

## HACIENDA PUBLICA

### IMPUESTOS

Por el Profesor Dr. Luis Arcila Ramírez

#### Parte General

*Definición.*- Apoyado en el concepto moderno de impuesto, desarrollado principalmente por el Profesor Seligman, define el impuesto el Dr. Esteban Jaramillo, de la siguiente manera:

"Impuesto es el tributo obligatorio exigido por el Estado a los particulares, para atender a las necesidades del servicio público, sin tener en cuenta compensación o beneficios especiales". (Pág. 146).

Al decir que "es el tributo obligatorio" se quiere distinguir el impuesto de los ingresos públicos de carácter gratuito, como donaciones y voluntarios, como las tasas. Al agregar "sin tener en cuenta compensaciones o beneficios especiales", se diferencia el impuesto de las contribuciones especiales y de los honorarios.

Autores como Eheberg, Ahumada, Dalton, Morselli, etc., coinciden en términos generales, con la anterior definición, es decir, que en sus respectivas definiciones se encuentran los mismos elementos estructurales.

De la anterior definición se saca en claro que el impuesto es creación del Estado, con base en la *soberanía financiera*, y tiende a obtener recursos económicos para atender a los gastos que demandan los intereses de la comunidad, de una manera indivisible.

¿Qué dice Gastón Jéze? Gastón Jéze, citado por Isaac López Freyle, determina los siguientes caracteres que tipifican el impuesto:

"1º Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales;

"2º La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado;

"3º El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzoso;

"4º Se establece según reglas fijas;

"5º Se destina a gastos de interés general;

"6º Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos formen parte de una comunidad política organizada".

¿Qué conclusiones saca Isaac López Freyle de los principios de Jéze?

"Los caracteres anteriores son de una simpleza deslumbrante que no necesita de explicaciones prolijas para su correcta interpretación. Pero de ellos surgen otros elementos que deben tenerse en consideración. Tales son:

"a) El sujeto, o sea la persona física o jurídica obligada a pagar el impuesto;

"b) El objeto, es decir, el acto o la situación o el hecho en relación al cual es aplicado el impuesto;

"c) El origen, es decir, la fuente de donde el contribuyente toma efectivamente el valor en dinero para satisfacer la obligación del impuesto;

"d) La alícuota, o sea la porción que debe corresponder a cada unidad fiscal del objeto efectuado y que generalmente se expresa en un tanto por ciento de la riqueza imponible". (Principios de Derecho Tributario, pág. 18).

## FUNDAMENTO DEL IMPUESTO

*Fundamento del impuesto o mejor, ¿por qué razón estamos obligados a pagar impuestos?*

Acerca de este punto existen varias teorías. Las más importantes son la TEORIA DEL BENEFICIO Y LA DE LA CAPACIDAD.

a) Teoría del beneficio. Se basa, como anota el Dr. Esteban Jaramillo, en una compensación entre el tributo y el servicio que el Estado presta al individuo con la protección que le dispensa.

La razón de ser del impuesto, según esta teoría, estriba en el beneficio que el individuo obtiene debido a la acción protectora del Estado, el cual viene a ser una especie de SOCIEDAD ANONIMA, en la que cada individuo posee acciones por el monto de los impuestos que paga, y recibe en cambio DIVIDENDOS PROPORCIONADOS a su aporte.

Tres razones desmienten la teoría:

1ª Es imposible encontrar la equivalencia entre el impuesto y los servicios que presta el Estado. Supongamos, como dice el Dr. Esteban Jaramillo, quien aporta estas tres razones en contra de la teoría, que un contribuyente paga \$ 10 y posee bienes por \$ 1.000, otro paga \$ 20 y tiene bienes por \$ 20.000. No puede sostenerse que la protección del Estado sea doble en este último caso. Pero ocurre que el Estado protege también a las personas. El rico paga altos impuestos para el servicio oficial y el pobre se aprovecha de él. El pobre se aprovecha de la beneficencia y es el rico el que la paga. El rico tributa para la educación oficial y envía a sus hijos a los establecimientos privados. El rico tributa para pensiones de jubilación, invalidez, etc., y el pobre se aprovecha de ellas.

Si esta teoría fuera exacta, los pobres tendrían que pagar más que los ricos.

2ª Esta teoría no corresponde a la verdadera idea del Estado, como entidad llamada a satisfacer necesidades colectivas, tan imperiosas al hombre como las individuales. "Protección, defensa, educación etc. son cosas tan indispensables al ser humano, dentro de la presente organización social, como el alimento, el vestido etc. Y, como el Estado es la única entidad que puede satisfacer aquellas necesidades colectivas de manera completa, los miembros de la comunidad deben suministrar los recursos necesarios sea grande, nulo o pequeño el beneficio

personal y directo que reciben de la acción gubernativa". (E. Jaramillo, pág. 148).

3ª *Esta teoría se opone a los principios democráticos*, según los cuales el gobierno no es una entidad aislada e independiente del pueblo, sino una emanación de ese pueblo. Entonces es el pueblo mismo el que debe suministrar los recursos necesarios para llenar su misión en beneficio de la comunidad.

#### b) TEORIA DE LA CAPACIDAD

*¿Qué dice Aurelio Camacho Rueda, en su obra citada?*

"Se trata de una *teoría objetiva*. El Estado requiere ingresos, para cumplir sus finalidades propias; esos ingresos deben venir de sus súbditos, que habrán de procurarlos en la medida de sus capacidades económicas. ¿Por qué? Sencillamente porque todos estamos interesados en el desarrollo general, en el alza del nivel de vida de todos los asociados, debiendo procurar el Estado los medios adecuados para alcanzar tan triviales y precisas finalidades.

*¿Qué dice León Duguit en su "Manual de Derecho Constitucional?"*

León Duguit, citado por Camacho Rueda, dice al respecto: "Todo hombre vive en sociedad, ha vivido siempre en sociedad y no puede vivir más que en sociedad con sus semejantes; todo hombre tiene conciencia de un lazo que lo une a los demás hombres, y ese lazo es el de la *solidaridad social*, que se determina por uno de estos dos elementos: porque existen necesidades comunes cuya satisfacción no puede ser asegurada sino por la vida en común; y porque tienen necesidades diferentes y aptitudes diferentes, viéndose obligados a asegurar la satisfacción de estas necesidades diferentes por el cambio de servicios recíprocos, debidos al desenvolvimiento y al empleo de sus aptitudes diferentes". De donde concluye: "Una regla de conducta se impone, por consiguiente, al hombre social, por la fuerza misma de las cosas, regla que puede formularse así: no hacer nada que cause perjuicio a la *solidaridad social* bajo cualquiera de sus dos aspectos, y hacer todo lo que por su naturaleza, es preciso para realizar y desarrollar la *solidaridad social* mecánica y orgánica. Todo el derecho subjetivo se condensa en esta fórmula, y la ley positiva para ser legítima, deberá ser la expresión, el desarrollo o la aplicación práctica de este principio". Y concluye Camacho Rueda:

"Si el hombre en sociedad, pues, debe hacer todo lo que requiere el desarrollo de la *solidaridad*; si el derecho se basa en esta premisa; si la ley es expresión del derecho; si el impuesto es una ley, o sea una ordenación del Estado, debemos deducir que el impuesto debe procurar que todo individuo contribuya, en la medida de su capacidad, al logro de los objetivos sociales generales". (Pág. 49).

#### MEDIDA DEL IMPUESTO

*Se pregunta entonces: ¿cuál es la norma para medir la capacidad económica del contribuyente?*

La primera forma de imposición conocida, según dice el Dr. Esteban Jaramillo, fue "LA CAPITACION, o gravamen personal por cabeza, de carácter uniforme, y que se hacía efectivo en dinero o en especie. En aquellas sociedades primitivas, en que la propiedad personal no había alcanzado un considerable desarrollo, y las condiciones económicas de los ciudadanos eran más o menos iguales, en las que no había ni demasiado pobres ni demasiado ricos", el sistema mencionado no pecaba contra la justicia y la igualdad. Era un sistema aceptable para aquella época.

Con el progreso de la humanidad y su desarrollo económico, las condiciones individuales de los asociados se fueron diversificando, la propiedad se fue dividiendo entre los hombres. Aparecieron ricos y pobres. Entonces la "*capitación*" resultó injusta porque pagan igual impuesto los ricos y los pobres. Se pasó entonces al impuesto sobre la PROPIEDAD.

En un principio la propiedad individual consistía en BIENES RAICES o en MEJORAS HECHAS EN ELLOS. El impuesto fue un gravamen sobre INMUEBLES. Pero el criterio de la PROPIEDAD COMO NORMA UNICA DE IMPOSICION vino a ser injusto, desigual y poco eficaz para el fisco. La propiedad sin tener en cuenta los productos de ella, ya no resultaba un sistema correcto. Dos propiedades de igual valor podían dar rendimientos distintos en un año, por razón de los factores de la naturaleza, por gravámenes que pesaran sobre una de ellas o por otros motivos. No era justo que fueran gravadas en forma idéntica. Por otra parte, no es lo mismo el concepto *jurídico* de la propiedad que el económico. Un hacendado que tenga gravada su propiedad, que vale \$ 100.000, con una hipoteca por \$ 60.000 es dueño de ella, indudablemente, desde el punto de vista jurídico, pero desde el punto de vista económico es dueño de menos de la mitad.

Además, se debe tener en cuenta que, el impuesto *único* sobre la propiedad, *no gravaba los beneficios provenientes del trabajo individual*, como el de las profesiones liberales, gerentes, administradores, etc., que en las sociedades modernas producen grandes rendimientos.

Las anteriores consideraciones obraron para que se estableciera como base de imposición, el PRODUCTO O RENDIMIENTO DE LA PROPIEDAD. En un principio no se descontaban los gastos de la producción ni el sostenimiento de los gravámenes que pesaran sobre la propiedad, o sea que se partía de la renta bruta. Pero este sistema resultaba injusto, por obvias razones. De este sistema se pasó a la renta líquida, deducidos los gastos de producción y el sostenimiento, sistema que se aproxima a la norma de capacidad tributaria. Esta es la última etapa en lo tocante al tributo sobre la propiedad.

Se tiene en cuenta, en los tiempos modernos, no sólo la propiedad mueble, inmueble o semoviente, sino también las fuentes de riqueza que crea el trabajo humano en sus diversas formas. Entonces, hoy día se gravan los ingresos ya provengan del capital, del trabajo o de los dos factores asociados, o sea, las rentas mixtas.

Lo anterior se aplica, principalmente, al impuesto sobre la renta. Respecto a los otros gravámenes, se estudiarán en la debida oportunidad.

¿Qué fines se pueden encontrar en los impuestos? ✓

Manuel Morselli, profesor de la Universidad de Mesina, en su "compendio de la ciencia de las Finanzas", sostiene que, además del fin fiscal, o sea recaudar recursos para la satisfacción de servicios, el impuesto puede tener fines de "política económica", de "política social", de "política demográfica", de "política exterior", y de "política en sentido estricto". Es conveniente ampliar estos conceptos.

#### 1º Fines de política económica

El Estado por medio de las tarifas de aduana, puede favorecer la industria nacional o una rama de ella. Con exenciones o reducciones de impuestos puede impulsar la industria naciente o estimular la fundación de industrias nuevas. Puede influir en el EQUILIBRIO DE LA PRODUCCION estimulando más bien la producción industrial en lugar de la agrícola o viceversa, según convenga en un momento dado. El Estado puede con el manejo inteligente de los tributos INFLUIR en la diversa orientación de las producciones en el comercio interno.

Puede hacerlo también en el comercio exterior porque el impuesto causa alteraciones que influyen sobre los costos de producción y, por tanto, sobre los costos comparados.

