

La emergencia económica y el fraude tributario

RUBEN AMAYA REYES

Al escribir estas líneas no pretendo realizar disquisición alguna filosófica, religiosa, moral o ética, para justificar la existencia de los tributos y la obligación de pagarlos, no obstante que, precisamente, la relajación de las creencias y prácticas religiosas, de los valores morales, de los principios éticos, es la causa principal del fenómeno del fraude fiscal.

Pretendo sí, en forma franca y descarnada, patentizar los principales hechos que condujeron a la grave crisis fiscal que estamos padeciendo y, con la misma franqueza, examinar las normas sobresalientes dictadas para combatir la actual emergencia económica.-

El fraude tributario, un hecho social generalizado.-

En el presente escrito me referiré, en forma general, a la evasión ilegal o ilícita del hecho imponible, conocida entre nosotros con los nombres de fraude o evasión tributarios. Las normas dictadas recientemente por el Gobierno Nacional, para restablecer el orden económico, perturbado en forma grave según lo declara el Decreto Legislativo 3742 de 1982, contienen también disposiciones que tienen por objeto combatir ciertas "evasiones legales" y suprimir o disminuir elusiones, a las cuales me referiré cuando analice concretamente tales normas.-

El fraude tributario en Colombia, es un hecho o fenómeno injurídico de vieja data, reconocido por los gobernantes y también por los gobernados de todos los estamentos sociales. Como hecho contrario al ordenamiento jurídico, el fraude tributario

es necesariamente ilícito y, de consiguiente, es obligación del estado, combatirlo por todos los medios jurídicos a su alcance.

La ocultación total o parcial de las bases imponibles, mediante la ausencia de declaraciones o por medio de declaraciones falsas, maquinaciones contables, abuso en la utilización de exenciones, etc: la venalidad en funcionarios encargados de la determinación, control y recaudo de los impuestos: el fraude legal que consiste en escaparse por las grietas del régimen fiscal, son fenómenos que se leen y oyen a diario en los medios de comunicación social, en los documentos estatales, eclesiásticos, universitarios, gremiales, etc. Como ejemplos, quiero transcribir así sea parcialmente, los siguientes documentos que confirman mis anteriores afirmaciones.

Julio 8 de 1.966. Declaraciones del Episcopado Colombiano sobre problemas socio-económicos.

"Es pues injusta la evasión de impuestos, vicio que se está arraigando tan profundamente entre nosotros, porque todavía no se ha creado la conciencia de que todos deben contribuir solidariamente a los gastos comunes, para lograr el disfrute de los beneficios que reporta una sociedad bien organizada".

"Cada uno de los ciudadanos debe, por lo tanto, darse cuenta de esta obligación y disponerse a cumplirla, no tanto por los castigos que pudiera acarrearle su rechazo, cuanto por un imperativo de conciencia y patriotismo que exige siempre el cumplimiento del deber. Al mismo tiempo, el Estado debe evitar medidas desacertadas que le den ocasión a los particulares a recurrir a la evasión de impuestos, como legítima defensa contra las vejaciones de que se sienten víctimas o para protestar contra los despilfarros del tesoro público".

El Dr. Jaime Bueno Miranda, Exdirector General de Impuestos Nacionales, en conferencia dictada en el seminario sobre evaluación y perspectivas de la estructura fiscal colombiana, (junio de 1979) organizado por la Universidad Javeriana, expresó lo siguiente sobre este tema:

"Como lo mencionamos en la primera parte de este trabajo existe una brecha considerable entre la sofisticación de las normas sustantivas y la capacidad de la Dirección General de Impuestos para administrarla. La evasión fiscal y la corrupción en la Administra-

ción, promovida muchas veces desde fuera, impone una severa limitación a cualquier intento para lograr objetivos deseables a través de la estructura tributaria”.

“La evasión generalizada en nuestro medio es función, primeramente de la prevalencia de actitudes sociales cuyo origen corresponde analizar con propiedad a los sociólogos; segundo, de la sensación de no percibir del Estado lo esperado; tercero, de los efectos de la inflación infringe a la renta real a través de la progresividad, y cuarto, de la ausencia de sanciones que representen riesgos reales a la conducta infractora”.

En el mismo seminario el Dr. Luis Fernando Echavarría, Ex-presidente de la Junta Nacional de la Andi, dijo lo siguiente:

“El valor de la moralidad se ha venido perdiendo: el valor de la verdad también. ¿Cómo pueden cobrarse impuestos, si esos dos valores ya no se reconocen?. Tenemos que tratar en toda forma de que nuevamente el ciudadano se convenza que si no contribuye, no puede exigirle al Estado seguridad, ni educación, ni salud, ni la defensa de su territorio. Se necesita pues un programa masivo, y no del Estado hacia los ciudadanos, sino de los ciudadanos en conjunto hacia el Estado”.

“Por último quisiera enfatizar que todo esto tiene que estar unido a que se considere deshonesto e inmoral el que el ciudadano rehuse pagar impuestos. Esta especie de revolución contra los impuestos que en los últimos años se ha gestado en Colombia debemos reconocerla para así iniciar un movimiento tendiente a corregirla. La población colombiana debe ser conciente de que a menos que varíe su forma de actuar, el estado democrático que tradicionalmente ha caracterizado al país, se verá en serio peligro de desaparecer”.

El reconocimiento de la generalización del fenómeno social de evasión tributaria, ha sido hecho también por el Gobierno Nacional en forma franca, en el mismo Decreto 3742 de 1982, por medio del cual se declara el estado de emergencia económica en todo el territorio nacional. En efecto, en los considerandos 6o y 8o del decreto, se lee lo siguiente:

“6o) Que el debilitamiento de los ingresos y el incremento de los gastos públicos han conducido a una caída pronunciada del ahorro

nacional que a su turno, ha afectado el nivel de inversión y de actividad económica en general. La recesión resultante ha intensificado el daño producido por una evasión fiscal y tributaria de proporciones gigantescas”.

