusta.

Si el contribuyente estima que la carga se ha distribuido en forma desigual, tal como ocurre ahora, buscará el medio de evadir o eludir el impuesto. Cuando la honradez se desprecia como estupidez, resulta la auto liquidación por parte del contribuyente, multiplicándose innecesariamente los costos de la represión. Debemos estar persuadidos que una escrupulosa justicia tributaria tiene primacía sobre cualquier otro objetivo.

Hay necesidad, aunque pueda parecer redundante, de arraigar en este campo permanentemente prioritario de la justicia, los denominados principios político-sociales de la imposición cuyo papel es el de distribuir los tributos entre las distintas economías individuales, de manera que el reparto de los gravámenes resulte satisfactorio desde el punto de vista ético.

En tercer lugar y con la mira puesta en estos elementos, el Nuevo Liberalismo habrá de comprometerse en una adecuación del sistema en forma que reduzca las exigencias tributarias a no más de seis o siete impuestos básicos que cumplan bien los principios técnico-tributarios de: capacidad de pago, evitando la existencia, tanto de vacíos impositivos como de doble tributación; transparencia tributaria, que no es otra cosa que la certeza y la comprensión de las normas; factibilidad de las medidas fiscales; continuidad de las mismas; economicidad y comodidad del sistema.

La suma de exigencias tributarias contempladas en el nuevo sistema está compuesta por dos núcleos: de un lado, los impuestos básicos del sistema, que se apoyan en los índices fundamentales de capacidad:

renta, patrimonio —hoy prácticamente desaparecido— y consumo, que deben alimentar el recaudo de cuatro impuestos: el que grava la renta personal, el que recae sobre los beneficios empresariales, el que grava el patrimonio neto y el que gira sobre el volumen de ventas. El segundo núcleo de este sistema recoge los gravámenes que procuran amortizar los costos en que incurren ciertas prestaciones o actividades del sector público. En él se integran: el generalizado gravamen sobre la gasolina y el rodamiento de vehículos cuyo fundamento y términos de referencias para su fijación vienen dados por la cobertura financiera de la red vial y la financiación de los costos sociales del transporte; los impuestos locales sobre la propiedad y eventualmente el de industria y comercio, dependiendo éste de una definición más técnica cuando basados en el principio de equivalencia tienden a financiar gastos realizados con directo e imputable beneficio privado. En una categoría particular, procurando equilibrar el criterio de recaudo con la promoción económica —medida en términos de protección efectiva— el impuesto de aduanas complementaría el esquema propuesto.

Por la trascendencia que tiene, importancia prioritaria se le dará al impuesto básico de renta, dado el defectuoso comportamiento que actualmente exhibe tanto en su aplicación como en su real significado como instrumento de acción de la política tributaria. El interés se centra en volver sobre las características que afectan al impuesto para sacarlo del absurdo en que se halla; tales características se refieren a: la generalidad, para cuya consecución deberán limitarse al máximo las excepciones a la obligación tributaria; la amplitud de su base, por lo que la renta deberá definirse en su sentido más amplio; la progresividad, cuya racionalización reclama la existencia de un mínimo evento realista y actualizado, la modernización de las tarifas contabilizando la inflación, la razonable aceleración de los tipos de la tarifa, el tratamiento adecuado de la unidad familiar, mediante la aplicación de la división de la renta, la práctica de las deducciones en la cuota y no en la base para no falsear la progresividad de la tarifa, como acontece ahora; y facilitar el recaudo mediante la retención en el origen de las rentas, lo que también dificulta la evasión.

En el caso especial de las sociedades, habrá que buscar que el tributo en su estructura atienda a: la generalidad, aplicando el impuesto a todas las sociedades; el tipo de gravamen deberá ser proporcional y corresponderse en su cuantía con el máximo del impuesto personal sobre la renta para obviar las economías de opción.

En síntesis, es para el Nuevo Liberalismo tarea urgente el afianzamiento del impuesto personal y progresivo sobre la renta, invirtiendo el ciclo de erosión de su base y ampliándola hasta abarcar la renta integral, lo que permitiría elaborar tarifas realistas—bajándolas inclusive— que huyan del falso y peligroso progresismo aparente de los tipos nominales de gravamen; acentuar la importancia del papel desempeñado por el impuesto de sociedades en un reparto progresivo de la imposición; destacar la necesidad de reformar el impuesto de sucesiones y donaciones —prácticamente inexistente— cuya evasión es tan elevada. Este programa, que mejoraría el aludido impuesto, había que completarlo con la revisión del denominado impuesto sobre la nómina, como sistema de financiar la seguridad social y los efectos progresivos del impuesto sobre el valor agregado.

Otro aspecto importante que, como se dijo ocasionalmente serias dificultades al plan fiscal, es la obtención de ventajas económicas mediante las armas tributarias. Contradiendo claros principios que se concretan en la doble exigencia de que los gravámenes no interfieran el libre funcionamiento de la economía de mercado.

En estas condiciones, la única forma de racionalizar el gasto público consiste en preparar y convertir en obligación legal planes de desarrollo a largo plazo, basados en proyecciones de las inversiones necesarias correspondientes al sector público y de las necesidades de gasto corriente, en particular las que beneficien la capacidad productiva de la población y de alto contenido social.

Aunque no es posible formular a priori algún criterio general sobre el alcance que deban tener los gastos de un gobierno, es claro que cualquiera que sea su volumen y dada la tendencia a la expansión de ese gasto, es imprescindible que en Colombia se eleve la productividad de la administración, lo cual es incompatible con un mejoramiento de los niveles de remunera-

ción y la limitación relativa de la cantidad de empleo público. Por ese motivo, el Nuevo Liberalismo propuso en noviembre de 1984 la Comisión de Racionalización del Gasto Público para producir análisis y reflexiones sin los cuales ningún sector político puede pronunciarse responsablemente sobre estos temas.

Visto en conjunto el binomio ingreso-gasto, es preciso advertir que en oposición al criterio corriente de considerar el desnivel presupuestal como un problema exclusivo de la política monetaria y la banca central, o como materia estrictamente financiera, se debe reconocer cada vez más que el gasto deficitario, o el superavitario, son de hecho elementos del gasto o del ahorro nacionales cuya repercusión económica, es decir sobre el ingreso nacional y sobre la balanza de pagos, son tanto o más importantes que sus aspectos monetarios. Puesto en otros términos, se trata de evitar las apariencias a que conduce la norma constitucional que prescribe el equilibrio presupuestal, rey de burlas del actual sistema de preparación y programación de las finanzas públicas.

En Colombia es práctica corriente hacer caer el peso de la responsabilidad de la eficiencia, la productividad y la rentabilidad de los negocios, en los impuestos. Siempre la idea de sacar ventajas de la tributación, vía deducciones, exenciones y descuentos, está presente en las discusiones y decisiones del país, logrando con tal costumbre tres resultados perniciosos para el equilibrio financiero del Estado, a saber: obstaculizar la administración económica eficaz; limitar el aprovechamiento de las posibilidades abiertas al gasto público; complicar y elevar el costo de administración del sistema tributario.

La generalización de privilegios fiscales que aseguren la obtención de ventajas económicas, oscurece y a veces anula, las que los distintos productos, empresas y sectores disfrutan en términos de costos y precios del mercado.

El Nuevo Liberalismo y la Reforma Tributaria 1986

La Junta de Parlamentarios del Nuevo Liberalismo, después de examinar el proyecto de reforma del impuesto de renta y complementarios presentado por el Gobierno con base en la exposición de motivos que la acompaña y luego de haber escuchado los planteamientos del señor Ministro de Hacienda, doctor César Gaviria Trujillo, así como el análisis de la comisión asesora en asuntos tributarios del Nuevo Liberalismo, se permite emitir los siguientes conceptos:

DISMINUCION DE RECAUDOS

1. Las reformas propuestas generan una seria incertidumbre sobre los recaudos efectivos por el impuesto de renta. Estos riesgos se acentúan al observar que el gobierno pide facultades para aumentar la tarifa de un impuesto indirecto, regresivo por definición, para prevenir la eventual caída de los ingresos. Es indispensable que el gobierno presente sus proyecciones sobre las consecuencias de la reforma y explique las metodologías utilizadas para hacer tales cálculos.

Si bien consideramos que este proyecto es el fruto de una preparación cuidadosa, mientras no se aclaren estos interrogantes existe el peligro de que la reforma resulte regresiva porque si disminuyen los recaudos se reduciría el gasto social en el mismo momento en que se pretende luchar contra la pobreza absoluta, aumentarían los desequilibrios financieros y se generaría inflación.

EL CONJUNTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO

2. Algunos de los propósitos del proyecto anunciados por el gobierno son positivos puesto que se busca modernizar el sistema de administración tributaria, establecer tarifas realistas y localizar y controlar sectores evasores de impuesto. El proyecto pretende introducir cambios estructurales en el impuesto de renta sin caer en los simples apremios fiscalistas de la mayoría de las reformas precedentes. En este sentido la iniciativa gubernamental se origina en sanas intenciones de modernización y saneamiento de las finanzas públicas, sin embargo, es importante que la transformación del sistema tributario incluya otras materias en futuros proyectos, como el régimen arancelario y el perfeccionamiento del sistema fiscal municipal, entre otros, y que se definan con mayor precisión los criterios del gobierno en materia de gasto público.

LAS CLASES MEDIAS

3. A pesar de las disposiciones que buscan ampliar la cobertura del impuesto de renta para conseguir que la carga tributaria se extienda equitativamente a todos los sectores, el proyecto parece dirigido a exigir nuevos esfuerzos exclusivamente a las clases medias mientras que se obra con benevolencia hacia los sectores de más altos ingresos. Es indispensable que sin perder la perspectiva de la equidad y la simplicidad se introduzcan modificaciones al proyecto para aproxi-

mar los costos relativos entre salarios y capital, de modo que se evite la regresividad que se ocasiona con el estímulo a la pura capitalización. Así mismo es necesario que se solucione el problema matemático que afecta la equidad de la tarifa al establecer tramos de renta con tarifa marginal superior a las de las demás.

LA CONSTITUCION Y EL REGIMEN TRIBUTARIO

4. Consideramos necesario que el derecho constitucional colombiano incorpore algunos principios sobre el régimen tributario para definir en la propia Carta Fundamental los derechos y deberes de los contribuyentes.

AMNISTIA LIMITADA

5. No somos partidarios de una nueva amnistía porque sería injusta para los contribuyentes que han cumplido sus obligaciones tributarias y porque debilita la credibilidad del sistema como lo demuestra la baja de los recaudos en el último mes. La amnistía de bienes poseídos en el exterior es especialmente peligrosa porque puede legitimar capitales vinculados a actividades de origen antisocial, afectar en forma seria el equilibrio monetario interno y perjudicar la mejor distribución, el ingreso. Hechas estas salvedades tan sólo consideramos conveniente la amnistía en el caso de los recursos interpuestos por los contribuyentes con más de 5 o 10 años de antigüedad.

LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS

6. Consideramos que las facultades extraordinarias que solicita el gobierno sobre cuestiones procedimentales, jurídicamente están mal concebidas porque carecen de la precisión que exige la norma constitucional. Estas facultades van en contra de la seguridad y certeza que el régimen tributario debe ofrecer a los contribuyentes. Recomendamos que las normas de esta naturaleza, como las relacionadas con la retención en la fuente, sean incorporadas al proyecto y sólo en el caso de que fuese absolutamente indispensable concederlas por la complejidad técnica de la materia estaríamos dispuestos a hacerlo siempre que sean temporales y precisas. Nos parecen razonables para reformar la Administración de Impuestos, para unificar en un solo cuerpo la legislación vigente y para reglamentar los ajustes por inflación. Consideramos lógico que se prorroguen las facultades otorgadas por el Artículo 13 de la Ley 12 de 1986.

FORMULAS DE TRANSICION EN UPAC Y CESANTIAS

7. Las medidas sobre los UPAC y las cesantías son innecesariamente extremas. Lo justo es establecer fórmulas de transición y tener en cuenta la situación de las clases medias para adquirir vivienda gracias a su cesantía y a un razonable nivel de deducciones para los pagos originados en compra de vivienda financiada en UPACo por arrendamientos.

LOS NUEVOS CONTRIBUYENTES

8. Es lógico el criterio del proyecto de incorporar como nuevos contribuyentes aquellos sectores o entidades que han desbordado con su acción o volumen de actividades el objetivo social para el cual fueron creados. Sin embargo, el mecanismo tributario no debe ser la única forma de controlar el desvío que algunas entidades han hecho de su objeto social. Las Superintendencias y Departamentos Administrativos encargados del fomento y vigilancia de ciertas actividades deben asumir plenamente sus funciones. Como norma general somos partidarios de que todos los sectores cumplan con la responsabilidad de contribuyentes pero se acepten descuentos tributarios para quienes demuestren que sí cumplen una función social.

DOBLE TRIBUTACION

9. La eliminación de la doble tributación es conveniente siempre que la propia ley tributaria atienda la creación y consolidación de empresas que generen empleo con una orientación clara de los recursos ahora liberados. Es preciso señalar que el sistema adoptado para el desmonte de la doble tributación favorece a las rentas de capital altas en perjuicio de las medianas y las pequeñas.

PROTEGER EL SECTOR AGROPECUARIO

10. Los criterios del proyecto de ley gubernamental en lo que se refieren al sector agropecuario son equivocados. Este sector se encuentra, por muy diversas razones, en la peor crisis de su historia. La consecuencia no comparativa, el retiro del tratamiento preferencial que apenas compensa parcialmente la injusta y alarmante falta de inversión pública en el sector rural. Es necesario eliminar el gravamen a los fertilizantes. Y es indispensable preservar los incentivos a la reforestación y a los cultivos de tardío rendimiento. Colombia debe aplicar políticas proteccionistas al campo de la misma manera que sucede en la mayoría de los países del mundo. Si bien es difícil detectar y gravar múltiples operaciones económicas desarrolladas en el sector

agropecuario, la forma de corregir esta situación no es castigando a los contribuyentes cumplidores sino mejorando los sistemas de auditoría, investigación y verificación.

EL SECTOR EXTERNO

11. Aun cuando consideramos que es necesario reglamentar la política de promoción de exportaciones, encontramos acertada la iniciativa de estimular la responsabilidad fiscal de Proexpo en el manejo de sus recursos. Es inconveniente para la seriedad de las políticas de desarrollo económico que a través de medidas tributarias se modifiquen las reglas de juego de las zonas francas que recientemente había establecido el legislador.

LO QUE LE FALTA AL PROYECTO DE REFORMA

12. Confrontados los objetivos de la reforma con los artículos específicos, es bien clara la ausencia de medidas tendientes a frenar la evasión y la elusión tributarias, y las enderezadas a facilitar los procedimientos. No basta que se nos diga que detrás de la petición de facultades extraordinarias están justamente las disposiciones que cubren este frente. Es necesario que su contenido se haga explícito, entre otras cosas,

para despejar la incógnita del recaudo y del impacto en los grupos.

Otro aspecto que echamos de menos en la propuesta presentada a nuestra consideración, es el vinculado con el concepto y manejo de la renta presuntiva.

En estricto sentido, la actual renta presuntiva equivale a un impuesto indirecto que está en contra de la equidad. Además, es una evidencia de las fallas en la administración del proceso tributario.

Si bien es cierto las actuales circunstancias no son propicias para desmontar sin las debidas precauciones este antitécnico sistema de liquidación de los tributos, como sería lo deseable, de todas maneras consideramos procedente su análisis y discusión.

Ubicados en el campo político que se inspira en los principios liberales, queremos contribuir a que este ideario se cumpla precisamente en el ámbito de la tributación.

En defensa de estos principios, durante la discusión del proyecto propondremos fórmulas para asegurar la equidad del sistema tributario y la eficacia de los estímulos al desarrollo económico que inspiran la reforma.

Bogotá, D.E., 13 de noviembre de 1986.

5 razones claves para ahorrar en UPAC B.C.H.

1 CONFIANZA

Confianza que brinda un banco con la experiencia y tradición del B.C.H.

2 CASA PROPIA

Ahorrar en UPAC B.C.H. es dar un paso clave para tener casa propia.

3 RESPALDO

La solidez del B.C.H. es el mejor respaldo para su ahorro.

4 EFICIENCIA

Servicios modernos a lo largo y ancho del país. Eso es eficiencia.

5 FUTURO

El futuro es algo que se construye día a día, ahorrando. Ahorrando en UPAC B.C.H.



BANCO CENTRAL HIPOTECARIO
Donde está su futuro

Incentivos fiscales e inversión privada

Gabriel Rosas Vega

Dos rasgos importantes parecen caracterizar la realidad fiscal del tiempo que vivimos: la extensa e intensa utilización de incentivos tributarios al servicio de múltiples y heterogéneos propósitos y la conservación de los incentivos tributarios concedidos.

Que yo recuerde, más de cuatro o cinco textos de finanzas públicas encabezan el capítulo relacionado con el papel de la tributación en el proceso de desarrollo con esta sentencia. Los dos rasgos se repiten con tanta reiteración en las distintas economías, se presentan con persistencia tan insistentemente estadística en los países de la más variada condición —cualquiera que sea su grado de desarrollo, con independencia del estilo al que responda el reparto de su imposición, al margen de la forma en que se organicen sus instituciones políticas— que bien pueden elevarse esos dos rasgos fiscales tan claramente definidos a la categoría de consecuencias de dos fundamentales leyes empíricas. Dos leyes que podrían denominarse la “ley” de la proliferación de los incentivos fiscales y la “ley” de la conservación de los incentivos concedidos.

Comprobar la vigencia de la proliferación de incentivos fiscales exige poco más que observar la realidad fiscal de un país. En Colombia los trabajos realizados por la Comisión de Gasto Público, de la cual hicimos parte, nos permiten conocer sus características y su cuantía. Según el inventario realizado, los cincuenta privilegios tributarios más significativos, evaluados en cada caso su justificación y su incidencia presupuestal, tuvieron un costo fiscal calculado de \$54.001.2 millones en 1984 (El 45% del déficit de apropiaciones calculado para ese año). Este costo, proyectado a

precios de 1986, asciende a \$86.401.9 millones, el 48.5% del déficit presupuestal.

Al clasificar los privilegios considerados según modalidad, se encuentra que el 32.5% correspondía a descuentos, el 26.5% a deducciones y el 12.8% a disminución de la renta presuntiva —por supuesto antes de la expedición de la Ley 75—. El costo estimado es, pues, considerable y merece atención en cualquier intento de corregir el desbalance existente en las finanzas del Estado.

Frente a la importante magnitud del gasto fiscal, que es en realidad este tipo de concesión, pues comporta la existencia de dos elementos considerados como diferentes: el pago que el contribuyente habría realizado en su ausencia (el ingreso al que el Tesoro renuncia) y el gasto simultáneo de ese pago como subvención directa a la empresa o a la persona que se beneficia de tal disposición, cabe preguntar ante todo: ¿Por qué? ¿Qué razones justifican que los incentivos hayan ido adquiriendo esa dimensión con la que hoy se configuran y con la que razonablemente preocupan a quienes dirigen las Finanzas Públicas o analizan con responsabilidad sus problemas? Un balance de las muchas reflexiones realizadas para tratar de responder a las dos preguntas anteriores permite destacar la existencia de tres motivos que explican ese pujante crecimiento de los incentivos fiscales. Tres motivos que se pueden denominar el ideológico, el táctico y el institucional.

La ideología que ha suministrado un frecuente punto de partida a muchos incentivos ha sido la de los

obstáculos y la disuasión. Una ideología que, partiendo de la defensa del sistema de economía de mercado, acentúa y exagera las dificultades que la imposición actual establece para que las simples libertades de empresa, de consumo, de ahorro y de inversión consigan sus pasadas realizaciones.

Los elevados impuestos actuales, se afirma, debilitan el deseo de trabajo y el afán de producción, dañan la realización del ahorro, cegando las fuentes que podían alimentar la acumulación de capital, disuaden, en fin, a los inversionistas de realizar inversiones arriesgadas, obstaculizando así el proceso de innovación y cambio del que depende el progreso de toda sociedad. Este triple efecto negativo se predica sin explicarlo en sus detalles y, sobre todo, sin probarlo con datos y observaciones reales. Esas consecuencias atribuidas a la imposición se exponen, en general, más bien como tres dogmas que como unas teorías que aspiren —como deben— a conceder la última palabra a los hechos.

Expresiones tales como “los impuestos están destruyendo la fuerza creadora de la iniciativa privada, desanimando a la industria y amenazando la futura prosperidad del país”, o bien “el espíritu de iniciativa está aún latente, pero la presencia de impuestos elevados arriesga su destrucción con la consecuencia de convertir a un país de líderes en un país de grises funcionarios”, y otras similares han ganado — pese a su evidente demagogia y a su nulo contenido— la batalla de muchos incentivos fiscales.

Este lenguaje genérico que apoya la petición de concesiones fiscales de la más variada naturaleza ampara las aspiraciones y deseos de particulares y permite revestirlos con el ropaje retórico del servicio de intereses y objetivos generales.

En esa peculiar batalla, los incentivos han contado con una ventaja adicional que podría denominarse táctica y que apunta a la vulnerabilidad de la propia Hacienda Pública frente a su concesión. La Hacienda como institución está preparada para ingresar o para gastar. Sus departamentos y unidades administrativas gestionan, inspeccionan o recaudan impuestos; controlan, intervienen o autorizan la realización de gastos. El incentivo es una extraña mezcla de ambas instituciones. Afecta a los ingresos en cuanto los disminuye, pero no es un impuesto, es un gasto en cuanto que la renuncia del ingreso del Tesoro supone una inmediata aplicación en favor de quien disfruta del incentivo correspondiente, aunque sea un gasto sin pago, puesto que no exige desembolso efectivo. Este carácter híbrido del gasto fiscal le permite obviar la rigurosa disci-

plina que impone, de un lado, la administración tributaria, o de otro la intervención presupuestal. El resultado es que el gasto fiscal no está cubierto específicamente por los programas de los departamentos ejecutivos de la administración. Esta ausencia de control facilita extraordinariamente la proliferación de los gastos fiscales.

Un tercer motivo secunda a los dos anteriores, favoreciendo la proliferación de los incentivos: su variedad institucional. Si a alguna característica responden los incentivos fiscales, ésta es, sin duda, la de la variedad. Los incentivos existentes presentan tal diversidad de formas, utilizan tan heterogéneos procedimientos que hacen muy difícil la tarea de clasificarlos con criterios racionales. Los incentivos fiscales poseen una plasticidad institucional de tal naturaleza que pueden modelarse al gusto y necesidad de sus usuarios, e inclusive en ocasiones duplicarse alterando las formas en que se conceden o se computan.

En el ámbito de la política fiscal, la inversión privada constituye una variable importante para propósitos de consecución de algunos de los fines primarios de la misma y de ahí que determinados instrumentos de la Hacienda se destinen a ejercer influencia sobre esta magnitud, al objeto de intentar el control de su volumen y composición.

Como es sabido, los fines primarios de esta materia suelen concretarse generalmente en introducir mejoras en la asignación de recursos, conseguir una distribución adecuada de la renta y riqueza, alcanzar la estabilidad económica y promover el desarrollo de la producción nacional. Estas cuatro finalidades primarias pueden exigir, en mayor o menor grado, de una cierta actuación o de un determinado volumen en la inversión privada, como medio para alcanzar los objetivos en que las mismas se concretan.

Es importante tener en cuenta, sin embargo, que cuando se habla de una cierta actuación o de un determinado volumen de inversión privada, siempre ha de entenderse que la necesidad de tal actuación o volumen no es absoluta sino relativa. En efecto, lo que puede ser necesario en términos absolutos para la consecución de los fines primarios de la política fiscal es siempre el volumen o la composición de la inversión agregada o la realización de una determinada inversión en concreto, pero no el hecho de que esta inversión sea efectuada por los particulares. Puede, así mismo, ser llevada a término por el sector público y éste puede ser el procedimiento elegido, salvo que por razones de eficiencia en el empleo de recursos, conflictos

con intereses de grupos, restricciones impuestas por consideraciones sociales e ideológicas o limitaciones derivadas del marco institucional aconsejen la elección de la inversión privada frente a la pública como medio de alcanzar un determinado fin primario.