#### 2º Fines de la política social

Las incidencias de los impuestos sobre las diversas clases sociales obran sobre la distribución de la riqueza. Los impuestos progresivos, los impuestos sobre el patrimonio, las exenciones de las rentas mínimas, los impuestos sobre los géneros de consumo de lujo superfluos, las exenciones a los artículos de primera necesidad, son instrumentos de una política social, tendiente a favorecer a las clases menos pudientes.

#### 3º Fines de la política demográfica

La política demográfica puede llevarse a cabo con exenciones y reducciones de impuestos a las familias con numerosos hijos, con gravámenes altos a los solteros etc.; a éstos se les puede gravar con tarifas más altas porque tienen mayor capacidad económica.

#### 4º Fines de la política exterior

Ocurre cuando un Estado, por encontrarse enemistado con otro, aplica tarifas de represalia, muy superiores a las que suele aplicar en forma general para los demás países que introducen mercancías a él. Se trata, como es obvio, de impuestos de aduana.

#### 5º Fines de la política en sentido estricto.

En países en que existen partidos políticos que alternan el poder, suele ocurrir que el gobierno, representante de un partido se dedique a debilitar a los miembros del partido contrario con **FUERTES IMPUESTOS**, y a hacer la carga tributaria de sus amigos, mucho más liviana. Este sistema es propio de gobiernos demagógicos.

6º *Fines higiénicos, sanitarios, morales y de orden público.* Es evidente que los impuestos pueden "favorecer o limitar ciertos consumos y ciertas relaciones que se consideran dañosos o beneficiosos para la higiene, para la salud, para las buenas costumbres de la población" (Camacho Rueda, págs. 50 y 51).

Esteban Jaramillo no realiza ninguna clasificación respecto a los fines de los impuestos. Pero del estudio de su obra se deducen los mismos fines que anota Morselli. Además, agrega lo siguiente:

a) *Impuestos estimulantes*. Dice al respecto el autor mencionado: "En concepto de algunos autores, especialmente Mac-culloch, el impuesto estimula al hombre para el ahorro y la producción de riqueza, porque despierta la actividad individual, fomentada la previsión, de la misma manera que en las épocas de escasez los hombres trabajan más y viven mejor que en los tiempos de abundancia, y los pueblos que habitan regiones estériles, de naturaleza ingrata, son más sobrios y laboriosos que los que viven en comarcas privilegiadas" (Pág. 168).

Esta teoría no es totalmente verdadera, porque si lo fuera, habría siempre una forma sencilla de fomentar la producción. Es verdad que Inglaterra, durante la guerra con América y Francia, a fines del siglo XVIII y principios del XIX, experimentó ese fenómeno; pero, como lo anota el mismo autor, aquellos tributos no alcanzaron a absorber toda la renta nacional, ni afectar los capitales.

Manuel Morselli, llama a esta teoría "LA TEORIA DE LA REMOCION".

El contribuyente despliega mayor actividad con el fin de no desmejorar su posición económica por motivo del impuesto; pero es del caso observar que, el aumento de la capacidad productiva, no siempre es fácil; a ello se oponen circunstancias personales, sociales y económicas de diversa índole. Por tal razón, no es este el sistema que se emplea con más frecuencia. Además, debe tenerse en cuenta que, un aumento en la capacidad productiva exigirá, en casi todos los casos, un aumento de capital.

En conclusión puede decirse: si el impuesto es demasiado módico, puede causar un estímulo a la producción; pero si representa una carga pesada, en lugar de estimularla produce desaliento porque se pierde el incentivo para la lucha.

b) "*Impuestos moralizadores*". "A esta clase pertenecen los que gravan el lujo o el consumo de artículos antihigiénicos, peligrosos o corruptores. El fisco viene a convertirse por ese medio, en un instrumento de la autoridad política o religiosa, para moralizar la sociedad y volver por la corrección de costumbres". (E. Jaramillo, pág. 171).

No parece correcto este sistema, por las siguientes razones:

a) El Estado no está en condiciones de clasificar lo que conviene estimular y lo que debe proscribir, redactando así, como dice Sourn, una especie de guía a las conciencias.

b) Si el impuesto se propone acabar con los consumos o con los actos condenables, el fin fiscal no se produce y entonces es mejor buscar otros caminos para lograr el fin propuesto. Ahora bien, si el impuesto no es tan elevado como para tener carácter prohibitivo, el Estado lo que hace es LEGALIZAR tales consumos o actos condenables, lo que constituye una política censurable.

### ¿Cómo se dividen los impuestos?

Para el mejor estudio del impuesto conviene clasificarlo. Todos los tratadistas realizan esta labor porque la consideran fundamental. En este campo seguiremos la que realiza el Dr. Aurelio Camacho Rueda en sus conferencias de Hacienda Pública.

Los impuestos se clasifican de esta manera:

#### a) Ordinarios y extraordinarios.

Los primeros son los que se *causan y recaudan permanentemente* y por tal razón se encuentran en los distintos presupuestos. El impuesto sobre la renta, por ejemplo, se encuentra en los presupuestos del año 1.940, 1.950, 1.960, etc. Igual cosa ocurriría con el impuesto de aduana, a los consumos, etc. El impuesto EXTRAORDINARIO es aquél que se establece y recauda para determinada vigencia, para satisfacer una NECESIDAD IMPERIOSA O IMPREVISTA. Ejemplos: La cuota para el restablecimiento del orden público decretada en 1.948; la cuota de rehabilitación y fomento decretada en 1.953.

#### b) De cuota y de cupo.

Es de cuota el IMPUESTO cuando se establece sin fijar de antemano un determinado producto total. Se establece una tarifa, según los estudios que realice el gobierno, pero no se conoce con precisión la cifra total que producirá el impuesto. EL IMPUESTO DE CUPO es el que tiene en mira un determinado producido. Dice el Doctor E. Jaramillo que en algunos municipios de Antioquia el déficit presupuestal se distribuía entre las personas ricas de la localidad. Se sabía, de antemano, cuánto tenían que recaudar: el monto del déficit presupuestal. Fuera de este antecedente, no se conocen impuestos de esta índole.

c) Generales y especiales.

ES IMPUESTO GENERAL, cuando se establece para ser cubierto por TODOS LOS SUJETOS QUE ESTEN EN CONDICIONES ANALOGAS. Ej.: El impuesto al patrimonio. Es ESPECIAL EL IMPUESTO, cuando apenas debe ser cubierto por determinada clase de personas. Ej.: El impuesto que pagan los Bancos y las Sociedades Anónimas para cubrir los gastos de supervigilancia (Las Superintendencias respectivas). También el pago por las empresas sometidas al Seguro Social.

d) Personales y reales.

Es PERSONAL EL IMPUESTO, cuando se tienen en cuenta para fijar su monto, las CONDICIONES PERSONALES DEL CONTRIBUYENTE. Ej.: El impuesto de asignaciones, que toma en cuenta para fijar la cuantía el *parentesco* y la *cuantía de la herencia*. Es IMPUESTO REAL, el que sólo toma en consideración UNA RIQUEZA, O UNA SITUACION, O UN ACTO ECONOMICO, sin tener en cuenta las condiciones personales del contribuyente. Ej.: los impuestos de consumo y de impuesto predial.

e) Directos e indirectos.

Dice Dalton, que impuesto DIRECTO es aquél que no puede ser trasladado, e impuesto INDIRECTO, aquél que puede serlo. Este criterio, aunque ha venido orientando nuestra jurisprudencia, no es exacto. Más bien puede decirse que confunda la clasificación del impuesto con el fenómeno de la traslación, que estudiaremos oportunamente.

El Dr. E. Jaramillo da la siguiente orientación: IMPUESTO DIRECTO, es el que se establece en virtud de hechos fijos y constantes, como la PERSONA, la PROPIEDAD, la RENTA, etc. y se recauda sobre catastro o listas nominativas. El IMPUESTO INDIRECTO es el que se establece por medio de TARIFAS IMPERSONALES SOBRE CIERTOS HECHOS INTERMITENTES. Ej.: Los impuestos a los consumos y los impuestos a los negocios o transacciones.

El profesor Manuel Morselli, citado por Camacho Rueda, dice al respecto:

"El impuesto puede aplicarse sobre la riqueza:

"1º EN CUANTO ESTA ES SIMPLEMENTE PRODUCIDA O BIEN EXISTE".

"2º EN CUANTO ES DIRIGIDA A UNA DADA FUNCION: UN EMPLEO, UN CONSUMO, ETC.

"En el primer caso se tiene el impuesto directo, el que, por tanto, es el que grava la riqueza independientemente del uso que se haga de ella, o se quiera hacer. Se ha conseguido una renta, existe un patrimonio: el impuesto que los grava, tomándolos de esta simple circunstancia, se llama DIRECTO, porque están directamente sometidos a él por haberse verificado la condición general, que es la manifestación inmediata de la riqueza. Por ejemplo, es directo el impuesto sobre el producto o renta de los edificios. En el segundo caso, tenemos el impuesto indirecto, el cual por eso es el que grava la riqueza, no por la sola circunstancia de existir, sino por haberse verificado algunas de las otras circunstancias que la ley de impuestos ha previsto como una manifestación mediata de ella: consumo, una inversión patrimonial, una sucesión hereditaria, y así por el estilo. Por ejemplo, en un cierto sentido, el impuesto sobre el valor locativo es un impuesto indirecto que grava la renta que una familia consume en el disfrute de una habitación". (Pág. 52 conferencias de Camacho Rueda. Las mayúsculas no son del texto).

El Consejo de Estado, en sentencia del 3 de marzo de 1.942, dijo al respecto:

... El impuesto es directo cuando se percibe mediante listas nominativas de contribuyentes: v. g. el impuesto predial, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio. Además, este impuesto se causa periódicamente y sólo puede cobrarse cuando haya llegado determinado momento. En cambio, el impuesto indirecto, no requiere listas prefijadas de contribuyentes: él se causa todas las veces que se efectúe un hecho o acto que ha sido gravado: v. g. estando gravada la introducción de mercancías al país, el impuesto se causa y debe cobrarse a todo ciudadano que haga una introducción, y todas las veces que la haga. De igual modo, si como en la ocurrencia actual, se grava el hecho de tomar un pasaje en un vehículo de transporte, el tributo se causa tantas veces como se realice el hecho, pero sólo cuando se realice. Y se llama en este caso indirecto el impuesto, porque quien lo sufraga inmediatamente y lo hace ingresar a las arcas públicas, lo traslada a quien se aproveche de las ventajas del acto gravado: es decir, a quien hace el consumo, según el lenguaje de los tratadistas. Así en la

introducción de mercancías, el introductor que paga inmediatamente el gravamen, lo traslada luego a aquél que compra las mercancías, a quien le recarga el precio con el monto del impuesto; en el gravamen al transporte de pasajeros, como ocurre en autos, el transportador que inmediatamente paga el impuesto en la tesorería, lo traslada enseguida a quien aprovecha del transporte, es decir, al pasajero, que toma el pasaje. En consecuencia, es preciso aceptar que el impuesto de que se ha hecho mención, es sin lugar a duda, indirecto.

*Fórmula de Foville.* Este autor, citado por E. Jaramillo, cree que una fórmula simple orienta al intérprete. En los impuestos *directos* se emplean los verbos SER O TENER; y en los *indirectos*, el verbo HACER. Ejemplo: *Ser* propietario, *tener* una renta; *hacer* un consumo *hacer* una importación; *hacer* un negocio, etc.

*En los impuestos indirectos el CONTRIBUYENTE no puede solicitar la devolución de los impuestos pagados*

Dijo el Consejo de Estado:

“La sentencia de primera instancia, en cuanto niega la petición referente a la devolución de impuestos pagados en virtud de los Acuerdos anulados, está ajustada a la ley y a la jurisprudencia sobre el particular sentada por el Consejo de Estado y por la Corte Suprema de Justicia, en relación con la devolución de impuestos indirectos. Dijo el Consejo en sentencia de 5 de Julio de 1.940 transcribiendo una doctrina de la Corte, que “si se devolviera a un contribuyente la suma pagada por impuesto indirecto que se ha declarado sin causa por la nulidad de la disposición que lo estableció, habría un caso de enriquecimiento sin causa en favor de dicho contribuyente y en contra de la respectiva entidad de derecho público, sin que los que sufragaron el impuesto, o sean los consumidores, obtuvieran el reembolso de las sumas erogadas” ya que en los impuestos indirectos, el contribuyente no es quien los paga en definitiva sino el consumidor, y aquél tiene en cuenta para fijar el precio de la mercancía el valor del impuesto, que se recarga en contra del consumidor”.