“8o) Que el fenómeno de evasión y elusión tributaria ha adquirido enorme fuerza y generalidad como consecuencia de las altas tasas existentes, el abuso en la utilización de una serie de exenciones de impuestos, la inconveniencia de otras, la debilidad del régimen procedimental y de los sistemas de determinación del tributo, así como la ausencia de un régimen legal adecuado de infracciones y sanciones”.

Planteado el fraude tributario, la evasión y la elusión, como un fenómeno social generalizado en Colombia y de proporciones gigantescas, es necesario analizar sus principales causas, para poder hallar sus soluciones.

Causas del fraude tributario.

1. Inmoralidad de funcionarios administradores de impuestos-

Antes de empezar a tratar personalmente este tema, me parece de la mayor importancia y actualidad, transcribir lo dicho por el Dr. Héctor Julio Becerra, conocido e ilustre asesor tributario, miembro de la comisión que actualmente asesora al Gobierno en la reforma tributaria, que confirma la existencia de conductas dolosas en las oficinas de administración tributaria. El texto corre publicado en la revista No. 4 de dic. de 1.966, del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Dice así el Dr. Becerra:

“Tenemos que reconocer que, opiniones como la anterior, resultan parcialmente aplicables a países como Colombia, en donde hemos venido padeciendo las actividades de funcionarios inescrupulosos que frecuentemente inician sus actividades de chantajes o ilícitas asesorías siendo todavía funcionarios, y luego las continúan en oficinas particulares en donde recomiendan las declaraciones insuficientes, señalan las combinaciones jurídicas ficticias, enseñan la falsificación de contabilidades, vulgarizan el fraude legalizado, tienen como único programa economizar impuestos por toda clase de medios, llegando hasta ofrecer las desgravaciones por medio de avisos o circulares repartidas entre los contribuyentes”.

La existencia en grado alarmante, de estas actividades altamente nocivas a la sociedad, reconocidas por el Dr. Becerra en el documento que me he permitido transcribir, fue también confirmada por el Gobierno Nacional en el mencionado decreto 3742 de 1.982, que declaró el estado de emergencia, en cuyo considerando 13 se lee lo que sigue:

"13 - Que el aumento alarmante de prácticas contrarias a la moral y la ley, por parte de funcionarios encargados de la determinación, recaudo, control y administración de los impuestos, es otro de los factores que inciden notoriamente en el auge de la evasión y la elusión tributaria afectando, con mayor gravedad, la situación de crisis fiscal del país".

El anterior reconocimiento oficial de la existencia en nuestro país, de semejantes hechos dolosos, servirá para que todos los colombianos respaldemos sin reservas, la obra moralizadora en que está empeñado el Gobierno presidido por el Dr. Belisario Betancur. Si realmente deseamos la paz nacional sobre bases firmes, es necesario acabar, de una vez por todas, con estas prácticas inmorales. Es claro que, para tener éxito, deben ser también modificadas las obsesiones dominantes en nuestra sociedad, con respecto al dinero y al poder.

La labor enunciada antes, no la pueden realizar individuos aislados, por bien intencionados que sean. Es obra en la cual deben colaborar los directores de cultos religiosos, los moralistas, los educadores y, en general, todas las personas que algo tienen que ver con la transformación nacional deseada.

Al Estado le corresponde evitar que, con las acciones de sus funcionarios, se convierta en un ente defraudable. El funcionario deshonesto debe ser sancionado, pues, de lo contrario, los efectos de sus actos son desmoralizadores y multiplicadores del fraude tributario. El contribuyente defraudador también debe ser sancionado penal y económicamente, por las mismas razones.

En su labor educativa, es conveniente que el Estado exija de todos los institutos de educación superior, la inclusión de programas, así no sea muy extensos, según la facultad de que se trate, de técnica tributaria, en los cuales se recalque acerca del deber de cumplir las obligaciones tributarias.

Sería también muy saludable que el Gobierno se asesorara de entidades que, sin ánimo de lucro, persigan fines similares, tales como el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, en cuyos estatutos consagra como uno de sus deberes primordiales, "velar por la honestidad en las actividades relacionadas con la aplicación y cumplimiento de las leyes tributarias". Es que los asesores tributarios en su labor, deben informar a los contribuyentes, no solamente el mecanismo legal, sino también el espíritu de las leyes, aunque esto conlleve ganancias menores a corto plazo.

En nuestro Claustro, Fundación Universidad Central, las anteriores prácticas socialmente saludables, existen desde su creación hace 17 años. En forma continua se realizan cursos libres sobre derecho tributario, en los cuales detenidamente se tratan estos temas. En los programas curriculares, se incluye forzosamente el derecho tributario (Contaduría pública, Economía, Administración de Empresas). En sus cátedras no se limita a la enseñanza y aprendizaje de las normas legales, sino también a la necesidad de que las respectivas profesiones se ejerzan dentro de causas lícitas y con sujeción a las normas de ética que hacen de la profesión algo respetable y digno en el ámbito social en que desarrolla sus actividades.

2. Deficiencias administrativas.

La deficiente administración de los impuestos en los órdenes nacional, departamental y municipal, es también una de las causas principales de la creciente evasión, circunstancia que también ha sido reconocida ampliamente por el Gobierno Nacional en el decreto de emergencia económica. En mi concepto si no se lucha en forma permanente y efectiva, sin tregua y sin cansancio, por una eficiente y honesta administración tributaria, es inútil todo lo demás que se haga, así se establezca un fuerte régimen represivo que contenga sanciones privativas de la libertad y no solamente las de carácter pecuniario. Un régimen de esta naturaleza puede traer efectos favorables al fisco de manera inmediata, por el temor que provoca en los contribuyentes, pero no en forma permanente, si no va acompañado de la supresión de la inmoralidad en la administración y del mejoramiento de sus procedimientos, sistemas y relaciones con el contribuyente.