Subrayada de este modo la actuación de la inversión Privada, es necesario ahora establecer su encuadramiento en la cadena de instrumentos de la política fiscal. Evidentemente, la influencia sobre la inversión privada no puede constituir en ningún caso un fin primario de la política fiscal. En consecuencia la inversión privada, desde el punto de vista de esta política sólo puede ser calificada como variable intermedia u objetivo intermedio, si así se desea, es decir, como variable que puede ser influenciada por los instrumentos de la Hacienda Pública para alcanzar determinados objetivos relacionados directamente con ciertos fines primarios.

Puestas así las cosas, cabría señalar que teóricamente la promoción del desarrollo económico en estos países exige una serie de intervenciones de la política fiscal, que pretende alcanzar generalmente los siguientes objetivos:

- a) Aumento de la oferta de capital de utilidad pública.
- b) Mayor dinamismo técnico en sectores atrasados, tales como la agricultura.
- c) Definición de una política comercial positiva que proteja la actividad económica interna y favorezca la exportación.
- d) Estímulo de las industrias básicas.
- e) Estructura tributaria que permita la financiación de los gastos públicos y conceda incentivos al desarrollo.

Salvo el primero de los anteriores objetivos, que suele reservarse en exclusiva a la inversión pública, los demás ofrecen posibilidades de actuación de la inversión privada, que suele ser inducida a acometerlo mediante incentivos que se insertan en la estructura tributaria. También, pues, respecto a esta finalidad primaria de la política fiscal la inversión privada puede desempeñar algún papel como variable intermedia, influenciada por los instrumentos antes aludidos en orden a la consecución de los objetivos señalados, aunque, sin duda, este papel sea menos brillante que el que le corresponde en el ámbito de la política fiscal de estabilidad.

Como resumen de lo anterior, se puede afirmar que el papel de la inversión privada, en relación con los fines de la política fiscal, se concreta en su servicio a la consecución de la estabilidad y en cierta medida al desarrollo más que en los aspectos de asignación o en los de distribución de la renta.

En este orden de ideas, así sea brevemente, resulta oportuno hacer alguna referencia sobre los instrumentos de política fiscal que pueden influir en la inversión privada.

La primera alternativa que se ofrece a la política económica para influir sobre la inversión total no es otra que la de elegir entre alterar el volumen de inversión pública o incentivar, positiva o negativamente, la inversión privada. Frente a esta alternativa, las razones que pueden avalar la decisión a favor de una u otra medida son especialmente las siguientes:

El volumen pretendido de cambio en la inversión total en relación con la participación relativa ya alcanzada por el sector público en el PIB. Si esta participación es ya elevada, el aumento de la inversión pública puede provocar —especialmente por la vía de su financiación— conflictos con la inversión privada.

La rapidez deseada en el cambio de la inversión total, pues generalmente la inversión privada responde a los incentivos tributarios con rapidez, mientras la inversión pública exige para su realización de trámites habitualmente complejos que retrasan de forma notable la puesta en marcha de los proyectos.

El tipo de gastos de inversión deseados. Si se pretende un aumento del capital directamente productivo dentro de un sistema económico de propiedad privada de los medios de producción, generalmente para algunos será preferible impulsar la iniciativa privada en lugar de acudir a la inversión pública, salvo que no se confíe en la existencia de empresarios dispuestos a emprender tal actividad.

La capacidad administrativa del sector público, capacidad que se refiere tanto a la vertiente administrativa del gasto público como a la gestión de los diferentes ingresos.

Las cuatro razones que se acaban de exponer pueden influir en la decisión respecto a inversión pública o privada.

Si el camino que se elige es el de intervenir sobre la inversión privada a través de incentivos o desincentivos, las vías de actuación son en principio dos: alterar

la eficiencia marginal de la inversión o influir sobre el costo marginal de los fondos de financiación. Este último camino, a su vez, permite dos posibles opciones; la de alterar el costo de los fondos de financiación o la de aumentar las disponibilidades de fondos para inversiones. Ambas opciones exigen de la utilización de instrumentos de política monetaria en la mayoría de los casos, pero la de aumento de las disponibilidades de fondos para inversiones incluye también un conjunto de instrumentos propiamente fiscales que pretenden incrementar la autofinanciación empresarial como medio de elevar el volumen de inversión.

Como lo demuestran varios estudios realizados en diferentes economías, la autofinanciación empresarial —que es la base de la reforma tributaria recientemente aprobada— no parece constituir en grado apreciable un factor determinante de la inversión y, en consecuencia, los incentivos tributarios que fomentan la autofinanciación no parecen tener impacto alguno —o, en todo caso, tienen un impacto muy débil— sobre el volumen de inversión. Si tal impacto nulo o casi nulo se compara con el costo tributario del incentivo, resulta una eficiencia prácticamente nula de los mismos, por lo que tales incentivos deban ser rechazados como instrumentos apropiados para influir sobre la inversión privada.

Aunque no dispongo de modelos matemáticos que ayuden a confirmar esta afirmación en el medio colombiano, me atrevo a asegurarlo por la evidencia empírica disponible.

En cuanto a las medidas de política monetaria para reducir el costo de los fondos de financiación, es claro que es elevado en cuanto a eficiencia. Desde otro ángulo, los incentivos que pretenden alterar la eficiencia marginal del capital, tanto por la vía de las subvenciones, como por el camino de los ingresos impositivos, tienen todos el mismo grado relativo de eficiencia, si se atiende el pretendido equilibrio entre la relación impacto-coste de las diferentes medidas.

A propósito de esta relación, cabe destacar que sobre ella giran una serie de aspectos que es bueno recordar: en primer lugar, los costes de administración de los distintos incentivos. Estos costes de administración son posiblemente muy superiores para un sistema de subvenciones que para un sistema de incentivos basados en la exención, el crédito o el apoyo fiscal o la aceleración de las amortizaciones.

En segundo, la posibilidad de generalizar la medida o incentivo. Este aspecto concede una gran ventaja

comparativa a los créditos fiscales y a las amortizaciones aceleradas frente a las reducciones en el tipo impositivo, pues estas últimas sólo son eficaces en cuanto no se aplican de forma generalizada.

En tercero, los aspectos psicológicos que pueden influir en la decisión del inversionista, ya que, mientras que un crédito fiscal se aplica sólo en el ejercicio en que la inversión se produce y, en consecuencia, el grado de incertidumbre es mínimo, la amortización acelerada y la reducción impositiva sobre los beneficios se aplica en diversos ejercicios y está sometida por lo tanto a un grado más elevado de riesgo respecto a posibles cambios tributarios.

Solamente tomando cuidadosamente en cuenta estos aspectos, es posible llegar a conclusiones más precisas sobre la eficiencia de los incentivos.

A pesar de lo aventurada que pueda resultar la enunciación del siguiente punto, es un hecho que las medidas de incentivo fiscal, aun cuando se mantengan en vigor, tienden a desaparecer en el tiempo, anulándose prácticamente a partir de un brevísimo lapso después de adoptadas. Tal conclusión o punto de vista, de ser admitido, conduce a una utilización de los incentivos tributarios como instrumento más o menos apropiado de la política estabilizadora, pero no como variables oportunas para alcanzar los objetivos de la política fiscal de desarrollo, pues no en vano el impacto decreciente de los incentivos fiscales sobre la inversión en el tiempo parece anular el posible papel de los mismos en la tarea de promover de modo permanente una corriente de inversión sostenida. De ahí que la utilización de los incentivos tributarios como instrumentos de la política fiscal de desarrollo deba ser en todo caso tomada con fuertes reservas respecto a su posible eficacia.

Esta conclusión, por otra parte, va en la misma dirección de una de las brillantes intuiciones de Kaldor, para quien la política fiscal de desarrollo ha de desempeñar su principal papel en el campo de la dotación de los fondos para financiar los proyectos necesarios de inversión pública, más que en el terreno de la promoción de las inversiones privadas a través de los incentivos tributarios. No es, pues, por el camino de los incentivos fiscales a la inversión privada por donde puede lograrse una tasa elevada de desarrollo, sino por el de un sistema tributario eficaz que sea capaz de recaudar, con el mínimo coste económico y social, los fondos suficientes para financiar los cuantiosos volúmenes de inversión pública que tales objetivos demandan.

La filosofía política de la Reforma Tributaria

"La historia ha demostrado que cuando el Estado ya no es capaz de disimular la explotación fiscal o de justificarla ideológicamente, hay peligro de que se produzca una revuelta tributaria (y por lo tanto de clase) y una intensificación de los problemas fiscales del Estado (y por tanto, de los políticos)". J. O' Connor.

Eduardo Laverde Toscano

Cuando el Gobierno Nacional, por conducto de su Ministro de Hacienda, presentó ante el Congreso de la República el Proyecto de Ley que habría de convertirse en la Ley 75 de 1986, expresamente se solicitó a la opinión pública en general y a los analistas en particular, nos abstuviéramos de atribuirle al "Nuevo Esquema Tributario" una ideología política o el tratar de encasillarlo dentro de definiciones académicas. La magnitud y el alcance de la cuestión tributaria dentro del manejo del Estado; la indesconocible envergadura que puede suponer la Reforma Tributaria del actual Gobierno; el contexto social, político, económico, si que también jurídico, dentro del cual se enmarca la actividad del país, nos mueven, más aún, nos determinan a hacer esta primera aproximación a la ideología —o a su ausencia— de la Reforma Tributaria contenida en la Ley 75 de 1986 y en la que está por hacerse mediante el ejercicio de las facultades atribuidas por el Legislativo al Ejecutivo.

1. EL PENSAMIENTO TUTELAR DEL SEÑOR PRESIDENTE

Dos documentos emanados de la pluma del Señor Presidente nos permiten establecer el marco conceptual dentro del cual se gestó la Reforma Tributaria de

1986 o, cuando menos, el proyecto original del Gobierno el cual, de todos es sabido, por virtud de su tramitación en el Parlamento y de las concesiones que dentro del mismo es menester hacer, resultó siendo objeto de no pocas modificaciones, si bien la mayor parte de ellas no suficientes para desvirtuar la estructura primitiva de la criatura.

1.1 Los ofrecimientos de la campaña presidencial

En el curso de ésta, según versiones que corren publicadas en el libro "Hacia una Colombia Nueva"¹ este es el enfoque del problema para el señor Presidente Barco:

"Las políticas económicas y sociales del Estado deben estar encaminadas a hacer compatibles el crecimiento sostenido de la producción y la justa distribución de la propiedad y del ingreso" (Cfr. pág. 13).

"Como en ningún otro campo, los problemas que encontrará el liberalismo en el fiscal, son incommensurables: el desfinanciamiento general

1. BARCO VARGAS, Virgilio, *Hacia una Colombia Nueva*, ed. Oveja Negra, Bogotá, 1986.

en el sector público y déficits crecientes en la mayoría de las entidades estatales. *No se trata, principalmente en el campo de la Nación, de faltantes transitorios en la financiación del presupuesto, que puedan reducirse en la medida en que mejore el comportamiento de la economía, (subrayamos) sino de un déficit estructural...*

"Las repercusiones de esta situación están a la vista: desestabilización financiera de la Nación e impulso a las tendencias inflacionarias; empeoramiento de la mala distribución del ingreso; (...) inversión pública de carácter residual; falta de recursos para ampliar o mejorar los servicios esenciales, a la par que crecen los gastos de funcionamiento; constreñimiento del sector privado con grandes repercusiones sobre la producción y el empleo, *ante el aprovechamiento privilegiado de los recursos financieros del mercado de capitales para financiar el presupuesto público*" (Se subraya; pág. 41).

Se trata, prima facie, pues, de buscar los mecanismos para conciliar crecimiento económico con una justa distribución de la propiedad y del ingreso, partiendo de un incuestionable supuesto: la carencia estructural de los recursos necesarios para procurar el primer objetivo, sin desatender el segundo, carencia que, necesariamente, se traduce en la agudización de los problemas que impiden el logro de esos objetivos.

En el plano estrictamente impositivo (véanse págs. 42 y 43) el sistema, a juicio del doctor Virgilio Barco, acusa una extrema inequidad, cuyos orígenes radican: en la existencia de una base tributaria "muy estrecha"; en la ocurrencia de una "evasión fiscal gigantesca"; y, en el "predominio de los impuestos indirectos (que) está imponiendo los mayores sacrificios a las clases sociales que perciben los más bajos ingresos".

1.2 El discurso de posesión

Dijo el Primer Mandatario en el acto de posesión que se diseñaría un "Nuevo Esquema Tributario", con el cual

"...se buscará hacer más equitativas las cargas y crear un clima propicio a la inversión y al bienestar".

Son éstos, planteamientos de estirpe liberal, que parten del reconocimiento de una crisis que halla su

origen en el desfinanciamiento del presupuesto de la nación, que se traduce en una inequitativa distribución de la riqueza y del ingreso, que encuentra su causa próxima en la inequidad del sistema tributario. La solución del problema, obvio, debería estar íntimamente relacionada con esas causas y con su propia naturaleza: una relación de causa a efecto, esto es: suprimida la causa, desaparece el efecto.

2 EL MARCO SOCIOECONOMICO DE LAS REFORMAS EN EL PRESENTE SIGLO

Me apoyo para hacer la presentación de este capítulo, en la excelente obra de quien a la sazón es actualmente Ministro de Minas y Energía del Gobierno Barco² y en el Informe Financiero de Diciembre de 1986, preparado por la Contraloría General de la República³.

2.1 El período anterior a la década de los treinta

Durante este lapso, el mayor componente de los ingresos tributarios del gobierno central estaba representado por impuestos originados en el comercio exterior. "En 1912 representaban el 92% de esos ingresos"⁴. Hoy representan el 31.36%⁵ si bien, como adelante se verá, con una tendencia buscada a acentuar ese nivel de participación.

En materia de impuesto sobre la renta, establecido mediante la Ley 56 de 1918 y modificado luego por la Ley 64 de 1927, si bien al decir de Perry⁶ a través de formas muy rudimentarias, se llegó al punto de que en 1930 dicho tributo ya participaba en un 11% en el total de los recaudos por concepto de impuestos nacionales.

2.2 La década de los treinta

El advenimiento del Partido Liberal al poder y la necesidad de enfrentar los efectos devastadores de la

2. PERRY R., Guillermo y CARDENAS S., Mauricio. *Diez Años de Reformas Tributarias en Colombia*, Fedesarrollo, Bogotá, 1986.

3. CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA. *Informe Financiero, diciembre de 1986*, Ed. Contraloría,

4. PERRY y CARDENAS, op. cit., pág. 15.

5. CONTRALORIA, op. cit., pág. 21.

6. PERRY y CARDENAS, op. cit., pág. 15.

crisis mundial de entonces, trajo consigo nuevos aires para el país en cuanto a la concepción general del Estado y de la tributación como instrumento de intervención por excelencia.

La tozudez de los hechos demostró que una excesiva dependencia del sector externo, sustentada en su momento por los fondos provenientes de la "indemnización" por el robo del Istmo de Panamá; por la abundancia de recursos de crédito provenientes del sector exterior (que en su momento originó lo que entonces dio en llamarse "la danza de los millones") y por último por el desmedido énfasis en la tributación sobre las actividades de comercio exterior, ante un colapso como el de la Gran Depresión, equivalía a perder el piso de la actividad del Estado sin que en manera alguna se pudiera actuar sobre sus causas.

Ello hizo pensar a los gobiernos Liberales la necesidad imperiosa de fortalecer las fuentes internas de financiamiento del Estado, independizándolas de las fuentes externas, básicamente crédito e impuestos al comercio exterior.

En esta década, pues, mediante las Leyes 81 de 1931, 78 de 1935 y 63 de 1936, a través tanto del impuesto sobre la renta, como sobre el sucesoral, se buscó el fortalecimiento de la tributación directa, amén de haberse conseguido una sustancial modernización de la estructura tributaria del país.

Aún así, también se aumentaron los aranceles y si se menciona aquí es para poner de relieve cómo, de no haber adquirido cierta fortaleza la tributación interna, la crisis del comercio exterior generada por la segunda guerra mundial nos habría colocado en situación similar a la vivida tras el "crash" de 1929. Empero, el déficit suscitado por la nueva conflagración mundial hubo de ser comenzado con una sobretasa al impuesto sobre la renta (Ley 45 de 1942) y con la elevación permanente en las tarifas (Ley 35 de 1944).

2.3 La Reforma de 1953

No obstante la concurrencia con una "bonanza cafetera", los ambiciosos planes del régimen militar en materia de obras públicas determinaron un fortalecimiento de las finanzas del Estado, acudiendo para ello, mediante los Decretos 2317 y 2615 de 1953, dictados uno y otro al amparo del régimen de Estado de Sitio, al establecimiento de la denominada "doble tributación", elevando las tarifas del impuesto para las sociedades, lo mismo que para las rentas más altas

y estableciendo un sistema de retención en la fuente sobre los pagos efectuados a no residentes.

El fin de la bonanza cafetera, en 1957, generó una nueva crisis en cuanto al financiamiento del Estado (la fatalidad de nuestra dependencia del sector externo), que determinó acudir al mecanismo extraordinario de la sobretasa del 20%, lo cual se hizo mediante Decreto 107, expedido por la Junta Militar de Gobierno y que se consagró como la "Cuota de Rehabilitación Nacional".

2.4 La Ley 81 de 1960

Esta Ley —suele suceder— llevaba involucradas varias contradicciones, de tipo estructural:

2.4.1. Se la concibió con la finalidad primaria de fortalecer los ingresos fiscales a fin de disponer de los recursos propios para ofrecer las contrapartidas exigidas ante los créditos del programa de la Alianza para el Progreso. Los hechos demostraron que por virtud de esta Ley el recaudo, en vez de vigorizarse, se vio disminuido;

2.4.2. Dentro de los criterios "cepalinos" en boga por esa época pero también en presencia el "Plan Decenal" de desarrollo, el proyecto y en particular la actividad de los parlamentarios y de lo que ellos representaban —y representan— llevaba incluida tal cantidad de excepciones, representadas bajo las formas de deducciones o de exenciones, pero todas con el calificativo de incentivos tributarios, que intrínsecamente quedaba neutralizado el primer propósito perseguido por la Reforma. Esta época, al decir de Perry⁷.

"...se caracterizó por el deterioro más agudo de los ingresos del gobierno que ha experimentado el país en la postguerra. En efecto, la inoportuna concesión de exenciones y deducciones en la reforma tributaria de 1960 redujo los recaudos reales provenientes del impuesto a la renta".

2.5 El período comprendido entre 1962 y 1974

Puede decirse —haciendo aquí un salto en el detalle— que a partir de 1962 y hasta 1971, como consecuencia, por una parte del propio comportamiento de la economía y, por otra, de las sucesivas reformas tri-

7. *Ibidem*, pág. 80.

butarias, particularmente en materia de impuestos directos (impuesto a la gasolina, impuesto a las ventas mediante el Decreto 3288 de 1963, vigente a partir del primero de enero de 1965, entre otros) y de las normas sobre control de la evasión contenidas en el Decreto 1366 de 1967, las arcas del Estado se vieron fortalecidas, mostrando un incremento continuo en el recaudo de los ingresos corrientes.

Entre 1971 y 1973, la propia dinámica del país derivó en un deterioro en el recaudo de los impuestos directos y un estancamiento en los indirectos, situación que se agudizó a partir de la expedición de las leyes 4a. y 6a. de 1973, que consagraron nuevos beneficios tributarios.

2.6 La Reforma Tributaria de 1974

Esta y la reforma de 1953 son de las pocas que, hasta el presente, no han sido la respuesta insalvable a problemas de financiamiento de la actividad estatal. Con respecto a la de 1953, recuérdese, estaba de por medio una situación de amplia bonanza cafetera y simplemente el deseo de extender los programas de inversión pública. El contexto de la de 1974, por su parte, indicaba que la provisión de recursos públicos podría continuarse a través del endeudamiento externo, en el abierto mercado de eurodólares.

“La motivación básica —el decir del progenitor de esta Reforma— fue la de detener el proceso inflacionario”⁸.

Esta postura no hacía más que interpretar la del propio Presidente de la República, entonces, quien en el discurso de posesión esbozó su propio criterio al respecto, diciendo:

“Existe una aberrante injusticia en la forma como se grava el trabajo y se aligera el peso de los impuestos sobre las rentas de capital (subrayamos (...)). Tenemos entre los países del mundo uno de los más bajos índices de participación dentro del producto nacional bruto, apenas 8½, que medido con cualquier patrón es uno de los más bajos de América y del mundo”⁹.

Luego, el propio Presidente López Michelsen, al instalar un mes después de posesionado la llamada Comisión Tripartita, enderezada a diseñar la “Política de Ingresos y Salarios”, dijo:

“...asignamos una prioridad especial a las inversiones y gastos destinados a mejorar la condición

del 50% de la población menos favorecida por la fortuna...”¹⁰.

Enfoque, este último, menos ambicioso, acaso, pero de cualquiera manera con el mismo sentido social, que el de la “Erradicación de la Pobreza Absoluta” del actual Gobierno y respecto del cual, el Gobernante de 1974, encontraba una justificación filosófica para decretar y además acudiendo al mecanismo empleado —la declaratoria del Estado de Emergencia Económica—, la Reforma Tributaria de ese entonces.

Fue así como, dentro de los considerandos del Decreto 1970 de 1974, por virtud del cual se declaró el Estado de Emergencia Económica, expresamente se adujo:

“Que la desvalorización de la moneda y consecuentemente de los salarios reales tiene su origen principalmente en las emisiones destinadas a saldar un déficit de características excepcionales;

“Que como consecuencia de este déficit, ha llegado el momento en que el Estado se ha visto precisado a aplazar el pago de sueldos y salarios a sus servidores...

“Que la caída de los precios de algunos de nuestros productos principales de exportación en las lonjas internacionales puede afectar gravemente el ritmo de nuestro comercio exterior.

Son razones, justificaciones, enfoques y planteamiento de soluciones que en un todo se avienen con la ideología liberal, tal como de alguna manera lo comprueban las acerbadas críticas que, desde entonces y desde el otro lindero de nuestra estructura partidista tradicional, se le han venido formulando a esa Reforma.

2.7. Las Reformas entre 1975 y 1982

Se hallan contenidas, esencialmente, en las Leyes 19 de 1976, 52 y 54 de 1977 y 20 de 1979. Su “idea-

8. *Ibidem*, pág. 256.

9. LOPEZ MICHELSEN, Alfonso. Discurso de Posesión, Bogotá, Agosto 7 de 1974.

10. LOPEZ MICHELSEN, Alfonso. Discurso ante la Comisión Tripartita, en PERRY y CARDENAS. op. cit., pág. 259.

rium” —suenan para éstas presuntuoso en exceso— esta representado por la introducción de ajustes técnicos a la Reforma de 1974, en particular en cuanto a la incorporación del ingrediente inflacionario en la tarificación y algo en el régimen de ganancias ocasionales y, por sobre todo, es expresión de la voluntad del Parlamento, en respuesta a los grupos de presión, de “desmontar” la Reforma de 1974.

2.8. Las Reformas de la Administración Betancur

Una percepción más directa —y en buena medida participativa— del desenvolvimiento normativo durante la pasada Administración, pero en especial la significación de las cifras contenidas en el Cuadro Número Uno nos permiten resumir el enfoque del anterior Gobierno en el siguiente planteamiento: la financiación de la actividad estatal se tornó en un problema

angustiante, expresado en la existencia de un “Déficit Fiscal Estructural” (Expresión que también ha recogido el señor Presidente Barco) que hacía preciso enfilar todo el esfuerzo legislativo y administrativo a enjugarlo.

Se asumió que el origen de dicho déficit radicaba en la propia estructura normativa, en la deficiente capacidad del Estado para administrar los Tributos, en los altos índices de evasión y de elusión, estimulados, a su vez, por la propia normatividad, por la existencia de comportamientos complacientes del pasado, especialmente en el sector financiero, por las altas tasas de tributación y también por la ineficiencia del Estado para administrar.

