

Comentarios sobre el Decreto 154 de 1968

Artículos 13 y 15.

1. El artículo 4º de la Ley 63 de 1967 que modificó el 5º del Decreto 1366 de 1967 dice que *son gravables las rentas* provenientes del aprovechamiento o enajenación de marcas, patentes, privilegios, primas por cesión de derechos y demás intangibles.

El artículo 13 del Decreto reglamentario 154 de 1968 dice que “*constituyen rentas brutas* susceptibles de gravamen los ingresos provenientes del aprovechamiento o enajenación de marcas, patentes, privilegios y demás intangibles...”.

Se observa un cambio de redacción entre las dos disposiciones que da origen, —como ya lo ha entendido la División de Impuestos Nacionales—, al desconocimiento de costos en casos distintos a aquellos que impliquen el traspaso de todos los derechos inherentes a los intangibles o aportes a sociedades colombianas aunque no se produzca la enajenación total. En esos casos, la renta gravable no puede ser el total del precio de la enajenación, pues de acuerdo con los principios generales consignados en el artículo 23 de la Ley 81 de 1960, que no fueron modificados para el caso de que se trata por la Ley 63, es necesario deducir previamente el costo imputable a los ingresos para obtener la renta bruta.

El reglamento debería aclarar cuáles son los costos y deducciones aceptables en los casos distintos a los contemplados en el Parágrafo 1º del artículo comentado.

2. El artículo 13 del reglamento intenta una definición de lo que se entiende por intangible, que es confusa e imprecisa, pues las regalías no son propiamente un intangible, sino producto de un intangible. La regalía es algo material o físico, es renta y como tal era objeto de gravamen desde antes de la expedición del Decreto 1366 de 1967. Generalmente la regalía no se enajena, se enajena la marca, la patente o el privilegio industrial y el uso o explotación de estos intangibles por personas distintas a su dueño da origen a la regalía. Las regalías, por tanto, no pueden ser objeto de avalúo. Se avalúa la marca, patente, privilegio industrial, etc.

Debe, pues, modificarse la parte final del inciso primero del artículo 13 del Decreto 154 de 1968.

3. El Parágrafo 2º del artículo 4º de la Ley 63 de 1967 dice que para que proceda el reconocimiento fiscal de costos o deducciones por concepto de pactos relativos a intangibles, será necesario *que el pago haya sido aprobado previamente* y con conocimiento de causa por la División de Impuestos Nacionales.

El Parágrafo 2º del artículo 13 del Decreto 154 de 1968 dice que para que proceda el reconocimiento de costos y deducciones por concepto de pactos relativos a intangibles, será necesario *que el intangible haya sido previamente avalúado* de conformidad con los artículos 64 y siguientes de la Ley 81 de 1960 y demás disposiciones sobre el particular.

En este punto el Decreto 154 excede la facultad reglamentaria, pues una cosa es que la División de Impuestos deba aprobar previamente "con conocimiento de causa" el pago por concepto de pactos relativos a intangibles y otra muy diferente al avalúo del intangible. El avalúo no fue previsto en la ley, de manera que es un requisito nuevo, impuesto por el reglamento. La expresión "conocimiento de causa" no es equivalente a avalúo, pues esa expresión significa en el lenguaje jurídico el conocimiento que debe tener el juez de las actuaciones procesales. En el presente caso, de los contratos y documentos referentes a los intangibles.

La División de Impuestos Nacionales no está en condiciones de avaluar marcas, patentes y privilegios de invención, ni los contribuyentes están en condiciones de presentar la documentación exigida por los artículos 64 y siguientes de la Ley 81 de 1960, máxime si los intangibles que se pretende avaluar son de propiedad de personas o entidades extranjeras, pues no es fácil tener acceso a los documentos e informaciones requeridos. A lo que se agregan las dificultades técnicas que ofrece el avalúo parcial de los intangibles de un contribuyente.

4. Nada dijo el reglamento en relación con los contratos sobre intangibles celebrados con anterioridad a la vigencia de la Ley. Avaluar estos bienes después de años de celebrado el contrato resulta poco menos que imposible. El principal obstáculo estaría en que tampoco el reglamento dice quién debe pedir el avalúo, ni los documentos que deben presentarse. La sola referencia a los artículos 64 y siguientes de la Ley 81 de 1960 no es suficiente, porque no se puede tomar el conjunto de la empresa propietaria, cuando lo que se pretende avaluar no es su good-will, sino una marca, una patente o un proceso industrial.

5. El Parágrafo 3º del artículo 13 dice que la deducción por regalías pagadas al exterior en ningún caso podrá exceder la cuantía autorizada por el Comité creado por el artículo 6º del Decreto 688 de 1967. Esta disposición es ilegal por exceder la facultad reglamentaria, pues el reglamento no puede establecer requisitos no previstos en la ley para la aceptación de deducciones o una limitación nueva, como sucede en el presente caso.

No se ve cuál sea el objeto de establecer nuevos requisitos para el pago de regalías. Si el artículo 5º del Decreto 1366 de 1967 (4º de la Ley 63 de 1967) tiene como finalidad evitar el fraude que se hacía con base en pactos sobre intangibles ficticios, que se vendían o aportaban sobre la base de obtener una utilidad exenta para el vendedor y una deducción por amortización a favor del comprador, el solo gravamen de la utilidad en estas operaciones garantiza al Fisco que el fraude no continuará.