De la administración tributaria colombiana no se puede predicar que haya sido un modelo de eficiencia en momento alguno

de su historia. Pero no cabe duda que su deterioro ha sido notorio en los últimos años, casi en todos sus aspectos. Unos cuantos datos estadísticos lo demuestran.-

En el año de 1.963, fueron presentadas en el país, 92.030 liquidaciones privadas del impuesto sobre la renta, de las cuales más del 90^o/o fueron sustituidas por liquidaciones oficiales o de revisión. Además fueron practicadas 491.373 liquidaciones oficiales, correspondientes a los contribuyentes que no estaban obligados a presentar liquidaciones privadas. El incremento o mayor valor entre el monto de las liquidaciones oficiales sustitutivas y el monto del valor de las liquidaciones privadas, fue de \$140.760.000 que representa un porcentaje del 17,76^o/o. El incremento medio de sustitución con base en los resultados de 1960 a 1963, fue del 9,86^o/o. Entonces al igual que hoy no existían estadísticas confiables de los menores valores resultantes de las reclamaciones de los contribuyentes.

En cambio, las estadísticas últimas sobre el aspecto anterior, son desalentadoras. En 1.973, solamente fueron investigadas 35.835 declaraciones; en 1974, 34.452; en 1.975, 32.802; en 1.976 22.673. Es posible que las liquidaciones de revisión que hoy se practican, sean el resultado de mayores indagaciones e investigaciones, en tanto que las de 1.963, consistían principalmente en la comparación de las declaraciones de renta con las normas legales, de la cual surgían los mayores impuestos. Pero es de anotar también que, las oficinas liquidadoras cuentan hoy con mayor número de funcionarios y con sistemas modernos para el cruce de informaciones. Cuando se revisaba la casi totalidad de las declaraciones de renta, los sistemas que se utilizaban eran totalmente manuales. En 1.973 fueron programados para investigación, 73.668 casos, y solamente fueron investigados 34.452.

En 1.976, de los 95.000 casos programados, solamente fueron investigados 22.675. Parecidos resultados ha tenido la resolución de los recursos interpuestos por los contribuyentes, cuyo déficit acumulado en últimos años, es impresionante. Para 1.970, el saldo final de negocios pendientes de fallo, era de 79.390, con índice de evacuación en el año, del 19^o/o El saldo acumulado en 1.976, llegó a 156.254, con un índice de evacuación del 14^o/o

Es indudable que los hechos anteriores hacen del Estado un ente defraudable y, de consiguiente, incitan al contribuyente y al ase-

sor sin escrúpulos, a la evasión de sus obligaciones tributarias. La existencia de pocas posibilidades de que un alto porcentaje de declaraciones tributarias sea revisado oficialmente, dentro del término de los dos años establecidos por la ley, es una invitación a tal clase de contribuyentes y asesores, a presentar declaraciones falseadas, ante el poco riesgo de ser descubiertos por la administración.

Es necesario también resaltar, cómo, frecuentemente, las pocas liquidaciones de revisión que se practican, lo son con un criterio ostensiblemente fiscalista, con desconocimiento de los derechos de los contribuyentes, atropellando los procedimientos legales, hechos con los cuales se acrecienta el estado de querra entre contribuyentes y fisco, de los cuales el mayor perdedor es el último.

La demora en la resolución de los recursos interpuestos por los contribuyentes, problema de fecha vieja y acrecentado sensiblemente en los últimos años, es también un factor culpable de la evasión alarmante que hoy se padece. No son pocos los contribuyentes que interponen recursos sin fundamentos valederos, pues, saben que se vencerá el plazo legal para su fallo, sin que este se produzca y, de consiguiente, su liquidación privada quedará en firme. Sistema a todas luces inmoral, pero que existe.

Son pocas las probabilidades de que las declaraciones inexactas y las liquidaciones privadas fraudulentas, sean oficialmente revisadas y sancionados los responsables. Pero, si alguno lo fuere, interpone recurso de reconsideración que posiblemente no será fallado dentro del término legal, con lo cual queda en firme la liquidación privada inexacta, y acabado al problema.

Semejante inmoralidad no puede seguir existiendo y todo lo que se haga para acabarla, es laudable, dentro de los cauces jurídicos, pues de no existir una actitud firme, permanente y decidida, el edificio fiscal se derrumbará. Una actitud pasiva al respecto, posiblemente hará que disminuya el número de contribuyentes cuidadosos y honestos por firmes que sean sus convicciones éticas.

El aumento del número de declarantes, la complejidad de los sistemas de determinación de los impuestos y otras causas, hacen que no sea posible hoy, la revisión de la totalidad de las declaraciones tributarias, ni la investigación completa de las personas

que incumplen total o parcialmente sus obligaciones tributarias. Pero tales investigaciones deben ser incrementadas sustancialmente. La retención en la fuente y la eliminación de las declaraciones de renta para las personas de menores ingresos, facilitarán la investigación sistemática y selectiva, de buen número de contribuyentes.

Para poder desarrollar eficientemente las labores que he mencionado, posiblemente sea necesario aumentar el personal y mejorar los sistemas que se utilizan. Pero sobre todo, se debe seleccionar y adiestrar a los empleados encargados de determinar los impuestos, recaudarlos y fallar las reclamaciones. No pueden seguir existiendo funcionarios que, lucrándose personalmente y defraudando al Estado, elaboran declaraciones de renta y luego practican las liquidaciones oficiales, o dejan de practicarlas para que las liquidaciones privadas queden en firme. Tampoco funcionarios que redactan memoriales de interposición de recursos y, posteriormente, elaboran los proyectos de fallo, o, con la complicidad de empleados menores, refunden los expedientes para dejar vencer el término legal y así, quede en firme su actuación maliciosamente evasora.

La existencia de los hechos dolosos que he relatado, es de público conocimiento. Existen funcionarios que luchan diariamente contra estas prácticas, así como también existen contribuyentes que cumplen sus obligaciones en forma estricta. Con estas líneas no pretendo dividir a los contribuyentes, ni a los empleados y asesores, en buenos y en malos, en trigo y cizaña. Pero que existen los unos y otros, es innegable. Es apenas elemental que no pueda conocerse el valor de la evasión, pues, quién va a declarar lo que defrauda al fisco?