Para subsanar el mal en sus causas —como debe ser— se redujeron las tarifas, se estableció el sistema de Impuesto al Valor Agregado, IVA, se extendió de

CUADRO NUMERO UNO
Ingresos Corrientes del Gobierno Nacional — Reconocimientos 1980—1986
(Millones de Pesos Corrientes)

Conceptos	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
I. Ingresos corrientes (A+B+C).	140.515	176.992	225.596	243.927	306.652	464.677	705.581
A. Actividad doméstica	82.458	108.705	143.942	150.960	210.166	283.254	381.136
1. Renta y complementarios ¹	50.045	66.831	78.882	79.332	98.151	129.060	184.888
2. Ventas sobre bienes internos	17.753	18.948	38.671	40.561	71.885	98.206	126.037
3. Ad valorem gasolina y ACPM	10.222	17.546	20.112	24.722	30.609	37.718	46.493
4. Timbre nacional	4.438	5.380	6.277	6.345	9.521	18.270	23.718
B. Sector externo.	52.908	58.834	67.976	69.248	80.657	136.256	221.266
1. Aduanas y recargos	22.725	28.955	34.735	38.998	43.499	55.445	81.567
2. Ventas sobre bienes importados ²	14.806	17.159	21.281	21.357	25.827	39.078	63.459
3. CIF 8% a importaciones ³	—	—	—	—	—	21.746	36.952
4. CIF 2% a importaciones ⁴	1.840	2.519	2.730	3.192	2.878	7.343	10.481
5. Ad valorem 2.5% al café ⁵	10.153	6.957	6.153	3.801	2.686	4.510	11.393
6. Ad valorem 4% al café ²	3.384	3.244	3.077	1.900	5.767	8.134	17.414
C. Otros	5.149	9.453	13.678	23.719	15.829	45.167	103.179
1. Fondos especiales ⁶	—	—	—	—	—	13.944	31.825
2. Tasas y multas	4.056	4.448	5.792	6.829	8.863	14.756	17.225
3. Transf. Federac. y Ecopetrol ⁷	—	—	—	—	—	—	19.570
4. Resto ⁸	1.093	5.005	7.886	16.890	6.966	16.467	34.559
II. Ingresos de capital (D + E + F + G).	60.869	88.720	95.029	131.932	187.785	206.128	239.838
D. Crédito interno	200	815	15.310	56.044	78.280	130.866	130.245
E. Crédito externo	21.189	31.628	20.517	4.848	106.908	73.527	102.092
F. Recursos del balance	8.364	8.233	1.766	16.107	2.597	1.735	7.501
G. CEC-parte no corriente.	31.116	48.044	57.436	54.933	—	—	—
III. Total ingresos (I + II).	201.384	265.712	320.625	375.859	494.437	670.805	945.419

Nota: Ingresos ajustados para efectos comparables; excluye parte no tributaria de la CFC.

1/ Incluye remesas.

2/ Corresponde al recaudo. En ventas, reconocimientos para 1985 y 1986.

3/ Creado por la Ley 50/84.

4/ Equivalía al 1.5%; la Ley 68/83 lo fija en 2%.

5/ Antes CEC, parte tributaria.

6/ Se incluyen en el presupuesto con la Ley 55/85.

7/ Rentas ocasionales según Decreto 399/86 y convenio cafetero de 1986.

8/ Incluye depósitos aplicables a rentas y recuperación cartera, muy altos en 1986.

CUADRO NUMERO DOS
Número y Valor Declaraciones de Renta
por Tipo de Contribuyente
1980 - 1986

Año	Número de Declaraciones			Valor neto (Mill. de \$)		
	Personas naturales	Personas jurídicas	Total	Personas naturales	Personas jurídicas	Total
1980	1.804.221	72.730	1.876.951	19.452	23.700	43.152
1981	2.070.184	75.421	2.145.605	23.205	26.144	49.349
1982	2.193.134	83.212	2.276.346	27.633	39.678	67.311
1983	2.323.250	82.079	2.405.329	38.242	38.697	76.939
1984	2.026.057	86.970	2.113.027	42.975	50.193	93.168
1985	2.037.043	91.526	2.128.569	52.964	64.189	117.153
1986 ¹	2.133.788	92.870	2.226.658	80.758	90.457	171.215

1 Información preliminar a noviembre. Para efectos de comparación el número de declaraciones, personas naturales, incluye 1.433.971 asalariados no declarantes. El valor neto, personas naturales, incluye \$32.470.6 millones correspondientes también a los no declarantes.

Fuente: Informes Financieros, Contraloría General de la República.
 Informes de recaudo, Dirección de Impuestos.

manera muy marcada el sistema de recaudo del tributo a través de la retención en la fuente, se eliminó la obligación de presentar declaración de renta a un crecido número de contribuyentes (1.433.791 en 1986) que del total de declarantes representa el 64,39% y que, tratándose de personas naturales que en su conjunto participan con el 47,17% del recaudo del impuesto sobre la renta (Vease Cuadro Número Dos) supone una significativa simplificación (cualitativa, pero especialmente cuantitativa) en la administración del tributo.

3. LA IDEOLOGIA LIBERAL

Hemos de asumir tan sólo la visión de lo que se denomina El Liberalismo Moderno, desechando en aras de la menor extensión del ensayo lo relativo —además por desueto— al liberalismo clásico.

El punto que marca el tránsito de uno a otro es, acaso, la aceptación de que el poder ya no se concibe tan sólo en términos políticos, sino que el poder tiene ámbitos de valoración y muy profundos, en términos económicos, sociales y culturales.

3.1. Keynes

El viraje —admitámoslo convencionalmente— se produce a partir de la obra fundamental de Keynes, "Teoría General de la Ocupación, el interés y el dinero", experiencia inmediata de la Gran Depresión, que

se tradujo en la justificación plena de la intervención del Estado, en tanto los mecanismos automáticos de la asepsia social, *especialmente en épocas de crisis*, no funcionan o, cuando menos, no en forma suficiente. Así, el ente social debe apelar al Estado para procurar a través de él altos niveles de inversión, pública, claro está, y desarrollar la política distributiva a través de impuestos capaces y suficientes de financiar estos altos niveles de inversión.

3.2. Roosevelt

La ideología representada por el Liberalismo Moderno comenzó a ponerse en práctica de inmediato por el presidente F. D. Roosevelt cuya visión de su primera —y posteriores— administración se revela en lo dicho por Ickes, Secretario del Interior.

"El derrumbamiento de la vieja economía nos ha forzado a considerar, como nunca se hizo, la *responsabilidad adquirida por el gobierno*. Sabemos ahora que tenemos que considerar un nuevo orden social"¹¹ (Subrayamos).

Fue lo que condujo a Roosevelt a preconizar una política general de subordinación de los intereses privados a los públicos, mediante el fortalecimiento de los poderes del gobierno, abogando, por ejemplo, por

11. ICKES, cita de MOLINA Gerardo, en *Breviario de Ideas Políticas*, Tercer Mundo, Bogotá, 1981, pág. 68.

la elevación de los impuestos, justamente para que el Estado pudiera emprender las obras públicas que le permitieran sortear la crisis.

3.3. Kennedy

Fue Kennedy otro exponente del Liberalismo Moderno. Al acceder a la presidencia de la República, a comienzos de los sesenta, el índice de desempleo se hallaba en el 8.1%. Su estrategia no fue ciertamente ortodoxa: se basó en el fortalecimiento de la inversión pública y estímulo de la privada, "clave, decía, de nuestra economía de libre empresa"; en alzas en la tributación y en el no desdén de un presupuesto deficitario.

3.4. López Pumarejo

Habiendo propiciado el gobierno de Olaya Herrera el tránsito fecundo hacia la implantación de las doctrinas del Liberalismo Moderno, es en la convención liberal de 1935, cuando en el proyecto presentado por Alejandro López se despliega la tesis fundamental del intervencionismo de Estado, hecha realidad normativa e institucional bajo el gobierno de López Pumarejo. Para adelantar los programas liberales.

"...López vio que era imprescindible la injerencia del Estado—dice el profesor Gerardo Molina— (...) Había que limpiar por eso al Estado de handicaps dañinos (...). Por la misma razón había que dotar a éste de recursos económicos, con lo cual se esbozaba la reforma tributaria..."¹².

3.5. Lleras Restrepo

Ha sido consecuente y reiterativo el señor Expresidente en cuanto a su visión de lo que debe ser la concepción liberal de la tributación. Defensor, también, del intervencionismo de Estado, su pensamiento alrededor de este tema se halla resumido en su discurso pronunciado en 1972 bajo el título "El Liberalismo Colombiano", a través del cual expresa que la intervención del Estado debe servir para lograr una mayor libertad, mayor igualdad y mayor fraternidad. Sintetiza de la siguiente manera ese pensamiento el profesor Gerardo Molina:

"El Liberalismo colombiano ha sido enemigo de la tesis *conservadora* (Se subraya) de la neutrali-

dad del impuesto, por lo cual se ha erigido en adalid de la utilización de la tributación, no como simple manera de allegar fondos, sino con el fin superior de corregir los desajustes sociales. Por la vía impositiva se pueden lograr cambios apreciables en la sociedad, pues si el Estado posee finanzas prósperas, puede avanzar hacia la igualdad de oportunidades, (...), asegurando servicios como el de la salud, la educación y la recreación. Fomentar estos servicios *es tarea irrenunciable* (subrayamos) de los gobiernos si desean organizar una sociedad de tendencia igualitaria, así como le corresponde asegurar que la redistribución de la carga tributaria no se vea burlada por la traslación del impuesto, expediente que permite a comerciantes y empresarios valerse del alza de precios para escapar a los mayores impuestos, a costa naturalmente de los consumidores. En una sociedad de marcada tendencia al monopolio como es la nuestra, este fraude a la justicia fiscal no es un devaneo ocioso sino una realidad de cada hora. El intervencionismo estatal no ha actuado en ese importantísimo dominio"¹³.

Si bien son expresiones de hace casi tres lustros, su importancia y vigencia se hacen evidentes, por ejemplo, ante la denuncia hecha por el Editorialista del diario El Tiempo el pasado 23 de marzo, en el cual reclama la intervención del Liberalismo e indirectamente del Estado mismo, para atacar un problema que, en las palabras del doctor Lleras, es de todas las horas: el del monopolio económico, fenómeno no muy ajeno al de la tributación.

3.6. Agudelo Villa

Parte la visión liberal del doctor Hernando Agudelo Villa, del diagnóstico acerca de las causas de nuestra actual crisis:

3.6.1. La concentración de la riqueza y del ingreso;

3.6.2. El auge del desarrollismo que, dice, es una filosofía económica que *coloca su acento en la producción* y pospone, para más tarde, lo relativo a la distribución;

12. MOLINA, Gerardo, op. cit., pág. 78.

13. Ibídem, pág. 82.

3.6.3. La fuerza del denominado “neoliberalismo”, diferente del liberalismo moderno y que más bien es un renacer del liberalismo clásico, cultor de la libre empresa y en las leyes del mercado;

3.6.4. El incremento de la dependencia externa; y,

3.6.5. El efecto disolvente sobre la existencia de los partidos políticos, causado por el Frente Nacional.

Recavemos sobre dos de esos cinco elementos del diagnóstico de Agudelo: el sentido del énfasis en la disyuntiva desarrollo vs. distribución y en la gravedad que para el país reviste la excesiva dependencia del sector externo, particularmente en cuanto concierne a las fuentes de financiamiento de la actividad estatal. Ha dicho sobre el particular:

“El pensamiento liberal colombiano, precisamente cuando las fuerzas progresistas habían logrado en 1974 un extraordinario triunfo y estábamos saliendo de los gobiernos compartidos, fue inficionado por el nuevo credo conocido en nuestro medio como “desarrollismo”, ahora como *economía de oferta* (subrayamos) que había salido abrumadoramente derrotado en las elecciones presidenciales de entonces”¹⁴.

Es un planteamiento que formula ante los problemas de desfinanciamiento del Presupuesto Nacional y la incidencia que ello tiene en la actividad redistributiva del Estado.

“Finanzas públicas que se fundamentan —ha dicho también Agudelo— en un régimen tributario elástico, progresivo y eficaz para arbitrar recursos provenientes del ahorro nacional y del exterior bien utilizados, para financiar un alto presupuesto público y ejecutar una política de inversiones que obedezca a estrictas prioridades, es base esencial de la política económica y social, dentro de un régimen de empresa privada y de formas democráticas de gobierno”¹⁵.

3.6.6. Los documentos oficiales del Partido Liberal.

En tanto la Reforma cuyo análisis —necesariamente parcial— constituye el objeto del presente artículo tiene origen estrictamente oficial, conviene mirarse, también, a la luz de documentos oficiales del partido. Hemos querido aquí referir algo que sobre el tema de la filosofía de la tributación se expuso, por ejemplo, en el no muy remoto Foro Liberal de Sochagota.

“4. El Partido Liberal debe diferenciarse de las tendencias neoliberales básicamente identificadas con las neoconservadoras, clasificadas en nuestro medio como “desarrollistas” y que tienen en común el propósito de restablecer un anacrónico liberalismo económico, mediante el predominio de la economía de mercado a escala nacional e internacional y la *máxima limitación de la acción intervencionista del Estado*. (El subrayado no es del texto).

“10. El liberalismo tiene que recuperar la iniciativa para dotar al país de un régimen tributario que sea realmente progresivo, elástico y eficiente, para poder arbitrar, en los diversos niveles, los recursos indispensables para cumplir el propósito central de satisfacer las necesidades básicas de la población, sostener la administración y financiar los servicios públicos.

“11. El Liberalismo debe ratificar su tesis de que el aumento sustancial de los recaudos tributarios de la Nación que exige el incremento de los gastos sociales, hay que hacerlo principalmente a través de impuestos directos a la propiedad y a las altas rentas”¹⁶.

4. EL PENSAMIENTO CONSERVADOR

Las diferencias ideológicas entre nuestros partidos políticos tradicionales, se dice con frecuencia, no existen. Si acaso, se aduce, existirán diferencias de actitud, de “talante” se revela no sin cierto eufemismo. Ello, infortunadamente, va tornándose aceleradamente en realidad, máxime si nos enfrentamos a las políticas desarrolladas por los últimos gobiernos, de cara a las cuales las manifestaciones de “indoctrinamiento” —permítasenos la expresión— son ostensibles. Así, los postulados ideológicamente ayer del partido Liberal, son ejecutados hoy por un gobierno conservador y, desde luego, criticados por los representantes de aquél. Mañana, las aspiraciones políticas de los conservadores son elevadas a la categoría de acto de

14. AGUDELO VILLA, Hernando. *Liberalismo: Crisis y Desarrollo*, ed. Presencia, Bogotá, 1984, pág. 35.

15. *Ibidem*, pág. 76.

16. PARTIDO LIBERAL COLOMBIANO, Foro Liberal de Sochagota, Documento de Trabajo, en AGUDELO, op. cit., pág. 241.

gobierno por un liberal, pero entonces cuestionadas por un conservador.

Ello se enmarcaría a la luz de lo que el jefe del Nuevo Liberalismo integra en el segundo de los cuatro puntos fundamentales de su programa político: "Conquista y fortalecimiento de la identidad cultural de los colombianos"¹⁷.

Empero, dentro de ese contexto, uno de los aspectos ideológicos donde de mejor manera puede observarse el deslinde entre una u otra concepción del Estado y de sus instituciones, es en el campo de la tributación.

En dos pilares conceptuales se centran las posturas, por una parte, del liberalismo moderno y, por otra, del conservatismo propiamente tal o de formas de expresión del mismo como el neoliberalismo o el neo-conservatismo:

En el intervencionismo de Estado, promovido y defendido por la ideología liberal moderna, a la vez que atacado y en veces vilipendiado por el pensamiento conservador. El otro apunta hacia el sentido de la acción —intervencionista, conciliadora, indicativa, tolerante, gendarme, etc., según sea— del Estado, fundamentalmente hacia el objetivo donde se coloque el énfasis de su gestión: en la distribución del ingreso y de la riqueza, o en el desarrollo económico. Los demás temas, por su afinidad, se tornan en variaciones de uno u otro.

Así por ejemplo, según lo revela el artículo central de la Revista Informe Financiero de la Contraloría General de la República, correspondiente al mes de diciembre de 1986¹⁸, uno de los exponentes antiintervencionistas e intérpretes de los orígenes y de la naturaleza del "crash" de 1929, Von Hayek, encuentra en el intervencionismo de Estado causa y naturaleza de la crisis, pues distorsiona el funcionamiento espontáneo de la sociedad y no deja operar el libre juego de las fuerzas del mercado que regulan automáticamente el sistema. Es una postura que halla todo el dramatismo de su carga ideológica en la expresión del propio Von Hayek, según la cual,

"Cada uno puede vivir de manera libre y creativa, al precio de las desigualdades sociales"¹⁹.

Uno de los exponentes más calificados de ese neoliberalismo, identificado con la famosa —más, parece, por sus fracasos que por sus aciertos— "Escuela de Chicago", el profesor Milton Friedman, en unión de

su esposa Rose, apuntan contra lo que denominan La Tiranía del Statu Quo²⁰, que es el fenómeno de la "estatización", enemigo feral del sistema de libre empresa, conformado por el llamado "triángulo de hierro", integrado, como alianza, entre los políticos (legisladores), los burócratas que administran la ley y los beneficiarios del sistema jurídico, representados por los grupos de presión. La ruptura de ese triángulo, la eliminación de esa tiranía, dice Friedman, se lograría mediante enmiendas tendientes a: "a) dar al presidente un voto particularizado; b) sustituir el impuesto sobre la renta, supuestamente progresivo actual, por un auténtico impuesto de tipo fijo; c) exigir a la administración federal que mantenga el aumento de la cantidad de dinero que emite a una tasa fija año tras año".

Es el mismo tipo de preocupaciones que reiteradamente ha expresado el jefe conservador Alvaro Gómez. Paradójicamente, si se compara con la visión de Von Hayek acerca de las causas y la estructura de la Gran Depresión, esta es la explicación que da el doctor Gómez acerca de lo que él denomina el fracaso del actual modelo de organización colombiano:

"... está representado de manera inconfundible en el hecho de que una mayor intervención del Estado en la vida de los ciudadanos no ha logrado producir un mayor grado de bienestar social... El Estado encuentra que lo que se demanda de él es cada día superior a sus propias capacidades ejecutivas y es así como se han venido rebajando sustancialmente los estándares —la calidad de la vida— de la población y, mirados comparativamente con otras naciones en desarrollo, los colombianos hemos perdido terreno relativo en los últimos años... Ha habido en los últimos años, desde luego, un proceso relativo de desarrollo. Pero todos los índices que lo miden resultan insuficientes para que pudiéramos decir, triunfalmente, que nuestra sociedad ha tenido éxito en este sentido. Las proporciones del desarrollo presente son, aparentemente, en términos absolutos, superiores a las de hace algunos años, pero la magnitud de las necesidades sociales es muchi-

17. GALAN, Luis Carlos, *Nueva Colombia*, Coeditores, Bogotá, 1982, pág. 32.

18. CONTRALORIA., op. cit., pág. 9.

19. HAYEK, en CONTRALORIA, op. cit., pág. 9.

20. FRIEDMAN, Milton y Rose, *La Tiranía del Statu Quo*, ed. Ariel, Barcelona, 1a. ed., 1984, trad. J.M. Alvarez y A. Pérez, pág. 197.

simo mayor, ha crecido a un ritmo geométrico, y este desequilibrio se hace demasiado visible en los tiempos actuales”²¹ (Hemos subrayado).

Es decir que, como Von Hayek, la causa de todos los males de la Nación se halla en el intervencionismo de Estado y, si bien admite que ha habido crecimiento económico, el descuido de las necesidades sociales ha permitido que éstas crezcan con mayor velocidad que las soluciones.

Ahora bien, en el campo estrictamente impositivo, el pensamiento de Gómez se resume en las siguientes palabras suyas:

“Una rebaja de impuestos que incluya, así mismo, la eliminación de la doble tributación, tiene el efecto de aumentar los recaudos netos del Estado, de reincorporar algunas industrias y sociedades a la tributación legal, y sería el principio de una gran reforma del espíritu productivo, de manera que el esfuerzo, la honradez, la dedicación, la creatividad, los impulsos progresistas, pueden ocupar nuevamente un lugar destacado dentro de la escala de los valores comunes de la Nación”. (En, 31/82)²².

5. LOS OBJETIVOS Y LOS INSTRUMENTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1986

Con una mejor perspectiva, hoy, que cuando se debatía su expedición en el seno del Parlamento, si bien, lo admitimos, no suficiente aún para emitir un juicio definitivo sobre la misma, hemos de concluir, diríase que rotundamente, que la Reforma Tributaria contenida en la Ley 75 de 1986 persigue dos grandes objetivos, a la vez que, a juicio de muchos analistas, ha dejado de lado uno que, dadas las circunstancias y los antecedentes de casi todas las reformas de este siglo, se ha considerado siempre fundamental.

La simple presentación de unos y otros, cotejada con lo dicho en los capítulos precedentes, relevan al autor del ensayo de emitir una opinión acerca del tema central del mismo, es decir, de definir cuál es la Filosofía Política de esta Reforma Tributaria. El lector, ciertamente llegará a su propia conclusión.

5.1. “Estimular la Capitalización y la Inversión en el Sector Productivo”

El Estado, con respecto a este fin fundamental de la Reforma, se desprende en buena medida de su potes-

tad interventora y a través de medidas que él mismo considera de estímulo, deja en manos de los particulares la decisión de realizar ciertas actividades, como capitalizar e invertir, que hoy, con carácter prioritario, el mismo Estado considera buenas *para el desarrollo del país*. El Estado así lo quiere, así lo manifiesta, pero nada hace para conseguir ese propósito, es decir, no interviene, limitándose, entonces, a ejercer la tarea de gendarme.

Así, los resultados de la Reforma en cuanto respectan a este objetivo medular de la misma, quedan bajo la responsabilidad de los particulares y entonces, el éxito de la Reforma, que necesariamente no se obtendrá en el inmediato plazo sino, acaso, en el mediano o aún en el largo, no dependerá de la acción del Estado, sino del propio comportamiento de la economía, esto es, de las fuerzas del mercado.

¿Cuales son los instrumentos contemplados en la Reforma para arribar a este objetivo? Son varios y algunos de ellos tienen la virtualidad de tender a satisfacer el otro gran objetivo de la misma. Veámoslos:

5.1.1 La significativa reducción en las tarifas.

Es una medida teóricamente apta para lograr el propósito buscado en tanto “el menor egreso originado en la reducción de las tarifas (“utilidad liberada” se denominaba en el proyecto de ley) se puede convertir en excedente disponible para el ahorro o para el consumo, lo cual en términos de demanda estimula la producción.

5.1.2 Eliminación de la doble tributación

Satisfaciéndose así viejos y conocidos anhelos, por virtud de la sustancial reducción de la tributación del conjunto sociedad socios o accionistas es éste en teoría un instrumento igualmente idóneo para propiciar la capitalización y el ahorro y por las mismas razones señaladas en el punto anterior;

5.1.3 La no deducibilidad del componente inflacionario de los gastos financieros

Es esta una medida ha de admitirse, con un sabor más intervencionista que la mayoría de las demás de

21. GOMEZ HURTADO, Alvaro, en *El Pensamiento Económico-Social de Alvaro Gómez*, de BERMUDEZ, Alberto, Plaza y Janés, Bogotá, 1985, pág. 135.

22. IBIDEM, pág. 198.

la Reforma. Debe conjugarse con los otros instrumentos concebidos para estimular la capitalización y la inversión pues se trata aquí, de desestimular el endeudamiento como fuente de financiación del capital de trabajo de las empresas con lo cual se pretende, a la vez, que sea con aportes de los socios o de los accionistas, según sea, como ese capital de trabajo se provea a los negocios;

5.1.4 Estímulo a la constitución de ahorradores institucionales

La Reforma propende por la creación de entes tales como fondos de pensiones y fondos mutuos de inversión constituidos con ahorros de las empresas y de los trabajadores y que tienen como parte de su objeto social la inversión en valores;

5.1.5 La autorización para reajustar el costo de los activos

La Reforma autoriza a todos los contribuyentes para reajustar el costo fiscal de todos sus activos fijos hasta concurrencia del valor comercial, neutralizando así eventuales ganancias ocasionales que puedan obtenerse por su futura enajenación lo cual se traduce, una vez más, en menor nivel de tributación y por ende en una mayor capacidad de ahorro o de consumo, amén de que el reajuste puede significar per se mejoramiento nominal del potencial económico del contribuyente;

5.1.6 La amnistía patrimonial

Partiendo de la consideración de que los patrimonios que hoy son objeto de amnistía corresponden a utilidades ocultas del pasado, la medida tiene por objeto (además de suplir, en la coyuntura, la baja en el recaudo provocada por la Reforma, en general) sanear la situación patrimonial de los contribuyentes, de manera que puedan disponer de recursos "legalmente aptos" para alentar el mercado".