A estos argumentos estrictamente jurídicos pueden agregarse otros de carácter económico:

a) En Colombia es muy reducida la inversión en investigaciones tecnológicas, en comparación con las cuantiosas sumas que anualmente invierten las grandes corporaciones financieras extranjeras en este campo, y ni aún nuestras grandes empresas pueden ser independientes ni pretender hacer por su cuenta las investigaciones, ni aislarse, porque esto representaría su retraso y su ruina económica. Por tanto si queremos permanecer en un relativo grado de adelanto industrial tenemos que depender de quienes hacen las inversiones en investigaciones, y por lo mismo, tenemos que comprar marcas, procesos industriales y patentes, o pagar regalías por su uso. No pueden establecerse trámites interminables, como sucede actualmente con los avalúos de good-will, para la adquisición de patentes y procesos industriales, pues la empresa que desea adquirirlos o tiene que renunciar a la deducción del costo, con perjuicio evidente, puesto que se agrava su carga tributaria, o resignarse a permanecer estacionaria, con peligro de su ruina económica.

b) Actualmente el reconocimiento y avalúo de un good-will demora en la División de Impuestos Nacionales de dos a tres años. Si este organismo tiene que avaluar la totalidad de las marcas, patentes y procesos industriales, nacionales y extranjeros, no será posible obtener la previa aprobación de una transacción sobre intangibles en muchos años, lo que resulta absurdo, si se tiene en cuenta que hoy los grandes procesos industriales se calculan para dos o tres años. Por tanto, es de suponer que cuando salga el avalúo ya haya interés en comprar la marca o el proceso industrial, por haber sido reemplazado o mejorado por otro.

Por tanto, deberían derogarse los Parágrafos 2º y 3º del artículo 13 y el artículo 15 del Decreto 154 de 1968 y en su lugar, reglamentar lo relativo a la documentación que debe presentarse a la División de Impuestos Nacionales para que ésta "con conocimiento de causa" imparta la aprobación a los pagos por concepto de pactos relativos a intangibles.

Artículo 16. Se refiere al costo en rentas ordinarias en la enajenación de inmuebles.

La disposición es correcta y no parece que requiera modificación alguna. Quizá sería conveniente que aprovechando lo dicho en el párrafo 1º sobre constitución con cargo a costos, de un fondo para obras de parcelación, urbanización o construcción de inmuebles destinados a ser enajenados, se buscara la forma de extender el sistema a los contratos de ejecución de obras de ingeniería en varios años, tales como: carreteras, túneles, represas, etc.

Artículo 17. Se refiere al costo en rentas extraordinarias en la enajenación de inmuebles.

Convendría aclarar dos puntos de ocurrencia frecuente y difícil interpretación tanto por parte de los funcionarios de impuestos como de los contribuyentes, a saber:

a) Determinación del costo para las disminuciones del artículo 40 de la Ley 81 de 1960, en el caso de que se hayan aceptado deducciones por depreciación.

En este caso parece conveniente establecer claramente en el reglamento que tanto en los casos de bienes inmuebles adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1960, como posteriormente, el costo opcional se castigará con las depreciaciones aceptadas, para determinar la renta bruta sobre la cual se aplicarán las disminuciones de que trata el artículo 40 de la Ley 81 de 1960.

Razones: Porque el artículo 35 de la Ley 81 de 1960, dice en su ordinal 3º, que *constituyen rentas brutas* las recuperaciones obtenidas en la enajenación o venta de bienes depreciables sobre los cuales se hayan aceptado amortizaciones para los fines del impuesto; y el artículo 40 de la misma Ley, habla de disminución de la renta bruta, sin distinciones de ninguna clase, dando a entender que establece una excepción a lo dispuesto en el artículo 35, ordinal 3º.

Porque el artículo 41 de la misma Ley 81, que debe entenderse en un sentido totalmente armónico con el artículo 40, establece que en el caso de pérdidas, éstas se determinarán "por la diferencia entre el precio de la enajenación y el valor de adquisición del inmueble... , disminuído con las depreciaciones y agotamiento aceptados".

b) Reglamentación particular de la cesión o venta de derechos herenciales.

Este caso, de bastante frecuencia en la práctica, no se encuentra reglamentado hoy en forma alguna y por ello da lugar a continuos litigios entre los funcionarios del impuesto y los contribuyentes, que no encuentran ninguna norma para determinar ni el costo ni la fecha de adquisición de los derechos, dando lugar a un verdadero caos interpretativo sobre el particular.

Una norma reglamentaria a este respecto, que define en alguna forma la manera de determinar la renta, es no sólo conveniente, sino de palpable urgencia para prevenir injusticias bien en detrimento del Fisco o bien de los contribuyentes.

Artículo 18. Se refiere a la fecha de adquisición de los inmuebles. Sin comentario distinto al de la conveniencia de reglamentar lo referente a la fecha de adquisición de los derechos herenciales que se vendan.

Artículo 19. Se refiere a la exigencia de avalúo con intervención de la Superintendencia de Sociedades Anónimas, de los bienes muebles o inmuebles adquiridos por una sociedad de sus accionistas o socios, para que pueda aceptarse la pérdida sufrida en su enajenación.

La reglamentación es muy deficiente en cuanto no establece hasta dónde puede llegar la intervención de la Superintendencia y qué puede ocurrir cuando haya desacuerdo entre ésta y los interesados.

El literal e) en cuanto dice que "El valor de los intangibles será el señalado según las normas que rigen sobre el particular", excede la potestad reglamentaria en cuanto deja sin funciones a la Superintendencia.

Artículo 22. Se refiere en general a las deducciones legales que se pueden descontar de la renta bruta.

Este artículo excede la potestad reglamentaria en cuanto establece que no son deducibles los gastos imputables a las rentas exentas, porque esto no lo dice ni el artículo 43 de la Ley 81 de 1960 ni el 10 del Decreto 1366 de 1967 que modificó en parte el anterior.

El artículo 10 del Decreto 1.366 habla de las deducciones que pueden restarse de la renta bruta para obtener la renta líquida, que en principio siempre es gravable, hasta el punto de distinguirse y deslindarse muy definitivamente en la Ley, lo que se entiende por renta líquida y renta líquida gravable.

Las rentas exentas constituyen desgravamientos de la renta líquida, por razones especiales, convenientes o no, y que dentro de la estructura del impuesto se suponen no afectadas por deducciones, por afectar éstas exclusivamente a la renta bruta que es la que se castiga con ellas para obtener la líquida que en principio se supone gravable.

Hablar de deducciones o gastos imputables a las rentas exentas es contrario a la estructura misma del impuesto, porque en éste no existen deducciones imputables a la renta líquida, de la cual se restan las rentas exentas, sino a la renta bruta que constituye un factor previo a la determinación de la renta líquida.

