

DE LA RENTA

EXENCIONES, IMPUESTOS Y OTROS GRAVAMENES A LA RENTA.

Tesis para optar el título de Dr. en DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
del alumno EDUARDO BASTIDAS BENAVIDES.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

" LA UNIVERSIDAD DE NARIÑO NO APRUEBA NI DESAPRUEBA LAS OPINIONES
EMITIDAS EN LA TESIS; TALES OPINIONES DEBEN CONSIDERARSE COMO -
PROPIAS DE SU AUTOR ".-

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

334.24
3324

UNIVERSIDAD DE NARIÑO.- FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES.-

CAPITULO PRIMERO

DEL IMPUESTO.- GENERALIDADES.-

CONCEPTO POLITICO, FILOSOFICO, ECONOMICO Y JURIDICO DEL IMPUESTO: El impuesto es en cuenta que el impuesto es un gravamen que debe ser pagado por todas las personas que viven en sociedad, para el sostenimiento de esta misma sociedad, en cuanto a sus instituciones, natural es deducir que ninguna sociedad, por rudimentaria que sea, pueda sobrevivir en cuanto a sus instituciones y en especial en lo que respecta a sus organismos, sin que esa misma sociedad aporte para su sostenimiento.

DEDICATORIA

" Dedico el presente trabajo, a mis queridos padres, a quienes y a cuyo esfuerzo se debe el alcanzar la presente meta."

UNIVERSIDAD DE NARIÑO	
DEPARTAMENTO DE BIBLIOTECAS	
PASTO - COLOMBIA	
No. <u>20279</u>	Fi. <u>2</u>
Valor <u>\$ 300 -</u>	Vol. <u> </u>
Fecha <u>IX-22-77</u>	Don. <u>X</u>
Faci. <u>Derecho</u>	Conje <u> </u>
Libreria <u>Antar</u>	Cmpo. <u> </u>

CAPITULO PRIMERO

DEL IMPUESTO.- GENERALIDADES.-

CONCEPTO POLITICO, FILOSOFICO, ECONOMICO Y JURIDICO DEL IMPUESTO: Si tenemos en cuenta que el impuesto es un gravamen que debe ser pagado por todas las personas que viven en sociedad, para el sostenimiento de esta misma sociedad, en cuanto a sus instituciones, natural es deducir que ninguna sociedad, por rudimentaria que sea, pueda sobrevivir en cuanto a sus instituciones y en especial en lo que respecta a sus organismos, sin que esa misma sociedad aporte para su sostenimiento.

Si profundizamos en la Historia, encontramos que desde las mas remotas edades el sistema de impuestos se tenia en cuenta para las grandes y pequeñas sociedades, aunque no llevaba la denominación de impuesto, en realidad tenia las mismas características que tiene hasta ahora así como los fines para que se dedica el impuesto. Al respecto tenemos que aún en las sociedades de indígenas, tribus o pueblos atrasados, se encuentra gravámenes para cada una de las personas, las que estaban en la obligación de aportar con lo necesario para el sostenimiento del jefe de la tribu, rey o cualesquiera otra denominación que tomaba según el caso; en otros se ve claramente la obligación del aporte personal para la realización de una obra necesaria, teniendo en cuenta el ambiente social, tales como obra de mano, aportes en especie o cualquiera otra forma que en realidad constituían un aporte esencial para el sostenimiento de la sociedad en que viven.

Con el progreso de la Humanidad, se viene reglamentando y usando otros términos que inciden en lo que realmente es el impuesto y que para el caso que nos ocupa lo definiremos en la forma siguiente: " Es el aporte obligado a cada una de las personas, sean naturales o jurídicas, que deben para el sostenimiento, progreso y mejoramiento de la sociedad en que se desenvuelven, así-

como para las instituciones que rigen esa misma sociedad."

Al hablar de sostenimiento de la sociedad, debemos tener en cuenta que en dicho término se comprende no solamente su aspecto interno territorial, sino también a la defensa de los peligros que provengan del exterior.

Si nos adentramos en la historia, encontramos que uno de los países que mas hicieron notar el aspecto imposición en la antigüedad, fue Egipto que avasallaba los pueblos que conquistaba y los gravaba con impuestos que después de haber sido recaudados, eran destinados al sostenimiento de las tropas y demás necesidades que requería la nación. Claro está que estos tributos eran exag~~erados~~ y percibidos en forma violenta, no como en el tiempo actual que en forma estricta se rige mas por las capacidades económicas de cada una de las personas en particular, que sobre el carácter de vasallos o conquistados que se tenía en la antigüedad.

Así mismo, el pueblo conquistador gravaba siempre al conquistado con ciertos tributos que venían a enriquecer el arca del conquistador, los que en realidad por ser aportes, tienen y tenían el carácter de impuestos, sea cualquiera la denominación que se les diere.

Con posterioridad, cuando aparecieron los estados imperialistas las democracias y demás formas de estado, siempre el tributo ha existido y seguirá existiendo y así como en la antigua Grecia, Roma, Egipto, esos tributos, si bien es cierto que se van reglamentando, humanizando y evolucionando hacia el perfeccionamiento, no dejan de existir para el sostenimiento del mismo estado, su funcionamiento o enriquecimiento del mismo.

Al efecto, el autor francés Montesquieu, dice lo siguiente: "Las rentas del estado, son la parte de sus bienes que da cada individuo para tener seguro el resto o gozar de él agradablemente. Para fijarlas, es preciso atender a las necesidades del estado y a las de los ciudadanos. No se ha de mermar lo que el pueblo ha menester para sus necesidades reales, en beneficio de las necesidades imaginarias del estado. Son necesidades imaginarias, las que crean las debilidades y las pasiones de los gobernantes, el atractivo de un proyecto-

extraordinario, el frívolo deseo de vanagloria y cierta impotencia del entendimiento, contra los caprichos. A menudo, personas de ánimo inquieto que estaban al principio al frente de sus negocios, pensaron que eran necesidades del estado las de -- sus almas mesquinas. No hay nada que la sabiduría y la prudencia deban regular con tanto cuidado, como la porción que se quita y la que se deja a los súbditos. No han de medirse las rentas públicas por lo que el pueblo pueda sino por lo que deba dar -- y si las mide por lo que pueda dar, ha de ser el menos por lo que pueda dar siempre".

Si analizamos detenidamente lo dicho por Montesquieu, encontramos que hace relación a una clase de impuesto obligado por quien se encuentra en condición superior para quien en realidad se encuentra como vasallo o conquistado, lo -- que viene a encuadrar en el aspecto tributario de los pueblos antiguos o imperialistas, es decir aquellas formas de gobierno impuestos por una sola o varias personas en relación a un determinado pueblo, al cual sojuzgan.

FUNDAMENTO HISTORICO DEL IMPUESTO: Ya lo llevamos dicho en lo antes enunciado, pero es el caso de analizar el por qué del impuesto, la razón de su existencia y por lo tanto, de sus supervivencia y al efecto podríamos decir, que ningún organismo puede sobrevivir si no encuentra los medios necesarios para su supervivencia, ya que los -- impuestos son el medio de subsistencia de quienes rigen los destinos de una determinada sociedad y para el mejoramiento de la misma,

Todas las sociedades, desde las mas remotas hasta las mas modernas, para su funcionamiento necesitan del aporte de cada uno de los seres que las componen y ese aporte es lo que precisamente viene a constituir el impuesto, el cual puede presentarse en diferentes formas de recaudo o en otras formas obligado o tomado.

Entonces encontramos, que el origen histórico del impuesto se encuentra en la misma necesidad social de sostenerse, mejorar y cuidar de los asociados, necesidad que nació con la primera asociación y nace junto y va junto con la misma naturaleza humana de convivir en sociedad, para la solvencia de sus necesidades.

FUNDAMENTO POLITICO DEL IMPUESTO: A este respecto, Wagner, autor francés de " TRAI-

TE DE LA SCIENCE DES FINANCES", al admitir el derecho de imposición de los impuestos, nos dice: " La primera, política, nace de la necesidad social de subsistencia por la cual se ha creado por derecho histórico la coerción para hacer efectivos los ingresos. Las finalidades son netamente financieras, o bien de política social, para reglamentar la repartición y empleo de las rentas y de las fortunas".

Encontramos que este autor al hablar del fundamento político o política de los impuestos, hace relación directa a la razón social del mismo, a la necesidad de su imposición para el mantenimiento de la misma sociedad o lo que es lo mismo de una política social del impuesto y fuerza de su imposición.

Entonces, tenemos que el fundamento político del impuesto, se basa en necesidades sociales, en requerimientos de la misma sociedad que los solicita para su mantenimiento, resumiendo: El fundamento político del impuesto, es la razón social y política de una sociedad, que no puede desempeñarse políticamente y culminar con sus fines, si sus mismos asociados no tributan con las necesidades de esa sociedad para la culminación de sus fines.