5.2 Administrar el tributo.

Es éste, a no dudarlo, el otro gran objetivo de la Reforma, el Estado se propone así, ser el más firme gendarme de la actividad económica de los contribuyentes a fin de velar porque

"...la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspire a que al contribuyen-

te se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación" (Art. 31, Ley 52 de 1977).

El Estado admite sin ambages su debilidad frente a la tarea de administrar los impuestos, no obstante las sucesivas reformas que se han adelantado para mejorar este marco de su actividad. Reconoce por este conducto que esa debilidad propicia la conducta elusora y evasiva de los contribuyentes y pretende ver, *también en el mediano y acaso en el largo plazo*, el filón que le redima en la reducción en el recaudo que la reforma, insisto, a juicio de muchos entendidos, supone.

Con mayor enjundia aún que el otro gran objetivo de la Reforma, la Ley 75 de 1986 y sobre todo las facultades que por virtud de ella se atribuyen al Ejecutivo, persiguen la posibilidad de que, por fin, el Estado pueda administrar a cabalidad su propio sistema tributario.

No quiso, sin embargo, el Gobierno, adelantar la totalidad de la reforma en este sentido como se debía, es decir, comprometiendo la voluntad política del Parlamento, ni este fue capaz de asumir su responsabilidad en esta ruta. Aquel, acaso, porque entendió que el Congreso no se hallaba aún preparado para enfrentar la reforma que correspondía, éste quizás, porque no estaba dispuesto a atender el costo político que el hacerlo podría involucrar.

MUSGRAVE, mentor de innumerables reformas en el mundo, entre ellas en parte la colombiana de 1974, dijo en un foro celebrado en Bogotá en el año de 1979:

"La Ley debe ser razonablemente justa, la administración razonablemente competente y, sobre todo, debe haber apoyo político para hacer cumplir la legislación tributaria. El fracaso en este sentido, como reflejo de la falta de voluntad de la estructura política es muy frecuentemente el verdadero origen de las dificultades. Unos pocos jueces firmes, respaldados por el Presidente, el Ministro y subalternos, podrían hacer maravillas, en donde millones de reformas tributarias fracasan; y, seguramente ellos no tendrían éxito sin ese respaldo. Así, es fácil para los reformadores fiscales encontrar respaldo entusiasta con los ministerios de Planeación,

pero el Ministerio de las Finanzas, donde se enfrenta la presión final, es cosa diferente²³.

Los instrumentos empleados por el Legislador para arribar a la meta de la administración del tributo fueron, pues, los siguientes:

5.2.1 Virtual eliminación del régimen de excepciones

El sistema tributario colombiano acusaba una total desvertebración, originada en el sinnúmero de excepciones que, paulatina y crecientemente se le venían siempre introduciendo, las más de las veces, como fruto de concesiones que la introducción de cada reforma significaba. En aras, seguramente bien intencionada, de la pretensión de estimular ciertas actividades o de proteger instituciones o situaciones, el régimen terminó invadido de exenciones, de deducciones y de descuentos tributarios, de manera tal que para el Estado resultaba mucho más ardua—imposible, diríase— la tarea de administrar las excepciones, que las propias reglas geneales. Por ello, ligado también a la reducción en las tarifas, lo cual compensa la eliminación de “beneficios” se derogó la mayor parte de las normas que las consagraban;

5.2.2. La reducción en las tarifas.

Medida, por otra parte enderezada a desestimar la evasión y la elusión fiscales, lo cual comporta,

intrínsecamente, un ingrediente de administración, en tanto parte de ella se orienta al control de una y otra;

5.2.3. La eliminación de la doble tributación.

En tanto reducción de tarifas y en tanto, también, suprime un área donde el Estado ejercía control;

5.2.4. La unificación en el tratamiento de todas las sociedades nacionales. En la medida en que permite un manejo uniforme del control de las mismas, lo cual redundará en la simplificación de la administración;

5.2.5. La extensión del régimen de retenciones.

El Estado, de 1983 hacia adelante, ha encontrado en el sistema de recaudo efectuado a través de la retención en la fuente, el mejor aliado en su tarea de administrar el tributo, no sólo por el mismo efecto del recaudo en sí, sino por los instrumentos de control a la evasión que ello le provee. Las cifras revelan (véase Cuadro Número Tres) que más del 54,4 del

23. MUSGRAVE, Richard, *La Tributación y el Desarrollo Económico*, Conferencia, en *La Estructura Fiscal Colombiana*, U. Javeriana, Bogotá, 1979, pág. 22.

CUADRO NUMERO TRES
Impuesto sobre la Renta
Recaudo por Retención en la Fuente
Información a Noviembre
(Millones de Pesos)

Modalidad	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Salarios.	9.135.2	11.098.0	12.901.5	15.614.7	20.371.9	27.601.5
Dividendos.	2.124.5	2.376.9	3.099.9	4.051.5	4.797.0	6.450.7
Rendimientos financieros	1.692.4	2.539.3	3.170.3	4.755.6	8.027	12.325.6
Loterías, rifas, etc.	443.4	511.2	743.8	995.6	1.079.8	1.418.7
Honorarios.	250.2	1.328.5	1.678.0	1.785.1	3.410.3	5.235.8
Comisiones.	123.0	583.4	718.7	784.3	1.802	2.890.1
Arrendamientos.	0.0	0.0	47.6	499.2	579.8	905.6
Pagos exterior renta.	0.0	0.0	88.9	524.3	1.329.9	2.652.3
Pagos exterior remesas	0.0	0.0	98.3	1.523.7	2.544.4	4.005.5
Patrimonio.	0.0	0.0	0.4	15.3	168.3	197.0
Servicios	0.0	0.0	709.7	4.780.2	6.719.0	10.865.4
Participación socios.	0.0	0.0	15.8	101.3	379.0	0.0
Compras	0.0	0.0	0.0	0.0	4.894.8	17.266.3
Enajenación activos.	0.0	0.0	0.0	0.0	440.8	1.337.3
Otras retenciones ¹	579.8	727.4	1.463.1	0.0	0.0	0.0
Total retenciones	14.348.5	19.164.7	24.736.0	35.430.8	56.543.7	93.151.8

1/ No existe desagregación para este rubro.

Fuente: Informes de recaudo. Dirección de Impuestos Nacionales.

total del recaudo efectuado en 1986 (obsérvese que los datos de retención están calculados sólo hasta noviembre) se efectuó a través de este mecanismo.

La Reforma de 1986 acentúa, aún más, el énfasis en este mecanismo, consagrando para el Ejecutivo facultades más amplias de las que antes disponía, para extender el sistema de retención en la fuente, virtualmente a todas las transacciones civiles, comerciales y laborales;

5.2.6. La simplificación en las tablas de retención.

Como resultado de la eliminación de excepciones tales como la cesión de rentas de trabajo entre cónyuges, de descuentos personales y por personas a cargo, por pagos de salud y educación, la tabla de retención en la fuente (que antes exhibía tres alternativas) se simplifica sustancialmente, lo cual redundará en la posibilidad para el Estado de controlar su aplicación;

5.2.7. La "amnistía" de procesos.

Sin que en todos los casos corresponda exactamente a la noción de amnistía y sí, en la mayoría de las situaciones a transacciones, quiso el Legislador hacer "tabla rasa" y desprender a la administración y a la jurisdicción contenciosa del control de un sinnúmero de procesos, cuya creciente acumulación impedía, en la práctica, desplegar todo su potencial. Ello le permitirá, hacia el futuro, tanto a la Administración, como a los jueces de lo contencioso administrativo, orientar todos sus esfuerzos hacia las nuevas situaciones que surjan a partir de la Reforma;

5.2.8. Asalariados no declarantes

La ratificación y depuración de la medida adoptada por la Legislatura de 1985, en el sentido de eliminar la obligación de presentar declaración de renta a algo así como un millón quinientos mil asalariados, deja al Estado libres muchas manos y muchos otros recursos para concretar todos sus esfuerzos de administración en las 792.867 (Véase Cuadro Número Dos) declaraciones restantes;

5.2.9. Las Facultades Extraordinarias

Es en este punto donde, a nuestro juicio —y así se lo expresamos al señor Ministro de Hacienda en el curso del debate sobre la Reforma, sostenido con el Nuevo Liberalismo— se encuentra "la verdadera reforma". El Parlamento, no ya propiamente en su sabiduría, sino en su recato, se desprendió de facultades que

le son inherentes y se las atribuyó al Ejecutivo, para introducir todas las reformas imaginables al procedimiento tributario. Ello, sin lugar a dudas, confirma nuestra apreciación en el sentido de que el otro gran objetivo de esta Reforma está centrado en la intención del Estado de poder administrar los impuestos y, en particular, de controlar la evasión fiscal.

5.3. El objetivo que dejó de lado la Reforma

Sin la intención de entrar en polémicas innecesarias a estas alturas, simplemente partiendo de la observación estrictamente objetiva, en el sentido de que si se le reduce la tributación al 84% de los contribuyentes, no es posible esperar en el inmediato plazo una mejora en el recaudo, no obstante los fondos únicos, coyunturales que suministran las amnistías. Más aún: el recaudo debe verse deteriorado. Esto lo vislumbró, sin mayor perspectiva, es cierto, pero con toda su sabiduría y toda su experiencia, el profesor de Harvard Richard Musgrave, refiriéndose concretamente al proyecto de Reforma Tributaria, en foro auspiciado por la Contraloría General de la República y celebrado en la ciudad de Bogotá, a finales de 1986.

Este resultado, en medio de una situación de crisis abiertamente reconocida, ante la necesidad imposterizable de que el Estado actúe, intervenga decididamente, ante el propósito fundamental de este Gobierno de erradicar la pobreza absoluta, fin para el cual resulta menester, de manera vital —nuevamente— la intervención del Estado a través, especialmente, de la inversión pública, resulta abiertamente irreconciliable.

Si las finanzas públicas requieren un vigoroso fortalecimiento, "aquí y ahora", ¿cómo es posible diferir su solución en el tiempo y diferirla a unos eventuales resultados futuros —que pueden ser y pueden no ser— que dependen de que los dos propósitos fundamentales de la Reforma se conviertan en realidad, lo cual necesariamente tendría ocurrencia en el mediano o en el largo plazo? Desde el punto de vista de la filosofía Liberal ello representa, cuando menos, una inconsecuencia que el Gobierno tiene que enfrentar, acaso con recursos provenientes del endeudamiento externo y acaso también —pero también hacia el futuro— con los recursos que le proveerá la actividad del comercio exterior, a través de la reforma administrativa de la Dirección de Aduanas, respecto de la cual, en términos de fortalecimiento el Ejecutivo tiene, al parecer, marcadas esperanzas, lo cual, por otro lado,

no haría sino contrastar, más aún, el peso de la tributación indirecta —agudizado por el buen comportamiento en el recaudo del IVA— con respecto a la imposición directa, situación que, también, va en contravía de claros postulados liberales.

Reformas como ésta, desde luego, se miden, no tanto por su propia concepción, como por sus resultados. Debemos, como colombianos y también como liberales, en que los de ésta serán fructíferos para el país, pero sobre todo, fructíferos oportunamente.

platicultura: f. Nueva ciencia desarrollada por Delta Bolívar para que su inversión sea rentable y le produzca muy buenos frutos.



**INVERSIONES
DELTA BOLIVAR**
Compañía de Financiamiento Comercial



PLANES GANADORES
PARA GENTE GANADORA

Res. Superbancaria 0397
de Febrero 15 de 1974

Régimen tributario de sociedades extranjeras en Colombia

Alfredo Lewin Figueroa

1. INTRODUCCION

Muy diversos enfoques pueden darse a análisis de una Reforma Tributaria como la reciente expedida en Colombia. Cualquiera de ellos, el político, el económico o el jurídico, por ejemplo, presentan a su vez muy diferentes e interesantes ángulos que hacen inagotable el tema y su presentación y discusión. Con este escrito sólo se pretende hacer una presentación descriptiva de los cambios más importantes introducidos recientemente al régimen tributario de sociedades extranjeras en Colombia y constituye apenas un punto de partida y una contribución para aquellos interesados en profundizar posteriormente en el tema.

Tres cuestiones básicas deben tenerse en cuenta para comprender el régimen de impuestos de renta y complementarios de las sociedades extranjeras en Colombia:

1.1. La primera hace relación a la definición que la ley tributaria da al concepto "sociedades extranjeras", contenida en el Artículo 6o. del Decreto 2053 de 1974, según el cual, se consideran extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras y cuyo domicilio principal está en el exterior. Esta misma noción se repitió en el Artículo 19 del Decreto Reglamentario 2579 de 1983. No importa, pues, la composición y origen del capital de una sociedad, sino que debe atenderse a las leyes bajo

las cuales constituyó la sociedad y al país donde posee su domicilio principal.

1.2. La segunda cuestión consiste en que, de conformidad con el Artículo 13 Inciso 2o. del Decreto Ley 2053 de 1974, las sociedades extranjeras son gravadas en Colombia únicamente sobre su renta de fuente nacional. Especial atención debe darse al Artículo 14 del Decreto 2053 de 1974 y normas posteriores que lo modifican y complementan, pues en ellas se enumeran las rentas de fuente nacional y por exclusión puede comprenderse cuáles no lo son.

1.3. En tercer lugar, es importante destacar que a las sociedades extranjeras se les aplica el mismo régimen señalado para las sociedades anónimas colombianas, salvo cuando las normas tengan restricciones expresas. Adviértase que las sociedades extranjeras no se "asimilan" a las sociedades anónimas, según puede concluirse de la lectura del Art. 4o. Decreto Ley 2053 de 1974.

La Reforma Tributaria de 1986 no varió de manera alguna la definición de sociedades extranjeras ni tampoco modificó el principio general según el cual a ellas se les aplica en materia de impuesto de renta y complementarios el mismo régimen de las sociedades anónimas colombianas, salvo cuando existen restricciones expresas. Como veremos más adelante, la Reforma de 1986 sí contiene, en cambio, modifica-

ciones importantes en cuanto hace a la definición y enumeración de "rentas de fuente nacional", ampliando así la base del impuesto de las sociedades extranjeras.

2. RENTAS DE FUENTE NACIONAL

Las rentas de fuente nacional hoy en día son las enumeradas en el Artículo 14 del Decreto 2053/74 con las modificaciones que recientemente se produjeron. Adicionalmente las autoridades han sostenido que también son rentas de fuente nacional la explotación en Colombia de películas cinematográficas y de programas de computador a cualquier título (Art. 11 Decreto 2348/74 y Literal e) Art. 47 Ley 9 de 1983).

Las siguientes son las modificaciones más importantes que se derivan de la Ley 75 de 1986 en cuanto hace a la clasificación de rentas de fuente nacional:

2.1. El Art. 14 de la Ley 75 de 1986 establece que la prestación de *servicios técnicos* se considera renta de fuente nacional, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. Esta disposición amplía lo que estaba ya contemplado en el Numeral 7o. del Art. 14 del Decreto Ley 2053 de 1974 para la prestación de servicios de asistencia técnica, haciéndolo extensivo a los "servicios técnicos".

2.2 En el caso de los contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material, considera el Artículo 12 de la Ley 75 de 1986 renta de fuente nacional para el contratista, el valor total del respectivo contrato. Esto significa en la práctica que, inclusive el pago correspondiente al precio de bienes o equipos suministrados desde el exterior, se debe considerar como renta de fuente nacional.

2.3. Otra modificación del Art. 14 del Decreto 2053 de 1974 se concretó en el Art. 83 de la Ley 75 de 1986. En este caso no amplía la gama o modalidad de rentas de fuente nacional cuando se refiere a servicios en el exterior sino que las restringe cuando es el Estado quien paga las compensaciones, precisando que solamente serán nacionales si se trata de "servicios personales". Lamentablemente no precisó la cuestión relativa a qué debe entenderse por "Estado Colombiano".

3. SOCIEDADES EXTRANJERAS - ACCIONISTAS, SOCIAS, SUCURSALES, OTRAS

Las modalidades más comunes o típicas como actúan las sociedades extranjeras en Colombia son:

principalmente las que indicó enseguida, clasificación que además resulta útil para analizar posteriormente, cómo ha quedado el régimen tributario después de la Reforma Tributaria de 1986, en cada caso, en especial en cuanto hace a las tarifas de impuesto de renta y de remesas y las tarifas de retención de los mismos gravámenes:

3.1. Sociedades Extranjeras Accionistas de Sociedades Nacionales.

3.2. Sociedades Extranjeras Socias de Sociedades Nacionales.

3.3. Sociedades Extranjeras Contratistas con domicilio en Colombia (Sucursal).

3.4. Sociedades Extranjeras Contratistas sin domicilio en Colombia.

Enseguida se hace un resumen de las tarifas de impuestos y de retención en la fuente en cada caso y posteriormente se destacan otros aspectos importantes contemplados en la Ley 75 de 1986 que inciden de manera significativa en la determinación de la base de los impuestos de renta y de remesas de las sociedades extranjeras, de las sociedades nacionales con capital extranjero y de aquellas que contratan con sociedades o entidades del exterior.

3.1 SOCIEDADES EXTRANJERAS ACCIONISTAS DE SOCIEDADES NACIONALES

3.1.1. Impuesto de Renta

Tarifa - El régimen anterior establecía una tarifa de impuesto de renta aplicable a los dividendos del 40% o 20% según el origen de la inversión extranjera (Art. 48 Ley 9a./83). Ahora, de conformidad con lo dispuesto en los Arts. 1o. y 3o. de la Ley 75 de 1986 la tarifa es uniforme e igual al 30%.

Retención - La retención en la fuente de impuesto de renta también se unificó en un porcentaje equivalente al 30% y debe efectuarse, igual como antes, en la fecha de pago o abono en cuenta sobre el valor bruto (Art. 3o. Ley 75/86).

Tarifas para años gravables 1986, 87 y 88.

Para las sociedades extranjeras, a diferencia de lo que se dispuso para las sociedades anónimas nacionales, la tarifa del impuesto de renta de los años gravables 1986, 1987 y 1988 es del 30%.

3.1.2. Impuesto de Remesas

Los dividendos continúan, igual que antes, sin impuesto ni retención en la fuente de remesas (Art. 45 Ley 9a. de 1983).

3.1.3. Incidencia Tributaria Consolidada

	Antes	Hoy
Utilidades antes de impuestos (S.A.) (A)	100	100
Tarifa (S.A.)	40%	30%*
Impuesto de Renta (S.A.) (B)	40	30
Dividendos (C = A - B)	60	70
Tarifa Renta (S. Extr.) (D)	20%	30%
Impuesto Renta (S. Extr.) (E = C x D)	12	21
Impuesto Remesas	-0-	-0-
Total Impuesto (B + E)	52	51

* Sin embargo, teniendo en cuenta que la tarifa de impuestos de renta de las sociedades anónimas nacionales, para los años gravables 1986, 1987 y 1988 será del 33, 32 y 31% respectivamente, el cálculo de "total de impuestos" para esos años es de 53.1%, 52.4% y 51.7%.

3.2. SOCIEDADES EXTRANJERAS SOCIAS DE SOCIEDADES NACIONALES

3.2.1. Impuesto de Renta

Tarifa - Antes regía la tarifa general del 40% (Art. 81 Decreto Ley 2053/74). Ahora la tarifa aplicable es del 30% (Art. 10. Ley 75/86). Es interesante destacar, por sus implicaciones prácticas, que derogado el Art. 16 del Decreto 2053 de 1974, el impuesto sobre las participaciones a favor de las sociedades extranjeras solamente se causará cuando efectivamente se paguen o abonen en cuenta.

Retención - La retención en la fuente de impuesto de renta es ahora del 30% según lo dispone el Art. 10 de la Ley 75/86 que modificó el Art. 47 de la Ley 9 de 1983, que establecía una tarifa del 40%.

3.2.2. Impuesto de Remesas

Tarifa - El literal b) del Art. 46 de la Ley 9 de 1983 fue derogado expresamente por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986. Por interpretación del conjunto de las normas sobre la materia podrían las autoridades

sostener que la tarifa aplicable por concepto de impuesto de remesas es del 1% (Art. 46 Literal f de la Ley 9 de 1983).

Retención - La retención en la fuente del impuesto de remesas sobre participaciones se modificó al derogarse expresamente el literal b del artículo 46 Ley 9a. de 1983 por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986. Por interpretación del conjunto de las normas sobre la materia, podrían las autoridades sostener que la retención en la fuente de impuesto de remesas es del 1% contemplada en el literal f del artículo 46 de la Ley 9 de 1983.

3.2.3 Incidencia Tributaria Consolidada

	Antes	Hoy
Utilidades antes de impuestos (S.L.) (A)	100	100
Tarifa (S.L.)	18%	30%
Impuesto de Renta (S.L.) (B)	18	30
Participaciones (C = A - B)	82	70
Tarifa Renta (S. Extr.) (D)	40%	30%
Impuesto de Renta (S. Extr.) (E = C x D)	32.8	21
Tarifa de Remesas (F)	=	12%
Impuesto de Remesas G = (F x (C - E))	5.9	0.7
Total de impuestos (B + E + G)	56.7	51.7

3.3. SOCIEDADES EXTRANJERAS CONTRATISTAS CON DOMICILIO EN COLOMBIA (Sucursal)

3.3.1. Impuesto de Renta

Tarifa - La tarifa de impuesto de renta es del 30% (Art. 10. Ley 75/86). Antes la tarifa era del 40% (Art. 81 Decreto 2053/74).

Retención en la fuente - Continúa sin modificación el tratamiento relativo a la retención en la fuente. Debe hacerse a las tarifas y en las condiciones aplicables a los colombianos residentes o domiciliados en el país. (Art. 14 Decreto Reglamentario 2579 de 1983). Honorarios, 7%, servicios, 4% (Arts. 1 y 4 Decreto 3715/86).

3.3.2 Impuesto de Remesas

Tarifa - La tarifa de impuesto de remesas de sociedades extranjeras con sucursal en Colombia se aumentó del 20% al 30%, manteniendo la misma base, o sea utilidades comerciales (Art. 11 Ley 75/86 y Art. 46 literal a) de la Ley 9a. de 1983).

Retención de Remesas - Sólo si los pagos o abonos en cuenta implican situación de recursos en el exterior,

se debe aplicar retención en la fuente por concepto de impuesto de remesas al 12% o al 1%, según el concepto del pago (Art. 3. D.R. 2579/83).

3.4. SOCIEDADES EXTRANJERAS CONTRATISTAS SIN DOMICILIO EN COLOMBIA

3.4.1. Impuesto de Renta.

Tarifa - La tarifa de impuesto de renta es ahora del 30% y antes del 40% (Art. 10. Ley 75/86 y Art. 81 Decreto 2053/74).

Retención en la fuente - La tarifa de retención en la fuente por concepto de impuesto de renta aplicable después de la reforma es del 30% y antes era del 40% (Art. 10 Ley 75/86 modificó el Art. 47 de la Ley 9/83). Cuando se trata de pagos o abonos en cuenta por conceptos diferentes a los contemplados en los literales b a f de la Ley 9 de 1983, la tarifa de retención en la fuente es del 14%. En los contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material, la tarifa de retención aplicable a las entidades extranjeras sin domicilio en el país es del 1%, según lo expresa el Art. 12 de la Ley 75 de 1986.

3.4.2. Impuesto de Remesas

Tarifa - La tarifa ordinaria del impuesto de remesas de sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia continúa igual al 12% (Art. 46 Ley 9 de 1983). Cuando sus rentas provengan de pagos o abonos en cuenta por conceptos diferentes a los contemplados en los literales c a f del artículo 46 de la Ley 9 de 1983, la tarifa del impuesto de remesas es del 1% aplicada sobre el valor bruto del respectivo pago.