El artículo 23 de la Ley 81 de 1960 dice que de la cantidad determinada como renta bruta se restan las deducciones legales para obtener la renta líquida y que de ésta, ya afectada con los gastos necesarios para producirla y que constituyan deducciones legales, se descuentan las exenciones, que constituyen bajas de una renta líquida que ya no puede afectarse con deducciones y que solo por excepción no se toman en cuenta para aplicarles la tarifa del impuesto.

Además, no puede perderse de vista que el artículo 10 del Decreto 1366 habla de las expensas necesarias pagadas en el desarrollo de cualquier actividad cuya renta sea gravable, condicionando la deducibilidad a la actividad desarrollada por el contribuyente, que si en principio es gravable, tiene derecho a la deducción de las expensas necesarias. Cosa distinta sería si la actividad no fuera gravable, único caso en que podría estar ajustada a derecho la disposición comentada.

Las razones anteriores quizá puedan calificarse de sutiles, pero en todo caso tan sutiles como la concepción del reglamento comentado, en donde tal clase de sutilezas, no contempladas en la norma sustantiva no pueden ser legales, porque de lo contrario los reglamentos podrían modificar todas las leyes a base de sutilezas.

Artículo 26. Se refiere a informaciones en la declaración de renta para que proceda la deducción de intereses.

Este artículo excede la potestad reglamentaria casi en su totalidad, porque el artículo que reglamenta, 6º de la Ley 63 de 1967, no establece toda esa clase de informaciones, tales como: escrituras y fechas de registro, lugar y fecha de pago del impuesto de timbre, etc.

Exigir tal clase de informaciones sin estar contempladas en la norma sustantiva, equivaldría tanto como a exigir en el reglamento información sobre el NIT sin estar comprendida tal obligación en la norma sustantiva, como es el artículo 15 del Decreto 1366 de 1967.

Para desarrollar legalmente el artículo 6º de la Ley 63 de 1967, lo más que podría exigir el reglamento sería la información sobre relación de causalidad, clase de obligación, cuantía, tasa de interés estipulada, fecha a partir de la cual se causaron los intereses y fecha de extinción de la obligación si ocurrió durante el ejercicio fiscal, e información sobre la escritura de hipoteca cuando se trate de préstamos para adquisición de vivienda del contribuyente si el acreedor no está sometido a la vigilancia del Estado.

Convendría tener en cuenta, en cuanto a la información sobre la cuantía, la dificultad, por no decir imposibilidad, que esto supone, cuando se trata de intereses por cuenta corriente, de variación casi diaria o de abonos por compras a plazos, etc., para tratar de obviar en alguna forma el cumplimiento de este requisito que en muchos casos no tendrá otro efecto que el del rechazo de los intereses por la dificultad para darle cumplimiento.

Artículo 36, numeral 3º. Reserva para deudas dudosas.

Resulta ilegal exigir, como requisito de carácter general, que los créditos que pueden protegerse con reservas deducibles, se hayan tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores, porque pueden existir deudas originadas "en operaciones productoras de renta gravable", que es lo exigido por la norma sustantiva (D. 1366/67, art. 12), pero que no representen ingresos que deban incluirse dentro de la renta. Es el caso, por ejemplo, de los préstamos con interés.

Conviene observar que se trata de un error en que también incurrieron los reglamentos anteriores al Decreto 154.

La solución puede ser la fusión de los numerales 2º y 3º expresando que los créditos pueden protegerse, cuando se hayan tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores, o cuando se hayan originado en operaciones productoras de renta gravable.

El artículo 112 del Decreto 437 de 1961 utiliza una redacción análoga para el caso de las deudas perdidas, que de acuerdo con la ley son deducibles también cuando se originen "en operaciones productoras de renta gravable".

Artículo 43. Reservas para deudas dudosas.

La prohibición de que se puedan considerar dudosas las deudas de socios o comuneros o parientes, para con sociedades o comunidades, es una limitación de la norma sustantiva que no puede hacer un decreto reglamentario y que resulta inequitativa especialmente para algunas sociedades anónimas.

Por ejemplo, es frecuente que sociedades como los bancos o compañías de seguros hagan préstamos dentro del desarrollo de sus negocios a personas que resulten ser accionistas, sin que esta circunstancia se haya tenido en cuenta

al conceder el préstamo. O inclusive puede ocurrir que la calidad de accionista se adquiriera después de celebrado el contrato. Y piénsese en las repercusiones que en el caso de sociedades grandes, con millares de accionistas, tiene la restricción hecha extensiva a los parientes.

Y aún en el caso de sociedades de personas la limitación resulta injusta para operaciones reales que también son frecuentes, y, en la práctica, a veces imprescindibles.

Lo único que el reglamento podría hacer, dentro de un criterio de respeto a la ley, sería exigir demostraciones especiales sobre la calidad de dudosas de las deudas de socios para con sus compañías, en los casos en que se trate de operaciones que no sean normales dentro del giro ordinario de los negocios sociales.

Artículo 45. Pagos a casas matrices.

a) Hablar de que no se acepta suma alguna "Pagada o reconocida directa o indirectamente" por las filiales, sucursales o agencias en Colombia a sus casas matrices del exterior, crea una situación de incertidumbre y propensa a las interpretaciones subjetivas, porque cualquier vinculación de terceros con las casas matrices podría tomarse como pretexto para afirmar que el pago se ha hecho "indirectamente" a la casa matriz.

Es importante observar que la disposición del artículo 11 de la Ley 63, que es la norma reglamentada, es norma de excepción cuyo alcance no puede ampliarse por el reglamento, por lo que lo indicado sería suprimir los adverbios "directa o indirectamente".

b) De otra parte, en el artículo 11 de la Ley 63 se hace una enumeración taxativa o limitativa de los pagos que no pueden aceptarse, y, en oposición a la ley, el reglamento hace una enumeración por vía de ejemplo. al introducir la expresión "gastos tales como", lo que será nueva fuente de incertidumbre y discusiones.

c) Al final del artículo se expresa que las cantidades no aceptadas como costos o deducciones no se gravarán a las casas matrices con el impuesto básico de renta, ni con el complementario de exceso de utilidades, dejando la posibilidad de que se cobre el impuesto de remesas, como ya lo ha entendido la División de Impuestos Nacionales, lo que también resulta ilegal porque el artículo 17 de la Ley 63 de 1967, al establecer el impuesto de remesas, habla de que se liquida sobre "el valor nominal de los pagos o remesas de rentas (se subraya)", es decir, que el impuesto sólo recae sobre las cantidades que sean renta fiscal para quienes las reciben, calidad que el Decreto 154 excluye para los pagos a las casas matrices a que se refiere el artículo 45, razón por la cual no las considera gravables para ellas.