FUNDAMENTO FILOSOFICO DEL IMPUESTO: Al hablar del fundamento histórico del impuesto, hemos visto como una sociedad no puede sobrevivir sin que sus asociados o las personas que la forman aporten a la medida de sus capacidades o conforme a la imposición, con lo que esa sociedad requiere para su funcionamiento, celo y defensa de sus asociados.

Tenemos que el fundamento filosófico de la existencia del impuesto es la misma supervivencia de la sociedad que los requiere o lo impone; o lo que es lo mismo, la vida y supervivencia de la sociedad requiere el impuesto o tributo de los asociados como medio de su existencia y organización.

FUNDAMENTO ECONOMICO DEL IMPUESTO: Creemos que el fundamento económico del impuesto, tiene su razón de ser, en que el sostenimiento, supervivencia y futuro de una sociedad, naturalmente debe fundamentarse en el aspecto económico, que es el factor que mueve y hace progresar al mundo en general, por ser base misma de los estados y de las sociedades.

Encontramos también, el fundamento económico del impuesto, en la igualdad de las instituciones frente a los individuos, a pesar de los gravámenes o impuestos según el haber de cada uno de los asociados, dando como resultado la igualdad de los menos favorecidos de la fortuna, frente a los ricos aunque estos no se vea perfectamente desarrollado en la práctica.

FUNDAMENTO JURIDICO DEL IMPUESTO: El autor italiano Flora, dice a este respecto: " - El estado se procura los impuestos coactivamente porque las condiciones que aseguran el ejercicio de sus actividades, como son la seguridad de las personas y de los bienes, el orden, la libertad, la defensa, el tránsito, no se producen gratuitamente, - sino que requieren para su producción la disponibilidad de riqueza que el estado mismo posee o que no puede apreciar en la medida de las exigencias".

Encontramos que conforme a este autor, el fundamento jurídico del impuesto encuentra la razón misma de su exigibilidad, de su forma de coacción, en la necesidad de cubrir los gastos que demanda esa sociedad para el cumplimiento de sus obligaciones, frente a los que la componen, separados en particular o en un todo.

Resumiendo en lo relativo al título dado al presente capítulo, tenemos que los conceptos de impuesto, tanto en lo político, filosófico, económico y jurídico, tienen su razón de ser en la existencia misma de la sociedad y en su supervivencia, o lo que es lo mismo, los conceptos antes enunciados, se fundamentan en la misma sociedad, según el concepto que de ella se tome, ya sea en su sentido político, económico, etc.; pues el impuesto se encuentra ligado con la misma sociedad y el concepto que de esa sociedad se tenga, es el mismo concepto del impuesto.

RACIONALIZACION DEL IMPUESTO: Si como hemos visto anteriormente, los impuestos son un tributo de los asociados para el sostenimiento de esa sociedad en sus instituciones y necesidades, es natural que éste no pueda exigirse en igualdad a todas las personas, sino conforme a sus capacidades económicas, sin que por ello se hagan distingos de personas conforme a los aportes que hagan y de esto antes que una racionalización del impuesto, tenemos una socialización del mismo, que debe mirar no al número-

de individuos, sino a la capacidad económica de cada uno de ellos.

No creemos que todas las personas están obligadas a aportar para el estado una misma cantidad, sin que se tenga en cuenta para nada el haber de cada una de ellas, ya que quienes viven pauperrimamente nada tendrían que aportar y por lo tanto perderían las seguridades y apoyo que ofrece y presta el estado, por lo tanto la racionalización y evaluación del impuesto debe ser en un sentido de avanzada social, de protección general a los individuos y tributación conforme a las posibilidades de cada persona, al capital o renta o por ambos, pero racionalizando también los sistemas y evitando los fraudes o formas de esconder capitales y rentas.

Claro está que un estado en el cual la avanzada en el aspecto tributario y recaudo de los impuestos sea mayor y los sistemas para evitar fraudes se encuentren mas avanzados, hará que dicho estado sea de avanzada entre los demás estados y tenga una economía mas firme y con mayores fundamentos prácticos haga el bienestar de los asociados, cumpliendo a cabalidad, o lo que es mas hasta donde le sea posible con sus deberes.

FUNDAMENTOS DOCTRINALES DEL IMPUESTO: Numerosas son las doctrinas que se han presentado para desentrañar el verdadero sentido de la palabra impuesto; pero nosotros estudiaremos las más importantes y lo haremos lo más someramente posible.

Entre las teorías más importantes, tenemos cuatro y que son:

PRIMERA.- La que dice que el impuesto es el precio de los servicios recibidos del estado por cada contribuyente. Esta teoría concibe al impuesto como el precio de los servicios recibidos del estado por cada contribuyente. Es sostenida por los autores y los economistas de la talla de Adam Smith, David Ricardo, J.B. Sayt, Garnier, Colmeiro, Flores, Estrada y otros. Además la Asamblea Constituyente Francesa en una proclama de 1.789 se refería al impuesto en la siguiente forma: "El impuesto es una deuda común de los ciudadanos, el precio de las ventajas que la sociedad les procura". Proudhon complementa el pensamiento de la Asamblea, diciendo: "Que el impuesto es uno es uno de los términos de un contrato, DOY PARA QUE HAGAS, entre el contribuyente y el

estado". En desarrollo de esta teoría se han presentado muchas discusiones en lo referente al concepto de impuesto, y así hay algunos autores que dicen que el impuesto no nace de un pacto; si así sucediera, dependería de la voluntad de los ciudadanos aceptar o no los servicios públicos y consiguientemente pagar no los impuestos; pero es que los impuestos no son o resultan de los servicios públicos? Por lo demás es prácticamente imposible determinar la proporción en que los servicios públicos benefician a cada contribuyente.

Esta teoría ha sido aceptada en el sentido de las tasas que vienen a ser contraprestaciones de los servicios recibidos; pero en cambio está muy lejos de justificar la legitimidad de lo que se refiere al impuesto.

En resumen, esta teoría ha perdido mucho terreno a través de los tiempos, pero hay que darle su respectiva trascendencia en los tiempos antiguos en que dicha teoría había monopolizado casi todo el pensamiento de los economistas más afamados.

SEGUNDA: Esta segunda teoría considera al impuesto como una prima de seguro, por la prestación que hace el estado. Los principales sostenedores de esta teoría son los llamados economistas fisiócratas y entre ellos se encuentran: Hobbes, Espinosa, y Manuel Kant y así también los políticos Montásquieu y Thiers.

En lo que se refiere a esta teoría, se han presentado réplicas y se basan en que generalmente el estado ya ha superado la etapa de la producción de seguridad de las personas y de los bienes y que por lo tanto, realiza muchos otros fines. Así es que las personas que no tuvieran ninguna clase de bienes, no estarían en la obligación de pagar por concepto de impuestos; entonces al estado le correspondería salvaguardar a las personas y bienes, es decir a quienes mejor contribuyan en forma de impuestos, lo cual es completamente inexacto. Otra de las críticas que se le puede hacer a esta segunda teoría es que el seguro se origina en un contrato, y el impuesto, por el contrario viene a originarse en un mero deber del contribuyente con el estado, pero como un deber social.

TERCERA: Se refiere al impuesto en la siguiente forma: " El impuesto constituye un

instrumento para la transformación del régimen económico actual". Los principales sostenedores de esta teoría son los llamados de la escuela socialista, en la cual el principal objetivo es la transformación de la propiedad privada en colectiva, a través del impuesto progresivo. Así, entre las aspiraciones del Marxismo que un impuesto altamente progresivo sobre las herencias, rentas de origen capitalista, iría operando lentamente, sin bruscas sacudidas. A favor de esta teoría se encuentran todos los partidarios del colectivismo. Lo más importante de esta teoría se encuentra en que el autor Stuart Mill que no ha participado de las escuelas colectivistas y socialistas y por el contrario ha sido defensor del individualismo, se inclina a propender para saldar las injusticias en el reparto social, o lo que es lo mismo, en la socialización de la renta del sueldo por el impuesto territorial, para afirmar lo cual, el autor Gide en su historia de las doctrinas económicas se expresa en la forma siguiente: " La renta de la tierra que Ricardo y sus discípulos habían aceptado como fenómeno natural y aún necesario, también se le presentaba como un hecho anormal, no menos en contradicción con el individualismo del asalariado, si bien desde un punto de vista opuesto, que esa renta se debiese a la colaboración de la naturaleza, como creían los fisiócratas y Adam Smith o -- que respondiera a la presión de la población, como pensaban Ricardo y Malthus o se debiera al azar y a las coyunturas sociales, como enseñara Senior, de cualquier manera había que restituirla a la comunidad precisamente, en virtud del principio : " A CADA UNO EL PRODUCTO DE SU TRABAJO".