Retención de Remesas.

La tarifa ordinaria de retención en la fuente del impuesto de remesas también continúa igual al 12% (Art. 46 Ley 9 /83). Cuando se trate de pagos o abonos en cuenta diferentes a los contemplados en los literales c a f del artículo 46 de la Ley 9 de 1983, la tarifa de retención de impuesto de remesas es del 1%.

4. OTRAS IMPORTANTES MODIFICACIONES AL REGIMEN TRIBUTARIO DE SOCIEDADES EXTRANJERAS.

Enseguida me refiero a otros aspectos de especial importancia en el tratamiento del régimen tributario

de sociedades extranjeras en Colombia, destacando las principales modificaciones surgidas con motivo de la expedición de la Ley 75 de 1986.

4.1. SERVICIOS TECNICOS EN EL EXTERIOR

El Art. 14 de la Ley 75/86 consagra como principio general que la prestación de servicios técnicos se considera renta de fuente nacional, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. Esto significa una modificación sustancial al régimen anterior, según el cual y con fundamento en conceptos de la Dirección de Impuestos Nacionales y decisiones del Honorable Consejo de Estado, los "servicios técnicos" prestados en el exterior, a diferencia de los servicios de "asistencia técnica", no constituían renta de fuente nacional.

Como excepciones al principio general ya indicado, el Art. 86 de la Ley 75 de 1986 excluye los siguientes servicios técnicos *prestados desde el exterior*.

a - Servicios técnicos de reparación y mantenimiento.

b - Servicios de adiestramiento de personal a entidades del sector público.

c - Servicios técnicos y de asistencia técnica que cumplan con las condiciones señaladas en el mismo Art. 86 o sea que el beneficiario del pago no tenga residencia o domicilio en el país, ni esté obligado a constituir apoderado en Colombia y que el Comité de Regalías expida resolución motivada por medio de la cual determine que los servicios técnicos o de asistencia técnica no pueden prestarse en el país. Adicionalmente se exige ahora para la validez de la resolución antes mencionada, que ella cuente con la aprobación del Ministro de Hacienda y Crédito Público.

Este nuevo tratamiento tributario a los servicios técnicos prestados desde el exterior exigirá que se precise la distinción entre "servicios técnicos" y otro tipo de servicios (P. ej. legales, agenciamiento, publicidad, etc.) ya que de conformidad con el numeral 5 del artículo 14 del decreto 2057 de 1974 la prestación desde el exterior de servicios diferentes a los de asistencia técnica y servicios técnicos no originan rentas de fuente nacional.

Lo dispuesto en el Art. 14 de la Ley 75 de 1986 sólo se aplicará a los contratos que se celebren a partir de la vigencia de la ley y a los valores resultantes de

las modificaciones o prórrogas de contratos previamente celebrados.

4.2 DEDUCCION POR GASTOS EN EL EXTERIOR

El Art. 41 de la Ley 75 de 1986 reitera la limitación consagrada en el Art. 64 del Decreto Ley 2053 de 1974 respecto de la deducción por gastos en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, la cual no puede exceder del 10% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de la deducción de tales gastos. Como excepciones a esta limitación el Art. 41 de la Ley 75/86 menciona nuevamente las excepciones ya contempladas en el régimen anterior (pagos o abonos en cuenta respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente, pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materia prima u otra clase de bienes, intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios) y adicionalmente señala como excepción a la limitación de la deducción por gastos en el exterior, a los créditos obtenidos en el exterior a que se refiere el Art. 85 de la Ley 75 de 1986, despejando así de manera precisa cualquier duda que en el pasado hubiera podido existir al respecto.

Es interesante destacar dos aspectos adicionales que no sufrieron modificación, a saber:

a - La limitación opera únicamente respecto a gastos para la obtención de rentas de fuente dentro del país, y

b- La limitación aparentemente está referida sólo a "gastos" no a "costos".

4.3. DEUDAS CON CASAS MATRICES EXTRANJERAS O AGENCIAS, SUCURSALES O FILIALES DE LAS MISMAS CON DOMICILIO EN EL EXTERIOR

El Art. 87 de la Ley 75 de 1986 reprodujo textualmente la norma que desde 1960 y hasta 1974 rigió respecto a las deudas de las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionan en el país con respecto a sus Casas Matrices extranjeras, agencias, sucursales o filiales de las mismas con domicilio en el exterior. (Art. 73 Ley 81 de 1960). Las deudas

mencionadas se consideran para efectos tributarios, ahora, como ocurría también en la Legislación de 1960, como patrimonio propio de las agencias, sucursales, filiales o compañías con negocios en Colombia. Entiendo que esta disposición debe aplicarse sin perjuicio de lo que contempla el artículo 85 de la Ley 75/86, por ser ésta especial en cuanto al tratamiento de crédito externo.

4.4. CREDITOS EXTERNOS

El Art. 85 de la Ley 75 de 1986 señala cuáles son los créditos obtenidos en el exterior que no se entienden poseídos en Colombia ni generan renta de fuente dentro del país. En resumen puede decirse que esta disposición no solamente incluye los créditos externos que ya se mencionaban en el régimen anterior como créditos externos no poseídos en Colombia (Art. 49 Ley 9a./83, Art. 15 Decreto Reglamentario 2579/83 y Art. 7o. del Decreto 231/83) sino también incluye, para otorgarles el beneficio, los siguientes:

a- Créditos que obtengan en el exterior los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas.

b - Créditos que el Consejo Nacional de Política Económica y Social CONPES considere de interés para el desarrollo económico y social del país. (Estos ya se consideraban como no poseídos en Colombia pero a través de simple decreto reglamentario).

En el encabezamiento del artículo 85 se mencionan inapropiamente también los créditos a que se refiere el Artículo 8 de la Ley 7 de 1983, ya que esta última disposición nada tiene que ver con crédito externo.

Es interesante destacar, como otra impropiedad que persiste desde 1974, la relativa a las expresiones utilizadas en el numeral 4 del Artículo 14 del Decreto 2053 de 1974, ya que de su tenor literal debe concluirse que los créditos *no poseídos* en Colombia pueden originar rentas de fuente nacional si están *vinculados económicamente* al país, expresión esta última no definida en la Ley.

Finalmente debe destacarse lo contemplado en el parágrafo 2 del Artículo 66 de la Ley 75 de 1986 en el sentido que no están sometidos al impuesto de timbre los instrumentos en que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones relacionadas con crédito externo.

4.5. DEDUCCION DE COSTOS O GASTOS FINANCIEROS POR CONCEPTO DE DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA

El Art. 29 de la Ley 75 de 1986 establece que no será deducible, en los porcentajes establecidos en esa misma disposición, una parte de los costos o gastos financieros por concepto de deudas en moneda extranjera. Los porcentajes no deducibles se incrementarán cada año, comenzando en un 10% para el año gravable 86 y hasta el 100% en 1995 y siguientes, porcentajes que deben aplicarse a la suma que resulte de multiplicar el valor bruto de intereses o costos y gastos financieros, por la proporción que exista entre la tasa de corrección monetaria vigente al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable y la tasa más representativa del costo del endeudamiento externo a la misma fecha según certificación del Banco de la República.

4.6. CONTRATOS LLAVE EN MANO Y DEMAS DE CONFECCION DE OBRA MATERIAL

El Art. 12 de la Ley 75 de 1986 consagra que en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material, se consideran renta de fuente nacional para el contratista el valor total del respectivo contrato. No existe en la ley precisión acerca de qué debe entenderse por "contratos llave en mano". Nuestros tribunales tampoco se han referido en detalle a este tipo de contratos. En 1977 el Tribunal Superior del Distrito Judicial de Bogotá dijo:

"Llave en mano (del inglés turn-key) es una expresión anglosajona de ingeniería que significa la realización total de una obra, desde su diseño hasta su culminación, o sea, desde su prospectación hasta darle 'la vuelta a la llave' que permite el acceso a la obra o pone en movimiento normal y corriente para su aprovechamiento comercial la máquina o equipo de que se trata. Pero este anglicismo nada tiene que ver con la fijación del costo de la obra, ni con los precios que por su ejecución se pagan, pues su significado apenas refleja una modalidad de tal ejecución como es la de realizar la obra desde sus etapas preliminares, pasando por las fases intermedias, hasta concluir en su acabado y puesta en operación". (Tribunal Superior del Distrito Judicial. Bogotá, sentencia de 7 de mayo de 1977).

El principio general consagrado en el Art. 12 de la Ley 75/86 para los contratos llave en mano y demás

de confección de obra material obligará a entender también el valor de los suministros, equipos, etc. importados del exterior como renta de fuente nacional lo cual originará dificultades prácticas significativas para acreditar convenientemente los costos respectivos. Además surgen de esta disposición muy importantes interrogantes, como por ejemplo, cómo operaría la limitación referida en el punto 4.2 en este tipo de contratos, cómo se harían los correspondientes registros en la contabilidad en Colombia, si la venta y fabricación de los equipos se hicieran en el exterior, etc. En la práctica pueden producirse muy graves consecuencias en la determinación ordinaria de la renta y en la aplicación de la renta presuntiva. La retención en la fuente deberá hacerse sobre el valor bruto de la totalidad de los pagos o abonos en cuenta que se hagan en desarrollo del contrato a la tarifa del 1% si se trata de sociedades sin domicilio en el país o a la tarifa que rija para los nacionales si se trata de sociedades extranjeras con domicilio en Colombia. Lo dispuesto en el Artículo 12 de la Ley 75 de 1986 sólo se aplicará a los contratos celebrados a partir de su vigencia y a los valores que se deriven de prórrogas o modificaciones de contratos previamente celebrados.

En cuanto hace al impuesto y retención en la fuente del impuesto de remesas, el análisis conjunto de las normas hace concluir que para las sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia que celebren contratos llave en mano o de confección de obra material la tarifa aplicable sería del 1% sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta (Art. 46 literal f) Ley 9a./83).

4.7. CONSORCIOS Y "SIMILARES"

Sin que exista una modificación legal de "Consortio" y menos aún de "similares", el Art. 34 de la Ley 75/86 consagró que son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y para su tratamiento tributario los asimila a sociedades limitadas. Además, impropriamente el Art. 34 concede un descuento tributario a las sucursales de sociedades extranjeras que integran el consorcio, equivalente al 30% de los dividendos percibidos en el mismo, cuando obviamente, si se asimila el consorcio a una sociedad limitada, sus utilidades no tienen la naturaleza de "dividendos".

Numerosas e importantes implicaciones jurídicas y prácticas resultarán de este nuevo tratamiento tributario a los consorcios. Entre otras pueden destacarse las siguientes:

a - Como la Ley 75 de 1986 consagra que los consorcios son "nuevos contribuyentes", habrá que concluir que con anterioridad no lo eran.

b - El consorcio tendrá que cancelar impuestos aún en el evento en que su operación dé pérdidas por aplicación de renta presuntiva de ingresos o patrimonial.

c - No solamente los pagos o abonos en cuenta que haga la entidad contratante al consorcio serán sujetos de retención en la fuente sino también los que haga el consorcio a quienes lo integran.

d - En cuanto hace al impuesto de industria y comercio e IVA, considero que el consorcio no es contribuyente ni responsable, siempre y cuando no se asimile a sociedad de hecho, lo cual depende, en mi opinión, de las circunstancias concretas de cada caso, ya que la Ley 75 de 1986 sólo lo convierte en contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios.

4.8. FACULTADES AL GOBIERNO PARA DISMINUIR TARIFAS

El Artículo 44 de la Ley 75 de 1986 de manera imprecisa faculta al Gobierno para disminuir las tarifas de impuesto de renta y complementarios aplicables a los contribuyentes extranjeros para *armonizarlas* (?) con los cambios efectuados en las legislaciones de los países de origen de inversión extranjera en Colombia, en materia del crédito tributario. No es claro en este caso el concepto "armonizar" ni si la ley faculta al Gobierno para hacer disminuciones de la tarifa selectivamente y en forma diferente para cada país, según su propia legislación tributaria trate el tema del crédito tributario.

También concede este artículo facultades al Gobierno para disminuir la tarifa de impuestos sobre la renta y remesas a los pagos al exterior por concepto de arrendamiento de maquinaria que hagan constructores nacionales en desarrollo de contratos que hayan sido objeto de licitaciones internacionales.

4.9. IMPUESTO DE REMESAS A COMPAÑIAS PETROLERAS

Entre las numerosas disposiciones derogadas por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986 debe destacarse el parágrafo 3 de la Ley 9 de 1983 que establecía que los contribuyentes sometidos al régimen cambiario prescrito en el Capítulo IX del Decreto 444 de 1967 no estaban sometidos al impuesto complementario de remesas. A partir de 1986 han quedado, en consecuencia sometidos a impuestos de remesas las compañías dedicadas a la exploración y explotación petrolera. La tarifa aplicable para las sucursales es del 30% pero ésta podrá ser reducida, al igual que para todos los contribuyentes extranjeros, por el Gobierno en virtud de las facultades comentadas en el punto anterior.

SI EL SERVICIO CERTIFICADO DE ADPOSTAL, LE SIRVE A LAS ENTIDADES FINANCIERAS, CON MAYOR RAZON LE SIRVE A USTED!

Ponga su correspondencia en manos de expertos. En Adpostal su correo tradicional y de "Servicio Certificado" le llega seguro y rápido! Nosotros se lo garantizamos!

CORREO DE COLOMBIA
llega seguro y a tiempo!

Efectos de las amnistías tributarias en el mediano y largo plazo

Ricardo Sala Gaitán

Como entrenado por eficaces discípulos de Pavlov, un creciente número de contribuyentes colombianos asocia de manera inmediata los cambios de gobierno o las iniciativas sobre reformas a los distintos regímenes tributarios, sean de carácter nacional o local con el otorgamiento de amnistías. No es del caso entrar a considerar las razones que esgrimen las autoridades respectivas para justificar la necesidad o conveniencia de este tipo de medidas. Ese puede ser tema para otro escrito. Lo que no parece motivo de mayor duda es que al folclor nacional ha ingresado el estilo de esperar o aspirar en forma periódica y cada vez más frecuente a amnistías tributarias en algunas de sus múltiples modalidades.

En contraste con esa realidad, los analistas del tema no parecen haberle dedicado mayores esfuerzos al espinoso asunto de las amnistías y lo que se encuentra en muchos documentos no suele pasar de una rápida, casi tímida, relación de parcos titulares sobre los temas cubiertos. Salvo algunas cifras estadísticas sobre los resultados obtenidos con las amnistías, las referencias al tema no suelen guardar proporción con la profundidad y extensión dedicadas a otros aspectos del tema tributario. Sin embargo, casi sin excepción, las reformas presentan como uno de sus principales objetivos el control a la evasión y el mejoramiento de los procedimientos administrativos, para determinación y recaudo, de los tributos. La recurrencia de las propuestas de amnistía por parte de las autoridades y la creciente expectativa de los contribuyentes porque se les con-

cedan son notoria evidencia de que los mecanismos de control no mejoran. Mientras tanto las operaciones no registradas tienden a masificarse y su volumen a crecer.

En el plano nacional, la más reciente reforma tributaria, plasmada en la Ley 75 de 1986, cubrió con amplitud varios de los posibles frentes de amnistías en un nuevo intento por lograr éxito en la política de "borrón y cuenta nueva". Ojalá así sea. Ojalá no estemos asistiendo a un capítulo más de una serie aparentemente indefinida de este tipo de episodios.

Para abocar el tema de los efectos de mediano y largo plazo de las amnistías es necesario pasar previamente por las consecuencias previsibles o ya reconocidas de lo que ocurre en el corto plazo. En general se puede contar con un incremento de los recaudos por encima del nivel que muestran las tendencias de carácter estructural. Las cifras disponibles permiten ver cómo las tesorerías respectivas reciben un flujo de ingresos superior al previsible si no se produjese cambio de ninguna naturaleza. La magnitud de los recaudos adicionales, la duración de esa efímera bonanza y la dimensión de la destorcida dependen de las características particulares de la amnistía y de las condiciones de la reforma tributaria que la ha cobijado. En algunos casos se produce un incremento real y efectivo en el número de contribuyentes o en las bases de liquidación de los tributos, en forma tal que puede hablarse de un beneficio real y duradero para el fisco al incorporar a la corriente tributaria elementos que desde tiempo

atrás ya debían hacer parte de ella. En otros casos el resultado se convierte en un recaudo anticipado de ingresos, cuyo valor presente total, al cabo de varios años, resulta inferior al que se hubiese percibido aún en el caso de no introducirse ninguna reforma o extenderse una amnistía. En cualquiera de los dos extremos o de los muchos casos intermedios que se puedan imaginar, el resultado a corto plazo resulta, aún con lo difícil que ello es, más fácil de prever que los efectos a mediano y largo plazo. En términos generales puede decirse que estos efectos, por lo menos en cuanto se refiere al logro del objetivo de sacar de una vez y en forma definitiva a la luz todas las propiedades y actividades económicas, no son satisfactorios. La creciente necesidad de amnistías así lo indica. Por el contrario, a lo que parece llevar el proceso es a estimular el incumplimiento de las disposiciones y a premiar la capacidad de resistencia hasta la siguiente amnistía.

Con base en las características de las amnistías propuestas por el gobierno en el Proyecto de ley que culminó en la Ley 75 de 1986 y en los aspectos finalmente incluidos en este nuevo Estatuto, a continuación se presentan algunas consideraciones adicionales sobre los efectos ya mencionados.

Bajo el título de amnistías el Proyecto cubre dos temas diferentes, uno efectivamente relacionado con la concepción tradicional del término, en cuanto a olvidar las inexactitudes del pasado, y otro, referido a la aceleración de la definición de recursos interpuestos por los contribuyentes en diversos casos y momentos.

Las amnistías propiamente dichas se podían dividir en dos frentes, uno local y otro referido a bienes poseídos en el exterior. En el caso local se busca, como se ha hecho con frecuencia en los últimos años, permitir que bienes poseídos en Colombia y no declarados puedan ser incorporados al patrimonio fiscal del contribuyente o que de éste se puedan excluir pasivos inexistentes. Inicialmente no se contemplaba amnistía de intereses salvo los relacionados con la definición de recursos interpuestos por los declarantes. No había la aspiración de premiar a aquellos contribuyentes que por alguna razón estaban incumpliendo en el pago de sus impuestos. En otro frente, se planteaba la exoneración de todas las sanciones aplicables tanto al contribuyente como a los contadores, revisores fiscales y administradores.

La lista de los bienes válidos para hacer uso de la amnistía es tal que permite la incorporación de casi cualquier tipo de activo, en cualquier cuantía, aún sin que la existencia previa hubiese sido real. Los cré-

ditos activos respaldados en documentos de fecha cierta, pero no registrados, los activos fijos materiales (se entiende el término en el sentido contable, es decir, aquellos bienes que no se movilizan en el curso normal de la actividad económica del contribuyente, con lo cual los inventarios de las empresas, por ejemplo, no están cobijados) y el dinero, para el cual basta con la simple afirmación del contribuyente, colocan límites que en la práctica son tan amplios como el plan tributario del contribuyente lo desee. A pesar de que el gobierno no lo cree así, esto podría llevar a que se disfracen rentas futuras, gravadas a tarifas elevadas, con patrimonios amnistiados, objeto de tarifas más bajas. Las previsiones del tercer inciso del Artículo 50 de la Ley no parecen ser suficientes para evitar este fenómeno. Este inciso, sin embargo, coloca una severa restricción a ciertos contribuyentes pues al excluirse de la base gravable de la renta los dividendos y las participaciones, los ingresos de otro origen deben elevarse de manera notable para que se pueda tener acceso a los beneficios de la amnistía.

Las principales observaciones sobre la amnistía "local" no son, sin embargo, de forma, de definición o de procedimiento tributario, sino de "filosofía". Para empezar cabe un interrogante acerca del éxito que han tenido las más recientes amnistías de este tipo. El valor de los bienes nuevos incorporados por la amnistía de 1983 se elevó a 337.400 millones, que condujeron a un mayor recaudo del impuesto de patrimonio de 5.200 millones. En los archivos pertinentes no se cuenta a la mano con cifras comparables sobre la amnistía de 1974, lo que impide hacer algunas comparaciones y examinar el nivel de efectividad de la administración tributaria entre esas dos fechas. Sin embargo, según cifras de la DIN, el valor amnistiado en 1983 equivalía al 24% del valor de los patrimonios declarados por los contribuyentes; es decir, como mínimo una cuarta parte de la riqueza formal se encontraba escondida. Dado el aparentemente creciente deterioro moral del país, en la actualidad podría pensarse que, a pesar de haber transcurrido cuatro y no nueve años, el porcentaje del patrimonio por fuera de los registros podría ser también considerable. Las cifras reales no se conocerán sino cuando termine el plazo para presentar declaraciones por el año gravable 1986.

Desde el punto de vista meramente cuantitativo, la amnistía local parece atractiva al mirar la cifra global del patrimonio oculto, pero no lo es tanto si se considera el efecto sobre los recaudos a mediano plazo. Si fuera posible asegurar que en lo que resta del siglo no habría más amnistías, las consideraciones sobre reconciliación del contribuyente con el Estado y el eventual

estímulo que ésta pudiera producir en el mejoramiento del nivel moral del país serían factores de peso a favor de la amnistía local. Lamentablemente, ello no es posible. Además, tal parece que la operación de las Administraciones de Impuestos es tan reconocidamente deficiente que la única forma de detectar algunos incrementos patrimoniales es a través de repetidas y cada vez más frecuentes amnistías, lo que sugiere que se está acudiendo a un correctivo inadecuado o inconveniente. Hay grandes esperanzas porque la mayor simplicidad del procedimiento, los alivios en la estructura tributaria y la evacuación de un considerable volumen de casos pendientes haga más fácil el cumplimiento del deber tanto para el contribuyente como para el Estado.

Además de las anteriores consideraciones es ineludible tener en cuenta el efecto desmoralizador que las amnistías producen en los contribuyentes cumplidores de las disposiciones, así como el estímulo que reciben los contribuyentes que deliberada o inadvertidamente dejan de atender sus obligaciones. En ningún caso, pero especialmente en el actual estado de cosas que vive el país, parece inconveniente desestimular a quien acata las normas y premiar a quien no lo hace. La amnistía aprobada es una especie de sanción a quienes se encuentran al día en sus obligaciones, máxime cuando a las propuestas del Proyecto de Ley se les agregaron beneficios para quienes, aún sin haber interpuesto recursos de ninguna naturaleza, no estaban al día en sus obligaciones.

En el frente de los bienes poseídos en el exterior, además de excluir las sanciones de carácter tributario, el proyecto contemplaba la no iniciación de investigaciones y la no aplicación de sanciones por violación del régimen de control de cambios. Si bien la Ley 75 finalmente no contempló en forma explícita amnistías sobre bienes poseídos en el exterior, la posibilidad de incluir dinero en efectivo en los bienes locales beneficiados, junto con las diversas posibilidades de venta de divisas al Banco de la República, hacen que en la práctica también se haya concedido una amnistía externa, aunque con menos campo de acción que la planteada originalmente. El análisis de la iniciativa, aún sin que haya sido aprobada, invita a reflexiones acerca de posibles causas para la existencia de esos bienes en el exterior, que dan campo para estimar algunas de las consecuencias prácticas de la amnistía, locales o externas, y de los cambios en el régimen tributario.