Tampoco se puede considerar aplicable para el caso el inciso 2º del artículo 17 de la Ley 63 porque tales pagos no quedan incluidos dentro de las utilidades de las filiales, sucursales o agencias, susceptibles de remesas.

Lo indicado es que la enumeración del reglamento también sea taxativa, que se prescinda de hablar de gastos indirectos o se precise qué se entiende por tales, y que se excluya también la posibilidad de liquidar el impuesto de remesas.

Artículo 46. Discriminación de pagos a terceros con nombre y Nit de los beneficiarios.

a) Es claro que la enumeración que hace el artículo 15 del Decreto Extraordinario 1366 de 1967 sobre los pagos que requieren discriminación con nombres y Nit de los beneficiarios, es una enumeración taxativa que fue convertida en explicativa o por vía de ejemplo en el artículo 46 que se comenta.

La extensión que hace el reglamento, además de ilegal, es de poca utilidad para las oficinas de impuestos y, en cambio, ofrece inconvenientes en la práctica por la incertidumbre que trae a los contribuyentes que no siempre están en condiciones de saber cuáles son los pagos constitutivos de renta bruta, más si se trata de casos cuyo análisis ofrecerá dificultades inclusive a los funcionarios liquidadores.

b) Sería conveniente aclarar que los pagos que se hacen a entidades oficiales no requieren indicación de Nit, como se hace en el artículo 78 en relación con las deudas.

c) Debería contemplarse el caso de personas que no tengan Nit, porque en este evento los contribuyentes están en incapacidad, por omisión de terceros, de cumplir una exigencia legal que no podría llegar hasta la prohibición de contratar con quienes no tengan Nit.

d) Convendría armonizar el artículo 46, en cuanto a la exigencia del Nit en los anexos de las declaraciones, con el artículo 108 que excluye tal requisito en algunos comprobantes de contabilidad. En este sentido ya se pronunció la División de Impuestos en la Guía para la declaración de renta y patrimonio.

e) La expresión "créditos a corto plazo" que emplean las actuales disposiciones es más clara que la de "créditos transitorios" que usaban las anteriores disposiciones, pero sería conveniente definir qué se entiende por créditos a corto plazo, o expresar que tal aspecto se decidirá de acuerdo con las prácticas bancarias y que, en caso de duda, el punto será definido por la Superintendencia Bancaria.

Artículo 47. Pagos a contratistas.

Convendría aclarar el sentido de este artículo en forma que armonice con el artículo 7º del Decreto Extraordinario 1651 de 1961. Para el efecto, tendría que entenderse que quien hace los pagos a los contratistas solo debe dar informes relativos a éstos, y al contratista corresponde informar los pagos efectuados a otras personas para la ejecución de las obras.

Artículo 49. Límite 10% gastos en el exterior.

Esta limitación, que es la misma que establecía anteriormente el artículo 155 del Decreto 437 de 1961, resulta ilegal porque los reglamentos no pueden limitar el valor de las deducciones, sino cuando tal facultad está prevista en la ley. Si los reglamentos pudieran regular tales aspectos sustantivos, resultarían innecesarias las limitaciones que directamente las normas con fuerza de ley hacen de deducciones como las reparaciones locativas, intereses, pagos de profesio-

nales, salarios, bonificaciones, donaciones, etc., y en el caso de gastos externos únicamente para los pagos a la casa matriz, comisiones e intereses, de acuerdo con lo previsto en los artículos 11 y 12 de la Ley 63 de 1967.

La fijación por los reglamentos del valor de las deducciones solo puede efectuarse cuando se hayan concedido facultades para el efecto, como ocurre con las comisiones e intereses pagados en el exterior (Ley 63/67, art. 12), o cuando tal fijación corresponde a un necesario desarrollo de la norma sustitutiva, como en el caso de la "cantidad razonable" que puede deducirse por concepto de reserva para protección de deudas dudosas.

Artículo 51. Carnet de agentes viajeros.

El reglamento puede exigir que se informe el número del carnet oficial de los agentes viajeros, cuando exista, pero no puede condicionar la aceptación de los pagos a tales agentes al suministro del número de los carnets porque el establecimiento de los requisitos esenciales para la aceptación de deducciones es aspecto sustantivo que corresponde a la ley, lo mismo que la consagración de sanciones como el desconocimiento de los pagos.

De otra parte, el artículo 51 que se comenta alcanza a tener efectos en el campo de la contratación laboral, porque equivale a prohibir que se utilicen los servicios de agentes que no tengan carnet e implica también establecer sanciones a los contribuyentes por omisiones de terceros.

Artículos 54 a 56. Pérdidas en agricultura y ganadería.

Es conveniente aclarar si la amortización de las pérdidas diferidas de agricultura y ganadería tienen que hacerse en cantidades regulares durante los cinco años, o si puede efectuarse hasta el monto de las utilidades agropecuarias de cada ejercicio. Y en caso de que se considere que lo adecuado es exigir amortizaciones regulares, sería necesario permitir que las cantidades que no se hayan podido amortizar en determinado ejercicio por falta de utilidades, pueden acumularse a las amortizaciones de años posteriores.

También es conveniente prever que las participaciones de los socios en las utilidades o pérdidas de compañías de personas, que tengan dentro de sus actividades negocios agropecuarios, puedan compensarse, en cuanto correspondan a tales negocios, con las pérdidas o utilidades que obtengan directamente los socios en las mismas actividades. Esto es una consecuencia necesaria del régimen de integración que existe entre las sociedades de personas y sus socios, de acuerdo con el cual puede considerarse que la renta y el patrimonio sociales se gravan normalmente a través de los socios y, por esto, se distribuyen entre ellos con el mismo carácter que tengan para la compañía, salvo casos excepcionales, como surge de las normas establecidas en el artículo 53 del Decreto 437 de 1961.