El Gobierno debe modificar el sistema de revisión tributaria, que existe en la actualidad, con el fin de agilizarlo, de hacerlo más sencillo y efectivo. Podrían establecerse dos clases de revisiones. Una que tendría por objeto corregir los errores aritméticos cometidos por el contribuyente en su declaración tributaria, y, además, ajustar el mayor o menor impuesto que resulta de la simple comparación de los hechos imponibles denunciados, las deducciones y exenciones propuestas por el contribuyente, con las normas legales vigentes en el período fiscal, revisión para la cual, no sería necesario el requerimiento previo, o el plazo para contestarlo podría ser bas-

tante menor. Otra clase de revisión resultante de la investigación tributaria, con la cual se pretendan adicionar hechos impositivos no denunciados por el declarante, o rechazar costos, pasivos, deducciones o descuentos tributarios inexistentes para la cual debe hacerse el requerimiento previo y con amplio plazo, con el objeto de darle oportunidad de presentar sus descargos. Es obvio que en el segundo sistema irá involucrado el primero y que éste se hará sin perjuicio de utilizar posteriormente el segundo, cuando fuere el caso y por el mismo año gravable.

Otras Causas.-

Existen otras causas de evasión, que han sido tratadas en numerosos foros y conferencias. El decreto que declaró el estado de emergencia en el mes de diciembre pasado, enumera las siguientes: altas tasas existentes; abuso en la utilización de una serie de exenciones de impuestos: la inconveniencia de ciertas exenciones: la debilidad del régimen procedimental y de los sistemas de determinación del tributo: así como la ausencia de un régimen legal adecuado de infracciones y sanciones. En las siguientes páginas analizaré las normas sobresalientes dictadas por el Gobierno para restablecer el orden económico y allí tendré oportunidad de analizar tales causas y sus remedios.

AMNISTIA DE PATRIMONIOS

Las normas tributarias dictadas para combatir la emergencia económica contienen la más amplia amnistía de patrimonios decretada en el país en toda su historia fiscal. Esta clase de perdón u olvido para los contribuyentes que han sido inexactos en sus pasadas declaraciones de renta, que se ha convertido en costumbre cada vez que se presenta relevo en la Jefatura del Estado, es un desestímulo para los contribuyentes que cumplen a cabalidad con sus obligaciones tributarias, como también desestimulan aquellas normas que rebajan sanciones e intereses a los ciudadanos infractores y morosos. Los contribuyentes que cumplen resultan soportando cargas fiscales de los ciudadanos que las incumplen parcial o totalmente. Pero es más: generalmente el olvido de las inexactitudes del pasado, es utilizado por no pocos, para empezar a disfrazar las que van a cometer en el futuro.

La amnistía patrimonial decretada, permite a los contribuyentes incorporar en sus declaraciones de renta, por el año gravable de 1.982,

aquellos bienes que, por diversas razones habían ocultado en las correspondientes a años anteriores y cobija las siguientes situaciones:

1. Las personas que no hubieren presentado declaración de renta en los años anteriores a 1.982, no obstante estar obligados, pueden hacerlo ahora, sin que haya lugar a aforarlos por los años anteriores ni a que se les aplique sanción alguna por sus omisiones. Esta primera situación no está expresamente señalada en la ley, pero surge tácitamente de la lectura del inciso cuarto, Art. 1o, del D.L. 3747 de 1.982, que expresa, que no es necesario que la renta líquida gravable de 1.981, no sea inferior a la de 1981 "cuando no se hubiere presentado declaración por este año". Bien vale la pena que los decretos reglamentarios contemplen expresamente esta modalidad de la amnistía.
2. Inclusión de deudas inexistentes — Pueden ser también materia de amnistía o ajuste patrimonial, las deudas inexistentes incluidas en la declaración de renta de 1.981. Para efectos de la amnistía basta no incluirlas en la declaración de renta y patrimonio de 1.982, con lo cual se aumenta legalmente el patrimonio fiscal.
3. Omisión de bienes en la declaración de renta de 1.981. — Estos bienes omitidos pueden ser poseídos por el contribuyente en dic. 31 de 1.982, o puede ser que ya no los posea por haber dispuesto de ellos durante el transcurso del año gravable. En ambos casos se puede hacer uso de la amnistía, pero es importante hacer las siguientes aclaraciones:
 - A) Cualesquiera que sean los bienes omitidos en la declaración de 1.981, (activos fijos o movibles, muebles o inmuebles), pueden ser objeto de la amnistía los representados en dic. 31 de 1.982, por las siguientes clases de activos: 1) inmuebles. 2) Acciones o derechos en sociedades colombianas de cualquier naturaleza. 3) Depósitos en bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda, compañías de seguros y de capitalización, compañías de financiamiento comercial, sociedades administradoras de fondos de inversión y las demás sometidas al control de la Superintendencia Bancaria, excepto las sociedades urbanizadoras. 4) Bonos y títulos emitidos por entidades públicas. 5) Créditos activos a cargo de personas naturales o jurídicas que consten en documentos debidamente legalizados. Cuando se trate de documentos en que consten créditos a cargo de personas

jurídicas no sometidas a la vigilancia del Estado, dichos documentos deberán ser de fecha cierta. 6) Vehículos u otros activos fijos, materiales y semovientes .

B) Si se trata de incorporar al patrimonio bienes distintos de los enumerados en el aparte anterior, tales como activos movibles (inventarios) o dinero en efectivo o caja, poseídos en Colombia o en el exterior en dic. 31 de 1.982, pueden también incorporarlos siempre que, antes del 15 de mayo de 1.983, realicen con tales bienes y por su valor total, una o varias de las siguientes operaciones de inversión; 1) adquisición de cédulas del Banco Central Hipotecario, bonos del Instituto de Fomento Industrial IFI, títulos que emita la Financiera Eléctrica Nacional y otros títulos de deuda pública oficial que señale el Gobierno Nacional. 2) Adquisición de nuevas colocaciones de acciones de sociedades anónimas. 3) Depósitos en las instituciones financieras de que trata el Art. 24 del Decreto Legislativo 2920 de 1.982 (ver numeral 3) de aparte A) anterior), siempre y cuando tales depósitos se conserven hasta el 31 de diciembre de 1.983. 4) Bienes inmuebles.