Analizando en forma personal la presente teoría, encontramos que hace relación a que el impuesto es fundamento económico en la evolución de un pueblo, avanzándose su posición actual hacia un mejor futuro y por lo tanto aquí aparece la función social del impuesto y sus alcances, también sociales en el porvenir de un pueblo, teniendo en cuenta el aspecto territorial y general del mismo impuesto.

CUARTA: Según esta teoría se tiene: " El impuesto goza de determinados fines de reforma social". Esta teoría es sostenida por la escuela llamada del socialismo de -

estado y sus defensores son: Adolfo Wagner y sus seguidores, que sostienen que el impuesto es un instrumento fiscal y un instrumento de política social.

Según esta teoría se tiene que el impuesto es una fuente de creación de riqueza para el estado en cuanto a la política fiscal y en cuanto a política social, es el instrumento que sirve al estado para intervenir en la distribución de la riqueza entre los asociados o modificarlo para hacerlo mas equánime.

Esta teoría trata de aunar los principios del individualismo, con los principios socialistas o sociales.

El autor Wagner sostiene que la renta es el principio formal de los impuestos, pero también admite que el capital se encuentra fundamentado en el trabajo, en el ahorro, o puede haberse adquirido en forma gratuita, sin ningún esfuerzo.

Creemos que de las cuatro teorías expuestas, la que mas se ajusta a la realidad misma del impuesto y a sus fines, es la cuarta, pues que en verdad el impuesto crea un patrimonio, un capital y una renta a favor del estado la que viene a sostener ese mismo estado y al mismo tiempo sirve para que el estado pueda intervenir en la distribución de esa riqueza.

DEFINICION DE IMPUESTOS: En cuanto a definir lo que es el impuesto no todos los autores se encuentran de acuerdo, sino que dan diferentes definiciones, conforme al criterio de cada uno de ellos y de acuerdo a los conceptos antes enunciados y a los fundamentos que cada uno da de lo que se tiene por impuesto.

Estudiaremos algunas definiciones que han dado los autores, al impuesto y al efecto tenemos:

MONTESQUIEU; Define el Impuesto, así: "Las rentas del estado, que comprende en ellas el impuesto, son las partes de sus bienes que da cada ciudadano para tener seguro el resto o gozar de él agradablemente". Así Montesquieu es partidario de la teoría del seguro, que anteriormente analizamos. Como bien se ve, este autor habla del impuesto como seguridad individual de quien lo aporta, para el res-

to de sus bienes y nosotros pensamos que siendo el impuesto un seguro de goce y-garantía del resto de bienes de una persona, naturalmente una persona que no tenga bienes, ninguna garantía tendría en cuanto a su persona, precisamente por no haber aportado con el correspondiente impuesto y en este caso, la definición peca por no abarcar todos los conceptos que integran la realidad del impuesto, con sus fines y principios.

COLMEIRO; Define el impuesto así: " Llámase impuesto o contribución, la cuota parte de la fortuna que el ciudadano pone en manos del gobierno para atender a las necesidades del estado". En esta definición encontramos que se aunan mas conceptos y--fundamentos del impuesto y nos parece acorde con la realidad del impuesto; pues efectivamente el impuesto es el aporte del individuo o la persona para atender a las cargas del estado.

CARRERA Y GONZALES define así: " Llamase contribución, pecho, talla, tributo o subsidio, aquella parte del haber de los particulares, que se destina directamente a satisfacer las necesidades del estado". Al igual que la anterior, esta definición parece abarcar el impuesto en el sentido de satisfacer las necesidades del estado, da otras denominaciones al impuesto, aunque en el fondo va a lo mismo.

PIERNAS Y HURTADO define así: " El impuesto es la participación que legalmente toma la sociedad en los fines del estado".- Creemos que si a esta definición se le agregan algunos otros términos y se la dejara en la forma siguiente: El impuesto es - la participación que el estado tiene en las rentas de cada una de las personas que lo forman, así como en el capital de las mismas para su sostenimiento y cabal cumplimiento de sus fines, estaríamos frente a una definición que acaso abarque casi - todo lo que en realidad se entiende por impuesto.

P. LEROY BEAULIEAU, autor francés, se expresa así: " Impuesto es la contribución - exigida de cada ciudadano por su parte en los gastos del gobierno. Posteriormente agrega: El impuesto es el precio de los servicios rendidos por el estado y re--presentar además, la parte que como aplicación de principio de solidaridad nacional debe soportar cada ciudadano en las cargas de toda especie y de todo origen -

que pesan sobre el estado".

CAWES, lo define así: "Impuesto es el precio que la soberanía exige al ciudadano en virtud del principio de la solidaridad nacional para la remuneración de los -- servicios de interés general y el pago de las cargas resultantes de las deudas -- del estado". Esta definición tiene semejanza con la anterior y en el fondo, en términos generales define el impuesto desde el punto de vista del autor y si como se dijo al principio, cada autor hace la definición según su criterio, debemos aceptarlo en lo que a nosotros nos parezca mas de acuerdo.

H. DENIS, lo define así: "el impuesto es la contribución obligatoria del individuo a las cargas, que la conservación y el desenvolvimiento del conjunto del cuerpo social impusieron a las generaciones pasadas y en pago de los servicios públicos que exigen de la generación presente".

En todas las definiciones que antes se ha visto y en las cuales cada autor plasma su forma de sentir o de apreciar lo que para si tiene como impuesto, se ve claramente las diferentes concepciones que existen o principios en que fundamentan el -- impuesto. En la misma forma y quizá con diferentes palabras; pero en el mismo sentido, se producen otros autores al definir el impuesto y en cuyas definiciones se ve mas el juego de palabras y en el fondo, todas concretan como el aporte del individuo al sostenimiento del estado.

DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS Y TASAS: Normalmente entre impuesto y tasa y especialmente en la práctica, suelen presentarse confusiones y tomarse el uno por el otro, pero en realidad, son dos términos que abarcan situaciones diferentes, aunque ambos son aportes al estado y la diferencia estriba en el mismo estado, ya que para -- el impuesto, obra en su condición de soberano político en ejercicio de la soberanía y en la tasa obra en calidad de empresario y obliga a quien necesita del servicio, -- pero no generaliza.

Otra diferencia que encontramos entre el impuesto y la tasa, es precisamente que el primero es general y abarca a todos los ciudadanos que tengan determinado bien o --

ejersan determinada acción como importar o exportar y el segundo es particular y solamente abarca a la persona que necesita del servicio.

Unos autores sostienen que existe la diferencia entre impuesto y tasa y la fundamentan en que al hablar de impuesto se tiene en cuenta que el contribuyente paga la generalidad de los servicios que el estado le presta y en la tasa unicamente un servicio especial.

Otros autores fundamentan la diferencia en que el impuesto es coactivo mientras que la tasa lo es en casos excepcionales especificados por la ley.

Hay autores que no encuentran diferencias entre impuesto y tasa y al efecto se puede concluir que como ambos son un tributo al estado para su sostenimiento o supervivencia, en realidad, no existe tal diferencia.

CAPITULO SEGUNDO

CARACTERISTICAS ESENCIALES DEL IMPUESTO: NOCION DE LA IGUALDAD.- Si tenemos en cuenta que todas las personas que conviven en sociedad, deben aportar para su sostenimiento que en este caso viene a ser el estado, naturalmente debemos concluir que ese aporte debe ser igual; pero no desde el sentido contable y en numerario, sino desde el punto de vista del esfuerzo y la capacidad de cada una de las personas denominadas contribuyente.

Hemos dicho que el aporte que como impuesto hacen los contribuyentes, debe ser igual y con ello queremos decir que debe tener relación directa con el haber personal y no con la cuantía misma del aporte. Practicamente queremos decir que el aporte de las personas será proporcional al haber que cada una tenga, pues se tiene en cuenta el esfuerzo y no la cantidad ya que un pobre hace mayor esfuerzo para contribuir con determinada suma que un rico para aportar la misma.

También debemos tener en cuenta que la defensa que el estado presta a los bienes de las personas, será de mas amplitud en cuanto a los medios, cuando existan mas bienes que cuando haya pocos o no los haya y de allí la forma co-

no debe hacerse el aporte o contribución.

En la misma forma se produce el autor Stuart Mill al hablar de la noción de igualdad en el tomo XV de la enciclopedia jurídica Omeba, al ser citado.

En cuanto a la noción de igualdad del impuesto encontramos la primera máxima de Adam Smith, según el cual: "Los sujetos del estado deberá contribuir a sostener el gobierno tanto como sea posible en relación a sus facultades, es decir en proporción de la renta de que ellos gozan bajo la protección del estado". De lo cual deducimos que el aporte del individuo debe ser proporcional al haber del mismo, no solamente si se tiene en cuenta el empobrecimiento de cada uno de acuerdo a sus condiciones económicas, sino en cuanto al servicio que el estado le presta de acuerdo a los bienes que le guarda o cuida.