*Reparos a la anterior tesis.* A simple vista se ve que es absoluta, lo que le resta autoridad. En la mayoría de los casos seguramente ocurre como lo dice la sentencia. Pero no puede desconocerse la ley económica de la OFERTA Y LA DEMANDA, que tiene influencia decisiva en la solución del problema. Todo depende de la clase de demanda que

exista en cada caso. Acerca de los cinco casos de la demanda dice Kenneth E. Boulding, en su “Análisis Económico” (Pág. 127 y ss.):

1º “Una oferta o demanda perfectamente elástica es aquella en que un cambio infinitesimal en el precio produce un cambio infinitamente grande en la cantidad ofrecida o demandada. La elasticidad en este caso es infinita.

2º “Una oferta o demanda relativamente elástica existe cuando un determinado cambio de precio producirá un cambio finito pero más que proporcional, en la cantidad.

3º “La elasticidad igual a uno de la oferta o la demanda se encuentra cuando un determinado cambio en el precio produce una modificación igualmente proporcional en la cantidad.

4º “Una oferta o demanda relativamente inelástica es cuando un determinado cambio en el precio da lugar a una modificación menos que proporcional en la cantidad.

5º “Una oferta o demanda perfectamente inelástica se da cuando un cambio en el precio no produce cambio alguno en la cantidad. La cantidad ofrecida o pedida no responde en absoluto a los cambios del precio”.

El Dr. E. Jaramillo ilustra el caso con el aparte siguiente:

“La norma menos segura para poder apreciar la traslación o incidencia efectiva del impuesto, reside incontestablemente en la ley de la OFERTA Y LA DEMANDA, que regula el precio de las cosas, mediante el movimiento de los cambios. Por el funcionamiento de aquella ley puede saberse EN GENERAL qué individuo, o qué grupo de individuos soportan en definitiva el peso del impuesto. En cada transacción es el comprador o es el vendedor el que cubre el tributo oficial, según que los precios suban o bajen. Si los precios suben, es el comprador el que paga todo o parte del impuesto, según la magnitud del alza; si los precios bajan, le tocará al vendedor cargar con el gravamen, sin poder trasladarlo al comprador. Esto, en TESIS GENERAL, como dejamos dicho, pues la repercusión de un impuesto dado, al través de todas las oscilaciones de los cambios y del movimiento incesante del precio de las cosas, es asunto que escapa a todo cálculo” (Pág. 384).

Este tema será tratado mejor posteriormente.

f) *Proporcionales y graduados.* El primero es aquél en que la cuota o porcentaje es uniforme, sea cual fuere el valor de lo que se grava. Ejemplo: un tributo del 10% sobre todas las rentas, cualquiera que sea la cuantía. El graduado es aquel en que la cuota o porcentaje sube o baja según el monto de lo que se grava, como si se fija el 2% para

las rentas menores de \$ 1.000.00, el 3% para las que excedan de esa suma.

El impuesto graduado puede ser progresivo y regresivo. Es el primero el que contempla un aumento de cuota a medida que se eleva el valor de lo gravado. Ejemplo: 1½% sobre los \$ 1.000.00 hasta \$ 4.000.00; 2% sobre los \$ 1.000.00 hasta 5.000.00; 2½% sobre los \$1.000 hasta 6.000; 3% sobre los \$ 1.000 hasta \$ 7.000. El impuesto es regresivo, en el caso contrario.

Los ejemplos de impuestos regresivos no son muy comunes. No obstante esto, algunos le han dado al impuesto al consumo el carácter de regresivo, porque grava más pesadamente a los pobres que a los ricos. Aquellos consumen toda su renta en artículos de primera necesidad y superfluos y por tanto resulta su renta totalmente gravada, al paso que los ricos, después de gastar lo necesario e invertir en artículos de lujo o suntuarios, les queda un margen de la renta para capitalizar, la cual escapa al impuesto de consumo.

### PRINCIPIOS QUE REGULAN LA IMPOSICION

*¿Cuáles son esos principios?* Según Isaac López Freyle, son los de JUSTICIA, CERTIDUMBRE, COMODIDAD, ECONOMIA, POLITICA FINANCIERA, ECONOMIA PUBLICA, PRUDENCIA POLITICA, JURIDICOS CONSTITUCIONALES, Y JURIDICOS ORDINARIOS.

Estos principios sobre imposición se remontan al siglo XVIII, cuando Adan Smith formuló sus cuatro máximas: JUSTICIA, CERTIDUMBRE, COMODIDAD Y ECONOMIA, principios que más tarde amplió Adolfo Wagner con el fin de acoplarlos a los principios modernos de la economía y a las necesidades del Estado.

### PRINCIPIO DE JUSTICIA

Los ciudadanos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno de acuerdo con sus respectivas capacidades económicas. La observancia o violación de esta norma se traduce en igualdad o desigualdad en los impuestos. Lo esencial en este caso es que el impuesto sea equitativo, es decir, que coloque a los contribuyentes en un mismo pie de igualdad. Este principio se materializa a través de dos conceptos esenciales: GENERALIDAD Y UNIFORMIDAD en las cargas impositivas con el fin de eliminar los privilegios.

*Del principio de justicia se desprende el de la GENERALIDAD.*

“El principio de la generalidad del impuesto, anota López Freyle, consiste en que todas las personas están obligadas a sufragar el impuesto de acuerdo con su capacidad contributiva, siempre que se encuentren dentro de las condiciones señaladas por las leyes como determinantes de la causación del tributo.

“La ley siempre tiene en consideración un mínimum de la renta que toda persona natural debe dedicar para su sostenimiento personal y el de las personas que por ministerio de la ley civil también está obligado a sostener. Esta cuantía mínima, que en la terminología fiscal se conoce con el nombre de exención personal, se determina teniendo en cuenta las necesidades de las clases pobres de la colectividad (buscar el texto original) y no las de las clases pudientes, pues éstas, a medida que gozan de mayor fortuna, sus gastos aumentan, y porque tomando a las clases ricas como índice de la exención, se desvirtuaría el principio de la generalidad, puesto que serían pocos los que se encontrarían de los eventos previstos por la ley como generadores del impuesto.

“La exención mínima consagrada a favor de toda persona natural es de \$ 2.500.00. Si tal persona es casada y su cónyuge no declara por separado, por no tener patrimonio y renta imponible, la exención conjunta para el cónyuge que declara es de \$ 5.000.00. Mas no quiere decir que cualquier persona, por el hecho de poseer determinado patrimonio y obtener ciertas rentas, siempre que no lleguen al límite señalado por la ley para tener la obligación de formular su declaración de renta y patrimonio, no puede gozar del beneficio de que su exención personal se le conceda al cónyuge que sí está dentro de las condiciones presupuestales por las normas fiscales para ser sujeto de la imposición. Además, al establecer el cómputo de las exenciones personales debe tenerse en cuenta las personas a cargo que el contribuyente está obligado a sostener de acuerdo con la ley civil, es decir, a las personas a quienes les debe alimentos. Por cada una de ellas se concede una exención de \$ 1.000.00”.

### ¿Quiénes están obligados a pagar impuestos de acuerdo con el principio de GENERALIDAD?

Dice el mismo autor que están obligados a pagar impuestos, de acuerdo con este principio:

“1º Las personas naturales;

"a) Las personas físicas nacionales o extranjeras residentes en la República, serán gravadas tanto sobre su renta territorial como sobre lo que se origine de fuentes fuera de Colombia;

"A los residentes de nacionalidad extranjera sólo se les gravarán las rentas obtenidas en territorio colombiano, si en el Estado del cual son nacionales se les da el mismo tratamiento a los colombianos.

i "b) Las personas físicas nacionales o extranjeras sin residencia en la República, sólo serán gravadas sobre las rentas obtenidas dentro del país.

"2º *Las personas jurídicas.* A las personas jurídicas extranjeras se les gravará únicamente sobre su renta territorial, o sea, sobre la que se origina de fuentes dentro del país.

"Sin embargo, las rentas obtenidas por las personas jurídicas nacionales en el exterior, por concepto de dividendos, participaciones, intereses, arrendamientos, son gravables con el impuesto sobre la renta.

"3º *Las sucesiones.* Las sucesiones serán gravadas sobre su renta territorial. Sin embargo, cuando el causante tenga residencia en Colombia en el momento de su muerte, la sucesión será gravada tanto sobre su renta territorial como sobre la que se origina de fuentes fuera de Colombia.

"4º *Las asignaciones o donaciones modales destinadas a fines especiales.*

"5º *Las comunidades ordinarias organizadas.*

"6º *Las sociedades de hecho*".

*Del principio de la justicia también se desprende el de la UNIFORMIDAD.*

Este principio persigue que todos los contribuyentes sean iguales frente al impuesto. El concepto de igualdad hace relación a LA CAPACIDAD DE PRESTACION DEL CONTRIBUYENTE; no se trata de una igualdad matemática. Debe tenerse en cuenta el factor sacrificio, que sirve para realizar una repartición equitativa. Si tenemos dos rentas, por ejemplo: una originada en el trabajo y otra en el capital, no pueden ser gravadas con cuotas iguales, porque el sacrificio del primero es mucho mayor que el del segundo, para quien la reedición del capital le llega sin esfuerzo alguno de su parte.

Flórez Zavala, citado por López Freyle, después de sentar las anteriores bases continúa:

"Habrà, así, dos criterios para lograr la uniformidad del impuesto. Uno objetivo y otro subjetivo, que combinados dan el índice co-

recto: *la capacidad contributiva, como criterio objetivo; la igualdad del sacrificio, como criterio subjetivo;* la capacidad contributiva, que depende de la cuantía de las rentas o del capital; la igualdad de sacrificio, que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen. Estos criterios nos conducen también a la necesidad de la apreciación de la situación personal del sujeto y al sistema de cuotas progresivas, como se explicará oportunamente" (Obra cit. pág. 22 y ss.).

*¿Cuáles serían los sistemas adecuados para eliminar las injusticias?*

Agrega López Freyle a lo ya dicho:

"Las teorías de la capacidad contributiva, la igualdad del sacrificio, complementada con la del sacrificio mínimo, la discriminación de la renta por su origen, la progresividad de la tarifa, la generalidad del impuesto y la uniformidad del tributo, representan los medios más adecuados para eliminar todo rastro de injusticia, pues los defectos que padecen unos principios se encuentran balanceados por las bondades de los otros, y así se ha conseguido una especie de equilibrio ideal, próximo a la perfección, y que día a día irá mejorando con los aportes que hagan los estudiosos en beneficio de esta ciencia, de acuerdo con las situaciones que se presenten en el futuro, en razón de las transformaciones políticas, sociales, económicas y financieras, de la comunidad y del Estado del porvenir" (Obra cit. pág. 26).

*¿En qué consiste el principio de la certeza?*

Los impuestos deben ser CIERTOS Y DETERMINADOS. El tiempo en que debe pagarse, la forma en que debe hacerse el pago —en un solo contado o en varios—, la cantidad que debe pagar, el lugar donde debe hacerse el pago, son cosas que debe saber con debida anticipación el contribuyente.

*¿En qué consiste el principio de la comodidad?*

El impuesto debe exigirlo el Estado en la época más cómoda para el contribuyente. Debe darle, además, las máximas facilidades para el pago. Ej.: el impuesto sobre tierras y casas se exige en el mismo momento que el dueño recibe el pago. El de consumo, en el momento en

que se adquieren los artículos. En otros casos se busca la época de las cosechas; y en el de sucesiones y donaciones, cuando se liquida la herencia.