Es claro que los bienes que se deben incorporar al patrimonio de Dic. 31 de 1.982, son los poseídos en la mencionada fecha (activos movibles, dinero poseído en Colombia o en el exterior) y no los bienes que se adquieren antes del 15 de mayo de 1.983, (bonos, cédulas, acciones, inmuebles, etc.), cuya comprobación de inversión es necesaria para poder realizar la incorporación de los omitidos .

La incorporación de los inventarios omitidos, al patrimonio de dic. 31/82, puede representar para el contribuyente un aumento por igual valor, de sus utilidades de 1.982, y un mayor costo para sus ventas de 1.983.

Beneficios de la amnistía

Las personas que se acojan a las normas de la amnistía patrimonial, gozan de las siguientes ventajas tributarias:

1. El aumento patrimonial que se registre en el año gravable de 1.982, en comparación con el de 1.981, como consecuencia de la incorporación de los bienes omitidos o de la exclusión de las deudas inexistentes, no puede ser considerado como renta del año gravable, en ningún caso. Es decir, no habrá lugar a determi-

nar la renta gravable por el procedimiento especial de comparación de patrimonios.

2. En lo concerniente a los bienes objeto de la amnistía y a los ingresos que provengan de tales bienes, el contribuyente no podrá ser sujeto de investigaciones, de requerimientos, ni de liquidaciones de revisión o de aforo, ni de sanciones, por los períodos fiscales de 1.982 y anteriores.
3. En cuanto a la incorporación de bienes poseídos fuera del país, tampoco podrán ser sujeto de investigaciones y sanciones por violación al Régimen de Control de Cambios.
4. Los contribuyentes que se acojan a la amnistía y se les haya notificado o se les notifique requerimiento especial o liquidación de revisión o aforo, entre el 24 de diciembre de 1.982 y la fecha de vencimiento del término para presentar la declaración de renta y patrimonio de 1.982, tienen derecho a obtener la revocación del respectivo acto administrativo en la parte correspondiente a los bienes, rentas y sanciones que hubieren sido objeto de la amnistía.

Pruebas.- Para poderse acoger a los beneficios de la amnistía patrimonial respecto de bienes distintos a activos movibles y dinero en efectivo, basta la simple afirmación del contribuyente sin necesidad de pruebas adicionales y con la sola condición de que la renta líquida gravable declarada por el año de 1.982, no sea inferior a la denunciada por 1.981, salvo que no se hubiere presentado declaración por este año. En tratándose de la incorporación de dinero en efectivo (caja) y de activos movibles, no es necesario comprobar su preexistencia, se exige la condición anterior y, además, es necesario comprobar la realización de las inversiones de que trata el Art. 2o. del D.L. 236 de 1.983, (ver parte B).

Como anteriormente lo expuse, el objeto de la amnistía es el de permitir, sin sanciones ni investigaciones de clase alguna, incorporar al patrimonio de los contribuyentes, por el año gravable de 1.982, bienes omitidos en las declaraciones de los años anteriores o excluir pasivos o deudas inexistentes incluidos en tales declaraciones. La revaluación de los activos fijos está reglamentada en otras normas legales no puede ser considerada como amnistía patrimonial y no producen efectos para establecer amortizaciones, depreciaciones y pérdidas en su enajenación, en cuyos casos los activos seguirán computándose por sus costos históricos.

Otras amnistías

1. Impuesto sobre la renta (investigaciones y liquidaciones).

Las personas naturales que, el día cuatro de febrero de 1.983, hubieren presentado sus declaraciones de renta y patrimonio correspondientes a los años de 1.979, 1.980 y 1.981, y hayan pagado o pagaren el impuesto sobre la renta determinado en las respectivas liquidaciones privadas antes del día nueve de abril de 1.983, tienen derecho a que se les exonere de investigaciones, requerimiento especial y liquidación de revisión, por el año gravable de 1.981 y anteriores, con la sola comprobación ante la Administración de Impuestos, de haber presentado las declaraciones y pagado los impuestos respectivos.

Para los efectos anteriores es bueno saber que, los contribuyentes que cancelen sumas debidas por concepto de impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales, antes del día 16 de marzo de 1.983, tienen derecho a que se les exonere de toda clase de intereses respecto de las sumas pagadas. Si el pago se realiza después del 15 de marzo y antes del 14 de Mayo de 1.983, la exoneración de los intereses solamente será del cincuenta por ciento.

2. Amnistía de impugnaciones

La amnistía de impugnaciones, limitada al impuesto sobre la renta en el D.L. 3747 de 1.982, fue ampliada a todos los impuestos nacionales que administra la Dirección General, por medio del D.L.236 de 1.983. Igualmente, este mismo decreto, amplía la amnistía a los contribuyentes que hayan presentado demanda de revisión ante la jurisdicción de lo Contencioso -Administrativo, respecto de la cual no se haya proferido sentencia definitiva.

La amnistía consiste en la rebaja o exoneración de las sanciones e intereses del mayor impuesto aceptado por el contribuyente, en el memorial que al respecto dirija a las autoridades de impuestos, conforme al siguiente procedimiento que surge de la interpretación de las pertinentes disposiciones de los Decretos 3747 y 236 de 1.983.

- A) Los contribuyentes a quienes a quienes se les haya notificado requerimiento o se les notifique antes del primero de mayo de 1.983, y en la respuesta acepten total o parcialmente los hechos materia del requerimiento, y de los cuales se derive un mayor

impuesto, tendrán derecho a los beneficios de esta amnistía respecto del mayor impuesto que resulta de los hechos aceptados.

- B) El contribuyente a quien se le haya notificado o se le notificare antes del primero de mayo de 1.983, liquidación de corrección, de revisión o de aforo, y desista parcial o totalmente de las objeciones o recursos administrativos o acepte deber el total o parte del mayor impuesto, tendrá también derecho a la rebaja de las sanciones e intereses correspondientes a los impuestos aceptados.

Es claro que esta amnistía es independiente de la que consagra el Art. 7o. del D.L. 3747, para los recursos de impuesto sobre la renta que lleven más de dos años de interpuestos, cuya mayor amplitud es indiscutible.