FUENTES DE LA IMPOSICION: En este caso, debemos diferenciar lo que es fuente de imposición y lo que es fuente de valuación del impuesto y al efecto tenemos, que la fuente de imposición es el mismo caudal del impuesto, la cantidad que el contribuyente debe pagar al estado, en la forma que sea, mientras que la fuente de valuación, es la generalidad de bienes y renta o de ambos que el contribuyente posee y por cuyo goce y defensa debe pagar el impuesto.

Tenemos entonces, que las fuentes que el estado tiene para imponer el impuesto, viene a ser el mismo impuesto o la cantidad a que alcanza dicho impuesto, ya al efecto el autor Gomez Gonzales, nos dice: " Las únicas fuentes del impuesto, son: el capital, la renta y el producto, principalmente de las dos primeras". Este autor considera a la circulación, las mutaciones o transferencias de riqueza, los actos jurídicos, el consumo, los gastos que no son fuentes del impuesto, sino que por el contrario, son objeto o base de evaluación de los impuestos.

CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS: Los impuestos se los puede clasificar desde varios puntos de vista, así:

a).- por la calidad de las riquezas: podemos dividirlos en impuestos en especie y pecuniarios, los cuales son en realidad o tienen su fundamento en la forma de pago. los impuestos en especie son los que se hace en cualesquiera otra forma que no sea dinero y el pecuniario, el que se hace en dinero efectivo, ~~que~~ si nos atenemos a lo que nuestra legislación establece.

b).- Por la forma de distribución: En fijos, proporcionales y progresivos, los que como su mismo nombre lo indica, son: El impuesto fijo es aquel que se paga en igual cantidad por todas las personas, sin tener en cuenta bases, o posesión económica, es decir, sin que haya diferencia entre las personas contribuyentes; proporcionales, son aquellos que se pagan en cuantía proporcional al haber y capacidad económica de cada uno de los contribuyentes; y Progresivo, aquel que va creciendo sin tener en cuenta el aspecto económico del contribuyente, es decir que en muchos casos puede ser superior al capital o a las rentas del contribuyente. En esta división, creemos que el impuesto mas aplicable es el proporcional, ya que en la actualidad no existe el impuesto fijo y el progresivo, nos parece faltar o carente de práctica y por lo tanto inefectivo.

c).- Por el tiempo en que se pagan: Se dividen en ordinarios y extraordinario, división que se fundamenta en los periodos de pago de los impuestos, su continuidad o discontinuidad y al efecto, tenemos que el impuesto ordinario, como su nombre lo indica, es aquel que ordinariamente lo paga el contribuyente, mientras que el extraordinario es el que se paga ocasionalmente.

d).- Por la naturaleza de la entidad: Se dividen en directos e indirectos, para cuya definición se tiene en cuenta el conocimiento mismo de la persona que lo paga, ya que el primero, lo paga el contribuyente precisamente sabiendo que paga un impuesto, porque lo hace en forma directa al estado; mientras que los indirectos por lo general ni siquiera se da cuenta de lo que está haciendo, como en el caso de comprar algo -- dentro de cuyo precio, está pagando también el impuesto correspondiente a dicha compra, es decir que la diferencia se basa en que en los impuestos directos, el contri-

buyante lo hace directamente alas entidades que deben recibir dicho impuesto; mientras que en los indirectos, paga a otras personas que ya han cancelado el impuesto, es decir se les reembolsa.

e).- Por el modo como se determinan las sumas a pagarse: Se dividen: en de cuota, y de Cupo o contingente, división que obedece a si el pago es admitido por cuotas, o si por el contrario debe ser pagado en su totalidad y de un solo contado.

f).- Por su objeto: En reales y personales, división que obedece a la base que se tiene en cuenta para determinar el monto del impuesto y al efecto tenemos que el impuesto es real, cuando se cobra sin tener en cuenta la situación personal del contribuyente, sino simplemente a los bienes, tales como catastro y otros sobre inmuebles, mientras que el personal, es el que mira la capacidad personal del contribuyente, ya sea conforme a la renta o al patrimonio.

g).- Por la cantidad: En único y múltiple, división que se tiene en cuenta si el impuesto es uno solo o si por el contrario existen varios impuestos, de lo cual, como es natural debemos aceptar la multiplicidad de impuestos, pues que no se puede gravar con un solo impuesto, porque dificultaría su apreciación y forma de recaudo, mientras que siendo varios, se puede reglamentar cada uno sin tener el problema de reglamentarlos en uno solo siendo de diferentes fuentes y características.

Encontramos otra clasificación del autor Adams, en la siguiente forma:

1).- Impuestos que gravitan directamente sobre la renta, los que tienen en cuenta la renta del contribuyente, para de ella deducir el impuesto que este debe pagar al estado;

2).- Impuestos que gravitan sobre el capital considerado como una fuente de renta, los que tienen en cuenta el capital como fuente de renta para deducir el impuesto de ese capital;

3).- Impuestos que gravitan sobre las industrias y profesiones consideradas como medio de asegurar una renta, es decir que gravan el seguro de adquisición de renta, que tienen las industrias y las profesiones.

INGRESOS PUBLICOS: Los países, en la actualidad no solo se dedican a la protección

de los derechos privados sino que tienden a satisfacer las necesidades colectivas. Para poner en práctica la satisfacción de esas necesidades, se vale de varios organismos, que reciben el nombre de servicios públicos. Al respecto el autor extranjero Manuel Marcelli se expresa en la siguiente forma: "son servicios públicos generales, aquellos cuya ventaja es orientada hacia la colectividad considerada unitariamente. Son organizados y mantenidos por las entidades públicas para la vida unitaria o indistinta de grupo social y político, por lo tanto tienen las características económico-administrativas de ser indivisibles. Son servicios públicos especiales los organizados y administrados por las entidades públicas sobre la base de una demanda controlada que los individuos van haciendo a medida que los necesitan, donde se pueden, al menos aproximadamente medir la porción del servicio consumida o cotizada por el ciudadano. Por esto y en oposición a los servicios generales que se han llamado indivisibles, los servicios especiales tienen la característica económico administrativa de ser divisibles".

Teniendo en cuenta la naturaleza de los servicios públicos que tiene a su cargo el estado y las necesidades que trata de satisfacer, los ingresos pueden clasificarse en la siguiente forma: en precio cuasi, privado, precio público, precio político, contribución o impuesto.

PRECIO CUASI-PRIVADO Por precio cuasi-privado se entiende lo que pagan los contribuyentes por la satisfacción de una necesidad individual, como si se tratara de un fenómeno corriente de la economía privada; pero en el cual, a la vez se obtiene incidentalmente un fin público, dejando en manos del estado la prestación de los servicios que se pagan, como sucede cuando el estado se encarga de explotar el ran- glón de carbón vegetal, pues además de prestar un servicio, como si se tratara de una empresa privada, vela por la conservación de nuestra riqueza forestal.

Precio público. Según el autor López Feile, precio público es aquel que se ob- tiene como compensación del servicio recibido y que tiende a cu- brir totalmente el costo de producción del servicio.

Es un hecho cierto, la creciente y progresiva actividad económica y financiera

de los pueblos que ha determinado en la misma progresión, la multiplicidad en la actividad estatal, de tal manera que cada vez que el estado se da cuenta que está en mejores condiciones que los particulares para tutelar los intereses de la comunidad mediante la explotación de una industria cualquiera, aseme su explotación y la convierte en empresa pública, tal como ha pasado en nuestro país con los acueductos, energía eléctrica etc.

Esta clase de precios se llevan a efecto para evitar el fraude, el monopolio de los particulares y buscar la conveniencia de la colectividad.

Precio Político. Se entiende por precio político la compensación inferior al costo total, pagada por el contribuyente por un servicio especial y divisible que se le presta a su demanda; pero satisfaciendo simultáneamente una necesidad indivisible de todos los ciudadanos.

La característica esencial del precio político la constituye el hecho de que siempre es inferior al costo del servicio. En efecto, cuando los intereses, de la comunidad aconsejan que para que todo el grupo pueda beneficiarse de un servicio dado; pero que los particulares no pueden usarlo por imposibilidad económica de sufragar tal gasto, debe exigirse un precio inferior al costo y el déficit que origina la prestación de ese servicio, cubrirse con los impuestos.

CONTRIBUCION: La contribución es la compensación pagada, con carácter obligatorio, al estado con ocasión de obra realizada por él con fines de utilidad pública; pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares, propietarios de bienes inmuebles aledaños al lugar donde se ejecuta la obra.

La contribución siempre se causa por la realización de una obra, que además de beneficiar a la colectividad, redunde en provecho de bienes inmuebles y - por consiguiente dichos inmuebles obtienen una valorización por razón de la obra ejecutada, como sería en el caso de la apertura de una calle.