*¿En qué consiste el principio de la economía?*

Busca este principio que los ingresos provenientes de impuestos no los absorban los gastos de recaudación. En otras palabras: los impuestos deben recaudarse con la mayor economía, sin caer, como es natural, en el defecto contrario, porque esto traería mayores perjuicios ya que la selección de personal y la buena organización de una oficina, sólo se consigue con asignaciones dignas. Por otra parte, para conseguir una correcta recaudación del impuesto y procurar la limitación del fraude, es indispensable la creación de los cargos indispensables. Este principio, pues, tiende a que el impuesto produzca la máxima utilidad con el menor esfuerzo.

*¿Qué clasificación hace Ernesto Zavala?*

Isaac López F. dice al respecto:

“Adición necesaria a los principios superiores de la imposición formulados por Adan Smith la constituyen los principios desarrollados por el tratadista alemán Adolfo Wagner, y para tal fin nos vamos a valer del resumen conciso y claro del expositor mexicano Ernesto Flórez Zavala:

“Los principios superiores son nueve, agrupados en cuatro categorías, según los puntos de vista que los determinan:

*Primera: Principios de política financiera.*

1º Suficiencia de la imposición.

2º Elasticidad de la imposición.

*Segunda: Principios de economía pública.*

1º Elección de buenas fuentes de impuesto: es decir, resolver la cuestión de si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares y de la población, y distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.

2º Elección de las clases de impuestos, teniendo en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de impuestos sobre aquellos que en realidad los pagan, y examen general de lo que se ha llamado la repercusión de los impuestos.

Tercera: *Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos.*

1º Generalidad;

2º Uniformidad;

Cuarta: *Principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición.*

1º Fijeza de la imposición.

2º Comodidad de la imposición.

3º Tendencia a reducir lo más posible los gastos de recaudación de los impuestos”.

*¿En qué consiste el principio de la política financiera?*

Según este principio, deben determinarse los gravámenes según las necesidades que haya que cubrir. De este principio se desprende el de la “*suficiencia de la imposición*” que consiste en que los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un período fiscal determinado, en la medida que por otros medios no pueda realizarse.

También se desprende el principio de la “*elasticidad del impuesto*” o de la “*movilidad del mismo*”, según el cual, los impuestos deben ser adaptados a las variaciones de las necesidades financieras. En conclusión, en un sistema tributario deben existir uno o varios impuestos que, con un simple cambio de tarifa, produzca recursos necesarios en caso de crisis o situaciones imprevistas. Los que mejor responden, según López Freyle, son los impuestos a las *herencias, legados y donaciones*; el impuesto sobre la *renta*; y sobre algunos *consumos* como de *alcohol, tabaco, gasolina*, etc.

*¿En qué consiste el principio de la Economía Pública?*

Al respecto dice López Freyle, ya citado:

“Wagner, señala 3 fuentes del impuesto: la *renta*, el *capital* y los *medios de consumo*, y dice que para escoger entre estas fuentes debe

tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía privada y de la pública, sobre todo en lo relativo al impuesto sobre el capital; después de las consideraciones puramente financieras y las consideraciones de política social en materia de imposición, y, por último, el fin que se pretende por el empleo del producto del impuesto.

“La fuente normal del impuesto es la renta nacional, que es el monto de bienes y riquezas que está a disposición de un pueblo durante un período determinado (un año), que puede ser enteramente consumido en este período sin que el capital nacional preexistente sea disminuído. El capital nacional es un conjunto de bienes o riquezas de un país, que en un monto determinado se dedica a producir bienes futuros.

✓ “El capital nacional no debe ser gravado en forma permanente; sólo en ciertos casos excepcionales; porque su disminución provocaría desastres económicos y la disminución de la población, por la función del capital en la economía pública, especialmente en el proceso de la producción. Pero debe distinguirse la imposición del capital nacional de la del capital individual, que sí se justifica. Sin embargo, la fuente principal del impuesto en la economía individual es la renta individual”.

*¿En qué consiste el principio de la equidad o repartición equitativa del impuesto?*

Dentro de este principio catalogamos la siguiente cualidad del impuesto. LA GENERALIDAD. Pero este término no indica, tampoco, que todos los habitantes de un Estado tengan que pagar impuestos. Hay casos en que es preciso establecer exenciones de impuestos, en forma general, o de ciertos impuestos, a favor de personas pobres, que viven de la renta del trabajo.

Sobre la cualidad de la UNIFORMIDAD, dice López Freyle:

La uniformidad se entiende en el sentido de que el impuesto debe ser, en lo posible proporcionado a la capacidad de prestación económica, la cual crece según una progresión más rápida que la renta. Por esta razón puede admitirse: el principio del impuesto progresivo, la imposición de la renta fundada más fuertemente que la proveniente del trabajo, los impuestos suntuarios como complementarios o impuestos sobre la fortuna, sobre todo los considerados como formas super-imposición de las rentas, imposición de las ganancias provenientes de he-

chos accidentales, no ganados económicamente por las personas interesadas, los impuestos reales sobre la fortuna o el capital, etc. La justificación de estos principios no debe buscarse en la ciencia de las finanzas, sino en la parte de la economía nacional o social que le sirve de fundamento” (Obra cit. pág. 43).

*¿En qué consiste el principio de la administración fiscal o principio de la lógica en materia de imposición?*

Acerca de este principio dice el autor mencionado —López Freyle:

“Estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, son verdaderos axiomas que no necesitan demostración. Su aplicación depende de la elección de las calces de impuestos y de la estructura del régimen financiero.

“La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

“1ª La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.

“2ª La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

“3ª Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar del pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.

“4ª Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

“5ª El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.

“6ª Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general los principios establecidos en la ley.

“7ª Las disposiciones relativas a penas, defensa y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

“8ª Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

“La *comodidad* no sólo beneficia al causante sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal; que el lugar

de pagos sea, por regla general y cuando sea posible, el domicilio del causante; la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos, los procedimientos de control y percepción deben ser los menos molestos posible.

“La *reducción del costo* es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población del Estado, de la economía y de las clases de impuestos”. (Pág. 44).

*¿En qué consiste el principio de la prudencia política?*

El gobierno no debe establecer un impuesto nuevo aunque reúna todos los requisitos atribuidos por la ciencia, si estima que en ese momento es inconveniente. El gobierno debe evitar a toda costa las perturbaciones políticas y sociales que puedan sobrevenir por causa de los impuestos. La historia es rica en casos de esta naturaleza: los sangrientos sucesos en Rusia, en tiempo de Pedro el Grande y Catalina II; la revolución Francesa; el Cisma de la Tribu de Israel; las revoluciones inglesas contra Juan Sin Tierra, Carlos I y Jacobo II y la Revolución de los Comuneros en Colombia.

El impuesto puede no ser aconsejable, en un momento dado, para no darle apoyo a demagogos que pueden levantar esa bandera ocasionando conmociones sociales. O puede no ser aconsejable porque en un momento cualquiera pueda causar desaliento en los negocios, o en determinado tipo de sociedad, o en una actividad económica cualquiera. Ejemplo: Una presión excesiva sobre las sociedades anónimas conduciría a dos efectos: a la disolución de las existentes y a que en el futuro no se formen sociedades de esa especie.

*¿Cuáles son los principios jurídicos que deben tenerse en cuenta en esta materia?*

Los constituyen las normas positivas existentes en una nación dada. Esas normas deben expedirlas, en los países de orientación democrática, las Cámaras. En Colombia, la función de crear impuestos corresponde a la Cámara baja, porque se considera como la auténtica delegataria de la voluntad popular. El pueblo mismo, por intermedio de sus representantes, decreta los impuestos y autoriza a los gastos. No existe, pues, hoy día la distancia que existía en otras épocas entre el gobierno y los gobernados.

Los principios jurídicos se dividen en dos: Principios **CONSTITUCIONALES**, emanados directamente de la Constitución Nacional; Principios jurídicos ordinarios compuestos por leyes ordinarias que estructuran y organizan la actividad tributaria del Estado.

*¿Qué principios constitucionales es preciso estudiar en esta materia?*

Dice el artículo 43 de la Constitución:

“En tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones” (art. 6º A. L. 3 de 1.910).

Este artículo prohíbe al Presidente, a los Gobernadores y a los Alcaldes, decretar impuestos, cuando el país se encuentra en paz. En la misma forma establece la obligación de pagar impuestos a las personas naturales y jurídicas —nacionales y extranjeras— que se encuentren sometidas a la soberanía del Estado.

El ordinal 1º del artículo 8º de la Constitución Nacional dispone que “**LAS LEYES SOBRE CONTRIBUCIONES**” deben tener origen únicamente en la Cámara de Representantes. La razón de esta norma es clara: esta Cámara se considera más popular; es la manifestación auténtica del pueblo. Esta norma como dice López Freyle, consagra tácitamente que el Estado es el único que goza de **SOBERANÍA FINANCIERA** puesto que los tributos se pueden establecer **MEDIANTE LEYES QUE TENGAN SU ORIGEN EN LA CAMARA DE REPRESENTANTES**, con lo cual se afirma que los Departamentos y Municipios gozan apenas de una soberanía financiera **DELEGADA**”. Para que estas últimas entidades puedan establecer los impuestos, el Estado ha tenido que haberlos creado antes y habérselos cedido o haberlas autorizado para que los crearan. (Pág. 50).

El artículo 204 de la Constitución Nacional dice:

Ninguna contribución indirecta ni aumento de impuesto de esta clase empezará a cobrarse sino seis meses después de promulgada la ley que establezca la contribución o el aumento”.

Isaac López Freyle comenta el anterior principio de la manera siguiente:

“Las razones de orden práctico que existen para que los impuestos indirectos empiecen a cobrarse seis meses después de promulgada la ley que establece el impuesto o su aumento, son las de evitar los perjuicios que puedan causarse a los comerciantes, pues los nuevos gravámenes disminuyen el consumo y lógicamente afectan el costo de las mercancías, y de ahí que se les dé un tiempo prudencial para que puedan establecerse el equilibrio y sanear sus cálculos comerciales en relación con las mercancías afectadas con los nuevos tributos”. (Pág. 50).

El artículo 206 de la Constitución Nacional dice:

“En tiempo de paz no se podrá establecer contribución o impuesto que no figure en el Presupuesto de rentas, ni hacer erogaciones del Tesoro que no se halle incluida en el de gastos”.

El 20 de Abril de 1.930, comentó el anterior principio la H. Corte Suprema de Justicia:

“Una vez creada una renta por una ley debe incluirse en el presupuesto a fin de hacerla cobrable, conforme a ese precepto constitucional, pero esto no quiere decir que para establecer un impuesto o contribución haya de figurar antes en el presupuesto, porque ese establecimiento es necesariamente anterior a la inclusión del impuesto o renta en dicho presupuesto”.

Consagra la Constitución la fuerza restrictiva del presupuesto. En otros términos: “El gobierno no puede recaudar contribución o impuesto que no figure en el presupuesto. Tampoco puede autorizar gastos que no reunan el mismo requisito”.

La ley crea el impuesto, en forma abstracta; la obligación de pagarlo “nace de su inclusión en el presupuesto, porque tal inclusión constituye el título de la relación jurídica que debe trabarse entre el Estado y los contribuyentes para la determinación del crédito fiscal a favor del Estado. Es el acto-condición que debe preceder a la función administrativa de liquidación. Sin este acto-condición, el Estado queda desamparado y carece de facultad, aun en tiempo de guerra, para liquidar el gravamen, por expreso mandato de la Constitución”.