Artículo 58, Parágrafo 2º. Exención dividendos recibidos por sociedades.

La demostración de que se reparten dividendos en Colombia, con certificación de la Cámara de Comercio, de una Notaría o con la presentación de copias

de los estatutos, es una exigencia que está fuera de la realidad, pues los estatutos sociales no indican el lugar donde se reparten los dividendos, sino el sitio donde funcionan las Asambleas de Accionistas, que necesariamente es en Colombia si se trata de sociedades colombianas, requisito este último que es el que debería exigirse y que consta en las declaraciones, lo mismo que en los estatutos que se presentan con la primera declaración o con las correspondientes a ejercicios en que se efectúan reformas, por lo que no se justifica aumentar innecesariamente las ya abundantes complejidades de las declaraciones. Inclusive a través de las declaraciones puede establecerse si se han obtenido utilidades comerciales y se han repartido efectivamente dividendos, a través de los balances, movimiento de utilidades, informes sobre dividendos decretados por pagar y retenciones de impuestos en la fuente.

El inciso final habla de que se presume que las *participaciones* no se gravan si no se presentan los documentos sobre reparto de utilidades en Colombia, lo cual puede hacer pensar que el inciso, no obstante encontrarse dentro de un artículo relativo a dividendos de sociedades anónimas, hace referencia también a las sociedades de personas, dado que el término "participaciones" lo reserva la ley para esta clase de compañías. Y si la norma legal pudiera entenderse en tal sentido, sería claramente equivocada, ya que en el caso de las compañías de personas lo importante no es el reparto de utilidades, sino el gravamen a los socios de las participaciones, que se efectúa con base en los informes que deben figurar en las declaraciones de dichas sociedades. Puede observarse también que resulta ilegal el establecimiento de presunciones en los decretos reglamentarios.

Artículo 61. Contratos sobre cesiones recíprocas.

La referencia que se hace en la primera parte, tanto de la norma sustantiva como de la reglamentaria, a "los accionistas de sociedades en comandita por acciones", carece de sentido o tiene una significación difícil de establecer, por lo que sería conveniente que el reglamento desarrollara el significado de la norma legal.

Artículo 62. Informes sobre socios o accionistas.

Sería conveniente que se estudiara la utilidad de los informes sobre todos los accionistas de sociedades anónimas, inclusive de los que poseen acciones en muy pequeña cuantía, pues dada la extensión de los anexos para las sociedades con millares de accionistas, sería aconsejable el establecimiento de algunas limitaciones, y que la relación no se presente como anexo a las declaraciones sino como informe independiente a las oficinas de investigación tributaria, pues no se ve su utilidad para el estudio de las declaraciones de las compañías, salvo en cuanto se trate de la existencia de filiales o de accionistas personas naturales que posean más del 75% de las acciones. Tampoco se ve la utilidad de tener informes sobre millares de accionistas de sociedades extranjeras, cuando aquellos no son contribuyentes colombianos, informes que por lo demás son de imposible presentación en algunos casos de grandes compañías que sólo conocen los nombres de los tenedores fiduciarios de los títulos.

En el caso de las sociedades de personas, en cambio, es aconsejable adicionar los informes con la referencia del artículo estatutario que indica los porcentajes de participaciones de utilidades.

Artículo 63. Renta por comparación de patrimonios.

a) El inciso 5º es ilegal y contrario a los fundamentos probatorios en que se basa el sistema extraordinario de determinación de la renta por comparación de patrimonios.

En efecto, establecer que el pasivo no aceptado para los fines patrimoniales por falta de los requisitos legales, se restará del pasivo para establecer el patrimonio líquido base de la comparación, equivale a sancionar la omisión de formalidades con la gravísima pena de convertir las deudas en renta, para lo cual no estaba facultado el Gobierno.

De otra parte, los fundamentos probatorios del sistema descansan en los informes suministrados por los propios contribuyentes, que son los indicios de los cuales se deduce el hecho de la capitalización de utilidades, por lo que resulta ilógico no tomar en consideración los datos sobre deudas que son parte integrante de las bases probatorias de la presunción. En el fondo los indicios están constituidos por una confesión que, dentro de la técnica jurídica, debe tomarse en forma indivisible, porque lo confesado para el efecto es el monto del patrimonio líquido, que es la cifra que juega para la presunción.

Y es del caso destacar que convertir deudas en renta implica violentar en forma inaceptable los fundamentos técnicos del impuesto sobre la renta, cuyo cobro supone la existencia de una capacidad contributiva constituida por rentas que efectivamente existan.

b) Sería conveniente prever que dentro de las valorizaciones que se definen en el inciso 4º quedan comprendidas las de aportes en sociedades de personas, que si no sufren modificaciones en su valor nominal por nuevos aportes, configuran valorizaciones o desvalorizaciones en cuanto a la diferencia de los valores fiscales de los ejercicios que se comparan, salvo en el caso de que la renta social se determine por comparación de patrimonios, evento en que dicha renta es la base para determinar las participaciones fiscales de los socios.

Esta aclaración resulta necesaria porque en la práctica es frecuente que las oficinas liquidadoras exijan a los socios el análisis y prueba de los aumentos patrimoniales de las compañías, para que se acepten las valorizaciones de los aportes, con todas las complicaciones y dificultades que tal cosa implica para los socios que no han tomado parte en los negocios sociales ni en la elaboración de las declaraciones de las compañías.

Artículo 67. (Reglamenta el art. 27 del D. 1366/67).

1. Cuando se hace referencia a "pagos", debe entenderse en cuanto no hayan sido objeto de previo abono sobre el cual se haya hecho la retención.

2. Si, respecto de las personas naturales, por "residencia" se entiende la fiscal (Ley 81/60, art. 16) —como parece—, en ciertos casos podría ser difícil para el pagador conocer si se configura o no la "residencia" en el exterior.