IMPUESTOS: Otro de los ingresos públicos es el impuesto y de él ya hemos hablado anteriormente; pero en caso presente debemos hacer hincapié y tratar de definirlo frente al aspecto mismo del ingreso público, y tendremos; el impues-

to es el ingreso que deben hacer los contribuyentes al estado como compensación a los servicios que le presente o le haya de prestar, a medida de sus capacidades rentísticas o de capital y en proporción a ellos.

CAPITULO TERCERO

QUE ES LA RENTA: Si analizamos detenidamente el vocablo renta a la luz de la misma palabra, encontramos que no es otra cosa que la utilidad o el provecho producido por algo, ya sea por el trabajo personal o por la enajenación de algo que le produce ganancia, lo que perfectamente puede analizarse en el tiempo ya sea este corto o largo, convirtiéndose en una renta conforme a ese mismo lapso de tiempo, en renta mensual, semestral o anual conforme se la mida.

Ya dijimos que la renta puede ser producto del trabajo personal o tener como fuente la venta o enajenación de bienes, pero también es cierto que existen otras fuentes de esa misma renta, tales como herencias, loterías, y todos aquellos medios por los cuales se adquiere algo para sí que viene a aumentar la propiedad de la persona en un lapso determinado.

Con base en lo anteriormente expuesto, podemos definir la renta en la siguiente forma: es el producto del trabajo o del capital o de factores aleatorios ent (como las loterías y demás), o de estos factores reunidos que vienen a aumentar el haber de una persona, contabilizados en un período determinado y cierto.

Al definir la renta y al hablar de una persona, debe entenderse incluidas todas las clases de personas y entidades capaces de adquirir dicha renta y en ella se encuentran incluidas no solamente las personas naturales, sino también las personas jurídicas y asociaciones, es decir todas las entidades conforme al C.C..

La renta dentro de las diferentes legislaciones ha tenido algunos cambios mas de palabra que de fondo, ya que este es el mismo cuando se profundi-

za en cada una de las definiciones dadas al respecto por los diferentes autores en la materia; al efecto encontramos el concepto ingles de renta, conforme al cual, es: "El ingreso regular o que de manera regular aumenta el patrimonio"; según el cual el concepto de renta o esa misma renta se subordina a la regularidad de los ingresos, dejando por lo tanto descartados los ingresos esporádicos o irregulares. También encontramos el concepto americano de renta, según el cual, es: "Todo ingreso que aumenta el patrimonio, aunque no sea regular"; en esta definición encontramos mas generalizado el concepto sobre la renta, el que en verdad puede o debe ser tenido en cuenta, pues es el que abarca en sentido estricto la mayor parte de lo que en realidad es la renta.

Para definir lo que es la renta, debería hacerse una definición demasiado extensa, pues que ésta debería abarcar todos los ingresos por sus diferentes causas y por lo tanto creemos que la que mas se apega a la verdad material, es la que habla de todos los ingresos, o sea la americana y que precisamente es la que adopta nuestra legislación.

Creemos que no es acertada la definición inglesa o la teoría inglesa sobre la renta, pues que en la practica son muchas las ocasiones en las que un ingreso esporádico es mayor que el ingreso regular, con lo cual dicha renta no sería o no debería ser tomada en cuenta para el pago de los impuestos y con esto se vendría a perjudicar al estado, que en muchos de los casos tendría que saber sobre dicho ingreso esporádico y nada podría hacer para recaudar su participación.

Al respecto el profesor Lopez Freile, trae la cita del profesor Laufemburger, quien ya habla de la existencia de dos teorías predominantes en cuanto a la determinación de la renta fiscal y que son: la de las fuentes y la de la plus valía de los activos, las que al ser analizadas se tiene; la primera, al hablar de las fuentes, hace relación al trabajo, a las rentas de capital y a las rentas, es decir, las provenientes tanto del trabajo, como del capital y al mismo tiempo la segunda a la emanación durable y regular de un valor susceptible de ser expresado en moneda.

Estas dos teorías, tienen precisamente la diferenciación antes anotada, es decir la que hace relación directa con lo regular o irregular de los ingresos cuando hablamos de la teoría inglesa y la americana y al efecto el mismo autor Lopez Freile define tanto la primera como la segunda en la forma siguiente: la).- " Renta es lo que proviene de manera regular y durante un tiempo suficientemente largo, de una fuente exterior al hombre (tierra, capital) o ligada a su naturaleza interior (trabajo muscular o intelectual) o de la combinación de las dos (Empresas) y la segunda " es todo enriquecimiento o todo aumento de valor es una renta, cualquiera que sea su origen o su duración".

Ya lo llevamos anotado en el primer bosquejo de definición, al referirnos a toda clase de ingresos sin tener en cuenta la regularidad o irregularidad de esos ingresos, es decir sin tener en cuenta la forma y tiempo así como formas de esos ingresos, sino simplemente todo aquello que viene a engrosar el patrimonio o el haber de una persona; para concretar, precisamente la segunda teoría sobre la renta; pero es el caso de analizar en cuantas formas pueden presentarse esos ingresos en el aspecto práctico y efectivo, es decir la forma real de presentarse y al efecto encontramos que un ingreso que se fundamenta en el trabajo personal debe ser tal que en ninguna forma intervenga un capital para su formación sino que puramente debe fundarse en el mero trabajo material o intelectual del hombre, tales como los salarios o emolumentos que recibe por determinado trabajo en el cual el individuo no ha puesto mas que su esfuerzo material o intelectual sin que para nada intervenga el capital que tenga dicho trabajador; o las ganancias que le producen la venta de un bien patrimonial debido a la valorización del mismo o todas aquellas ganancias como loterías, rifas, herencias, y demás ingresos que nada tienen que ver directamente con el esfuerzo material o intelectual del individuo que va a gozar de esos ingresos; pero también existe una clase de ingresos que requieren del esfuerzo material o intelectual del individuo y al mismo tiempo del capital, la que precisamente tiene el nombre de mixta, por participar de esas dos fuentes de ingresos, que son el trabajo personal y el capital.

Veamos ahora lo relacionado con la teoría que hace referencia a la plus valía, es decir al acrecentamiento del valor de una cosa en forma accidental y por una sola vez, la que en realidad y a la hemos comprendido dentro de la definición de renta, al hablar del sentido aleatorio de algunos ingresos; pero que según el autor Lopez Freile, debe tenerse en cuenta únicamente cuando ha sido separada del cuerpo que la produce y por una venta, es decir debidamente contabilizada por su utilidad una vez separada o individualizada.

Creemos que dicho autor al decir que la renta debe ser tomada en cuenta al ser separada de su fuente trata de diferenciar el momento en que se produce la renta, del momento en que ésta puede ser gravada, pero como tratamos de decir que es renta, claro está que ella es y se produce al momento mismo en que redundando en utilidad o enriquecimiento, aunque no se haya separado o contabilizado, es decir que renta es la utilidad que se tenga, aunque no se separe del objeto que la produce o aunque no se haya contabilizado, ya que esto haría falta únicamente, como antes se deja dicho, para la producción del impuesto, pero la renta ya se ha causado.

Una de las legislaciones que acogió en forma legal la teoría de la renta sin tener en cuenta lo regular o irregular de esta, es decir sin tener en cuenta el tiempo en que se produce dentro del lapso contable o la regularidad dentro de él, es la francesa, que la consagra en el art. 72 de su código de impuestos franceses, al decir: "El beneficio imponible, es el beneficio neto, determinado según los resultados del cómputo de las operaciones de toda naturaleza que efectúen las empresas, comprendiendo cualquier cesión de elementos del activo, verificada en el curso o al fin de la explotación". En este art. encontramos que hace relación a la renta gravable pero únicamente deducido lo que se ha debido poner como capital, pero que tampoco alcanza a definir en realidad lo que es la renta en el sentido estricto de la palabra, ya que como antes se anotó, es demasiado difícil definir la sin que en la definición se deba hacer un tratado de la misma y una definición para serlo, debe ser lo más corta posible y comprender todo lo que se quiere defi-

nir. ser contabilizado.

Analicemos ahora algunas de las definiciones de otros autores en relación a la renta y al efecto encontramos:

FUISTING: la define así: " Como el total de los ingresos emanados de una fuente permanente durante cierto período de tiempo". En esta definición encontramos la relación de continuidad y la permanencia de la fuente, con lo cual se están descartando los ingresos que no emanan de una fuente permanente, es decir de aquellos que son esporádicos o que lo son en su fuente. Creemos que toda clase de ingresos hacen renta y por lo tanto hasta los ingresos que tengan una fuente no permanente constituyen renta.

SCHANZ, la define así: " Es el acrecentamiento neto de la fortuna , durante un período determinado comprendidos los usos y servicios de terceros, apreciables en dinero". Claro está que todo acrecentamiento constituye renta dentro de la fortuna durante un período determinado y en ella debe tenerse en cuenta los usos y servidumbres de terceros que puedan ser apreciables en dinero. Al efecto, para el aspecto fiscal solamente se puede tener en cuenta aquellas rentas apreciables en dinero, ya que así puede contabilizarse para la deducción de los impuestos correspondientes.