*¿En qué consisten los principios jurídicos ordinarios?*

Por medio de leyes ordinarias se objetiviza toda la estructura jurídica del sistema institucional. Ejs.: la legislación que regula el impuesto sobre la Renta y sus complementarios; la legislación sobre el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; la legislación sobre el impuesto de Aduanas, etc. En todos los casos, la legislación estudia lo referente al

sujeto activo y pasivo, objeto del gravamen, cuantía de él, forma de liquidarlo, sanciones que se causan, manera de recaudarlo, acciones que se pueden establecer para hacer efectivo el crédito fiscal, forma en que pueden ejercer los derechos los contribuyentes, etc.

Los decretos reglamentarios determinan el *modus operandi* de la ley a fin de hacer más fácil su aplicación. La jurisprudencia y las circulares de las oficinas encargadas de orientar el fenómeno de la imposición hacen más claras las situaciones, principalmente cuando se trata de casos concretos.

En Colombia, la entidad rectora del impuesto es la Dirección de Impuestos Nacionales. Por tal razón, esta oficina reparte instrucciones con el fin de obtener una liquidación correcta y una buena interpretación de las leyes y decretos.

## ELEMENTOS DE LA RELACION JURIDICA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

¿En que consiste la teoría de la obligación tributaria?

“La teoría general de la obligación tributaria, anota López Freyle, nos aporta todos los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria, que interviene desde su nacimiento hasta su extinción, pasando por las diversas fases de su desarrollo, tanto de carácter substancial como formal y procesal”.

El primer elemento que surge de toda relación jurídica es el sujeto. En este caso es de dos clases: ACTIVO Y PASIVO.

*¿Quién es el sujeto activo en la relación jurídica-tributaria?*

En el derecho tributario colombiano, al igual que en muchas naciones, existe un solo sujeto activo revestido de soberanía financiera, o sea el Estado. Mario Pugliese, citado por López F., dice que “solamente el Estado ejerce su soberanía financiera; suele ser investido por otros órganos, pues, la soberanía financiera no es sino un aspecto, de los más importantes, del poder de imperio originario que tiene el Estado en la manifestación de sus funciones dirigidas hacia el logro de las finalidades nacionales y la tutela de los intereses colectivos e individuales”. (Pág. 60).

En Colombia existen también sujetos activos de la obligación tributaria con soberanía financiera delegada, como son los Departamentos y

los Municipios. En esta forma el Estado provee a las necesidades de estas entidades. Respecto de este punto dice el mismo López F.:

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

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

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

“En tercer lugar, puede el Estado conceder u obligar a los órganos menores a cobrar directamente tributos —entre los límites y en las formas establecidas por la ley— en la esfera de su circunscripción territorial, o en la esfera de los que pertenecen a una categoría económica dada o a una fe religiosa. En este caso nacen relaciones jurídicas formal y materialmente autónomas entre el órgano y el sujeto pasivo de la imposición; esta autonomía se pone de relieve en todas las fases del proceso formativo de la obligación tributaria (indicación de los presupuestos objetivos y subjetivos para el nacimiento de la obligación, accertamiento, jurisdicción, ejecución forzosa)”. (Págs. 81 y 82).

Dice el profesor Flórez Zavala, que el sujeto activo tiene dos obligaciones:

1ª El cobro de la prestación tributaria. No se trata de un derecho, porque entonces tendrá poder potestativo de cobrar o no. Establecido

por la ley un impuesto, el Estado tiene qué percibirlo; si no lo exige, está concediendo arbitrariamente una exención.

2ª La obligación secundaria de determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles invasiones.

¿Quién es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria?

Es la persona señalada por la ley para pagar el impuesto, es decir, el sujeto jurídico o de “jure”.

*Capacidad del sujeto pasivo en el derecho tributario.*

Coviello, citado por López Freyle, dice al respecto: “La capacidad jurídica se distingue en capacidad de derechos propiamente dicha, y capacidad de obrar. Aquella consiste en la capacidad de ser sujeto de derecho y obligaciones; ésta en la capacidad de adquirir y ejercitar por sí los derechos, en asumir por sí las obligaciones. La primera presupone sólo las condiciones naturales de existencia; la segunda, la capacidad de querer; por eso todos los hombres están dotados de la capacidad de derechos en tanto que la capacidad de obrar tiénela sólo aquellos que se encuentran en ciertas condiciones naturales o jurídicas”.

“En el Derecho Tributario Colombiano para ser sujeto pasivo sólo se tienen en cuenta las situaciones objetivas de una relación patrimonial, sin consideración a que tal sujeto tenga o no capacidad para obrar.

“Acaecido el evento generador que da nacimiento al crédito fiscal, se traba la relación obligatoria tributaria, sin que el sujeto activo tenga la necesidad de analizar si los hechos determinantes del adeudo tributario se ajusten o no a derecho. Solamente toma en consideración la situación material, es decir, los elementos objetivos, pues si la administración entrara a examinar el origen y la legalidad de los negocios de los contribuyentes, sería demasiado dispendioso el acto de liquidar el impuesto correspondiente y carecería de la certeza necesaria para saber cuál será el monto de sus ingresos en relación con cada contribuyente. Por tanto, sólo basta la manifestación material de las relaciones económicas para que se cause el impuesto, sin tener en cuenta las situaciones objetivas, pues, aunque importante, su análisis corresponde a la esfera del derecho privado”. (Págs. 94 y ss.).

¿Cuáles son las principales causas que modifican la capacidad tributaria?

Son el sexo, la edad, el estado civil, la naturaleza legal de la sociedad, la religión, la nacionalidad, la ocupación, arte, oficio o profesión, el domicilio, etc.

1. **EL SEXO.** La mujer, no es sujeto pasivo de los impuestos de soltería y servicio militar.

Lo primero que exige la ley en estos tributos es que el contribuyente sea varón. Las mujeres no están sujetas al servicio militar y, aunque tenga hoy día los mismos derechos y obligaciones que los varones, la iniciativa en el amor está a cargo del hombre. El impuesto de soltería fue suprimido en Colombia, hace muchos años.

2. **LA EDAD.** La edad determina cierta capacidad para ser sujeto de determinados impuestos o para gozar de ciertas exenciones. Para ser sujeto del impuesto de soltería, además, de ser varón la ley exige ser **CELIBE**, por causas distintas al estado religioso, y tener, el 31 de diciembre del correspondiente ejercicio fiscal, **MÁS DE TREINTA Y CINCO AÑOS**. Igual cosa ocurre con el impuesto militar. Se adquiere la capacidad de sujeto pasivo al llegar a determinada edad.

3. **EL ESTADO CIVIL.** Modifica también la capacidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues si se es célibe, ya se tiene una de las condiciones indispensables para soportar el impuesto de soltería. También influye el estado civil en las exenciones personales, dentro del impuesto sobre la renta. Si el contribuyente es casado puede gozar de una exención de \$ 2.500.00 y su cónyuge por otra de igual suma.

4. **NATURALEZA LEGAL DE LA SOCIEDAD.** Las personas morales, como las naturales, poseen cualidades que modifican su capacidad como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Dentro de la legislación se encuentran personas morales nacionales y personas morales extranjeras. "Estas no pagan los tributos que conciernen únicamente a las personas morales nacionales, pero están sujetas a pagar otros tributos especiales".

Las oficinas de hacienda liquidan como sociedades de capital a las sociedades de personas extranjeras, cuando sus socios no declaran la

renta en Colombia, con el fin de que las participaciones de éstos no se queden sin gravar.

5. **LA RELIGION.** Influye también en la capacidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Los varones que entran al estado religioso, por razón del voto de castidad, no pueden contraer matrimonio. Esta circunstancia impide que se les pueda cobrar el **IMPUESTO DE SOLTERIA**.

Las corporaciones religiosas, por ser esencialmente espirituales y no perseguir fines de lucro, están exentas de toda clase de tributos. Los miembros del Clero, en Colombia están exentos de pagar el impuesto sobre la renta por razón de los ingresos obtenidos por concepto de emolumentos eclesiásticos destinados al culto en la religión católica.

6. **LA NACIONALIDAD.** La nacionalidad es una de las cualidades más importantes que modifican la capacidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En principio, la obligación de pagar impuestos es igual para nacionales y extranjeros. Pero existen impuestos que afectan a los primeros y no a los segundos y viceversa. Ej.: En Colombia sólo son sujetos pasivos del impuesto de ausentismo los colombianos que permanezcan más de seis meses continuos o discontinuos en el exterior, siempre que no se encuentren en misión diplomática ni cursando estudios universitarios. También, sólo son sujetos del impuesto de soltería los nacionales colombianos, varones mayores de 35 años, que hayan permanecido célibes por razón distinta a su estado religioso.

Existe el impuesto de migración, que apenas afecta a los extranjeros.

7. **LA OCUPACION, ARTE, OFICIO O PROFESION.** Estos factores también modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo. Las rentas de capital, las de trabajo y las mixtas están sometidas a tratamiento fiscal diferente, pues se gravan más pesadamente las primeras. Ocurre otro tanto cuando se decretan exenciones a favor de determinadas personas morales que se empeñan en impulsar una industria determinada. Esto, naturalmente, modifica su capacidad tributaria.

Estos factores también determinan **LA ACTIVIDAD NORMAL DEL CONTRIBUYENTE, LA FUENTE DE DONDE OBTIENE EN FORMA HABITUAL SU RENTA**. Es factor importante para establecer si tal actividad es o no gravable, o si debe considerarse como ganancia ocasional, no sujeta a impuesto.

8. *EL DOMICILIO*. Dice el profesor Flórez Z. que el domicilio es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

"Para efectos fiscales, en Colombia existen las siguientes reglas relativas a la determinación de la residencia y el domicilio a saber:

"Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en la República, y las sucesiones de causantes con residencia en el país, en el momento de su muerte, serán gravados tanto sobre la renta territorial como sobre la que se origine de fuentes fuera de Colombia.

"Cuando estos contribuyentes no tengan residencia en la República, sólo serán gravados sobre las rentas obtenidas dentro del país.

"A los residentes de nacionalidad extranjera sólo se les gravará las rentas obtenidas en territorio colombiano, si en el Estado del cual son nacionales se les da el mismo tratamiento a los colombianos.

"La residencia consiste en la permanencia continua en el país por más de seis meses en el año gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el período fiscal.

"Se consideran residentes los colombianos que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en Colombia, aun cuando permanezcan en el exterior.

"A las personas jurídicas nacionales o extranjeras se les gravará únicamente sobre su renta territorial, o sea, sobre la que se origine de fuentes dentro del país.

"Sin embargo, las rentas obtenidas por personas jurídicas nacionales en el exterior, por concepto de dividendos, participaciones, intereses y arrendamientos, son gravables con el impuesto sobre la renta.

"El domicilio de las personas naturales o jurídicas dentro del territorio de la República se establecerá de acuerdo con las normas del Código Civil. En caso de duda, o cuando una persona tuviere varios, el domicilio será el lugar del asiento principal de sus negocios" (López Freyle, pág. 108).

9. *OTRAS CAUSAS VARIAS*. La enfermedad, la prodigalidad, y los estados anormales, señalados por el C. C., como causales de incapacidad pueden modificar la capacidad tributaria del sujeto pasivo. Ej.: Un demente no está en condiciones de contraer matrimonio. Entonces, aunque tenga más de 35 años, no debe ser sujeto pasivo del impuesto de soltería.

¿Cómo responde el sujeto pasivo de la obligación tributaria? ✓

La responsabilidad directa del crédito fiscal la tiene el sujeto de derecho, o sea el contribuyente de jure. El sucesor del contribuyente se equipara al contribuyente; en otros términos: es el mismo contribuyente.

Los terceros pueden convertirse en deudores por alguna de las siguientes circunstancias:

1º Por voluntad del tercero;

2º Por disposición de la ley, con el objeto de controlar el recaudo del impuesto;

3º Por el incumplimiento de alguna obligación legal.