Para empezar pueden citarse los bienes derivados de ingresos producidos dentro del país y que, espe-

cialmente a través del mercado paralelo de divisas, se han trasladado al exterior. Existen razones de carácter económico que explican ese comportamiento, como sería el caso de un mayor rendimiento del capital en el exterior, o de un menor riesgo económico, o de protección contra la devaluación. En este último caso, con la recuperación de la paridad de años anteriores el motivo para mantener recursos fuera del país parecería haber terminado, existiendo así la posibilidad de que una amnistía facilitara el regreso de divisas que ya se habrán beneficiado del elevado nivel de devaluación del peso en los últimos años. Sin embargo, esa sola consideración no parece suficiente frente a las otras dos causas, en cierta forma opuestas entre sí. La apreciación general es que en un país donde el capital es escaso su rendimiento suele ser más elevado que donde la disponibilidad de ahorro es mayor. Quienes sacan fondos del país suelen tener la capacidad empresarial y económica para alcanzar en Colombia elevados rendimientos; ya pasado el riesgo de una acelerada devaluación gradual o de una súbita pérdida de valor del peso, sería de esperar que por razones económicas hubiese interés por repatriar fondos. Desde ese punto de vista la amnistía podría estimular dos logros importantes: aumentar el nivel de divisas del país e incrementar el acervo de capital, no sólo a nivel de las cifras estadísticas sino a nivel de su posesión en manos de quienes pueden hacerlo más productivo. No resulta pertinente hacer ahora consideraciones sobre los efectos monetarios y de distribución del ingreso que se podrían producir con la llegada de divisas, como ocurriría en el caso de una amnistía abierta, pero es claro que merecerían un análisis en su debido momento. La incorporación de algunos cientos de millones de dólares, si no fuese así no valdría la pena abrir las puertas de una amnistía, obligaría a tomar medidas para amortiguar el impacto monetario que se produciría.

Las razones no económicas para la fuga de capitales parecen ser, en este caso, más importantes que las demás. En esencia se trata de aspectos relacionados con la seguridad individual y familiar. Por encima de ciertos niveles patrimoniales, niveles que a propósito parecen haber disminuido en términos reales en los últimos años, las personas se sienten amenazadas en su integridad personal y es entendible que busquen protegerse. La colocación de patrimonios en el exterior disminuye el volumen del patrimonio local en cabeza de un individuo (con el régimen de control de cambios vigente lo que puede ocurrir es que se producen transferencias de patrimonios locales a otros individuos, pero no necesariamente ocurren salidas netas de divisas). Por otra parte, el patrimonio en el

exterior permite tener "un pie aquí y uno allá", lo que aumenta la movilidad personal en casos necesarios. Las condiciones objetivas que producen la inseguridad descrita no sólo no parecen haber mejorado en el país, sino que según muchas versiones son ahora más difíciles que antes. En esas circunstancias, aún con favorables perspectivas económicas, no sería de esperar que se produjese un retorno de dineros en cuantía significativa, pues por encima de cierto nivel de riqueza la seguridad individual parece primar sobre el rendimiento económico.

Un segundo caso podría ser el de los bienes en el exterior obtenidos ilegalmente en actividades legítimas y, por lo tanto, realizadas "encima de la mesa". Las subfacturación de exportaciones, la sobrefacturación de importaciones, las comisiones u otros ingresos no registrados, entre muchos otros, parecen producirse principalmente por razones económicas, por ejemplo, para hacer más rentables ciertas actividades aludiendo el pago de impuestos sobre la renta. La posibilidad de incorporar esos bienes a los gravados podría ser atractiva pues las tarifas aplicables de patrimonio son claramente inferiores a las de renta. La amnistía propuesta señalaba como vía única para incorporar los bienes en el exterior la venta de divisas al Banco de la República, con lo que las faltas diferentes a las cambiarias y tributarias quedaban olvidadas. Ahí habría un doble estímulo para que se importaran las divisas generadas por algunos de los bienes referidos. Sin embargo, hacia el futuro no se esperarían cambios significativos en el comportamiento de los agentes económicos que canalizan sus ingresos en la forma comentada, salvo que la disminución de las tarifas reales fuese tal que el tributo sobre esos ingresos legítimos fuese tan bajo que dejara de hacer atractivo el manejo que se les da actualmente.

El tercer caso sería el de los ingresos derivados de actividades ilegítimas. Los contrabandistas convencionales no parecerían beneficiarse de la amnistía puesto que el giro de sus negocios los obliga a contar con recursos en divisas. Una parte, seguramente importante, de los pesos que obtienen son recirculados en el mercado paralelo de divisas para adquirirlas y sostener el ritmo de sus actividades. En los otros casos ilegales sí podría darse un interés por incorporar en forma expedita algún volumen importante de dinero al patrimonio reconocido en el país. Son múltiples las manifestaciones que en ese sentido parecen producirse diariamente. Al respecto caben varios interrogantes. ¿Se alimentará una consolidación del poder local ostentado por quienes adelantan estas actividades? ¿Existe

la posibilidad de que la legalización de patrimonios haga que los descendientes o herederos de quienes se acojan a la amnistía abandonen las actividades ilícitas y se dediquen, como ha ocurrido en otros países y momentos, a tareas de provecho social? Por lo que se sabe ocurrió con motivo de la amnistía contemplada en el D.L. 3747 de 1982, una considerable porción de los patrimonios sacados a la luz pertenecía a personas vinculadas a actividades ilícitas y consideradas de perjuicio colectivo. Dentro de la lista de los mayores contribuyentes del país aparecían ya, desde el año gravable de 1982 y por lo tanto desde antes de las propuestas de amnistía de 1986, nombres bien conocidos y mal reputados junto a otros nombres igualmente bien conocidos pero de buena reputación. Como ya se comentó, la posibilidad de incorporar bienes por la vía del dinero en efectivo y la venta de divisas al Banco de la República hace que en la práctica las puertas estén abiertas para cualquier tipo de patrimonios, independientemente de su origen, localización y cuantía.

Puede concluirse que en general la amnistía de bienes locales no parece conveniente y que la de bienes poseídos en el exterior no parece atractiva en unos casos, no tiene beneficios sociales claros en los otros y no parecía requerirse pues las características de la local prácticamente le abrían la vía.

Las amnistías de intereses, corrientes y de mora, incluyendo los de deudas que ya se encontraban en proceso de cobro coactivo o hubiesen sido objeto de acuerdo de pago o plazos no constituyen más que premios al incumplimiento o castigos al cumplimiento de las disposiciones, como prefiera verse. En el primer semestre de 1983, con motivo de la amnistía concedida por los Artículos 7 y 9 del Decreto 236 de ese año, se recaudaron impuestos atrasados por el valor de 9.400 millones de pesos. No hay duda del alivio que esa cifra produjo en las situaciones presupuestal y de tesorería.

Previsiones como las contempladas en la Ley 19 de 1974, colocándole un tope a la exoneración de las sanciones por mora e intereses causados parecen ser una solución de compromiso entre el olvido total a las faltas del contribuyente y el estímulo para que se ponga al día en sus obligaciones. Sin embargo, la recurrencia del beneficio sigue siendo un lunar de las reformas.

Sobre el tema de la resolución de recursos interpuestos por los contribuyentes la filosofía general es

clara y recoge el querer de muchos conocedores del tema. La fórmula propuesta para aceptar en favor del contribuyente sin requisitos los casos que llevan más de diez años de presentados, o para que Estado y contribuyente compartan por igual el costo de la solución a los casos que llevan entre cinco y diez años, debe

verse con buenos ojos. No se conocen con precisión los volúmenes de negocios y dinero de que se trata pero es un hecho que la evacuación de todos estos casos permitirá aliviar el volumen de trabajo en las oficinas de impuestos con la consecuencia de poder mejorar la administración tributaria.

**EN UNA SILLA GAMMA
SE PRODUCE MAS!
PORQUE EL CUERPO
SE CANSA MENOS!**



Sillas Gamma con diseño ergonómico que se adapta perfectamente al cuerpo, proporcionándole verdadera comodidad y eficiencia en el trabajo.

GAMMA
SILLAS
EL ORGULLO DE CARVAJAL

CARVAJAL
HACE LAS COSAS BIEN

La Reforma Tributaria de 1986

Fundamento conceptual

Jaime Bueno Miranda

Colombia ha sido un país especialmente dúctil en absorber en su legislación las oscilaciones conceptuales tributarias que se formulan en países avanzados. La Reforma Tributaria de 1986 recoge en sus objetivos centrales la orientación en boga resultante de interpretar los requerimientos tributarios de la llamada "economía de la oferta". Por ello es pertinente revisar el proceso de gestación del nuevo enfoque, sus implicaciones y su posible futuro desarrollo.

I —LA EVOLUCION DE LA "ORTODOXIA TRIBUTARIA"

Hace menos de 29 años había un amplio consenso entre los economistas y hacendistas sobre el diseño de la estructura tributaria. Hoy en día ese consenso ha sido roto, la teoría de la *tributación distributiva* ha sido cuestionada (y en muchos países reemplazada) por las teorías de la *tributación eficiente* y de *límite de crecimiento* del Estado (1).

Cada vertiente analítica está provista de sólidas bases conceptuales y filosóficas, lo cual invalidará cualquier imputación de que alguna fuese inapropiada o ilógica.

* La "tributación distributiva" aglutinó adherentes desde 1966 con ocasión de la Royal Commission del Canadá, recogiendo las formulaciones conceptuales de Haig-Simon esbozadas en 1936.

El principio de la capacidad de pago traducía la libertad económica individual y la equidad como valor central, con sus corolarios de la equidad horizontal (propendiendo por la base de renta más amplia posible y por ende descalificando en general exenciones y créditos tributarios) y la equidad vertical (propendiendo porque la diferenciación de impuestos en cabeza individual recoja el sentimiento colectivo sobre el grado deseable de progresividad de las tarifas). (2)

El impuesto de renta (o el impuesto al gasto directo) debía entonces gravar todo enriquecimiento, cualquiera que fuese su origen o uso, con mínimo de exenciones y descuentos y, de acuerdo con la recomendación de la Royal Commission, con tarifas progresivas lineales.

* La "tributación eficiente" experimentó su auge en los años 70, partiendo de bases conceptuales diferentes a las de la tributación distributiva. El punto focal en el nuevo criterio lo constituye la integración de metas

1 W. Hettich y S. Winer, *Blueprints and Pathways: The Shifting Foundation of Tax Reform*, National Tax Journal, Dic. 1985, p. 423.

2 En este enfoque las consideraciones de eficiencia económica no están formalmente incorporadas al análisis. Los conflictos de objetivos-equidad versus eficiencia no se tratan específicamente. Sin embargo, la Royal Commission del Canadá dio prioridad a las consideraciones de equidad.

de eficiencia económica con las de equidad; de particular interés es la observación de las respuestas del sector privado a impactos impositivos, en aspectos tales como "efecto ingreso" y "efecto sustitución".

El diseño impositivo resultante de este enfoque da lugar a una variedad de opciones que surgen de la necesidad de corregir distorsiones existentes de mercado y llevar a un mínimo el conflicto de los objetivos de eficiencia y equidad. Con todo en el terreno de la política económica, sus proponentes respaldan la creación del impuesto directo al gasto (con exoneración del ahorro-inversión), más apto además para minimizar los costos administrativos. (3).

* La tributación en el entorno del "límite de crecimiento del Estado" ha venido recogiendo adherentes a partir de los años 80, como un cuestionamiento a la voracidad de los gobiernos y a la necesidad consecuente de limitar tales excesos. Para ello el proceso político debiera imponer límites constitucionales a la capacidad de revisión tributaria que corrientemente han tenido los gobiernos, necesidad más visible en presencia del juego político normal que da lugar a intentos de parte de grupos interesados para obtener legislación que les favorezca, con lo cual la estructura impositiva resultante va a configurar un esquema de disposiciones que se compensan unas con otras.

Consecuencia de este enfoque, más que recomendar una base tributaria específica, es la determinación de la capacidad constitucional para imponer tributos como un límite a las pretensiones para engrandecer el Estado. Una vez determinada la carga máxima total queda a discreción de la autoridad constitucional la selección de los grupos de contribuyentes y la estructura tarifaria que lo haga posible.

La paulatina pérdida de consenso sobre la estructura impositiva ha sido el producto de variedad de factores. De una parte, cada enfoque es parcial en sus pretensiones y supuestos frente a la realidad que lo sostiene. De otra, los resultados de sus pretendidas directrices sólo han avivado el escepticismo sobre la bondad de aquellas. Finalmente, las nuevas formas de las necesidades colectivas han forzado la reconsideración de los valores que sustentaban las primeras racionalidades de tributación.

II — LA ORTODOXIA TRIBUTARIA EN COLOMBIA

El proceso evolutivo descrito en la sección anterior ha estado vigente también en nuestro país. La Misión

Musgrave del año 1968 aproximó en sus recomendaciones el espíritu de la Royal Commission del Canadá de 1966. Los gestores de la reforma tributaria de 1974 tradujeron la mayoría de los ingredientes de la tributación distributiva al desarrollar el concepto de impuesto de renta comprehensivo, eliminando la mayoría de las exenciones, gravando las ganancias ocasionales, y haciendo más progresiva la estructura tarifaria.

En breve plazo, su divorcio con elementos de la realidad forzaron su gradual desmonte —no tener en cuenta la inflación en la determinación de las ganancias ocasionales e ignorar que la aumentada progresividad se hacía intolerable en presencia de aumentos permanentes de los precios. (4). El sentimiento en "confiscación" que esta reforma despertó en amplios sectores avivó la evasión abierta y contribuyó a gestar una pérdida de respaldo político que de todas maneras nunca pudo ser evaluado por la expedición excepcional de la misma (emergencia económica).

La Reforma de 1983 podría calificarse como el tránsito hacia una estructura bajo el enfoque de la tributación eficiente —una de sus motivaciones centrales fue la de estimular la capitalización de la sociedad anónima, reducir los costos económicos de las tarifas progresivas que venían de 1974 y reasignar el origen del recaudo recurriendo un poco más a la tributación indirecta (IVA), aproximando así un desarrollo tributario universal. (5).

Las presiones de recaudo encontradas en 1982 hicieron necesario recurrir a nuevos esquemas contra la evasión, fortaleciendo el sistema de presunciones y de retención en la fuente.

La administración del Presidente Barco consideró prudente avanzar en una más amplia adopción del

3 En el impuesto al gasto se elimina la tributación del capital y por ende se eliminan todos los problemas relacionados con depreciación a costo histórico y a precios con inflación; además las sociedades no son sujeto de gravamen.

4 Ley 19 de 1986, la cual introdujo parcialmente la indexación a la estructura tributaria; Ley 20 de 1979, la cual reconoció plenamente la indexación y desmontó sustancialmente el régimen de ganancias ocasionales; la Ley 9 de 1983, la cual contiene un amplio estatuto sobre la evasión, redujo la progresividad de las tarifas y facultó al Gobierno para expedir el IVA.

5 En efecto, en economías con sistemas tributarios consolidados es un proceso normal tender a que la tributación directa e indirecta represente cada una, aproximadamente el 50% del total del recaudo. Ver. R. Musgrave, *Fiscal Systems*.

criterio de la eficiencia. Por ello hizo centro de la Reforma 1986 los objetivos de neutralidad y equidad. El objetivo de *neutralidad* económica desarrollado a su vez en varias perspectivas. Por una parte, en un sentido legal-organizativo donde los impuestos no debieran determinar decisiones; de allí la unificación tarifaria para las sociedades y la eliminación de la doble tributación. Por otra, donde la inflación y los tributos no originaran reasignaciones de recursos; el tratamiento a los rendimientos y costos financieros que determina que el componente inflacionario no se grave o no se deduzca, en un proceso gradual, auspiciaría una utilización fundada estrictamente en las conveniencias financieras de las compañías. Finalmente, el origen del ingreso no debe fundamentar tratamientos tributarios diferenciales; consecuentemente las rentas de capital y de trabajo deben tratarse en forma similar; (la eliminación de rentas de trabajo exentas refleja esa normatividad); las rentas ordinarias y las ganancias ocasionales deben tratarse uniformemente (la unificación en la tarifa del 30% para las sociedades en los dos tipos de ingresos al igual que la eliminación de la diferencia existente antes de la Ley 75 de 1986 para las personas naturales traduce el nuevo enfoque); las rentas obtenidas en el país por sociedades nacionales y extranjeras deben tratarse en forma similar (la tarifa única del 30% para sociedades nacionales y para sucursales extranjeras corresponde al propósito enunciado).

El objetivo de *equidad tributaria* ha querido ser desarrollado por la Ley 75, 1986, mediante la adopción del criterio de "impuesto de renta comprehensivo", esto es de base amplia con eliminación de exenciones y créditos tributarios para permitir así una reducción en el nivel de las tarifas y en la pendiente de la progresividad.

Si bien la Reforma 1986 avanzó en la adopción de mecanismos que desarrollan los postulados de la "tributación eficiente" dejó por fuera elementos que necesariamente habrán de abocarse en los próximos años.

III — LA AGENDA TRIBUTARIA DE LOS AÑOS 90

En esta perspectiva me permito proponer algunos temas que espero contribuyan a dar claridad a la agenda tributaria de los próximos años.

A. GARANTIAS FUNDAMENTALES TRIBUTARIAS

Es importante proveer al contribuyente (nacional y extranjero) de un *razonable grado de certeza* sobre

la aplicación en el tiempo de las normas sustantivas. Su justificación es apenas elemental: las reglas de juego conocidas deben ser lo suficientemente estables que faciliten la planeación y las decisiones. Argüir la temporalidad de las normas impositivas en razón del principio de la anualidad fiscal o la retrospectividad no sólo es injusto sino dañino para el entendimiento de la seriedad de nuestro régimen jurídico.

Las normas sobre depreciación (Decreto 3838 de diciembre 27, 1985), donaciones (Decreto 3830 de diciembre 27, 1985 y Decreto 3882 de diciembre 31, 1985), impuesto de remesas del sector petrolero (Ley 7a. de 1986) — no promulgada en 1985 por accidente parlamentario—, tratamiento de los nuevos contribuyentes y otros efectos "retroactivos" previstos en la Ley 75 de 1986, son ilustraciones recientes de tan nocivo principio.

Por ello participo de la iniciativa de convertir en texto constitucional la inaplicabilidad retroactiva de la creación o modificación de un impuesto, precisando que su vigencia se iniciará en relación con el período fiscal siguiente a la expedición de la ley respectiva.

B. EQUITATIVA MEDICION DE LA CAPACIDAD DE PAGO

Como es sabido, la Reforma Tributaria de 1974 estableció genéricamente la "renta presuntiva sobre el patrimonio" (8% del *patrimonio líquido* a diciembre 31 del año anterior al gravable) para todos los contribuyentes con excepción de las sociedades limitadas.

El fundamento principal de este sistema radicó en la incapacidad administrativa de la DIN para auditar y determinar *rentas reales* de los declarantes.

De conformidad con análisis de diverso origen, la eficacia del nuevo sistema para lograr la tributación de sectores tradicionalmente evasores fue notoria en los primeros años. Poco a poco los declarantes se fueron "acomodando" para minimizar su efecto (vía aumento de pasivo y así reducción del patrimonio). Este desenvolvimiento, unido al hecho de que varias actividades no requieren patrimonios significativos para ser desarrolladas adecuadamente, invitaron a la DIN a establecer una base adicional de presunción típica en los países asiáticos: sobre ingresos netos (el 2% del valor del ingreso neto). Además, se incluyó a las sociedades limitadas en los sistemas de presunción.

No cabe duda que los sistemas de presunción son antitécnicos, contrarían las virtudes del impuesto de

renta (basado en la "capacidad de pago") y derivan resultados injusto por los genéricos. De nuevo, su existencia proviene de la desadministración pública.

Una alternativa que podría examinarse con más profundidad consistiría en dar al contribuyente (inicialmente a las sociedades) la opción de registrarse por el sistema general de *presunciones y optar por el de renta real*, siempre y cuando para este último adjuntase a su declaración de renta el dictamen fiscal emitido por el Revisor Fiscal o el Auditor Externo Independiente. (6).

Este mecanismo tendría la doble virtud de invitar a los contribuyentes a adelantar prácticas impositivas legales por razones económicas como de "legitimación social" de la conducta impositiva en razón del contraste de las opciones.

C. SESGO DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA HACIA LA EFICIENCIA (AHORRO-INVERSION)

Naturalmente existe una multitud de mecanismos que podrían sugerirse para lograr el propósito de la capitalización.

Con todo, a mi juicio en Colombia la capitalización ha estado castigada tributariamente por la existencia genérica de la renta presuntiva, el impuesto al patrimonio, las ganancias ocasionales y la no neutralidad fiscal en el tratamiento de la emisión de acciones y el endeudamiento. Por ello se propone, en adición a lo ya presentado sobre la renta presuntiva, y reconociendo los aportes de la Ley 75, 1986, eliminar el impuesto al patrimonio por sus indeseables efectos sobre la capitalización al confluir con el impuesto de renta. (7). Con todo se mantendría la obligación de reportar el valor de los activos patrimoniales para permitir el cálculo de la renta presuntiva sobre el patrimonio y la determinación de la renta por comparación patrimonial.

D. ASEGURAR UN MAYOR CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Un mayor cumplimiento voluntario es esencial no sólo para obtener mayores recursos sino para proteger en el tiempo la estructura impositiva. Únicamente por vía de universalizar el tributo se logrará mayor equidad y se hará innecesario efectuar ajustes periódicos para compensar los recursos faltantes. Por otra parte, una mejora sustantiva en el cumplimiento haría posi-

ble una reducción de las tarifas con sus efectos favorables sobre la eficiencia.

Debe entonces propenderse por la búsqueda de mecanismos que mejoren el cumplimiento tributario, para beneficio inmediato de quienes hoy las cumplimos.

El cumplimiento tributario en Colombia es bajo. A más del elemento "idiosincrasia" como explicativo del fenómeno pueden proponerse otras razones. Sentimiento generalizado de que la administración tributaria es deficiente, a tal punto que no representa "riesgo" para el evasor; régimen normativo dispendioso para adelantar cobro coactivo; régimen impositivo que valida las prácticas dilatorias en recursos y demandas, etc.

Por otra parte, se arguye que las altas tarifas han promovido la evasión, invocándose que su reducción mermaría el estímulo para evadir.

A mi juicio un mejor cumplimiento en Colombia ha de buscarse con el desarrollo secuencial de las siguientes etapas:

a. Perfeccionar el sistema de información interna de la DIN recurriendo a la moderna base de datos, generadora de reportes e información segregada para utilización de las distintas unidades de la Administración.

Este primer paso parece estar proyectándose en la actualidad.

b. Redefinir el concepto y los métodos de auditoría de la administración tributaria. En este campo caben dos áreas de acción. Por una parte recurrir a los Revisores Fiscales como fuerza de auditoría externa, con pautas predefinidas por la autoridad fiscal, en un proceso similar al ya existente en México —dictamen fiscal— y más recientemente en el Ecuador - Ley Reformatoria de Compañías (Junio 4, 1986).

De otro lado, tecnificar las propias auditorías de la DIN extendiendo su cobertura a un mayor número

6 Por su parte, la DIN conformaría "Grupos Elites" de auditoría selectiva para asegurar la profesionalidad y ética de los Revisores Fiscales o Auditores Independientes.

7 El recaudo estimado de este impuesto se aproxima a los \$17.000 millones por año. La existencia de este impuesto contribuye a formar la creencia de una excesiva tributación directa en Colombia y en este sentido podría afectar la perspectiva de inversión en Colombia.

de declarantes y utilizando metodologías de coeficientes o "luces rojas" como criterio de selección para auditaje.

c. Hacer efectivo el régimen de sanciones, con lo cual el público percibirá la realidad de un riesgo. Estudios recientes preparados en Estados Unidos concluyen que el cumplimiento voluntario depende del temor de ser sancionado y sólo de las menores tasas marginales cuando quiera que ellas están acompañadas de alta percepción de riesgo al evadir. (8)

d. Hacer más expedito el régimen de cobranzas y recursos.

e. Gradualmente ir reduciendo las tarifas en reconocimiento del mayor cumplimiento observado al completar las etapas anteriores.

E. EL LIMITE DE LO TRIBUTARIO

Con frecuencia se arguye que la reactivación del mercado de capitales y su exposición más genérica

de revitalizar el ahorro y la inversión, se puede lograr creando más estímulos tributarios.

Sin ignorar que el "medio tributario" ejerce influencia sobre la formación de capital, no debe exagerarse su importancia. Las decisiones de inversión están inspiradas fundamentalmente por el clima general de seguridad política, oportunidades de mercado, margen de utilidades, conservación patrimonial acceso transparente al mercado de valores y calidad de la información empresarial que recibe el público. El perfeccionamiento tributario es deseable, en la línea de este escrito, mas no podemos centrar las expectativas del fortalecimiento del país en la sola estructura impositiva.