VOCKE, la define así: "Es la suma de todo aquello que recibe una persona de todas las fuentes de rendimiento de que dispone".- Creemos que esta definición abarca en forma general un concepto de lo que es la renta y precisamente lo hace en forma general, pues que analiza las fuentes mismas y por lo tanto entendemos que las comprende de todas; además, tampoco habla de regularidad o irregularidad de los ingresos y por tanto debemos entender que sea en la forma que fuere o los lapsos que trascurren dentro del período que se tenga en cuenta todos los ingresos constituyen renta.

EL CONSEJO DE ESTADO FRANCÉS, la define así: " Es toda suma que no constituya un reembolso de una aportación, todo suplemento a un capital inicial".- Esta es otra definición que abarca un concepto que peca por demasiado amplio, al abarcar toda clase de aumento en el capital pero sin hablar de la oportunidad en que dicho aumento debe ser tenido en cuenta para constituir renta y menos del momento en que -

puede ser contabilizado.

NARCISO AMOROS RICA y HERMENEGILDO RODRIGUEZ, la definen así: " Por renta debe entenderse en una mezcla económica y fiscal, el flujo de satisfacciones derivadas de servicios y de utilidades, expresado en moneda, regular, efectivo y diferenciado plenamente de la fuente o cosas que lo producen". En esta definición volvemos a encontrar el término regular, demostrando con ello lo que antes habíamos dicho de otras definiciones, es decir que pecan por determinar una renta aquellas ingresos regulares, dejando por fuera y por lo tanto no teniendo como renta, aquellos ingresos esporádicos que en si también vienen a engrosar el haber de la persona y al tenor literal y castizo de la palabra renta, también se debe tener en cuenta como tales, los ingresos esporádicos e irregulares.

CLASIFICACION DE LA RENTA SEGUN SU ORIGEN: El autor Lopez Freile, divide y clasifica la renta en tres grupos a saber: RENTA DE TRABAJO, RENTA DE CAPITAL y RENTA MIXTA, clasificación que tiene su origen en la fuente misma de la renta, es decir de la proveniencia misma de ella.

Esta clasificación seguida también por otros autores dando para tal efecto las definiciones de cada una de las fuentes para clasificarlas especialmente y diferenciarlas. Al efecto tenemos:

RENTA DE TRABAJO: Sostiene el Dr. Lopez Freile que es aquella que se obtiene mediante el esfuerzo personal y por consiguiente es aleatoria e insegura, cuya característica principal consiste en que si el hombre muere, la renta desaparece".- Creemos que al definir la renta de trabajo y hablar de ella como un ingreso aleatorio se está restringiendo el mismo término aleatorio ya que lo aleatorio es incierto, puede o no suceder, mientras que la existencia de una persona y mas si se trata de una persona natural, no es incierta su muerte, sino que simplemente no se sabe la fecha de la muerte, pero se está plenamente seguro de que habrá de morir y por lo tanto creemos que debe suprimirse el sentido aleatorio y así se puede dejar la definición en la siguiente forma: Es aquella que proviene del esfuerzo personal del individuo y que desaparece al morir este.

RENTA DE TRABAJO: Para que exista renta de trabajo es necesario que los ingresos por ese concepto, tengan las siguientes características: 1ª) Provenir del trabajo personal; 2ª) No haber sido ayudado en forma alguna por el capital; y 3ª) ser convertibles en dinero. Estas características deben ser llenas para tener un ingreso como renta proveniente del trabajo, ya que de no llenarlas, no podría tenerse un ingreso como renta de trabajo o tendría otra denominación.

RENTA DE CAPITAL: El autor Lopez Freile nos dice: " La renta de capital o perezosa, o no ganada, es la que supone para su propietario una garantía de su existencia, - independientemente de las circunstancias personales cuya modalidad esencial es que si el dueño muere, la renta permanece". En verdad en esta definición encontramos - que existen palabras que perfectamente encuadran en la definición, tales como perezosa, habida cuenta de que las rentas de capital a diferencia de las de trabajo, - no son continuas sino contables a largos o cortos lapsos de tiempo y demoran en su producción; pero también encontramos otras palabras que no encuadran en la misma definición y encontramos aquello de no ganada, con lo cual entendemos que si no es ganada, como puede ser renta?. Hemos visto que todo lo que ingresa en forma legal al haber de una persona y la ley lo reconoce como tal, será como bien habido y por lo tanto bien ganado; al efecto puede sostenerse que existen rentas que no son ganadas por cuanto no existe el trabajo directo para lograrlas, pero también es cierto que no solamente se gana algo por el trabajo, sino por merecimientos especiales, tales como un premio, una herencia o algo por el estilo, que la gana la persona por su calidad de heredero pero la gana en vista de la calidad o circunstancias y en el caso de la renta de capital, la gana el individuo por haber tenido ese capital que la produjo, ya que si no la gana el dueño del capital, entonces quien es el que gana dicha utilidad?

Oscemos que para que exista una renta proveniente del capital, se requieren los siguientes requisitos: 1ª) Que provenga directamente del capital; 2ª) Que en nada intervenga el trabajo personal para su adquisición; y 3ª) que sea convertible en dinero.

RENTA MIXTA: Dice el autor Lopez Freile, sobre esta clase de renta: "La renta mixta es aquella que se obtiene con el concurso del capital y del trabajo en acción -- combinada y cuya modalidad principal es que si el hombre muere o deja de trabajar, -- la renta disminuye". Esta definición abarca en realidad lo que puede llamarse renta mixta de capital y trabajo y la anotación sobre disminución de ella a la muerte o -- falta de trabajo del individuo, es práctica y ajustada a la verdad; pero creemos -- que existe otra clase de renta mixta, como adelante lo explicaremos.

Hemos visto cada una de las divisiones sostenidas por los autores en relación a la renta, de acuerdo al origen de la misma, pero creemos que -- existe una cuarta clase de renta, la que no participa de los principios y fundamentos de las tres antes explicadas y es la que podríamos denominar como renta ALIEATO PIA y que la podríamos definir en la forma siguiente: "es la que proviene en forma irregular y esporádica, sin tener en cuenta el trabajo de la persona o el capital de la misma, pero que si va a engrosar el haber de una persona". Al efecto tenemos algunos ejemplos de esta clase de renta: así, una donación por causa de muerte -- o entre vivos en la cual nada tiene que ver el trabajo de la persona ni tampoco el capital de esta, para la adquisición de dicho ingreso, pero en la realidad el ingreso se realiza para la persona que lo adquiere.

La herencia en la cual una persona adquiere algo para si, pero para lo cual no ha puesto su trabajo personal ni tampoco ha aportado capital, -- sino que simplemente se debe a una calidad del individuo frente al decajus.

Una lotería, cuando el aporte de capital es mínimo habida cuenta del beneficio y dicho aporte en forma alguna ordinariamente podía producir ese -- ingreso y en realidad aquel ingreso está sujeto a la eventualidad de resultar favorecido por la suerte.

Creemos que esta forma de ingresos sujetos a la eventualidad, por el hecho mismo de ser ingresos, constituyen renta ya que vienen a engrosar el -- haber de una persona y hasta se encuentra admitida como fuente de la renta, -- pues en los formularios de declaración de renta lo encontramos cuando dice: Loterías.

Así mismo, creemos que al hablar de rentas mixtas se debe hablar de aquellas que requieren el concurso del trabajo, del capital y del factor suerte o aleatorio, tales serían para este caso, las que provienen de las apuestas sujetas a la actividad de una persona; como cuando se apuesta una persona con otra ambos atletas, determinada cantidad de dinero para quien de los dos que apuestan ganen determinada carrera; al analizar esta clase de apuestas, encontramos: el concurso del capital, cuando se pone determinada cantidad de dinero por cada uno de los contendientes; el trabajo personal, cuando se corre la correspondiente carrera y el factor aleatorio, sujeto a quien alcance a ganar la carrera.

Resumiendo, creemos que la renta de acuerdo a su origen debe dividirse en: Renta proveniente del trabajo, renta proveniente del capital, renta proveniente de factores aleatorios y renta mixta, todo de acuerdo a las razones antes expuestas.

CLASIFICACION DE LA RENTA POR SU DEPURACION De acuerdo con el autor López Freyle, la renta por su depuración puede dividirse en: Bruta, líquida, gravable y libre.

Por renta bruta se entiende el ingreso total, menos el costo cuando, el ingreso tiene costo, de lo contrario el ingreso se confunde con el concepto de renta bruta, siempre y cuando el ingreso no tenga costo alguno.

Por renta líquida se entiende la renta bruta menos las deducciones permitidas por la ley.