En la sucesión por causa de muerte y en las donaciones entre vivos, los **HEREDEROS Y DONATARIOS** son solidariamente responsables del crédito fiscal. Cuando hay transformación o fusión de sociedades y la nueva se hace cargo de las obligaciones de la sociedad anterior ocurre el mismo fenómeno. Algo parecido ocurre con el deudor sustituto, o sea el que al hacer un pago está obligado a retener un impuesto. Si el principal no paga, paga el sustituto. Y agrega a lo ya dicho, que es un verdadero extracto, López F.:

"Normalmente el deudor, y responsable del crédito fiscal se confunde con el sujeto pasivo, es decir, con el contribuyente, sea persona natural o jurídica. En el caso de contribuyentes sin personería jurídica, y con el objeto de garantizar el pago del impuesto en forma más adecuada y efectiva, se señalan las personas que deben cumplir con las obligaciones fiscales por aquellos contribuyentes y se establece la responsabilidad directa para los albaceas con administración de bienes, para el curador de la herencia yacente, para los administradores privados o judiciales de comunidades y para los donatarios y asignatarios de las donaciones o asignaciones modales; igualmente se regula la responsabilidad solidaria para los herederos a quienes corresponde la administración de los bienes, para los socios de las sociedades de hecho y para los comuneros de las comunidades ordinarias organizadas. Este artículo es nuevo y se hace necesario para evitar que los derechos del Estado queden desamparados ante la ausencia de una persona que se responsabilice de las obligaciones fiscales". (Pág. 112).

### *¿Cuál es el objeto de la obligación tributaria?*

Es la situación indicada por la ley como generadora del impuesto, es decir, los HECHOS O ACTOS. Ejemplos: el hecho de tener una renta, un patrimonio, hacer un consumo, efectuar una transacción, etc.

Lleiner, citado por López Freyle, dice que "el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo".

### *¿Cuál es la causa de la obligación tributaria?*

Griziotti, citado por el mismo López F., sostiene que la causa del impuesto, o sea el FUNDAMENTO JURIDICO y último de la obligación de los ciudadanos de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas, o sea, de manera más amplia en las ventajas que el contribuyente obtiene, por pertenecer a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de los servicios públicos, o de los beneficios que recibe de la vida social.

Agrega López Freyle:

"Nosotros en Colombia seguimos una doctrina propia, diferente de la alemana y la francesa, pero notoriamente alimentada por el caudal de sus enseñanzas. La doctrina colombiana puede exponerse así: EL HECHO FISCAL ES UN ACAECER, PROBAR O TENER SUJETO A EXACCION. EL ACAECER ES SIEMPRE UN HECHO MATERIAL, COMO EL PASO DE LAS FRONTERAS EN EL IMPUESTO DE ADUANAS; EL MORIR EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES; EL PRODUCIR MERCANCIAS COMO EN EL IMPUESTO DE CONSUMO, etc. El probar es la habilitación de los documentos, como el estampillaje, la boleta de registro, la inscripción, etc. Por último, el tener es el gravamen de nuestro patrimonio, ya como el impuesto.

"La determinación del hecho fiscal interesa primordialmente al contribuyente, pues su fecha es el principio de la prescripción del tributo. También importa el conocimiento del hecho fiscal al fisco, para determinar los derechos adquiridos de la hacienda pública. Por consiguiente, si se suprime un tributo, no quedan exonerados los deudores, por el hecho de que no se haya liquidado el gravamen, puesto que la acreencia estatal no tiene por origen la operación administrativa de

liquidación sino el hecho gravado de la exacción" (mayúsculas no son del texto).

"Lo anterior demuestra que el régimen jurídico del hecho fiscal tiene un ámbito diferente del administrativo relacionado con la operación de liquidación y cobro del gravamen".

"Esta determinación administrativa de la acreencia tiene importancia en lo tocante a los alcances deducidos contra los recaudadores por el debido cobrar que no se ha cobrado, pues el debido cobrar no es el surgido del hecho generador del tributo sino el que nace con su liquidación a cargo del contribuyente".

"Por otro lado, existe un régimen de prescripción que se aplica al hecho fiscal o generador del tributo, y un régimen de caducidad, que cobija exclusivamente a la administración en su facultad de revisar las liquidaciones equivocadas. Estos términos son mucho más cortos y se rigen por leyes especiales o por la Ley general -53 de 1.909" (ob. cit., pág. 117 y ss.).

### *¿Cuál es la fuente de la obligación tributaria?*

De acuerdo con el artículo 1494 del Código Civil, las obligaciones —algunas— nacen de la ley, vale decir que en Colombia pueden presentarse varios casos, a saber:

1. Puede nacer de la ley propiamente dicha;
2. Puede nacer de Decretos extraordinarios;
3. Puede nacer de Decretos legislativos.

De acuerdo con el concepto de la H. Corte Suprema de Justicia, cuando el Presidente dicta Decretos-Leyes es como si el propio Congreso actuara en persona.

Cuando el gobierno obra en forma extraordinaria en virtud del art. 121 de la Constitución Nacional, puede crear impuestos, pero en forma temporal. Al levantarse el estado de sitio caen automáticamente todos los decretos dictados para esa emergencia.

¿Qué reglas se siguen en lo referente a la extinción de la obligación tributaria?

Esta obligación, salvo las modalidades especiales derivadas de su misma naturaleza, no difiere de las obligaciones civiles. En consecuencia, en su extinción, obran reglas similares a las que operan en materia civil. Se pueden extinguir, pues, por PAGO DE LA DEUDA, NOVACION, REMISION, COMPENSACION, CONFUSION, PERDIDA DE LA COSA DEBIDA, etc. Someramente se estudiará cada caso.

1. *Pago de la deuda.* El pago viene a ser la prestación exacta del monto de la deuda y disuelve el vínculo jurídico.

El pago de la obligación fiscal debe hacerse en moneda colombiana. Sólo existe una excepción, consagrada por el art. 2º del Decreto 653 de 1.953. Las compañías privadas de energía eléctrica de servicio público que operan en Colombia podrán pagar el impuesto sobre la renta por medio de libranzas que individualmente serán emitidas cada una a veinte años de plazo.

Respecto a la imputación del pago, se siguen las reglas generales de la ley civil, salvo las normas especiales del derecho tributario. El párrafo 1º del art. 4º del Decreto 4074 de 1.949, dispone que los pagos parciales que haga el contribuyente se imputarán año por año a las deudas más antiguas, primero a intereses y luego a sanción por moratoria, y después a capital.

El pago del impuesto debe hacerse en el domicilio del contribuyente, pero puede hacerse en cualquier oficina de Hacienda del país, porque no hay norma que lo prohíba.

El contribuyente debe ser ejecutado en el lugar de la oficina liquidadora. Si el pago lo hace un tercero, se opera una subrogación legal. La conveniencia no puede existir en la obligación tributaria. El pago del crédito fiscal sólo se prueba con el recibo de caja.

2. *Novación.* En la novación la obligación fiscal se transforma en otra, que sustituye a la primera. Se extingue la primera pero nace otra. Esta manera de extinguir las obligaciones no opera en Colombia para la obligación fiscal.

3. *La remisión de la deuda.* En este caso el acreedor puede decir que renuncia al crédito.

De acuerdo con el autor mencionado, en Colombia se dan casos que pueden asimilarse a remisión de la deuda. Cuando se exonera de

pagar intereses moratorios a las sucesiones líquidas que hasta determinada época hayan cancelado el impuesto sobre la masa global hereditaria y asignaciones. Los reajustes que esporádicamente otorga el gobierno a los contribuyentes que no hubieren presentado declaración de renta o que por cualquier motivo hubieren ocultado bienes en años anteriores.

4. *La compensación.* Mediante este fenómeno se computan los créditos mutuos entre las mismas personas, con el fin de extinguir ambas obligaciones, en todo o en parte.

En principio no puede efectuarse compensación entre el Estado y los contribuyentes. Así lo sostiene Hernando Carrizosa Pardo en su obra sobre Derecho civil. Pero López Freyle presenta una situación excepcional:

“Sin embargo, examinemos lo que estatuye el art. 5º del Decreto Legislativo Nº 2168 de 1.951, que a la letra dice: Las sumas que la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales ordene devolver por concepto de impuesto sobre la renta y sus adicionales, podrán abonarse a liquidaciones de esta misma clase, mediante solicitud de parte y una vez que la orden de devolución haya sido refrendada por la Contraloría General de la República.

“Si el gravamen asignado al contribuyente se efectúa con recargos moratorios, el abono se imputará primero a intereses, y el saldo a capital”.

“Del tenor literal de esta disposición se desprende la existencia de tres requisitos para que pueda operarse la compensación, a saber:

“1º Que haya orden de devolución. La orden de devolución puede obedecer a pago en exceso de los impuestos liquidados o a rebajas de los impuestos por haberse liquidado en mayor cuantía en virtud de algún error de hecho o de derecho. La orden de devolución constituye por parte del Estado un reconocimiento expreso de su condición de deudor y determina a favor del contribuyente su derecho a recibir el pago.

“2º Que las deudas compensadas sean de la misma clase. En obligaciones fiscales, para que las deudas sean de la misma clase, sólo puede acontecer que el contribuyente pague impuesto en exceso por un año gravable dado, ya sea porque hiciera un pago superior al impuesto liquidado, o porque por razón de una reclamación se hubiere demostrado que se liquidó una suma superior a la que le correspondía de acuerdo con su capacidad tributaria.

“3º Que la devolución haya sido refrendada por la Contraloría General de la República”. (Obra cit., pág. 125).

5. *La confusión*. Se produce cuando en una misma persona coexisten la calidad de acreedor y deudor. Se extingue la obligación porque nadie puede hacer valer un derecho contra sí mismo.

En la obligación fiscal podría darse este caso, afirma el autor citado, cuando el Estado hereda a su contribuyente y le sucede, en consecuencia, en todos sus derechos y obligaciones. Al reunir el fisco la calidad de deudor y acreedor se produce la confusión.

6. *La pérdida de la cosa debida*. Se extingue la obligación por este motivo, ya que existe una verdadera imposibilidad de cumplir. Este modo de extinguir obligaciones sólo opera cuando el objeto de la obligación es una cosa determinada. Quiere decir esto que como el objeto de la obligación tributaria es una cantidad de dinero, no se presenta esta manera de extinguir las obligaciones, porque se trata de obligaciones de género;

7. *La declaración de nulidad y rescisión*. Este modo de extinguir obligaciones se refiere a las que nacen de actos y contratos, y la obligación tributaria nace de la ley.

8. *La condición resolutoria*. La obligación fiscal es pura y simple, y por tanto su extinción no está sometida a condición resolutoria.

9. *La prescripción y caducidad*. El fundamento de la extinción también se encuentra en la omisión del acreedor a hacer uso de la correspondiente acción durante el período de tiempo previsto por la ley.

La legislación tributaria no consagra normas especiales sobre la prescripción de la obligación fiscal. Por consiguiente, se aplican las comunes del Código Civil.

Es muy importante saber desde cuándo empieza a contarse la prescripción. ¿Será desde el momento de la liquidación? ¿Será desde un momento anterior?

La situación es clara. La liquidación no hace más que declarar la existencia de la obligación. Es preciso ir más allá a buscar el hecho, el acto o la circunstancia que hizo nacer la obligación tributaria. No obstante lo anterior es preciso distinguir dos casos:

- a) Cuando se ha practicado liquidación del impuesto; y
- b) Cuando no se ha operado liquidación.

En el primer caso debe contarse la prescripción desde la fecha en que el impuesto se hizo exigible. En el segundo caso la situación es más

compleja, por no existir una liquidación que sirva de base o punto de partida. La prescripción deberá contarse desde el ejercicio fiscal en que el hecho presupuestado por la ley se realizó.