3. Respecto de personas jurídicas, en vez de hablar de "domiciliadas en el exterior" debería decirse "extranjeras no incorporadas o legalizadas dentro del país", o "compañías sin domicilio en el país".

4. Conviene aclarar que la retención del 12% por impuesto de renta no es aplicable al pago o abono que de sus propias utilidades hagan las sucursales a sus casas matrices.

5. No se paga o abona "asistencia técnica", sino compensaciones u honorarios por "asistencia técnica".

6. No está contemplado, como excepción, el caso de los pasajes o fletes pagados a personas no residentes dedicadas al transporte marítimo o aéreo internacional. Pues sería absurdo suponer que respecto de esos pasajes o fletes es necesaria la retención sobre el valor bruto. Lo mismo cabe observar respecto de los pagos por arrendamientos o regalías a personas no residentes por concepto de explotación de películas.

7. Debe aclararse qué debe entenderse por valor "nominal", sin perder de vista que la ley habla de rentas gravables en Colombia y no de ingreso bruto.

8. Debe aclararse que, en armonía con el art. 12 de la Ley 63|67, no procede la retención sobre los excesos del 2½% por comisiones o del 7% por intereses, como quiera que no son susceptibles de gravamen.

9. La referencia al art. 35 del D. 1366|67 está fuera de lugar pues mal ha podido hacerse retención a una sociedad por impuesto de patrimonio.

Artículo 68. (Reglamenta el art. 28 del D. 1366|67).

1. Ver Comentario artículo 67, 1

2. Al hacer referencia, simplemente, a "compañías extranjeras", se entendería que la obligación de retener opera respecto de las que no están legalizadas o incorporadas en el país y de las que sí lo están. Con relación a estas últimas, no se ve la necesidad de imponer esa obligación sin perjuicio, desde luego, de que tributen con el 12%.

3. La redacción del 2º inciso es oscura e induce a errónea interpretación. Tal como está, parecería que si la compañía también recibe otras rentas, los dividendos tributan a la tarifa normal. Así, es mejor y más clara la redacción empleada en los arts. 189 del D. 437|61 y 1º del D. 3191|63. Tampoco está claro que, sobre los dividendos, la compañía sólo tributa con la tarifa fija o invariable del 12% y en ningún caso con los gravámenes de fomento y de vivienda, o sea como lo estatuyen las normas referentes a éstos.

4. No se sabe si las compañías extranjeras que sólo reciben dividendos deben presentar declaración de renta o no, como sí se aclara para otros casos. Tanto más cuanto que a pesar de recibir sólo dividendos puede configurarse el fraccionamiento.

Artículo 69. (Reglamenta el art. 29 del D. 1366|67).

Convendría aclarar que la retención del 18% sólo procede en cuanto los socios no hayan cubierto ya un valor equivalente al pagar sus primeras cuotas para prórroga o sobre sus respectivas liquidaciones privadas. Pues no es equitativo, y no parece legal, establecer una desigualdad para los no residentes al exigirles un doble pago al principio. Además, debe aclararse que esta retención únicamente procede sobre la respectiva participación fiscal.

Artículo 70.

Ver comentario al artículo 67, 1.

Artículo 71. (Reglamenta el art. 35 de la Ley 63|67).

1. Tal como está concebida la norma legal reglamentada, al exigir la demostración de la identificación de personas naturales no residentes, aunque sean accionistas de una sociedad o cadena de sociedades que a su vez sean accionistas de la compañía extranjera de que se trate, ello implica una comprobación imposible jurídica y materialmente, aparte de significar en muchos casos la demostración de un hecho indefinidamente negativo. O, como acertadamente se le ha criticado, de haber impuesto una prueba diabólica rayana en lo ridículo. O la norma legal es de imposible cumplimiento, y carece de validez jurídica; o debe dársele un alcance acorde con la razón.

Así, el reglamento, en vez de patentizar más el exabrupto, por lo menos podría tratar de hacer viable la demostración, por medios indirectos o indirectarios, de la no incurrencia en el hecho que la norma legal quiso prevenir. Por ejemplo: autorizando la demostración —dentro de determinados límites, cuantías o porcentajes, según el caso— sobre el número de accionistas (desde luego directos), capital, bolsas de valores donde se negocian las acciones, categorías de los fideicomisarios de las acciones, etc. (Algo así como la propia División de Impuestos Nacionales conceptuó que no es necesario el cumplimiento del art. 62. del D. 154|68 cuando los accionistas exceden de algunos miles y las acciones se negocian en bolsas europeas y norteamericanas).

2. En la norma legal reglamentada está implícito un sofisma de distracción que induce a equívocos. Pues, de un lado, se exige la demostración en relación con “más del 75%”, y de otro, se advierte que “de todas maneras se aplicará la retención del 40% sobre la parte proporcional” no demostrada; vale decir, que para nada sirve la demostración de más del 75%, pues de todos modos deberá retenerse el 40% sobre la parte no demostrada en relación con el total. El reglamento, en lugar de insistir en ese sofisma, debería tratar clara y abiertamente el punto en el sentido de que la demostración debe hacerse en relación con todo el capital so pena de la obligación de retener el 40% sobre la parte proporcional no demostrada. (Desde luego, sin perjuicio de la demostración general por medios indirectos, tal como se sugirió en la observación del punto anterior).

3. Otro equívoco a que podría dar lugar la demostración relativa a “más del 75%”, podría consistir en que cuando la demostración no alcanzare ese

porcentaje, debería retenerse el 40% sobre la totalidad de los dividendos o participaciones. Convendría que el reglamento despejara este equívoco; y no habría lugar a él si se aclarara el problema como se sugiere en el punto anterior.

4. En el reglamento se habla únicamente de "pagos", no obstante que en el art. 35 de la Ley 63/67 se hace referencia a los artículos 28 y 29 del Decreto 1366/67, y en estos se habla, respectivamente, de pagos o abonos de dividendos y de participaciones en la renta líquida gravable.

5. En cuanto a la demostración de la tributación en el exterior con los 2/3 de la tarifa colombiana, se observa que, siendo la intención de la ley la de que se demuestre que las rentas tributan en el exterior, convendría aclararlo sencillamente así. Esto es, que lo que debe demostrarse es la gravabilidad virtual de las rentas en el exterior, bien en cabeza de la propia compañía perceptora de ellas, o en definitiva, en cabeza de sus accionistas directos o a través de otras sociedades, en el mismo país o en otro.