Por renta gravable se entiende la que esta constituida por la renta líquida menos las rentas exentas, las exenciones personales y por personas a cargo, así como las exenciones personales especiales permitidas y autorizadas por la ley. Es decir aquel monto de renta sobre el cual el estado puede cobrar el impuesto correspondiente a la renta.

La renta libre es aquella que la (renta) persona puede capitalizar por cuanto ya se encuentra libre de costos e impuestos, es decir de esa cantidad nada tiene que pagar y por tanto puede anotarse al incremento del capital.

Como bien se ve, esta división obedece más que todo al aspecto fiscal regido por todo lo permitido por la ley y a la participación del estado en los ingresos de las personas, sean estas naturales o jurídicas.

CLASIFICACION DE LA RENTA POR LA FORMA COMO SE PRODUCE: La renta por la forma como se produce o mejor por la forma en que se recibe o toma, según López Freyre, se divide: en dinero, en especie, en presunta y en Goce.

La renta en dinero como su nombre lo indica, es la que la persona la recibe en numerario es decir en dinero de curso nacional. La renta en especie es aquella que la persona no la recibe en dinero sino en cualquier otra clase de bienes, que aunque representan dinero, no son dinero, aunque por la venta y goce de esas cosas puedan avaluarse en dinero; Presunta es aquella imaginaria producida imaginariamente y que en Colombia se la grava a través de la sobretasa patrimonial; la renta de goce es aquella que como su nombre lo indica la persona la recibe para el goce de algo, un disfrute material o imaterial de algo; pero en forma objetivada recibe para aumentar su patrimonio, sino el derecho a aunar y al gozar de algo cosa esta que puede ser perfectamente valorada en dinero.

Como antes de dijo esta división obedece a la forma de recibir la renta o ingreso, la presentación misma de ese ingreso y la forma de apreciación de ese ingreso.

POR SU EFECTIVIDAD: En cuanto a esta clasificación debemos tener en cuenta lo que se entiende por efectividad, para así tener un concepto más acertado y comprensivo de esta división. Así tenemos que efectivo es lo real, lo verdadero, y teniendo en cuenta este concepto los autores la dividen en renta nominal y renta real, entre ellos tenemos a López Freyre.

La renta Nominal la consideramos como la negación de la existencia objetiva, considerandola como mera convencipon es decir, que dicha renta viene a ser una mera valoración del activo, pero considerando al activo en una forma estática, como sería el caso de que un terreno valga la cantidad de veinte.

mil pesos, pero no se lo ha negociado, es decir no se lo ha vendido.

La definición que nos trase López Freyle, es la siguiente:
"La renta nominal es aquella que no se ha separado de la fuente que la produce, la que corresponde a un incremento de capital a pesar de que no se ha enajenado el bien, o para ser más exacto la que se produce por el fenómeno de una mera valoración del activo"

Al decir este autor que la renta nominal es la que no se ha separado de la fuente, quiere decir que en el caso de un predio no se ha separado del mismo predio que produce la renta, es decir que como se dijo antes el predio no ha sido vendido y que solo se considera el valor del predio en sí, o sea que se hace una mera valoración de ese predio; así hecho este pequeño comentario sobre la definición del autor anteriormente nombrado, nos encontramos de acuerdo en todas y cada una de sus partes.

La renta real es aquella que tiene una existencia verdadera y efectiva, es decir que no es imaginaria como la anterior, o sea la renta nominal, así por ejemplo: tenemos que presto una cantidad determinada de dinero por el espacio de tantos meses y a un tanto por ciento, al cabo de ese tiempo recibo una cantidad por concepto de intereses, es decir en este caso recibo como renta esos intereses que me representan una renta real y efectiva, que en mi poder se encuentra dicha cantidad.

La definición que nos trae López Freyle es la siguiente: "
"Renta real es aquella que se ha realizado, es decir, la que se ha separado de la fuente, la que ha ingresado al contribuyente, independientemente del bien que la produce, como los intereses recibidos por un crédito hipotecario". La única diferencia que encontramos a simple vista en esta definición, con relación a la nuestra, es averiguar si la palabra realizar, es lo mismo que verdadera y efectiva, y en realidad, REALIZAR es la acción de efectuar, hacer real y efectiva una cosa, es decir que de acuerdo a esto, tenemos que la definición del autor mencionado, se encuentra de acuerdo con lo que pensamos y analizamos nosotros.

POR EL FIN A QUE SE DESTINA: El fin nosotros lo entendamos como el término, el

remate, la conclusión y el objetivo que se propone una persona, así por ejemplo; el fin que persigo es el de graduarme de abogado, entonces el FIN vendría a ser la culminación de éste proposito.

Teniendo en cuenta estos conceptos, se concluye que el fin, los autores teniendolo en cuenta dividen la renta en: Renta Ahorrada y Renta Consumida, que otros la llaman gastada; que en este caso no vendría a ser sino un juego de palabras que no deforma el sentido de la primera o la segunda palabra.

Por el fin a que se destina la renta, los autores españoles la clasifican así: Narciso Amorós Rica y Hermenegildo Rodríguez, dicen: "En impuestos pueden tenerse en cuenta el uso o fin a que se destina la renta obtenida o puede estimarse indiferente esa finalidad". Es decir estos autores traen la misma clasificación anterior ya que al referirse al uso y al fin a que se destina la renta, nos estan dando a entender que la renta puede ser ahorrada y gastada o consumida; y en ese caso podríamos definir la renta según su destino y teniendo en cuenta la división en ahorrada y gastada en la forma siguiente: Renta Ahorrada es aquella que va a conformar un capital o patrimonio y Renta Consumida o Gastada es aquella que se percibe en cualquiera forma como ingreso, pero que no llega a capitalizarse, pues se gasta inmediatamente se ha producido.

Sostienen algunos autores ya en tratando del gravamen a la renta, que la renta ahorrada no debe ser gravada por cuanto vendría a tener varios gravámenes en forma periodica, pues al convertirse en capital vuelve a pagar impuestos periodicamente, tal como el impuesto al patrimonio.

Al efecto el autor Stuart Mill se expresa en la siguiente forma: " Toda suma ahorrada e invertida produce una renta que paga impuesto, por ello si el ahorro no queda exento de pagar impuesto, los contribuyentes pagarán dos veces con relación a la parte de renta ahorrada y solo una respecto a la gastada. El que gasta toda su renta paga un impuesto del 3% y más. pero si ahorra parte de ella y la invierte en valores del estado, tiene que pagar además del 3% sobre el capital, otro 3% por razón de los intereses anuales, lo cual hace otro 3%

sobre el capital". Como se ve esta autor hace relación al doble impuesto que viene a pagar la renta ahorrada, pues lo paga al tiempo de ser renta y periódicamente sigue pagando en su condición de capital.

OTRAS CLASES DE RENTAS: Fuera de las clasificaciones sobre la renta que se han hecho, existen otras, que por su importancia es necesario que se haga un pequeño análisis y lo hacemos en la siguiente forma: Así tenemos que López Freyre nos dice que la renta puede ser pública y privada; que la renta pública es cuando se refiere a los bienes del estado y la renta privada es la que pertenece a los particulares. De acuerdo a los conceptos de éste autor podemos decir que la renta es pública cuando los bienes que la producen pertenecen al estado y es que además la misma palabra lo indica; y la renta es privada cuando todos los bienes que la producen pertenecen a los particulares.

Existe otra clase de renta, teniendo en cuenta la clasificación anterior, ya que puede presentarse el caso de que los bienes que producen la renta sean parte del estado y parte de los particulares, entonces podríamos decir que existe una renta mixta, por lo antes anotado.

El mismo autor nos dice que la renta puede ser ordinaria y extraordinaria y de acuerdo a esta clasificación podemos decir, que la renta es ordinaria cuando los bienes que la producen son permanentes, es decir que existen dichos bienes en una forma estable; y la renta vendría a ser extraordinaria cuando se produce en una forma esporádica u ocasional, como sería en el caso de una lotería o de una ganancia accidental; el autor antes citado nos dice que la renta es ordinaria o extraordinaria, según provenga de una fuente permanente o se derive de ingresos ocasionales.

Existe otra clasificación de la renta en originaria y derivada y de acuerdo a esto, podemos decir que renta originaria es aquella que se produce o participa del capital y del trabajo, es decir que se origina en ambas fuentes de ingresos; la renta es derivada cuando no se produce o no participa de las fuentes anteriores, como sería en el caso de que un mendigo obtenga dinero, en -

tonces la renta nose produce por el trabajo del mendigo, ni tampoco del capital, ya que él no lo tiene, o como en el caso de un ladrón que obtiene renta por medio de la comisión de un delito; claro esta que según nuestro concepto, no se puede descartar en una forma absoluta el trabajo, tanto el mendigo, como el ladrón, puesto que en una forma o en otra todo lo hacen a base de trabajo, sea fuerte o sencillito dicho trabajo.