El Consejo de Estado, en sentencia de 2 de abril de 1.959, dijo:

“En realidad, desde la fecha en que se hizo exigible el impuesto de que se trata, o sea el año de 1.939 a aquélla en que fue iniciado el presente juicio, es decir, el 19 de octubre de 1.954, transcurrieron con mucho los diez años que para la prescripción de la acción ejecutiva fija el artículo 2536 del código civil en su inciso primero del capítulo III del Título 41 del Libro IV, cuyo mote es el de “la prescripción como medio de extinguir las acciones judiciales”, sin que pueda alegarse que conforme a lo estatuido en el código fiscal no ha ocurrido la prescripción en este caso, puesto que el artículo 81 de la Ley 42 de 1.923 derogó los artículos 237 y 439 inclusive, del Código fiscal, o sea la Ley 110 de 1.912, que era el que fijaba, en su artículo 257 el término de 30 años para la prescripción extintiva de los créditos activos del tesoro”.

*La caducidad*. Ocurre cuando ciertas acciones no se pueden ejercer o no se puede hacer uso de determinadas facultades por haber vencido el término señalado expresamente por la Ley; la prescripción es modo de extinguir obligaciones. La caducidad obliga a funcionarios y a contribuyentes, es irrenunciable y debe aplicarse oficiosamente. Ejs.: cuando el contribuyente dejare de declarar la renta, los funcionarios pueden hacer el aforo respectivo.

## TEORIAS SOBRE UN BUEN SISTEMA TRIBUTARIO

*¿Es preferible el impuesto único o un sistema con muchos impuestos?*

Los partidarios del impuesto único alegan razones económicas, de conveniencia y de productividad del impuesto. Se han ideado dos tipos de impuesto único:

1. *Sobre la renta económica de la tierra*. Los fisiócratas sostienen que este impuesto es el único que no restringe la actividad industrial; pero no caen en la cuenta que en los tiempos modernos ese impuesto no daría resultados satisfactorios que permitieran atender a los enormes gastos públicos. Por otra parte, llevaría a una desigualdad impositiva, porque apenas pagarían impuesto los propietarios de tierras y quedarían sin gravar los grandes capitales de la época actual, representados en algo diferente a las tierras.

2. *Impuesto sobre los réditos generales.* El gravamen a los pequeños réditos llevaría a un costo muy alto en la recolección del impuesto y su recaudación sería en extremo difícil. Por otra parte, no se gravarían las transmisiones de riqueza, especialmente las gratuitas. Además, se restringiría el ahorro, por obvias razones.

*¿En qué consiste la teoría del impuesto múltiple?*

A los inconvenientes del impuesto único, que nos decide por el múltiple, se suman las ventajas siguientes:

a) Unos impuestos controlan a otros, haciendo más difícil la evasión de ellos.

b) Se corrigen con unos impuestos las injusticias que ocasionan otros. Las injusticias que ocasionan los impuestos a los consumos necesarios, se corrigen con los impuestos sobre la renta y sus complementarios y con el que grava las sucesiones y donaciones. Los primeros gravan más pesadamente al pobre que al rico y los segundos operan al contrario.

*¿Son mejores los impuestos que más se sienten o los que menos se notan?*

Dicen algunos que son mejores los segundos, porque se pagan sin sentirse, al comprar las mercancías, porque no causan mayor molestia a los contribuyentes ni producen reacciones sociales. Pero estos impuestos violan la igualdad tributaria. Otros creen que son mejores los impuestos que más se sienten porque de esta manera se vincula al contribuyente a la administración del Estado, puede vigilar los gastos públicos, y en cierta forma se enseña a las gentes el deber de solidaridad social que pesa sobre ellas y como consecuencia el pago del tributo.

### EFFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS

*¿Qué efectos se producen en cuanto a la producción y distribución de la riqueza?*

Por una parte, el impuesto resta capacidad de consumo y de ahorro a los contribuyentes, y por otra parte dá capacidad al Estado para prestar servicios públicos a los asociados y para capitalizar al hacer inversiones en obras públicas, empresas, construcciones, etc.

Según sea la modalidad del impuesto y su incidencia sobre determinado sector de la economía, puede tener alguno o algunos de los siguientes efectos:

- a) Contribuir a atenuar las fluctuaciones económicas, frenando la expansión o ayudando a mantener el equilibrio;
- b) Contribuir a la redistribución del ingreso y a la atenuación de las desigualdades en la repartición de la riqueza;
- c) Desalentar la inversión en sectores de poca importancia productiva y fomentarla en aquéllos de mayor beneficio para la sociedad;
- d) Desalentar el consumo suntuario y superfluo, y orientar los ingresos hacia el ahorro o hacia la producción;
- e) Fomentar el ahorro forzoso e inversión de los empresarios en lugar de la distribución de sus utilidades entre los socios;
- f) Contribuir al estímulo de la producción nacional, como resultado de la protección arancelaria;
- g) Proveer al Estado de los medios necesarios para la prestación de los servicios que le son encomendados, y para la construcción de las obras necesarias para el desarrollo del país.

Aurelio Camacho Rueda, dice al respecto:

“De lo que puede deducirse también que, una misma política no es aconsejable en todos los países, así estén en pleno desarrollo o apenas estén iniciándose en él. En algunos puede ser aconsejable una baja tributación, capacitando así a los contribuyentes para invertir ahorros sobrantes de los impuestos, a fin de que el Estado inicie empresas indispensables, que no aten la iniciativa particular; en una determinada nación puede ser necesario elevar ciertos tributos para rebajar otros, a fin de nivelar la carga entre las distintas clases económicas, para evitar fugas de capitales o nivelar la balanza comercial, puede requerirse una nivelación de la presión tributaria al igual que en naciones extranjeras, o a la imposición sobre los traslados de capital, etc. Todo depende, pues, de las circunstancias económicas y fiscales de cada país, por lo que tampoco es posible una generalización, ya que por otra parte en cuestiones de esta naturaleza no pueden sentarse conclusiones absolutas. Lo absoluto no existe en economía, en donde, como lo afirman muchos, no existen “leyes” sino “tendencias” (Pág. 62).

A lo dicho agrega Dalton:

“Si todo el producto de los impuestos se empleara en gastos inútiles que no contribuyen en nada al bienestar económico, entonces cualquier merma de la producción causada por la imposición, tendría por consecuencia una pérdida económica. Pero si el producido de los impuestos se invierte inteligentemente, el estímulo a la producción, gracias a esta inversión, puede ser más poderoso que el detrimento de la misma causado por los impuestos. De ocurrir las cosas así, las finanzas públicas consideradas en conjunto, serían responsables por el acrecentamiento de la producción”.

En lo que toca a Colombia, en los actuales momentos, parece conveniente orientar una política fiscal hacia la ampliación de la masa contribuyente, con el fin de abarcar a gran cantidad de personas que, a pesar de tener amplia capacidad contributiva, han logrado escapar a la acción del Estado. Es de justicia distributiva que ellos también aporten su contribución, de modo que se obtenga un gran aumento del ingreso a fin de poder estimular en forma adecuada el desarrollo del país, y la solución de algunos de sus principales problemas, especialmente aquellos que están constituyendo obstáculos en el camino del desarrollo.

### REPERCUSION DE LOS IMPUESTOS

Este es uno de los fenómenos interesantes y complicados de la materia. Será tratado en forma somera con el fin de dar una idea elemental a los estudiantes.

*¿En qué consiste la repercusión del impuesto?*

“La repercusión —dice Freyle—, es el fenómeno mediante el cual una persona, el *sujeto jurídico*, trata de trasladar a otra, el *sujeto económico*, el valor del impuesto, y al final de la lucha logra desplazarlo”.

“El fenómeno de la repercusión se realiza en 3 etapas, a saber: la *percusión*, la *traslación* y la *incidencia*.”

“LA PERCUSION. Consiste en la distribución jurídica del impuesto, es decir, a la persona que la ley señala como quien debe sufragar el impuesto, y esta persona escogida por la ley es la que se conoce como sujeto de derecho o contribuyente DE JURE o percutido.

“LA TRASLACION. Es el fenómeno mediante el cual una persona pasa a otra el impuesto, pudiendo ésta a su vez hacerlo recaer sobre otra u otras personas.

“LA INCIDENCIA. Es el hecho mediante el cual la persona no puede seguir trasladando el impuesto y es quien lo paga en definitiva, afectando su economía con el impuesto. Esta persona viene a ser el sujeto económico o contribuyente de facto o incidido.

*¿Cuál es la opinión del Doctor Esteban Jaramillo acerca de la traslación del impuesto?* ✓

EL IMPUESTO ES UN RECARGO a los gastos de producción, y estos gastos son la base para fijar el valor venal de las cosas producidas. Por esta razón, lo primero que hace el productor que quiere trasladar el impuesto al consumidor, es elevar el precio del artículo gravado. Para llevar a cabo la *traslación*, puede apelar a uno de estos procedimientos: O SUBE EL PRECIO DE LOS ARTICULOS, en proporción al monto del impuesto, sin modificar la oferta; O PROCURA UNA CONTRACCION O DISMINUCION DE LA OFERTA, dando al expendio una menor cantidad de artículos para producir el alza; O DESMEJORA LA CALIDAD DEL OBJETO PRODUCIDO, conservándole el precio que tenía antes de establecerse el gravamen; O POR ULTIMO, trata de TRANSFERIR EL IMPUESTO A LOS OBREROS por medio de una rebaja en los jornales.

“A esta, que pudiéramos llamar la OFENSIVA del productor se opone la DEFENSIVA del consumidor, quien a su turno, por cuantos medios están a su alcance, trata de esquivar la carga que el productor quiere echar sobre él. En esta lucha de los dos intereses opuestos, la traslación se efectúa o deja de efectuarse, según el grado de resistencia económica de cada uno de los contendores. Si el contribuyente legal logra imponer el precio del artículo gravado, el consumidor paga el impuesto; si por el contrario, este último puede abstenerse de consumir y, por lo tanto, de comprar aquel artículo, el peso del gravamen fiscal recae sobre el productor. Si la oferta es elástica, por regla general, el productor puede trasladar el impuesto al consumidor en todo o en parte reduciendo dicha oferta; si ésta es rígida, la traslación es más difícil. De igual manera, si la demanda es elástica, el consumidor puede defenderse de la traslación; no así cuando la demanda es rígida.

“El consumidor tiene menos defensa cuando el gravamen afecta artículos de primera necesidad. En este caso la demanda de tales artículos es INFLEXIBLE; el individuo no puede abstenerse de consumirlos ni reducir el consumo a una cantidad incompatible con las necesidades de la subsistencia, y la carga tributaria, representada por el mayor precio de los artículos indispensables, viene a ser soportada íntegramente por el consumidor. No sucede igual cosa cuando se trata de objetos no necesarios, de cuyo consumo puede abstenerse el individuo sin grave perjuicio, pues la demanda de tales objetos es ELASTICA, y el consumidor, absteniéndose de comprar o limitando la cantidad pedida, puede rechazar en todo o en parte el gravamen tributario. En este caso los productores de objetos suntuarios pueden adoptar uno de estos caminos: o limitan la oferta, para procurar por este medio el alza de los precios, o se vuelven sobre los obreros rebajándoles los salarios o movilizan sus capitales hacia otra industria menos gravada o que ofrezca mayores facilidades para la traslación, mediante la producción de artículos más solicitados”. (Pág. 385 y ss).

#### *¿En qué consiste la traslación directa y la inversa?*

Manuel Morselli, citado por López Freyle, dice al respecto:

“La traslación directa es aquella que va de la OFERTA A LA DEMANDA, del productor al consumidor y, en general, del empresario de una industria a sus clientes o a sus trabajadores, de los trabajadores inmediatamente afectados por el impuesto a sus patronos o a aquellos que adquieren el producto del trabajo”.