- C) Iguales beneficios tienen los contribuyentes de todos los impuestos nacionales que administra la Dirección General, que tengan pendiente sentencia definitiva en juicios de revisión ante la jurisdicción de lo Contencioso - Administrativo.

En los tres casos anteriormente mencionados, para tener derecho a los beneficios de la amnistía, es necesario comprobar el pago del mayor impuesto aceptado, sin sanciones ni intereses.

El Art. 7o. del D.L. 236 de 1.983, exige que se compruebe el pago de la liquidación privada de 1.981, lo cual no es entendible si se tiene en cuenta que la amnistía no está limitada a tal año gravable. Tampoco es entendible respecto del impuesto sobre las ventas, cobijado también por la amnistía, cuyas liquidaciones pendientes de requerimientos, recursos interpuestos o por interponer, pueden corresponder a semestres o bimestres anteriores o posteriores a los de 1.981.

La comprobación del pago debe hacerse junto con el memorial que se dirija a las oficinas que señale la Dirección General, dentro de la respectiva actuación gubernativa, antes del día primero de junio de 1.983. En la etapa contenciosa, el memorial de desistimiento total o parcial, debe ser presentado al Tribunal que conoce de la acción, o al Consejo de Estado, según el caso. Como cosa curiosa, según lo dispone la norma legal, con el memorial de desistimiento ante los

Tribunales Contenciosos, deben presentarse las pruebas del pago de los impuestos de renta y ventas, correspondientes a las liquidaciones privadas de 1981, no obstante que, la acción de revisión debe referirse a uno o al otro impuesto, pero nunca a ambos en forma simultánea, y también el desistimiento puede referirse a un año gravable, semestre o bimestre distinto al de 1.981.

Impuesto sobre la renta (Recursos)

Los recursos por la vía gubernativa, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, que a la fecha de promulgación del D.L. 3737 de 1.982, hubieren cumplido dos o más años de interposición, sin haber sido resueltos, se considerarán fallados y, de consiguiente, quedarán en firme las liquidaciones privadas o las especiales para reclamar, sin necesidad de pronunciamiento previo. Este beneficio ampara también, aquellos recursos con relación a los cuales, no se hubieren cumplido los respectivos presupuestos procesales.

Numerosas disposiciones iguales o similares a esta, han sido dictadas en los últimos años y no han cobijado las acciones de revisión ante los Tribunales Contenciosos, a pesar de que hayan transcurrido no solamente dos, sino cinco y más años de haber sido presentadas y aceptadas las demandas respectivas.

REGIMEN DE SANCIONES

Al igual que en el derecho penal común, en materia de impuestos no puede haber infracción ni sanción tributaria, sin ley previa que la establezca. De conformidad con la Constitución política de Colombia, nadie puede ser sancionado si no existe una ley anterior al acto que se le imputa, que consagre tal hecho ilícito y que establezca la sanción. Igualmente, en materia de sanciones tributarias, rige el principio general según el cual, la ley permisiva o favorable rige con retroactividad y la restrictiva o desfavorable solo es aplicable a los hechos que ocurran con posterioridad a su vigencia. En estas condiciones es lógico pensar que, aun cuando las leyes de emergencia dictadas en materia de impuesto sobre la renta, tengan vigencia para el año gravable de 1.982, en tratándose del régimen de infracciones y sanciones, solamente tendrán aplicación en lo restrictivo, para los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de promulgación de los respectivos decretos, y en lo favorable se

extiende a todos los hechos ocurridos antes de la mencionada fecha, aún sin resolver.

Es necesario aclarar también que, salvo aquellas disposiciones que expresamente limitan su aplicabilidad al impuesto sobre la renta, o sobre las ventas, el Decreto 3803 de 1.982, objeto del presente capítulo, reglamenta el régimen de sanciones para toda clase de declaraciones tributarias de carácter nacional, cuya administración corresponda a la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Las sanciones se aplican a los ciudadanos que omiten total o parcialmente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a quienes incluyen cifras o datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en sus declaraciones, que impliquen menores tributos a cargo del contribuyente y también a quienes incumplan ciertos deberes formales que permiten al fisco controlar en forma adecuada la evasión fiscal.

Los principales hechos que constituyen infracciones tributarias y sus sanciones, son los siguientes:

1. Incumplimiento total - Falta de declaración

Las leyes tributarias han facultado siempre a los funcionarios encargados de las liquidaciones de impuestos, para practicar liquidación de aforo a aquella persona que, no obstante poseer bienes u obtener ingresos en cuantías gravables, no hubiere presentado declaración. La sanción por falta de declaración equivale al 300^o/o. 400^o/o. 500^o/o y 600^o/o sobre el valor del impuesto liquidado, según que el aforo se practique dentro del segundo, tercero, cuarto o quinto año a partir de la fecha en la cual debió presentarse la declaración. El Decreto 3803 de 1982 en su artículo 47 establece la sanción del 200^o/o del impuesto, cuando la liquidación de aforo tenga ocurrencia dentro del año siguiente a la fecha en que ha debido presentarse la declaración, sanción no contemplada en la legislación anterior.

2. Extemporaneidad

La legislación anterior a las reformas introducidas en diciembre de 1.982, sancionaba el hecho de presentar extemporáneamente las declaraciones de renta y de ventas, con un recargo o multa equivalente al diez por ciento del impuesto aplicable, por cada mes o fracción de mes de retardo, hasta llegar a un límite máximo del

ciento por ciento, sin perjuicio de los intereses corrientes por la mora en el pago de las correspondientes cuotas de la liquidación privada (Art. 36 D.L. 2821 de 1.974).

Cuando en la liquidación privada extemporánea no resultare impuesto por pagar, la sanción era equivalente al uno por mil del valor total de los ingresos anuales, por cada mes o fracción, sin exceder del medio por ciento del patrimonio.

En igual sanción se incurría por la presentación extemporánea de las declaraciones de renta de las entidades sin ánimo de lucro. (Art. 37 *ibídem*).