6. Tanto la norma legal como la reglamentaria hablan expresa y precisamente de "Retención", lo que es distinto de "impuesto". Quiere decir esto que el impuesto siempre será el 12%, aunque por falta de la demostración correspondiente, haya tenido que retenerse el 40%. Así, debería aclararse que en este último evento debe ordenarse la devolución del exceso retenido cuando se practique la liquidación definitiva. (Ver artículo 68, 4).

Artículo 72.

Ver Comentario al artículo 71,6

Artículo 73. (Reglamenta el art. 17 de la Ley 63/67).

1. Definido, como está en la norma legal, que el impuesto de remesas es "complemento del impuesto básico de renta", aquél debe considerarse así con todas sus consecuencias. Tales como: no es deducible de la renta; es descontable de la renta básica para el exceso de utilidades; es descontable para determinar los impuestos especiales.

2. La norma legal es muy clara en el sentido de que este impuesto solo se causa sobre los "pagos o remesas" (salvo el caso previsto en el art. 32 del D. 1366/67. Ver comentario Artículo 74, 1). Por tanto, en lo que concierne al gravamen establecido específicamente en el art. 17 de la Ley 63/67 se llega a las siguientes conclusiones:

- a) El gravamen se causa sobre los "pagos o remesas", y no sobre los abonos.
- b) La base del gravamen es el valor del pago o remesa en cuanto constituya renta, porque la ley habla de pagos o remesas de "rentas".
- c) Tratándose de pagos o remesas de sucursales a sus casas matrices, la base del gravamen consiste en las utilidades comerciales, y remesadas precisamente por concepto de utilidades.

Artículo 74. (Reglamenta el art. 32 del D. 1366/67).

1. Respecto de las sociedades de personas, el impuesto se causa sobre los pagos o sobre los abonos. (Ver comentario artículo 73,2). Pero no se causa mientras no exista pago o abono; o sea que no se causa sobre la participación fiscal simplemente.

2. El Parágrafo debió quedar como Artículo, pues no solo se refiere al Art. 74 sino a todo lo relativo al impuesto de remesas.

3. Faltó enumerar las comisiones por compra o venta de mercancías en el exterior. (Ver comentario art. 67,1).

4. Ni en el D. 1366/67 ni en la Ley 63/67 se contempló la condición de la "reversión" de las rentas en el país.

Artículo 75. (Reglamenta el Art. 33 del D. 1366/67).

Es discutible la legalidad del reglamento en este punto. En el art. 33 del D. 1366/67 se dispone, simplemente, que los saldos no remesados, por sí solos, no implican obligación de declarar en el año en que se hayan causado. En cambio, en el reglamento se va por otro camino y se establece que esos saldos no constituyen patrimonio gravable ni básico para el exceso de utilidades, "mientras no se reinviertan en Colombia". (Ver comentario art. 74,4).

Artículo 106.

La reglamentación es insuficiente y no realiza el objetivo de facilitar el cumplimiento de las normas legales. Se considera conveniente modificar y ampliar el artículo con el fin de interpretar las normas pertinentes del Decreto 1366 de 1967, así:

1º Aclarar el término "diariamente" en el sentido de que significa llevar las cuentas en orden cronológico de días, sin que sea necesario hacer las anotaciones cada día. Esta es la interpretación lógica del artículo 60 del Decreto 1366 de 1967 que permite registrar los libros de contabilidad en cualquier momento a condición de asentar el movimiento diariamente, lo cual solo puede entenderse si la obligación consiste en hacerlo en orden cronológico, sin interesar la fecha en que se haga la anotación, pues en otra forma no tendría explicación la norma que permite hacer el registro en cualquier tiempo.

En el artículo 106 conviene suprimir la limitación en cuanto a la fecha de registro, al decir: "cuando se inicien las operaciones o nazca la obligación legal" pues ello representa una restricción que no está en el Decreto 1366 de 1967.

2º Señalar un término dentro del cual se entiende que las cuentas están anotadas en tiempo. Puede ser uno a dos meses en atención a las demoras normales que se presentan en toda contabilidad.

3º Aceptar el sistema de comprobante de resumen mensual el cual se anota en el libro diario. Este es un procedimiento generalmente aceptado por

costumbre comercial y técnica contable y está consagrado para algunos casos en el artículo 114 del Decreto 154 de 1968. Se puede generalizar esta disposición.

4º Considerar cumplido el requisito del movimiento diario cuando la anotación cronológica consta en libros auxiliares.

5º Dictar normas relacionadas con los libros auxiliares de los cuales trata el Código de Comercio en sus artículos 29 y 34, entre otros.

Artículo 107.

El detalle de cuentas y subcuentas en el Libro de Inventarios y Balances es prácticamente imposible de cumplir en empresas de gran movimiento en que las subcuentas de deudores y acreedores son de varios miles. Se estima útil:

1º Aceptar como suficiente detalle del Libro de Balances la discriminación que tiene el formulario oficial (color azul) para sociedades, o los formularios de las Superintendencias de Anónimas y Bancaria.

2º Fijar el término dentro del cual se deben registrar las tarjetas de inventario. Es importante aclarar la validez del registro efectuado con posterioridad al inventario.

Artículos 108 - 110 - 112.

Se considera necesario:

1º Interpretar el parágrafo del artículo 57 del Decreto 1366 de 1967 en armonía con el artículo 15 del mismo decreto para limitar la obligación de anotar el NIT en el comprobante, libro de ingresos y egresos y declaración de renta, cuando el pago constituye renta bruta para el beneficiario. En otras palabras, las compras deben ser excluidas de tal requisito.

2º Aclarar que el límite de \$ 30.000.00 se aplica por grupos o conceptos de gastos.

3º Elevar límite de \$ 500.00 que resulta insuficiente. Además, reglamentar los límites en casos de primeras declaraciones.