“La traslación directa se convierte en traslación sucesiva o continuada cuando el tributo es descargado sobre un tercero por aquél sobre el cual fue transferido, y del tercero al cuarto, y así sucesivamente; por ejemplo, cuando el comerciante al por mayor paga la tarifa por las mercaderías que importa, y después, calculándola sobre el precio, consigue hacerla sostener toda o parte por el comerciante intermedio, el cual, a su vez, logra rehacerse sobre los pequeños negociantes y éstos sobre el posadero, y el posadero sobre el huésped, etc.

“La traslación inversa se tiene cuando la persona que recibe el peso del impuesto, por efecto de una primera repercusión, rechaza nuevamente el impuesto sobre el primer sujeto, y a veces también sobre otros, pasando por aquel primer afectado. Esta especie de traslación va, por tanto, de la demanda a la oferta: del consumidor efectivo

del objeto cuyo precio es aumentado a causa del impuesto, al productor; de los clientes y de los trabajadores sobre los cuales los impuestos fueron transferidos, al empresario; del inquilino sobre el cual había sido fijado el impuesto, al dueño de la casa, etc. Por tanto, la traslación inversa adquiere aquí el significado de la contratraslación, por lo cual el fenómeno se desarrolla a través de una disminución de precios que permite al adquirente hacer recaer parte del gravamen tributario que había sido transferido sobre él, al vendedor inmediato.

“También la traslación inversa se llama continuada, cuando entre el primer autor de ella y el primer autor de la traslación directa hay algunos elementos intermedios, como por ejemplo, en las tarifas aduaneras, entre el importador y el consumidor, cuando éste, en sentido contrario, rebota sobre aquél un cierto grado de presión del impuesto.

“Pero cuando la traslación inversa se verifica por efecto de una traslación directamente sufrida por el consumidor adquirente, que es puesto de inmediato en relación el fisco, entonces el fenómeno es de simple traslación hacia atrás o regresiva. Y en contraste con tal expresión es llamada traslación hacia adelante o progresiva la dirigida como se ha descrito más arriba” (Obra citada pág. 65 y ss.).

#### *¿En qué consiste la traslación oblicua y la transversal?*

Los estudios de Da Empoli, dice López F., han dado origen a esta nueva distinción, que se presenta cuando el fenómeno reparator del impuesto se verifica sobre una o más mercaderías diferentes de la afectada por el fisco. Esta puede ser directa o progresiva, inversa o regresiva.

Se presenta la primera en el caso de producción a costos conjuntos. En este caso el productor de una mercadería afectada por el impuesto logra trasladar el impuesto aumentando precios de mercancías no afectadas por él. Ejemplo: un impuesto grava la producción de cueros; pero el productor no aumenta el precio de los cueros sino el de la carne, por ser este el producto de demanda menos elástica.

Se presenta la segunda cuando los consumidores de un artículo de demanda poco elástica, o rígida, trasladan el impuesto a los productores al disminuir el consumo del artículo, o al apelar a otros artículos, obligando al productor de los artículos de demanda inelástica a rebajar precios y cargar, en consecuencia, con todo o parte del impuesto.

¿Qué ocurre en el mercado de régimen de monopolio?

El doctor Esteban Jaramillo enfoca así el problema:

“Algunos autores piensan que dentro del monopolio, el fabricante privilegiado traslada invariablemente el impuesto al consumidor, debido a la falta de competencia. Pero esta tesis absoluta, no puede sostenerse, a menos que se trate de objetos de primera necesidad, y éstos excepto la sal, en parte alguna están sujetos al monopolio. Trátándose pues, de artículos no necesarios, el alza del precio produce una contracción en la demanda y en el consumo, lo que disminuye naturalmente las ganancias del productor. Este puede vender a más altos precios que los que obtenía antes de existir el gravamen, pero vende menos cantidad. En tal evento, los consumidores que compran, pagan el impuesto; los demás se ven afectados por la disminución del consumo, y es el Fisco el que se perjudica, porque la renta proveniente del tributo disminuye, debido a la reducción del número de los objetos gravados” (Obra citada, pág. 387).

¿Qué opina al respecto Isaac López Freyle?

Nosotros consideramos que cualquiera que sea la situación del mercado, en régimen de libre competencia o de monopolio, el productor o el comerciante, en la época contemporánea, se aprovecha y especula con el establecimiento de un nuevo impuesto, pues no sólo trasladan el impuesto sino que tienen un margen de utilidad superior al que venían liquidando antes. Tan marcada es la tendencia a la realización de este fenómeno que es de frecuente ocurrencia que comerciantes o industriales prefieren no vender momentáneamente, con el fin de mantener los precios fijados con las modalidades precedentes y con la seguridad de que a la postre el consumidor cederá en esta lucha cruel, en la cual el pueblo sale vencido”. (Obra citada, pág. 70).

¿En qué consiste la teoría de la DIFUSION?

“La traslación e incidencia no sólo se limita a determinados sujetos, sino que por razón de la interdependencia que existe en los mecanismos económicos, se produce la propagación de la carga de los tributos de los campos afectados directamente por el impuesto a los no afectados, pero que indirectamente se encuentran influidos por la concatenación de los factores económicos.

“El consumidor, o sea el *sujeto económico*, por razones obvias no puede trasladar el impuesto. En virtud de esta circunstancia, disminuye lógicamente su capacidad de compra y, por tanto, tiene que prescindir de determinados artículos o consumir menos o buscar un sustituto más barato que reemplace al que habitualmente usaba. Cualquiera de los fenómenos anteriores impone una restricción de la demanda. La poca demanda provoca una contracción de la producción, y ésta, a su vez, el despido de trabajadores en las zonas afectadas de la economía. El ingreso personal disminuye y consecuentemente el ingreso nacional. Esta propagación de menores consumos e ingresos abarca a una serie de personas no vinculadas directamente con el pago del impuesto, pero sus efectos toman diversas direcciones, aún en el caso de que el gravamen no pueda repercutir, produciendo alteraciones contrarias, pues mientras se origina una menor producción en ciertos sectores, en otros, aumenta; lo mismo ocurre en el mercado de trabajo, ya que en el renglón industrial en que se realiza la baja del consumo hay despido de trabajadores o disminución de salarios, y por el contrario, en las industrias hacia donde se ha desplazado el consumo se aumentan los salarios y el número de trabajadores.

“La expansión de los impuestos realiza una serie de fenómenos contrapuestos que dan lugar a un aumento de valor de capital vinculado a la industria beneficiada y a la disminución del capital del sector afectado, pero la difusión siempre trata de corregir, en un tiempo más o menos largo, los efectos de los nuevos impuestos, hasta devolver su equilibrio a la economía”. (Obra cit., pág. 71).

¿En qué consiste la absorción del impuesto?

Ocurre cuando el *productor* paga el impuesto directamente sin trasladarlo al consumidor y sin que tal absorción implique una disminución en sus beneficios. En este caso los productores buscan un sistema adecuado que les permita mantener las mismas utilidades que obtenían antes del impuesto. Ejemplo: desmejora la calidad del artículo o apela a un sistema técnico que rebaje los costos; en estos casos se conservan los precios de venta que existían antes del impuesto. En otros términos: el productor absorbe el impuesto en su totalidad. Con este sistema se mantiene inalterable la demanda, no se produce despido de trabajadores, y permanece inalterable el ingreso nacional.

La absorción puede ser a largo plazo. El productor no conserva momentáneamente el mismo margen de utilidad; pero a un plazo lar-

go el beneficio puede modificarse, al desaparecer los competidores que sean derrotados del mercado, circunstancia que le aumenta la producción, y el volumen de ventas.

#### *¿En que consiste la amortización del impuesto?*

Isaac López Freyle, expone este fenómeno en forma muy clara: "El fenómeno de la amortización del impuesto nace del hecho de que los impuestos no sólo afectan las rentas en sí, las cuales son disminuídas por el mismo valor de los tributos, sino que también alcanzan al capital que produce dichas rentas, pues un capital con idéntica seguridad a otro y con las mismas posibilidades de duración, debe producir una renta similar a la que se derivaría de otro capital en las mismas circunstancias al tipo de beneficio corriente para inversiones que ofrecen las mismas garantías. En efecto, si una empresa que produce harina tiene un capital en función económica que vale \$ 1.000.000 y produce una utilidad neta anual de \$ 100.000, o sea un 10% del capital, antes de establecerse el impuesto y después de creado el tributo sólo da un rendimiento anual de 90.000 porque los \$ 10.000 faltantes equivalen al impuesto pagado; una persona que quiera adquirir el negocio y que sabe que esa clase de inversión produce rendimiento del 10% anual, sólo ofrecerá por la empresa \$ 900.000, con el objeto de obtener el rendimiento normal en esa clase de inversión. De ahí que los valores del capital, cuando el porcentaje de interés no ha variado, decrezcan según la disminución de la renta.

"Así tenemos que si una reducción de renta de un capital es operada por la introducción de un impuesto, en consecuencia de la parte del impuesto mismo que no se ha podido transferir por traslación, se verificará el depreciamiento del capital, es decir, de la fuente productiva de la renta definitivamente disminuída, es decir, capitalizada a la tarifa de interés corriente; ocurre aquello que se llama "amortización del impuesto".

#### *¿En qué consiste la capitalización del impuesto?*

El autor tantas veces mencionado afirma que la capitalización del impuesto se realiza cuando el tributo se suprime o se rebaja. Es el fenómeno contrario al de la amortización. Al desaparecer el impuesto, las inversiones tendrán un rendimiento superior al que poseían antes de la supresión o rebaja del impuesto.

Pudiera pensarse que la rebaja o supresión del impuesto traería rebaja de precios; pero ocurre que los productores y comerciantes tienen la tendencia a mantener los precios antiguos, con lo cual se subrogan al Estado en el cobro del gravamen.

Al aumentar el rendimiento de una inversión, por la supresión del tributo, la inversión se capitaliza por valor igual a la mayor tasa de interés o rendimiento. Así se opera un fenómeno contrario a la amortización.

#### *¿En qué consiste la elusión o evasión del impuesto?*

Es el procedimiento ilícito de que se vale el contribuyente para no pagar el tributo. A este fenómeno también se llama elusión porque el contribuyente elude el pago del impuesto.

Según López Freyle, la evasión puede clasificarse en EVASION PARCIAL, EVASION TOTAL, EVASION ILEGAL Y EVASION LEGAL.

1º *Evasión parcial.* Por medio de ésta se hace fraude al fisco de parte del impuesto. Ejemplo: cuando se ocultan parte de las utilidades obtenidas.

2º *Evasión total.* Cuando el contribuyente logra eludir totalmente el pago del impuesto. Ejemplo, cuando se introducen al país mercancías de contrabando.

3º *Evasión ilegal.* Cuando se elude el pago del impuesto contrariando claras normas legales. El ocultamiento de renta o patrimonio y el contrabando.

4º *Evasión legal.* En este caso se utilizan procedimientos permitidos por la ley para eludir parcialmente el impuesto, sin que el Estado pueda oponerse. Ejemplos: Cuando una gran empresa se fracciona en varias sociedades independientes con el fin de evitar la progresión en el impuesto sobre la renta y sus complementarios. Cuando una sociedad anónima se transforma en limitada con el fin de defenderse de la tarifa progresiva que se aplica a aquéllas, a diferencia de las sociedades de personas que apenas soportan una tarifa proporcional, en el

evento de que a los socios se grave en su cabeza el valor del patrimonio social y las rentas, sin discriminación de la naturaleza de la sociedad donde tenga su interés social. Otro caso puede darse en el impuesto de industria y comercio y el predial, cuando en un municipio dado son muy elevados, y mucho más bajos en el vecino. En este caso las fábricas se instalan en el segundo, siempre que se reúnan otros factores que son indispensables en la organización de las industrias, como el personal humano, vías de comunicación, abundancia de materia prima en el lugar o cerca a él, terrenos adecuados, buen caudal de aguas, energía eléctrica, etc., etc.

(CONTINUARA)

## JUICIOS DE TENENCIA Y CONTROL DE ARRENDAMIENTOS

DR. HORACIO MONTOYA GIL