El decreto 398 de febrero 10 de 1.983 redujo al cinco por ciento por cada mes o fracción, la sanción al contribuyente en cuya liquidación resulte con impuestos a su cargo, pero, el D.L. 3803 de 1.982 en los casos en que la liquidación privada resulte sin impuestos, elevó la sanción del uno por mil, al uno por ciento del valor total de los ingresos o de las ventas netas, según se trate de impuesto sobre la renta o sobre las ventas, por cada mes o fracción de retardo y sin limitación alguna. La sanción debe ser liquidada por el contribuyente dentro de su declaración y pagarla en el momento de su presentación, exigencia que no se hacía en la legislación anterior.

Para las entidades sin ánimo de lucro y los fondos mutuos de inversión, elevó la sanción, del uno por mil al medio por ciento de sus ingresos netos pero la ley no dice nada respecto de si se aplica por cada mes de retardo, luego debe entenderse que es por todo el tiempo de la mora.

3. Inexactitud en la declaración tributaria

Las disposiciones anteriores a la presente reforma, consideraban como inexacta la declaración tributaria y de consiguiente sancionable, cuando se incluían en ella datos básicos falsos, incompletos o inexistentes o se omitían los que debían denunciarse, siempre y cuando que, con los hechos mencionados, se ocasionara un menor impuesto.

La legislación de emergencia amplía el concepto de inexactitud y cobija hechos y situaciones que antes no eran sancionables. En efecto: como lo explicaré en seguida, el simple hecho de no tener

suficiente cuidado en la elaboración de la declaración tributaria, puede acarrear sanciones por inexactitud.

El artículo 49 del Decreto 3803 de 1.982, le da el carácter de inexactos y de consiguiente sancionables, a los siguientes hechos en las declaraciones y en los "informes suministrados a las oficinas de impuestos":

- a) La omisión de ingresos, ventas o bienes susceptibles de gravamen.
- b) La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones o pasivos inexistentes.
- c) La utilización de **datos** o **factores equivocados**, incompletos o desfigurados:

A su vez el artículo 24 del mismo Decreto, define como error aritmético, aquel en que, el contribuyente, a pesar de haber declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, anota como valor resultante un dato equivocado.

En las condiciones anteriores, el hecho de declarar equivocadamente, como valor de las acciones de una sociedad anónima, uno distinto al intrínseco, o al de la bolsa de valores, según el caso, puede acarrear sanción por inexactitud, a pesar de que sea declarado el número exacto de las acciones poseídas. Igual cosa puede suceder con la declaración de títulos y bonos de deuda pública y privada, semovientes, etc.

El artículo 24 del mismo Decreto, define como error aritmético, en su ordinal a) el hecho de que el contribuyente a pesar de haber declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, anota como valor resultante un dato equivocado. Ahora bien: como incluir datos equivocados está dentro de los hechos que configuran inexactitud, este error aritmético sería también sancionable con el 200^o/o del impuesto atribuible al error. Sin embargo el artículo 46 del Decreto en estudio, limita la sanción en casos de errores aritméticos, al 100^o/o del mayor impuesto, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

Todo lo anterior hará más difícil al contribuyente presentar su declaración de renta, sin exponerse a fuertes sanciones por inexactitud o por cometer simples errores aritméticos en la determinación de sus impuestos. Para correr menores riesgos tendrá que valerse siem-

pre de técnicos tributarios para el cumplimiento de sus obligaciones, pues, el simple hecho de aplicar mal una tarifa, restar equivocadamente un descuento, retención o anticipo, traerá consigo una sanción por inexactitud o una o varias por "error aritmético".

Monto de la sanción y disminuciones

El valor de la sanción por inexactitud es el equivalente al 200^o/o de la diferencia entre el impuesto que hubiere podido resultar de no haberse establecido la inexactitud y el impuesto liquidado.

Esta sanción se reduce a un 80^o/o del mayor valor, si el contribuyente en la respuesta al requerimiento que se la haga, acepta hechos de los cuales se derive ese mayor impuesto.

Igualmente, si el contribuyente al interponer el recurso de reconsideración, acepta hechos de los cuales se derive un mayor impuesto, la sanción original por inexactitud aforo o corrección aritmética, según el caso, se reducirá con respecto a tales hechos, en un 50^o/o. Es decir, si se trata de la sanción por inexactitud, la sanción se reduce al 100^o/o del mayor valor del impuesto; si de la sanción por error aritmético, se reduce al 50^o/o del mayor impuesto y, de la sanción por aforo a la mitad del valor que la ley señala, según la fecha en que el aforo se practique.

Debo anotar que, si el contribuyente en la respuesta al requerimiento, acepta haber cometido errores aritméticos en su declaración tributaria y también inexactitudes, respecto de estas últimas la sanción se le rebaja al 80^o/o del mayor impuesto, en tanto que, sobre los errores aritméticos, no tiene derecho a rebaja alguna, en razón a que el artículo 51 del Decreto solo habla de rebajas para la sanción por inexactitud. Es decir, resulta más grave cometer errores aritméticos, que omitir ingresos o proponer costos y deducciones inexistentes.

4. Sanciones por irregularidades en la contabilidad.

Las sanciones comentadas anteriormente, se refieren a infracciones cometidas en las declaraciones tributarias, su falta de presentación, su presentación extemporánea y la inclusión en ella, de datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. Las que analizaré en seguida se imponen por quebrantar normas que tienen como objeto el control de los tributos, así las declaraciones tributarias no contengan inexac-

titudes. En mi opinión, estas sanciones son más severas que las que se aplican en los casos de inexactitud, pues, van desde fuertes multas hasta el desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos y pasivos, además de la aplicación de las previstas en el Código de Comercio y en las leyes y decretos que reglamentan la profesión del Contador Público.

Multas

La ocurrencia de cualquiera de los hechos que menciono en seguida, es sancionada por la ley, con multa equivalente al tres por ciento (3^o%) de los ingresos netos anuales o al dos por ciento (2^o%) del patrimonio líquido, el que resulte superior, con disminución del impuesto de renta y patrimonio pagado por el contribuyente por el respectivo año gravable. En ningún caso la sanción podrá ser inferior a cincuenta mil pesos (\$50.000,00). Es importante anotar que la ley habla del impuesto pagado y no del liquidado "por el respectivo año gravable".