4º Aclarar que el requisito de anotar el NIT en los comprobantes se entiende cumplido si se hizo en la declaración. También, que en el caso de varios pagos a un mismo beneficiario, la anotación del NIT en un solo comprobante es suficiente.

5º Dictar normas relacionadas con la imposibilidad de anotar el NIT por fuerza mayor, etc.

Artículo 111.

Conviene aceptar como suficiente, la anotación anual de gastos fijos tales como arrendamientos, sueldos, etc., en forma similar al sistema autorizado para ingresos.

Artículo 113.

La exigencia de registrar el libro de ingresos y egresos hasta el 30 de abril de 1968 es contraria a lo estatuido por el artículo 60 del Decreto 1366 de 1967 el cual permite hacerlo en cualquier momento del periodo fiscal.

Artículo 115.

Parece la interpretación más lógica considerar que la exigencia del libro de inventario de ganados requiere dos condiciones a saber:

1º Que el patrimonio bruto en diciembre 31 del año anterior sea superior a \$ 500.000.00 y

2º Que la inversión bruta en ganado en el año anterior al gravable sea superior a \$ 200.000.00.

Esta interpretación está de acuerdo con el artículo 24 de la Ley 63 de 1967 que emplea el término "además", para significar que la obligación del libro de inventario de ganado únicamente opera cuando también existe la del libro de ingresos y egresos.

La cuantía de \$ 200.000.00 no puede entenderse relacionada con el total del patrimonio porque no tendría sentido alguno, sino con el patrimonio bruto invertido en ganado. Conviene sí precisar la manera de determinar este patrimonio en el caso de bienes destinados simultáneamente a la actividad ganadera y a otra.

Artículo 117.

Se estima necesario:

1º Graduar la sanción según la gravedad de la falta, motivos y atenuantes. La Ley 63 de 1967 en su artículo 27 consagra un sistema elástico con límites entre \$ 10.000.00 y el 25% del patrimonio, que permite aplicar sanciones variables menores pero no mayores, a los porcentajes indicados en el artículo 62 del Decreto 1366 de 1967. Esta es la única manera lógica de interpretar la Ley 63 de 1967 que es posterior al Decreto 1366 de 1967. La graduación de las sanciones se puede hacer dentro de los límites anotados y permitir al funcionario la determinación de la cuantía en razón a los motivos y circunstancias. Puede seguirse este orden de menor a mayor gravedad:

- a) Falta de formalidades de tal naturaleza que impliquen violación de las leyes;
- b) Falta de registro de los libros;
- c) Falta parcial de libros;
- d) Falta total de libros;
- e) Omisión de partidas;
- f) Destrucción o adulteración dolosa, y
- g) Negarse, sin justa causa, a exhibir los libros a los funcionarios autorizados.

2º Interpretar en el caso de que por un mismo hecho, información, inspección contable, etc., haya lugar a determinar sanción por varios años, que sumadas éstas, no pueden exceder del 25% del patrimonio líquido.

Artículo 118.

Se debe graduar la sanción en la forma indicada en las notas del artículo 117.

Artículo 120.

Se debe eliminar la sanción del párrafo, pues el reglamento no puede consagrar sanciones no consagradas en la norma legal. El artículo 26 de la Ley 63 de 1967 que autoriza establecer ciertas sanciones, se refiere únicamente a ingresos y gastos y a libros de contabilidad pero no a requisitos relacionados con el patrimonio que se incluye en la declaración de renta. Por consiguiente, el reglamento no puede extender la sanción por libros de contabilidad al incumplimiento en los requisitos de las partidas que se presentan en la declaración.

Artículo 146.

La vigencia de la reforma tributaria de 1967 tiene los siguientes problemas susceptibles de reglamentación:

a) *Rentas exentas.* Existen casos de rentas que eran exentas antes del Decreto 1366 de 1967, tales como: los dividendos recibidos por sociedades, las utilidades en ventas de intangibles que no fueran movibles y las prestaciones sociales no incluidas en el artículo 22 del Decreto 1366 de 1967. Cuando las rentas en referencia se hubieren realizado antes del 20 de Julio de 1967, tienen el carácter de exentas, conforme a la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 26 de Julio de 1963. Por tal razón es conveniente que la materia se aclare en el Decreto Reglamentario.

b) *Pagos deducibles.* Existen pagos que antes eran deducibles y ahora no lo son tales como: los pagos a casas matrices del exterior diferentes de gastos de administración o dirección; los pagos hechos por las sociedades de personas a sus socios personas naturales o parientes, diferentes de sueldos arrendamientos de inmuebles e intereses, y los intereses que no tuvieran relación de causalidad con la renta gravable. Por las mismas razones a que se refiere la sentencia citada, se debe concluir que tales pagos son deducibles, si fueron hechos antes del 20 de julio de 1967. Esta materia debería aclararse en el Decreto Reglamentario.

c) *Gastos con limitaciones.* Existen casos de gastos que antes eran deducibles sin limitación y que ahora están limitados, tales como: las reparaciones locativas, los intereses cuya tasa es superior al 17% y los gastos de profesionales. Por razones análogas a las contenidas en la sentencia citada, los pagos realizados antes del 20 de Julio de 1967 no deben ser limitados.

d) *Nuevos requisitos.* Existen casos en los cuales cambiaron los requisitos que se exigían para conceder las deducciones tales como: amortización de

intangibles comprados, regalías, intereses y pagos menores de \$ 1.000.00. En esta materia es necesario distinguir la situación en que es posible en lo futuro cumplir con los requisitos y en que no lo es. Para la primera situación solo se deberían exigir los requisitos a partir del decreto que los haya establecido (generalmente el 154 de 1968). Para la segunda situación correspondiente al caso de amortización de los intangibles, en el cual no puede haber avalúo previo al pago, se debería declarar que solo son aplicables los nuevos requisitos para intangibles que se adquieran a partir de la vigencia de la Ley 63 de 1967.

Bogotá, D. E., noviembre de 1968.

(Estudio elaborado por una comisión nombrada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario e integrada por los doctores Alfonso Angel de la Torre, Héctor Julio Becerra, Juan Rafael Bravo, Antonio Gutiérrez Jiménez, Alberto Martínez y Armando Parra).