8 R. Mason y L. Calvin, Public Confidence and Admitted Tax Evasion, National Tax Journal, Dic. 1984, p. 489. También J. Skinner y K. Slemrod, An Economic Perspective on Tax Evasion, National Tax Journal, Sept. 1987, p. 351.

*Construimos un mejor modo
de vivir!*

MULTICENTROS S.A.

con la asesoría de Pedro Gómez y Cia. S.A.

Los impuestos y el sector agropecuario

Jorge Ferro Mancera

Para una mejor comprensión de la política que debe informar el tema de los impuestos directos (renta, patrimonio y complementarios) y su influencia en el sector agropecuario, estimo conveniente empezar con algunas explicaciones sobre los elementos que confluyen al estadio de planteamientos, controversias y soluciones. Analizaré brevemente la estructura de un estado financiero o balance de activos y pasivos, la idea de riqueza y ahorro, el concepto de renta o ganancia fiscal, las normas legales vigentes que regulan los impuestos de los agricultores y ganaderos, y el régimen tributario que al respecto estimo conducente.

I. BALANCE DE ACTIVOS Y PASIVOS

La organización moderna de los negocios está estructurada en una serie de sistemas de producción, de distribución, de financiación y de contabilidad que tienden a imponer reglas de universal aceptación. Los conceptos de utilidad, renta o ganancia; los de capital o patrimonio; el de riqueza en general, se apoyan en la idea de *valor*, la cual descansa en la de *precio*. Generalmente una cosa vale tanto más o tanto menos conforme lo indique el precio. El mismo trabajo humano, reducido a una simple "mercancía", se retribuye con ese criterio.

La fijación del precio depende, a su turno, del *costo* el cual puede ser de adquisición o compra, de reposi-

ción, de mercado, de equilibrio, etc. Intencionalmente omito la posible arbitrariedad del dueño de los medios de producción de bienes y servicios, y el capricho o psicología del comprador.

En una economía capitalista como la nuestra, se destacan el derecho a la propiedad privada, el incentivo a la ganancia, la libertad de empresa, la libre contratación y la competencia. El juego o estrategia que puede desarrollar el capitalista está sometido, de otra parte, al control o vigilancia y a la competencia del Estado, sin olvidar las oleadas foráneas por la facilidad en las inter-comunicaciones mundiales, además del peso que tienen las organizaciones obreras.

Valor, precio y costo tienen una medida universal: el *dinero*. Sin embargo el valor de este último no depende de su costo o de su precio, sino del poder adquisitivo que tenga en un momento dado. Este poder adquisitivo puede cambiar súbitamente según sean los precios en el mercado. Así, por ejemplo, hoy pueden adquirirse diez unidades por un peso, pero si el precio sube al doble, ese peso servirá sólo para adquirir cinco unidades. Sarcásticamente hay una inter-acción potencial entre los índices, el dinero y el precio.

En presencia de este cúmulo de elementos, no es tarea fácil valorar un balance y, consecuentemente, precisar el monto de utilidades o de pérdidas.

No solamente por las concomitancias ya anotadas, sino porque es igualmente importante el período que abarque la cuenta de resultados e inventario de valores activos y pasivos.

En negocios o actividades cuyo resultado final no se conoce a ciencia cierta sino después de cumplido el ciclo de cosechas, maduración, crecimiento y engorde, el balance general es menos confiable que el de otras actividades del quehacer humano. Por ejemplo, aquellas que se ejecutan mediante la sucesión de pasos de acopio de materias primas y materiales, cocción, transformación, transporte y distribución, o el de unidades producidas, horas trabajadas, etapa cumplida y otros.

En otras palabras, hay sectores de la economía cuya vitalidad o marchitamiento están regulados no tanto por la voluntad del individuo, como por hechos ajenos a él y, por lo mismo, difícilmente controlables. Una fábrica gradúa su producción según sea la capacidad de la planta y el volumen de ventas (mercados). Una empresa agrícola o pecuaria da un mayor o menor rendimiento no por voluntad de quien está al frente de ella, sino por fenómenos biológicos naturales.

Esa multiplicidad de facetas debería ser argumento suficiente para que se permitiera elaborar los balances y cuentas de resultados con una mayor amplitud de la que regulan las leyes vigentes. Sin embargo no ha sido así. Hasta el presente, la valoración de un balance se efectúa de la siguiente manera: todos los activos se estiman, en principio, por su costo de adquisición; para fines tributarios se permite hacer ajustes periódicos en los casos de activos fijos inmovilizados, con el objeto de subir el costo histórico al que podemos denominar "costo fiscal"; también se permite mostrar las valorizaciones provenientes de cotizaciones bursátiles y de reavalúos catastrales. Pero se impone la obligación de confeccionar balances que van del 1.º de enero al 31 de diciembre de cada año civil.

Hay que anotar, sin embargo, que recientemente la legislación promulgada a fines del año pasado abre camino para el llamado *componente inflacionario*, mediante el cual se implanta un nuevo concepto de valoración de los activos con miras a presentar balances y estados financieros que sean indicativos de la realidad económica, o sea que consulten la verdadera capacidad de intercambio. En otras palabras, se intenta acabar con el sistema arbitrario y desueto de los costos históricos por otro más funcional y moderno. Sobre este particular, el Gobierno dispone actualmente de facultades concedidas por el Congreso de la República, de las cuales podrá hacer uso hasta finales

de 1988, para "establecer el ajuste por inflación, total o parcial, de los estados financieros, permitir el cálculo de las cuotas anuales de depreciación, con base en activos revaluados y modificar las disposiciones sobre ingresos, costos, deducciones, renta presuntiva, activos y pasivos, ...". Si hay suficiente decisión por parte del Gobierno, se dará un paso muy importante para "adecuar la estructura impositiva a los efectos que causa la inflación sobre la economía", y se dispondrá de una apropiada medida de intercambio en el mundo de los negocios.

II. RIQUEZA Y AHORRO

Para los fines del presente estudio, al hablar de "Riqueza" aclaro que se trata de la llamada "Riqueza Social" que es sobre la cual recaen las cargas impositivas del Estado.

Desde un punto de vista pragmático, la "Riqueza Social" está formada así:

a) Empresas de extracción, es decir la minería, la agricultura, la ganadería, el petróleo, la madera y otros depósitos naturales.

b) Empresas de fabricación, esto es, las que transforman y acaban los productos que vienen del grupo a).

c) Empresas de servicios, los públicos y privados, el transporte, el sector financiero, los seguros y los de esparcimiento intelectual, espiritual y físico.

El incremento del valor real de esta "Riqueza" es la base sobre la cual se fijan los impuestos de renta y complementarios.

Para medir este incremento, se deben aplicar aquellas reglas que ha ideado la organización moderna de los negocios, relativas a la extracción, la producción, la distribución, la financiación y la contabilidad, mencionadas anteriormente, todas las cuales quedan reflejadas en los estados financieros y en el balance o inventario de valores activos y pasivos. A su turno, estos últimos han de someterse a las normas legales y reglamentarias que el Estado se encarga de hacer cumplir.

Una parte del incremento de la Riqueza corresponde a lo que denominamos Renta Gravable; y parte de la Renta Gravable se convierte en Ahorro.

Los elementos necesarios para precisar el concepto de Ahorro son los de Riqueza, Producto Nacional, Ingreso Nacional, y Consumo.

Así como *Producción* es el valor o conjunto de valores que se forman y acumulan durante un período de tiempo, *Riqueza* es el valor o conjunto de valores que existe en un momento dado. Se entiende por *Producto Nacional* la producción total de bienes y servicios de la economía de un país a precio de mercado ("productos finales" únicamente). El concepto de *Ingreso Nacional* se define como la suma a precio de costos de los factores que entran en la producción de bienes y servicios. Finalmente, *Consumo* es la parte de la producción que no incrementa la *Riqueza*, ya que el aumento de ésta radica en la diferencia que hay entre producción y consumo.

Podría definirse el *Ahorro* como el incremento de la riqueza durante un período de tiempo; pero si se prescinde de la *Riqueza*, el *Ahorro* sería el exceso de la Producción sobre el Consumo.

Por lo tanto, el *Ahorro* consiste en el aumento de la *Riqueza* presente sobre la anterior, más también puede consistir en la diferencia entre producción y Consumo, de lo cual se deduce que si el Consumo es superior a la Producción no existiría el *Ahorro*.

Ahora bien: ¿qué parte de la *Riqueza* se toma como base para liquidar el impuesto sobre renta? Siendo la *Riqueza* el conjunto de valores que existen en un momento dado, la parte gravable con la tarifa de renta sería aquella que corresponde al valor total de bienes y servicios producidos en un período determinado, menos el *costo* imputable a tales bienes y servicios. En cambio, la tarifa de patrimonio se aplicaría al valor total de la *Riqueza* existente al fin de cada año, distinguiendo la *Riqueza* que en ese momento está en manos del productor de aquella que está en manos del comprador. Las dos partes se toman a precio de costo.

Podría aceptarse, en gracia de discusión, que *Ahorro* y *Renta Gravable* sean equivalentes. Sin embargo, el *Ahorro* podría resultar superior a la *Renta Gravable* cuando la producción nacional de bienes y servicios permanece en cabeza del productor o dueño de los medios de producción. En este evento, la producción nacional se justiprecia a valor de mercado para calcular el *Ahorro*, y a precio de costo para calcular la renta. De otra parte, los componentes del consumo, no siempre son de recibo en el capítulo de costos y gastos tributarios.

Sin embargo, hay una similitud entre *Ahorro* y utilidad comercial de los ganaderos y agricultores porque al valorar las existencias de animales y granos a precio

de mercado se está aplicando el mismo criterio de computar la producción nacional de bienes y servicios a precio de mercado.

La utilidad comercial de los ganaderos y agricultores no es renta gravable sino en una parte, ya que mientras la verdadera renta no se haya realizado, y esto sólo sucede cuando medie la enajenación, no hay renta gravable. Sin embargo los ganados y granos al precio de mercado sí forman parte de la Producción Nacional de bienes y servicios.

III. CONCEPTO DE RENTA O GANANCIA FISCAL

La noción básica de renta, considerada como un incremento neto del patrimonio, bien sea transitorio o definitivo, coincide con la idea de utilidad comercial. Pero este último concepto difiere del primero, ya que la utilidad comercial se rige por normas del derecho privado y del intercambio mercantil, en tanto que la renta gravable está sometida a reglas del derecho público.

Baste enumerar unos pocos casos que comprueban el anterior aserto.

La formación del costo comercial de un activo en el proceso de transformación, elaboración, producción o construcción, puede incluir erogaciones, amortizaciones y provisiones que no son admisibles para fines impositivos. Lo mismo puede suceder en el capítulo de gastos de administración y financieros. Las erogaciones por concepto del impuesto sobre renta y complementarios afectan la ganancia comercial, mas no la renta gravable.

Los ajustes al costo fiscal de activos fijos implican un menor valor teórico de la renta gravable, pues en realidad tarde o temprano son parte de la ganancia comercial.

Las pérdidas en agricultura y ganadería fiscalmente no pueden afectar ganancias de otras fuentes aunque, comercialmente, no hay duda de que significan un menor beneficio del contribuyente.

La simple contabilización de la prima en colocación de acciones de sociedades anónimas, puede convertirla en renta exenta de gravamen.

Para que la verdadera renta líquida se pudiera equiparar a la ganancia comercial habría que computar o tener presente los costos por obsolescencia de los

equipos y máquinas, y el correspondiente a la desvalorización proveniente de los fenómenos inflacionarios.

Sin embargo, las diferencias no se circunscriben a la renta fiscal frente a la utilidad comercial. Existen también dentro del concepto de renta gravable para los agricultores y ganaderos, como se verá en el capítulo respectivo.

Por último, el sistema de renta presuntiva rompe toda una tradición de los métodos usados para medir la capacidad económica del contribuyente.

Desde muchos años atrás era verdadera preocupación de Gobierno y legisladores la búsqueda de adopción de sistemas tributarios que consultaran los principios de equidad y generalidad de la carga. En 1935 el Congreso de la República expidió una ley mediante la cual estableció el impuesto de renta, patrimonio y exceso de utilidades, los dos últimos como complemento y adición al de renta.

El impuesto complementario de patrimonio tenía por finalidad diferenciar las rentas de capital de las de trabajo. No exige igual esfuerzo del individuo obtener beneficios derivados del capital, como son los arrendamientos, dividendos, intereses y rendimientos financieros, que devengar salarios, comisiones y honorarios. Al implantar el impuesto complementario y accesorio al de renta sobre el patrimonio se acentuaba la carga para las rentas de capital. Como el impuesto de patrimonio se causa aun cuando no haya renta gravable, en el fondo implicó un impuesto sobre la renta presuntiva. Ese fue el primer paso para crear explícitamente la renta presuntiva.

La trayectoria del impuesto sobre la renta en el país muestra recorridos contradictorios. A mediados de los años treinta se expidieron normas legales tendientes a eliminar toda clase de presunciones, al fijar la materia gravable y los sistemas cedulares, reemplazándolos por un impuesto sobre la renta real global de las personas y con miras a sustituir los impuestos indirectos o de consumo por los directos. Esta finalidad se consiguió como lo comprobaron las cifras del Presupuesto Nacional, cuya proporción de impuestos directos e indirectos en los años cuarenta se invirtió con respecto a la de los años treinta. No satisfechos con esos resultados y en vista del auge que tomó la evasión y elusión del impuesto sobre renta, se optó por volver a acentuar el régimen de impuestos indirectos como el de Ventas, Timbre Nacional y los derechos de aduana, pero al mismo tiempo se acentuó el cobro sobre la renta presuntiva. A lo anterior debe agregarse

las regulaciones sobre retención del impuesto en la fuente que cubre toda clase de pagos, lo cual se ha convertido en un impuesto indirecto por la imposibilidad de percibir en muchos casos la devolución de lo que se cobró pero no se causó legalmente.

Cabe anotar, por último, que la renta presuntiva se calcula hoy no solamente sobre el valor del patrimonio, sino también sobre los ingresos tributarios percibidos en el ejercicio gravable.

Todo lo anterior significa que la idea de renta propiamente dicha, se ha cambiado por la de incremento a la Riqueza. Como Riqueza es el conjunto de valores que existen en un momento dado, y sobre ese conjunto recae el impuesto complementario de patrimonio, en lugar de impuesto sobre la Renta podría denominarse impuesto sobre la Riqueza.

Pero este impuesto sobre la Riqueza, con porcentajes inadecuados de renta presuntiva, puede ser confiscatorio a pesar de las razonables escalas en la tarifa del impuesto sobre la renta.

IV. IMPUESTO PARA AGRICULTORES Y GANADEROS

Se dice que los impuestos directos son los que mejor consultan la equidad porque su gravitación sobre la fortuna o riqueza de los asociados se reparte en relación con la capacidad contributiva de cada uno. A mayores utilidades, mayores tributos, no simplemente proporcionales sino progresivos.

En el impuesto de renta, que es directo, está primero el sujeto y en segundo término el objeto. En los impuestos indirectos, como el de catastro, o el de ventas, se mira primero el objeto y luego al sujeto. Por esta razón los impuestos directos son personales y los indirectos reales. Sin embargo, los apremios del Estado, la complejidad de las organizaciones modernas, y evidentemente las dificultades de control y recaudo, han desdibujado las líneas divisorias entre unos y otros, particularmente en el campo de la responsabilidad solidaria para responder por su pago. En toda operación de intercambio, el Estado hace responsable del impuesto a las partes que intervengan.

Son contribuyentes al impuesto de renta, patrimonio y complementarios, todos los individuos nacionales y extranjeros, también las sociedades de cualquier clase, ya sean anónimas, comanditarias, de responsabilidad limitada, asimiladas, de hecho, asociaciones y corporaciones de cualquier clase.

Son materia gravable todas las rentas o ganancias y cualquier bien o derecho apreciable en dinero perteneciente al contribuyente. Es decir, el impuesto se liquida sobre dos bases: la renta propiamente dicha y el patrimonio. La renta puede ser la realmente percibida, o, simplemente la renta presuntiva.

Se sabe que la renta bruta, en general, está constituida por la diferencia entre los ingresos o ventas y los costos de los bienes, mercancías, animales y servicios vendidos. A esa diferencia se le restan los gastos o expensas del negocio o empresa y se obtiene la utilidad líquida. Si ésta es inferior a la renta presuntiva, la materia gravable es la renta presuntiva.

En capítulo anterior hice notar que hay sectores de la economía que por su naturaleza y por sus características no es difícil, en una fecha dada, determinar el valor de los inventarios y el resultado financiero hasta ese día. En cambio, las empresas agropecuarias, regidas no tanto por la voluntad de quien está al frente de ellas como por fenómenos biológicos naturales, son difícilmente manejables desde ese punto de vista, pues mientras no se haya cumplido totalmente el ciclo de desarrollo, crecimiento, maduración, corte, cocienda y venta, no es posible conocer los resultados financieros de un ejercicio anual.

La etapa de crecimiento, levante y engorde de los animales se cumple durante un lapso de dos, tres y más años, mientras no se enajenen los animales, apenas existe una expectativa de realizar la ganancia, que también puede convertirse en pérdida según sean los costos, gastos y precios finales. Durante los dos años que preceden al de la venta no hay utilidad realizada y, por lo mismo, sería improcedente liquidar y cobrar el impuesto. Además, debe tenerse presente que la ganancia que cristaliza por ventas de ganados, en un determinado año, corresponde a dos, tres o más ejercicios gravables, luego sería injusto aplicar sobre esa utilidad total una tarifa progresiva.

Consciente el legislador de las características antes descritas, consagró un costo especial de las ventas de semovientes, el cual no es el usual (costo real), sino que es el valor que se le haya dado a los animales en el inventario del período o año inmediatamente anterior. Ese valor es ordinariamente el de mercado, lo cual significa que las valorizaciones o aumentos del ganado por su reproducción, crecimiento y engorde, al final del proceso vienen a disminuir la renta gravable y, por

ende, hay una rebaja del impuesto para ese grupo de contribuyentes.

Aquí puede plantearse la discusión alrededor del principio de cargas iguales para rentas iguales, a la luz del cual se estaría exonerando de impuesto una renta que en principio sería gravable. Sin embargo, existen fortísimas razones que justifican este régimen de excepción, a saber: se trata de un gremio cuya actividad es vital para no agravar el desequilibrio entre lo rural y lo urbano con todas sus secuelas de desempleo, hacinamiento humano en la periferia de las ciudades, abandono del campo y la consiguiente baja de la producción agropecuaria. El ganadero enfrenta una situación de inseguridad y amenazas que agrava su vida de privaciones y desesperanzas. El fomento de la ganadería, así como la producción primaria de alimentos, apuntan hacia la vocación natural y obvia del país. La actual estructura del sistema tributario, directo e indirecto (IVA, industria y comercio, predial, renta presuntiva), al igual que los aportes parafiscales a Cajas de Compensación y Seguros Sociales, gravita más pesadamente sobre ese núcleo de contribuyentes, dada su capacidad de pago y la obligatoria iliquidez por estar su patrimonio representado en ganado de cría, levante y engorde, y en granos por recolectar.

En cambio rige una norma que considero totalmente injusta, a saber, la que prohíbe enjugar las pérdidas en agricultura y ganadería con rentas o ganancias de otras fuentes. Esa prohibición nació o se impuso porque personas alejadas muchas veces de la verdadera actividad rural, se valían de pérdidas amañadas en agricultura y ganadería para disminuir el gravamen que legalmente recaía sobre las otras ganancias. Con la implantación integral del sistema de renta presuntiva, como la que existe actualmente, no se justifica mantener dicha prohibición. Por el contrario, hay que buscar el apoyo y concurso de otros sectores de la economía para las actividades del campo.

Tampoco es conveniente persistir en el tratamiento de la actividad agropecuaria del contribuyente como si se tratara de otra persona. El impuesto de renta recae sobre la renta global y es antitécnico tratar discriminadamente la renta agropecuaria, no sólo en cuanto a las pérdidas, sino también en lo concerniente a expensas.

El impuesto de patrimonio, secuela de un sistema tributario que se implantó en 1935, no debería aplicarse cuando recae sobre los semovientes, cultivos, mejoras, viviendas para los trabajadores y plantaciones de reforestación.

V. REGIMEN TRIBUTARIO CONDUCENTE

Las consideraciones que se consignaron en el capítulo IV del presente estudio y el sistema tributario vigente hoy en el país, aconsejan el siguiente régimen para el sector de la agricultura y la ganadería.

1. Mantener el sistema de "costo de ventas" de los semovientes enajenados, o sea aceptar como tal el valor que se le hubiere dado a los animales en el inventario del ejercicio inmediatamente anterior.
2. Gravar la renta *global* del contribuyente que se ocupe en actividades del campo y en otras de distinta naturaleza de tal forma que desaparezca el tratamiento de excepción para las expensas de agricultura y ganadería.
3. Permitir que las pérdidas en negocios de agricultura y ganadería se puedan cargar a ganancias de otras fuentes.

4. Permitir que las pérdidas acumuladas de varios ejercicios puedan cargarse a la renta presuntiva del año gravable.

5. Establecer un porcentaje de renta presuntiva para las actividades agropecuarias más bajo que el de los demás sectores de la economía.

6. Exonerar del impuesto de patrimonio y eliminar de la base sobre la cual se computa la renta presuntiva el valor de semovientes, cosechas, granos, obras de irrigación, construcciones en beneficio de los trabajadores del campo, árboles frutales y maderables.

Al mismo tiempo hay que evitar que al amparo del régimen especial para agricultores y ganaderos, escapen del impuesto aquellas tierras cercanas a los centros urbanos, cuya valorización se ha conseguido por la acción del Gobierno y de la comunidad, más que por la actividad de los propietarios.

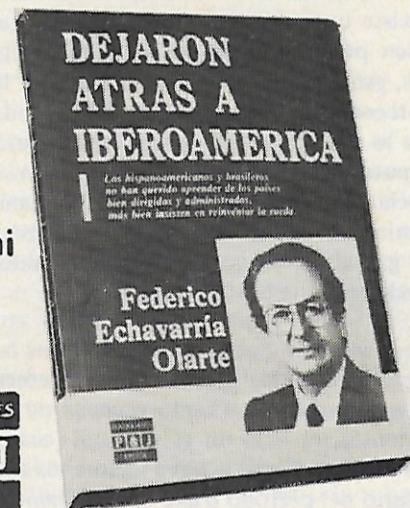
**Novedad
absoluta!**

Un tema candente Un regalo apasionante

Federico Echavarría Olarte expone, en un libro demoledor, la tesis de que los países Iberoamericanos se han dedicado interminablemente a inventar la rueda. Un libro polémico, que usted no puede dejar ni de leer ni de regalar a sus amigos.

De venta por las mañanas en la:
Carrera 15 No. 77-50 Of. 403
Tel.: 256-15-32 Bogotá

PLAZA & JUANES
P & J
EDITORES



Reformas en los impuestos locales

*Antonio Quinonez
Lucy de Quiñonez*

Se trata en el presente artículo de efectuar un diagnóstico de los problemas actuales de los tributos municipales vigentes en Colombia, para esbozar las posibles soluciones que la experiencia, nacional y externa, y las modernas tendencias de la ciencia fiscal nos indiquen.

El enfoque fundamental de cualquier reforma en este campo, necesariamente debe orientarse a la búsqueda de ingresos suficientes, para que las municipalidades puedan atender las crecientes cargas que día a día asumen por el incremento de su población, o bien por el traslado que de las mismas implica la descentralización actual, con el ánimo de que su función constitucional tenga cabal cumplimiento.

Identificaremos, en primer lugar, los problemas que en forma general afectan la tributación regional y luego abocaremos los que en forma particular tienen que ver con los impuestos más importantes: El de Industria y Comercio, de Avisos y Tableros, y el Impuesto Predial.

La reforma que pueda acometerse sobre el Impuesto de Circulación y tránsito y sobre las tasas, tarifas y contribuciones así como sobre los impuestos menores reglamentados en el C.R.P.M. en sus artículos 224, 225, 226, 227, 229 y 233 y la Ley 23 de 1986, no serán motivo de comentario en este artículo.

La identificación de la problemática la haremos desde el punto de vista de los requisitos distintivos de un sistema fiscal municipal ideal:

1. Control político. El responsable del ordenamiento del gasto, debe tener posibilidad de decisión sobre el incremento de los impuestos y debe informar a sus electores de su gestión, para dar cumplimiento al principio de la representatividad impositiva.