1. No llevar contabilidad, si hubiere obligación de llevarla establecida por ley o reglamento.
2. No tener registrados los libros de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos por ley o reglamento.
3. No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias competentes lo exigieren.

Conforme al inciso segundo del artículo 15 del Decreto 3803 de 1.982: "La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla. Así las cosas, el contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos, cuando la Administración lo exija, (casos 1, 2, y 3), se hace acreedor a la multa, se tendrá tal hecho como indicio en su contra y no se le reconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, a menos que los acredite plenamente.

Como causa justificativa de la no presentación, únicamente se acepta la plena comprobación de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

4. Llevar doble contabilidad.
5. Cuando existiere atraso en los libros de contabilidad. Se considera que los libros de contabilidad deben estar al día, a más tardar, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de las respectivas operaciones.

Sanción por registros contables insuficientes

La sanción o multa calculada conforme lo he relatado en el aparte precedente, se reducirá al 10^o/o cuando los registros contables no cuenten con el suficiente respaldo de los documentos internos o externos, ni reflejen de manera razonable el negocio o actividad del contribuyente. Además de la multa, en este caso el contribuyente será sancionado con el rechazo de los costos, deducciones, descuentos y pasivos que carezcan del respectivo respaldo y que no hubieren sido plenamente comprobados.

Es indudable que en las situaciones antedichas, el contribuyente quedará a merced de los funcionarios de impuestos, a quienes corresponde calificar, cuándo los registros contables no cuentan con "suficiente respaldo", en los documentos internos o externos, o cuándo no "reflejan de manera razonable" el movimiento del negocio o actividad de que se trate. ¿Que debe entenderse por suficiente respaldo" y qué por la expresión "reflejen la manera razonable" el movimiento del negocio o actividad del contribuyente?

Las sanciones deben ocasionarse o causarse por acciones u omisiones ilícitas del contribuyente, pero, en ningún caso, por simples apreciaciones subjetivas del funcionario encargado de imponerlas. Las sanciones deben estar encaminadas a hacer que el contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias mismas, o con las obligaciones formales complementarias, pero su aplicación no puede depender de apreciaciones subjetivas del funcionario encargado de imponerlas.

5. Sanciones a Contadores

Sanciones a contadores y revisores fiscales

Las disposiciones del D.L. 398 de febrero 10 de 1.983, relativas a las sanciones aplicables a los contadores y revisores fiscales, contienen numerosas imprecisiones que de no ser reglamentadas en forma cuidadosa, conducirán a interpretaciones encontradas y a

no pocas injusticias. Es difícil hacer un estudio sistemático de sus normas, si tenemos en cuenta que no han sido reglamentadas por el gobierno. Además, su vigencia está condicionada a la expedición de tales reglamentos como lo expresa el artículo 86 del Decreto 3803 de 1.982. Por estas razones, me limitaré a unas cuantas observaciones que surgen de la lectura del Decreto 3803 y de la ley 145 de 1.960 que reglamentó el ejercicio de la profesión del Contador Público. Tales observaciones son las siguientes:

1. Dentro de las limitaciones que establezca el reglamento, las declaraciones tributarias (renta y ventas) de todas las personas obligadas a llevar libros de contabilidad, sean naturales o jurídicas, deben estar firmadas por el "contador o el revisor fiscal".
2. Es de suponer que con la exigencia de la firma del contador o revisor fiscal, se le quiera dar certeza, autenticidad y eficacia jurídica a los "datos contables consignados en las declaraciones tributarias"; en otras palabras, se quiere dar fe pública a la declaración tributaria, cuando ha sido firmada por el revisor fiscal o por el contador. Partiendo de este fundamento, es necesario hacer las siguientes afirmaciones:

a) Solamente el Contador Público puede firmar declaraciones tributarías, así correspondan a personas naturales o a jurídicas, pues únicamente estos profesionales pueden dar fe pública de los actos o registros contables como lo establecen, entre otras normas, el inciso primero del artículo 1o. y el artículo 8o, de la ley 145 de 1.960. Dar una interpretación distinta, sería aceptar que ha sido creada otra clase de contadores distinta a la de los públicos o que se le ha dado fe pública a la testificación de los simples tenedores de libros.

b) El contador del contribuyente obligado a llevar libros de contabilidad, no puede firmar la declaración tributaria de su patrón, pues, según lo dice el inciso segundo del artículo 1o. de la ley 145 de 1.960, "la relación de dependencia laboral, inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador, salvo lo referente a las funciones propias de los revisores fiscales de las sociedades".

En las condiciones anteriores, los contribuyentes sin revisor fiscal, deben valerse de los contadores públicos independientes, para que les firmen sus declaraciones tributarias y estos no podrán hacerlo

sin revisión previa de los libros de contabilidad y de sus soportes, por la alta responsabilidad profesional que conlleva la firma y las graves sanciones que le pueden acarrear las inexactitudes contables que se consignen en las declaraciones tributarias. Sobre este particular, el artículo 9o. de la ley 145 de 1.960, dice que "La atestación y firma de un contador público, hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de las personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance".

c) El revisor fiscal que firme la declaración de la sociedad en que desempeña el cargo, debe ser contador público, pues, así lo exige el artículo 8o. de la Ley 145 de 1.960.

3. En la etapa de la revisión por la vía contenciosa-administrativa, debe permitirse que la acción del contador contra la resolución que le impuso la sanción, pueda llevarse a cabo, en forma acumulada con la revisión de la liquidación de impuestos. Es necesario tener en cuenta que, la demanda de impuestos y la demanda que impuso la sanción al contador, pueden provenir de la misma causa, o pueden hallarse entre sí, en relación de dependencia o deben servirse de las mismas pruebas, no obstante ser diferentes el interés del uno y del otro. De no hacerse así, el derecho de defensa del contador podría ser cercenado.

RUBEN AMAYA REYES. Abogado tributarista, profesor, exdirector de impuestos nacionales, presidente del Consejo Superior de la Universidad Central.