2. La redistribución de los Ingresos o el principio de la equidad tributaria.

Las personas que tengan ingresos similares deben soportar una tributación similar y a su vez asumir las cargas tributarias de aquellos que por sus circunstancias personales no tienen capacidad de pago, lo que implica una redistribución del ingreso o de la renta.

De igual manera, la tributación en un municipio debe tener relación directa con los servicios que presta, el nivel de vida que se ofrece, etc., y la capacidad de pago de sus habitantes o de su riqueza. Se deriva de estos principios el de la generalidad, o sea, que el impuesto debe alcanzar a todas las personas cuya situación coincida con la señalada en el hecho generador.

3. Eficiencia. La Comisión Layfield, en su informe "La Reforma de las Haciendas Locales" lo define

así: "Los contribuyentes tienen derecho a esperar que los servicios públicos se presten con eficiencia; esto es, a que los niveles de servicio deseado se consigan con el mínimo costo razonable".

4. Estabilidad. El contribuyente y la Administración Pública deben contar con reglas claras y de razonable permanencia, que le permitan calcular sus compromisos futuros y su propio desarrollo.

Los mecanismos de corrección inevitables por el crecimiento de las cargas o cambios imprevisibles, deben ser contemplados en la norma para evitar la improvisación y los graves perjuicios que de ella se derivan para el contribuyente.

5. Claridad y sencillez. Las normas que se adopten deben responder a un esquema claro, fácilmente comprensible al común de la gente. Aunque se respete la especialidad de algunos temas que deben ser tratados con mayor profundidad, el esquema general debe estar al acceso de cualquier contribuyente.

6. Coordinación. Es necesario concebir el sistema tributario global del país, de tal manera que cualquiera que sea el nivel de gobierno, oriente sus esfuerzos en la misma dirección. Esto significa que debe existir una estrecha relación de coordinación entre la Hacienda Local y la Hacienda Central.

LOS PROBLEMAS GENERALES DE LA TRIBUTACION LOCAL

La constante en la mayoría de los municipios colombianos, es la de un déficit crónico en su presupuesto de ingresos, insuficiente para atender la creciente demanda de servicios por parte de la comunidad. Sin tocar el tema de las transferencias y de la cesión del Iva que se han incrementado, los municipios deben pensar en nuevas fuentes de ingresos tributarios y en acometer la revisión de los impuestos existentes, con el fin de lograr que el sistema tributario local cumpla con los principios antes reseñados y que la Administración adelante su gestión de una manera eficaz.

A primera vista, se puede pensar que los dos tributos más importantes del nivel municipal, es decir, el de Industria y Comercio y el Predial, no están logrando por sí solos redistribución del ingreso en función de la equidad.

Si se piensa en que ninguno de los dos cubre a la generalidad de los que tienen capacidad de pago, pues en Colombia el Predial no cubre la posesión ni la

tenencia del inmueble, sólo la propiedad, de suerte que el arrendatario, habitante del municipio, usufructuario de sus ventajas e infraestructura no tributa aunque devengue rentas muy superiores a las de una viuda cuyo único patrimonio productor de renta es una casa que ha arrendado, tendríamos que proponer una modificación relativa al hecho imponible y al sujeto pasivo, para que todo tipo de tenencia o posesión de la tierra sea gravado. Lo mismo puede decirse del impuesto de Industria y Comercio. ¿Por qué el tendero de la esquina que tiene su negocio como medio de subsistencia, debe pagar impuesto de Industria y Comercio y por qué no debe hacerlo el alto ejecutivo nacional o extranjero cuyos ingresos mensuales son muy superiores a los del tendero? ¿En qué principio está la fundamentación para que el primero deba soportar las cargas indivisibles de la comunidad y redistribuir parte de su renta, mientras otros en similares condiciones no soportan gravamen local alguno?

En cuanto a la estabilidad de las normas, se puede predicar del predial y relativamente del de Industria y Comercio, pero no en cuanto a la doctrina administrativa que interpreta la escasa normatividad, ya que los criterios de los funcionarios son variables de una Administración a otra. Los objetivos de claridad y sencillez pueden cumplirse con algunas revisiones al esquema, pues son dos impuestos que tienen su propia filosofía e identidad y son fácilmente perceptibles por el público.

Pero el requisito que definitivamente está más alejado del "deber ser" es el de la "Coordinación" con los objetivos generales de la tributación nacional.

Actualmente no existe ninguna coherencia entre el Impuesto de Industria y Comercio y el de Renta, aunque el primero se enmarque conceptualmente dentro de los impuestos a las utilidades de los negocios o actividades a través del sistema de la renta presuntiva sobre ingresos. Prueba de lo anterior es la incoherencia entre el desgravamen que estableció la Ley 75 de 1986 para las participaciones y dividendos, mientras que los mismos ingresos resultan gravados para el impuesto de Industria y Comercio, pero ni siquiera en forma general, sino solamente para las sociedades socias o accionistas.

El propósito nacional de desligar la tributación de la inflación, fue objeto de regulaciones —discutibles por cierto— en la Ley 75 así como de amplias facultades que deberá utilizar el ejecutivo antes de diciembre 29 de 1988, pero no se ha pensado en nada similar para el impuesto correlativo, en el nivel local. El

inversionista realmente no puede tomar una decisión sería cuando tiene implicaciones contradictorias en la tributación local.

La brevedad de este artículo nos releva de continuar señalando las incoherencias entre el sistema impositivo central y el local, pero las ya anotadas definitivamente ameritan el rediseño de algunos de estos temas.

A esta primera tarea de revisión hay que adicionar la relativa a la creación de unas normas claras que regulen el proceso de discusión de los tributos en la esfera local, que clarifiquen el esquema probatorio y la integración de las normas procesales nacionales con las locales de tal manera que no se transgredan, como ocurre actualmente, normas generales que consagran garantías para el administrado como son el principio de la doble vía; el de la firmeza de los actos administrativos de carácter individual y concreto; la posibilidad de acudir al contencioso sin necesidad de pagar previamente las sumas liquidadas por la Administración y el derecho de recibir personalmente la notificación de los actos administrativos que lo afecten. Este problema se ha venido agudizando por el carácter supletorio que tienen las normas del Código Contencioso Administrativo las que aplican únicamente en ausencia de normas especiales de carácter municipal y departamental que regulen el asunto de una manera diferente.

El tercer asunto que amerita discusión y reforma, es el que hace referencia a la jurisdicción coactiva, pues se acusa una falta de coordinación entre la entidad liquidadora y la recaudadora investida de jurisdicción coactiva, ya que la segunda inicia procesos ejecutivos estando pendientes los recursos de la vía gubernativa o ejecuta con base en documentos que no reúnen los requisitos del título ejecutivo. Estos procedimientos arbitrarios e ilegales no solamente comprometen la responsabilidad de la Administración y de los funcionarios que la aplican, sino que han llevado a la jurisdicción coactiva local a un alto grado de ineficiencia.

Trataremos a continuación de los impuestos en particular.

EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

La territorialidad del Impuesto.

En el Impuesto de Industria y Comercio, el Congreso, en ejercicio de la competencia originaria en materia

de impuestos, expidió la Ley 14 de 1983, en la cual se expresan los elementos que constituyen la obligación impositiva: sujetos pasivos, activos, hecho gravado o generador, base gravable y rangos tarifarios. La potestad tributaria normativa de los Concejos Municipales se limita a complementar la Ley; es muy estrecho su margen de autonomía tributaria, en consecuencia, el ámbito de potestad de imposición para las regiones se limita a la expedición de normas de carácter reglamentario procedimental.

Es de suponer que un gravamen de carácter municipal presentará dentro de una misma nación problemas de aplicación de la ley tributaria en el espacio, dado que la potestad tributaria, aunque relativa, se ha establecido en favor de cada uno de los municipios que integran el territorio nacional. La Ley que establece o autoriza crear el tributo, debería dirimir los conflictos intermunicipales que se presenten por la aplicación de un impuesto, cuyo hecho generador puede acaecer en distintas jurisdicciones municipales, respecto de un mismo sujeto pasivo.

A partir de 1972, 1974 y 1978, aparecieron los primeros problemas, cuando las principales ciudades optaron por fijar la base gravable sobre ventas brutas, permitiendo algunos municipios descontar las realizadas en territorio diferente al municipio donde operaba el asiento principal de los negocios.

La Ley 14 de 1983, no utilizó su potestad tributaria originaria para resolver esta controversia y dejó un campo de interpretación a los Concejos para la reglamentación de este aspecto.

El problema radica en la determinación de la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, magnitud que a partir de la Ley 14 de 1983, quedó unificada sobre los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, persona natural, jurídica o sociedad de hecho (Artículo 33), en el año inmediatamente anterior, toda vez que el Artículo 32 de la misma ley establece que el impuesto "recaerá en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales o de servicio, que se realicen en las respectivas jurisdicciones municipales", por las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho. De la lectura de estas normas se desprende que el contribuyente no podrá tributar más del 100% de sus ingresos brutos totales, que constituyen base gravable y que si las actividades se realizan en varias jurisdicciones, debería discriminarse la base, en atención a la localización de los ingresos. Pensamos que interpretando la ley, el industrial podría discriminar sus ventas por jurisdicciones.

Sin embargo, el Decreto Reglamentario 3070 de 1983, decidió en su Artículo 1o. Inciso 1o. obligar a los industriales a registrarse en cada municipio en donde posean agencias, sucursales o simples establecimientos de comercio, determinando el volumen de ingresos obtenidos en dichos municipios, agregando "*tales ingresos constituirán base gravable*". Hasta aquí el Decreto es consecuente con la ley que reglamenta, puesto que aclara lo que se desprende del sentido lógico de los Artículos 32 y 33. Pero, en el Inciso 2o. del mismo Artículo 1o. del Decreto 3070, a nuestro modo de ver con exceso de poder, resolvió obligar al industrial, además, a tributar al municipio donde se encuentra ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción. Es decir, que los industriales, en virtud del decreto citado, deben tributar dos veces sobre los ingresos obtenidos en el ejercicio contable: una vez como industriales en el municipio de la sede fabril y otra vez, en cada uno de los municipios donde tenga domicilios secundarios.

Algunos estudiosos de los problemas fiscales municipales, sostienen que la doble tributación es sólo aparente, porque la actividad industrial no es una sola, sino que es perfectamente divisible; el proceso manufacturero como actividad industrial y el proceso de comercialización como actividad comercial. Nosotros hemos sostenido lo contrario: el industrial no deja de serlo por comercializar su producción. Sigue siendo industrial, pues al vender lo producido realiza la actividad lucrativa que es su objetivo. Por otra parte, si la Ley hubiera querido gravar el proceso manufacturero "per se" tendría que haber creado una base diferente a la de ingresos brutos, puesto que el solo proceso manufacturero no genera ingresos mientras no se comercialice.

Los ingresos se causan desde el punto de vista jurídico y contable sólo en el momento en que se efectúa la transacción, de suerte que la base gravable escogida por la Ley, se configura únicamente en la etapa de comercialización.

De otro lado, si analizamos la Ley sin atender el Decreto Reglamentario, tendríamos que aceptar que muchos industriales no tributarían al municipio en donde se ubica su planta o fábrica, puesto que, generalmente, su mercado se ubica en otras localidades. En cambio, tributaría el 100% de sus ingresos brutos repartidos en los municipios en donde efectúe ventas u obtenga ingresos. Esta solución, aunque es la legal, tampoco parece justa con los fiscos regionales, espe-

cialmente de las ciudades periféricas de las grandes capitales que se quedarían sin ingreso alguno.

Lo cierto es que el Decreto Reglamentario vigente asumió una competencia impositiva que no le correspondía ni legal ni constitucionalmente, creando una doble tributación sobre un mismo sujeto pasivo: persona natural, jurídica o sociedad de hecho, que ejerza una actividad industrial y que comercialice sus propios productos; sobre una misma base gravable unificada en un municipio y distribuida en otros, por una misma causa jurídica, cual es el Impuesto de Industria y Comercio, y a favor de distintos sujetos activos o municipios.

Ya habíamos señalado en múltiples foros las soluciones que se están aplicando hoy para determinar la territorialidad del impuesto y aquella que nos parece la correcta.

La primera es aquella por la cual el contribuyente que no posee agencias y sucursales y que distribuye artículos o presta servicios en lugar diferente al de la sede social, debe tributar únicamente en el domicilio social donde se presume que efectivamente se encuentran sus intereses económicos y se realiza o contrata su actividad, que se apoya en el Decreto Reglamentario 3070 de 1983, Artículo 1o. Inciso 1o. y, la segunda, que atiende al lugar de celebración del contrato (Artículo 20, Numeral 4o. Acuerdo 21 de 1983), pues supone que en ese sitio se ha perfeccionado el consentimiento de las partes de la compraventa o prestación de servicios y si no existe contrato acude al "Acto de venta" demostrable con el pedido u orden de compra. Somos partidarios del criterio de la fuente, según el cual deben gravarse los ingresos obtenidos en el territorio que los genera, sin importar la radicación del contribuyente, que se fundamenta en el Artículo 32 de la Ley 14 de 1983, cuando prescribe que la actividad puede ser ejercida de manera permanente u ocasional, en lugar determinado o en forma ambulante, lo que obviamente descarta el criterio del domicilio, el del establecimiento permanente y en algunos casos, el del contrato cuando este se firma en sitio diferente a aquel donde efectivamente se realizan las prestaciones derivadas del contrato y descarta igualmente el criterio del lugar de la entrega de las mercancías. Con abstracción de toda razón de conveniencia o inconveniencia, se ajusta más a las previsiones de los Artículos 32 y 33 de la citada ley y a la naturaleza de un impuesto local y también porque los municipios colocados por la Constitución y la Ley en igualdad en cuanto a su potestad tributaria, no pueden estar limitados jurídicamente por lo que otro municipio disponga de mane-

ra que es el contribuyente el que debe, interpretando la ley, liquidar el impuesto atribuible a cada jurisdicción y descontar de la base gravable del municipio donde se ubica el domicilio principal lo percibido fuera de su jurisdicción.

INTERPRETACION DE LAS EXENCIONES

En la interpretación de las exenciones consagradas en la Ley 14 de 1983, se generan nuevos conflictos, al punto de que son inaplicables por la estrecha interpretación sobre su ámbito de aplicación.

Nos referimos al Artículo 39 Numeral 2o. que exonera la producción primaria agrícola, ganadera y avícola sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea. Ha sido difícil determinar lo que significa "fábrica de productos alimenticios" y "proceso de transformación elemental" que son dos elementos limitantes de la exención a pesar de la abundante jurisprudencia que existió en materia de Impuesto a las Ventas a propósito del concepto "bienes procesados", de tal suerte que cualquier acondicionamiento que se efectúe al producto natural sin agregarle sustancias químicas ni someterlo a procesamiento físico ha sido asimilado a la susodicha transformación, con lo que se hace nugatorio el beneficio de la exención.

La Ley exoneró también las exportaciones, aunque el Decreto 3070 condicionó la aceptación de la exención a la presentación del formulario único de exportación y a una certificación de la respectiva Administración de Aduana, en el sentido de que las mercancías incluidas en dicho formulario, para las cuales solicita su exclusión de los ingresos brutos han salido realmente del país. Las liquidaciones oficiales rechazaron en algunos casos el valor de las exportaciones y los ajustes por diferencias en tipo de cambio originadas en las ventas de exportación.

Al resolver los recursos gubernativos la Administración en Bogotá, ha admitido que tanto la partida acreditada como Ventas de Exportación y los ajustes por diferencias en tipo de cambio son exentas, considerando que los segundos constituyen un mayor valor del ingreso originado en la venta de exportación.

LOS DESCUENTOS CONDICIONADOS

Si bien es cierto que la Ley 14 de 1983 solucionó el problema que se presentaba con las devoluciones al permitir deducirlas del ingreso bruto en su Artículo

33, no hizo extensivo el mismo tratamiento a los descuentos. Por ello las distintas administraciones locales incluida la de Bogotá, gravan los descuentos ya sean condicionados o no condicionados.

Esta política no es lógica, al menos en lo que hace relación a los descuentos no condicionados, pues en realidad se disminuye efectivamente el precio de venta. De otra parte, la norma toma como base gravable los ingresos brutos *obtenidos* y no puede decirse que el descuento concedido al comprador constituye un ingreso obtenido por el vendedor.

LAS BASES GRAVABLES ESPECIALES

La Ley 14 de 1983, estableció una base gravable general en su Artículo 33, constituida por los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho, indicadas en el Artículo 32, es decir, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho.

La norma no previó la manera de actualizar el tributo de acuerdo con el veloz desarrollo de las relaciones comerciales y contractuales que son características de la economía actual. Además y con un criterio aclaratorio, en los parágrafos del Artículo 33 definió las bases gravables para algunos tipos de actividades gravables, la que ha sido interpretada con un criterio rígido, que ha originado múltiples controversias.

Dado que el impuesto se predica de un responsable o sujeto pasivo que realiza una actividad gravable o hecho generador, debería haberse ajustado para que éstos pudieran demostrar la naturaleza jurídica de su actividad, cuando es de simple intermediación, y por ende tributar sobre sus ingresos brutos propios. Tal es el caso de la intermediación comercial, de las distintas formas de mandato como la concesión privada, los consorcios, los que hoy son gravados injusta e ilegalmente sobre los ingresos recibidos para su mandante o asociado. Igual cosa ocurre con los "otros ingresos" que no corresponden a actividad comercial, industrial o de servicios, como la recuperación de deducciones, indemnizaciones de seguros recibidos, etc., que por lo tanto no deben ser gravados.

Se hace, pues, urgente legislar para que las actividades realizadas bajo nuevas formas de contratación atípicas, queden sujetas a un impuesto sobre bases justas, gravando los ingresos propios obtenidos por tales sujetos, derivados estrictamente de la naturaleza de la actividad gravada.

MODIFICACION DE LA BASE GRAVABLE

La Ley 14 de 1983, evidentemente constituye un avance en el régimen impositivo local, pero adolece de un vicio estructural: Una base gravable antitécnica que no consulta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, a pesar de ser un gravamen que recae sobre los negocios, sobre las actividades industriales, comerciales y de servicios y no sobre la transferencia, toda vez que los *ingresos brutos* no son una adecuada medida de los beneficios generados en el ejercicio de las actividades realizadas.

Pensamos que definitivamente no se puede continuar con una base gravable como la actual, duramente criticada por los hacendistas Musgrave y Gillis y todos los estudiosos del impuesto sin sacrificar principios de equidad y justicia.

Con base en lo anterior, proponemos estructurar el impuesto sobre las utilidades netas o al menos sobre las utilidades brutas como punto de aproximación al *deber ser* del impuesto.

Como la utilidad bruta y la neta se determinan con base en la prueba contable, no parece difícil su verificación por parte de las administraciones seccionales.

Para los contribuyentes con ingresos menores o de difícil comprobación, se puede diseñar un sistema de ingresos presuntos a partir del monto de los gastos fijos, tales como nóminas, arrendamientos y servicios, factores que incrementados con un porcentaje razonable de utilidad, establecido por la Ley arroje el ingreso presunto si se quiere mantener la base gravable sobre ingresos o la utilidad presunta si se quiere cambiar la base gravable según nuestra propuesta.

EL IMPUESTO PREDIAL

El impuesto predial debe subsistir pues una figura autónoma que posee las mejores características de lo que debe ser un impuesto local.

Tradicionalmente se le han reconocido las siguientes ventajas:

1. Un impuesto sobre inmuebles resulta particularmente adecuado para las entidades locales. No existe dificultad para atribuir su rendimiento a cualquier organismo local, por ínfimo que pueda ser, ya que este rendimiento depende de la ubicación física de los bienes raíces.



ACESCO

ideas constructivas

PORQUE NUESTRO DESEO ES CUBRIR A COLOMBIA

2. La forma del impuesto es relativamente sencilla y comprensible. Su base gravable es clara y la tarifa proporcional lo hace fácil de determinar.

3. El funcionamiento del impuesto ha mostrado una gran estabilidad y las variaciones normativas han sido escasas.

4. Los bienes objeto del impuesto son visibles y fácilmente identificables y no pueden desplazarse de una ciudad a otra por incrementos en las tarifas.

5. Su costo de administración es bajo en relación con su rendimiento.

Las dificultades sin embargo no son pocas. La principal tiene que ver con el nivel de inflación del país, lo que provoca alteraciones profundas de la presión fiscal que debe soportar un contribuyente sin que se haya beneficiado económicamente de la valorización normal de sus terrenos o construcciones y, de otro lado, hace que pierdan vigencia los valores catastrales. La aparición de nuevos inmuebles o las mejoras introducidas en los existentes no son denunciadas oportunamente, lo que conduce a enfrentar dificultades en dos campos: En la actualización del censo de los inmuebles y a revisiones periódicas en los existentes. Estas últimas han dependido frecuentemente de la decisión política de registrar valores comerciales dentro del catastro o censo de propiedades, lo que no es fácil, pues obviamente produce una serie de manifestaciones de inconformidad con el incremento de la presión fiscal. La Ley 14 de 1983 (Artículo 5o.) previó que los actos de formación catastral debían realizarse y actualizarse en el curso de períodos de cinco años en todos los municipios del país, con el fin de revisar los elementos físico y jurídico del catastro y eliminar así las disparidades en el avalúo ocasionadas por mutaciones físicas, variaciones de uso o de productividad, obras públicas o condiciones locales del mercado inmobiliario. Para el período anterior a la formación del avalúo, se previeron reajustes anuales de acuerdo con el incremento del índice de precio al consumidor que determine el Dane.

La Ley 75 de 1986, amplió el período de formación o actualización del censo catastral a 7 años y de allí en adelante no operarán los reajustes hasta que se cumpla un nuevo acto de formación (Artículos 74 y 75).

Estas medidas postergan la actualización de los catastros con desmedro de los ingresos locales por impuesto predial y sobretasas que debía comenzar a percibir a partir de 1988, aunque el gobierno justificó estos artículos en la exposición de motivos en el "obstáculo para la formación catastral derivado de la ligación íntima que existe entre el valor de la propie-

dad raíz y sus efectos colaterales en la tasación del impuesto de patrimonio y de la renta presuntiva que se determina con base en el patrimonio líquido de los contribuyentes".

Removido el obstáculo con la creación del avalúo fiscal (60% del catastral), creemos que la formación catastral no volverá a aplazarse.

Debe también pensarse si es conveniente involucrar dentro del impuesto a otras formas de tenencia de la tierra y de disfrute de los inmuebles, que hoy no están gravados como ya lo indicamos.

UNA ALTERNATIVA NOVEDOSA

Como fuente potencial de ingresos, hemos pensado en la posibilidad de introducir un impuesto local sobre la renta que se refundiría con el actual de Industria y Comercio, pero con una cobertura mucho más amplia en cuanto a los sujetos pasivos.

Como alternativa, podría pensarse en mantener el Impuesto de Industria y Comercio actual con las modificaciones necesarias e introducir un impuesto a la renta local sobre las personas naturales solamente.

El Impuesto local sobre la renta estaría basado en el sistema tributario nacional y adoptaría las mismas normas y disposiciones que se aplican a nivel nacional para determinar la deuda tributaria. Se aceptarían por lo tanto las mismas deducciones.

Para los asalariados y otros beneficiarios sometidos a retención en la fuente, al aplicar la respectiva tarifa de retención, se deduciría simultáneamente la del impuesto local, previa información por parte del contribuyente, de su residencia o asiento principal de negocios, a efecto de determinar ante qué municipio debe consignarse la retención local.

Para la Administración y para los contribuyentes, esta conjugación de esfuerzos significaría una economía en los trámites de la declaración y de la investigación, pues se establecería un solo sistema con dos obligaciones principales.

Para las autoridades encargadas de la gestión local —con elección popular de alcaldes— un impuesto progresivo como el de renta, aplicado a sus residentes, podría ser muy importante para conseguir un nivel de ingresos y gastos locales que repercuta en una mejoría de los niveles de servicio y en la posibilidad de cumplir con una cierta autonomía, los programas que convinieron a sus electores.