Sobre el particular podemos citar al autor SUPINO que dice lo siguiente: " El trabajo es considerado como creador de riquezas y es renta derivada la que obtienen los propietarios de la tierra y lo capitalizan ". Teniendo en cuenta los conceptos de esta autor podemos decir que pertenece a la escuela de los socialistas, ya que al decir que es renta privada la que obtienen los capitalistas o los propietarios de tierras, nos esta dando a entender lo anteriormente dicho, puesto que entre nosotros no se puede decir lo mismo porque el sistema es completamente diferente.

Ahora entrando en estudio, en parte, de la legislación colombiana, de acuerdo con los Arts. 84 de la Ley 81 de 1.960, en concordancia con el Art. 65 del Decreto 457 de 1.961, establecen que los contribuyentes que habitan casa o departamento urbanos o que disfrutan de casas campestres de recreo, de su propiedad deben estimar y declarar una renta de goce de tales bienes cuando el avaluo catastral de tales bienes, y a falta de ese avaluo el precio de costo o adquisición sea superior a cien mil pesos. Estos dos artículos tanto de la Ley como del Decreto, traen otra modalidad o clasificación de la renta, que se la puede llamar renta de goce; pero en este caso podemos decir, que la renta de goce propiamente no es una renta porque en resumida cuentas no produce nada de lo que se puede llamar renta en el sentido amplio de la palabra, antes por el contrario el contribuyente hace gastos para tener en buen estado la casa campestre, es decir el dinero que se invirtió en la compra de dicho inmueble se lo tiene amortizado, es decir improductivo; pero en todo caso de acuerdo con la Ley estos bienes que pertenecen al contribuyente tienen obligación de pagar el impuesto corres-

pondiente, teniendo en cuenta el avalúo catastral o en su defecto el precio de compra.

REALIZACION DE LA RENTA: En lo que se refiere a este título debemos en primer lugar dar un concepto sobre lo que se entiende por realizar y segundo lugar dar el concepto de realización de la renta. Realizar es efectuar, hacer real y efectiva una cosa. De acuerdo a esta definición, tenemos que realizar la renta es efectuarla, hacerla efectiva en dinero o en especie, es decir que equivalga a su pago. Para confirmar lo dicho anteriormente se puede citar el art. 24 de la ley 81 de 1.960, que dice: Se entiende realizado un ingreso cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie apreciable en dinero en forma que equivalga legalmente a su pago. En resumen la renta es realizada cuando efectivamente ha ingresado al contribuyente.

El autor Manuel Alvarado, se expresa en la siguiente forma:"

en la práctica pueden presentarse dudas sobre si una renta se ha realizado o no efectivamente y lo cuerdo es decidir el punto con un criterio comercial". De acuerdo con estos conceptos del autor antes citado, tenemos que en verdad existe duda en cuanto a saber si una renta se ha realizado o no y al decir que el problema se lo decide con un criterio comercial, entendemos que lo que trae beneficio al contribuyente, en este caso al contribuyente, es lo que se debe entender por renta realizada, ya que el comercio no es otra cosa que la ganancia obtenida de una gestión.

El autor Colombiano Alvarado, nos trae un ejemplo así: Debe -- considerarse como renta realizada el abono que se haga en cuenta de un contribuyente por intereses o sueldos devengados, si el contribuyente tiene derecho para exigir su entrega o girar contra él en cualquier momento. La razón es que en este caso hay dos operaciones; el pago efectivo hecho al contribuyente brevi-manu y la consignación que se supone hace este en depósito o cuenta corriente a la persona que le paga. Al principio de que la renta debe haberse realizado no se opone el que deba considerarse como tal la renta meramente causada cuando la contabilidad se lleva a base de ingresos causados.

Además, sobre el particular debemos tener en cuenta los conceptos que trae la DIVISION DE IMPUESTOS NACIONALES y lo hace así: " En la práctica --

debe, pues considerarse que una renta se ha recibido, cuando efectivamente se ha pagado al contribuyente o cuando se le ha abonado en cuenta en calidad de exigible o cuando de acuerdo con los respectivos contratos o garantías, el derecho a recibir la renta ya está causado irrevocablemente y el tiempo para el pago se encuentra vencido o cuando la obligación correlativa al derecho de recibir la renta se extingue por remisión, compensación, confusión o por algunos casos de novación y transacción. Mas adelante agrega la misma corporación; al contribuyente le queda sin embargo, el derecho de demostrar en los casos en que no haya podido obtener que se realice efectivamente el pago no obstante el tratarse de rentas en las cuales tiene un derecho irrevocable y sin terminos que exigió oportunamente el pago de la renta, pero que no le fue realizado por incapacidad económica del deudor o por cualquiera otra cosa".

En general los conceptos de los autores que hemos citado se encuentran acordes por cuanto todos llegan a la conclusión de que la renta se debe entender por realizada, cuando efectivamente el contribuyente la ha recibido en una forma concreta.

La ley colombiana al respecto es clara al definir lo que se debe entender por renta realizada y así el art. 30 del decreto 437 de 1.961 dice: Se entiende efectivamente realizado un ingreso en el momento en que se reciba el dinero o en especie dicha renta. El art. 24 de la ley 81 de 1.960, nos trae la misma definición, lo que pasa que el decreto es complementario de la ley, en cuanto a la renta realizada debemos estudiar lo concerniente a los contribuyentes que llevan libros de contabilidad y con respecto a los contribuyentes que no los llevan, y el estudio lo hacemos en la siguiente forma: Para los contribuyentes que no llevan libros de contabilidad debidamente registrados o que llevan a base de ingresos y egresos de caja, el ingreso se realiza en el año que efectivamente se reciba, pero debemos aclarar, lo que se entiende por haber recibido efectivamente y así decimos que recibir efectivamente es el hecho de aprehender materialmente una cosa y en este caso, tener en su poder la renta. En nuestro concepto para los contribuyentes que no llevan libros de contabilidad, la renta se realiza por el mero hecho de recibir los ingresos que ll-

gan a formar parte de sus teneres, que en el caso viene a constituir la realización de la renta.

En el caso de que los contribuyentes lleven libros de contabilidad a base de ingresos o egresos causados en libros debidamente registrados, el ingreso se entiende realizado en el momento que se cause aun cuando no se haya recibido; así es que cuando el contribuyente lleva libros de contabilidad debidamente registrados, se realiza la renta en el instante en que se causen, sin tener en cuenta si se haya o no recibido efectivamente; pero en este caso se presenta la dificultad del art. 82 del decreto 457 de 1.961 que dice: Que la renta bruta de los contribuyentes que tengan negocios donde prime el sistema de ventas a plazos o por instalamentos, está constituida en cada venta que se haga a plazos; y el art. 82 del mismo decreto nos da las normas para la determinación de la renta bruta, cuando dice que en cada año se debe especificar el control de movimientos de las cuentas respectivas, con registro individual de cada contrato, que debe incluir el nombre del comprador, el monto de la venta, las mercancías vendidas o la referencia de su factura, el número de cuotas periódicas, el valor de cada una, la fecha y el monto de cada pago recibido; así es que de acuerdo a este art. tenemos que cuando el contribuyente tiene el sistema de ventas a plazos o por instalamentos, la realización de la renta se verifica en cada venta hecha a plazos y con los datos que anteriormente se enumeraron.

Los ingresos recibidos por anticipado que correspondan al año inmediatamente siguiente, es decir aun no causados, solo se gravarán en el año gravable que se causen; este es el concepto mas saludable para el contribuyente, por cuanto es cierto que si los ingresos no se han recibido no se tiene porque gravarlos; así por ejemplo, el contribuyente va a comprar un bien, pero ese bien no lo compra en el año gravable correspondiente, sino que lo hace en el año siguiente, así el aumento de capital no se produce en el momento de hacer el contrato, que en este caso vendría a ser de promesa de venta, sino que por el contrario el aumento de capital se verifi-

caría en el momento de recibir los dineros o el bien que se compra; por lo tanto -- vendría a gravarse al contribuyente en el año gravable en que efectivamente recibe -- el dinero o el bien.

El párrafo segundo del art. 51 del decreto 437 de 1.961 nos -- dice lo siguiente; " Para determinar cuando se entiende realizado un ingreso, respec -- to de los contribuyentes que inician su contabilidad o que cambien la base de su sig -- tema contable, se aplicarán las siguientes reglas:

a).- Cuando el contribuyente inicia su contabilidad a base de ingresos y egresos cau -- sados o haya llevado libros a base de caja y cambie tal sistema por la base de causa -- ción, se entiende que realiza renta, cuando se causen a su favor ingresos con poste -- rioridad a la apertura de los libros o del cambio de sistema y cuando reciba efecti -- vamente ingresos causados con anterioridad a dicha apertura o cambio. La renta ya -- casada deberá tratarla como ingreso diferido.

b).- Cuando un contribuyente lleve sus libros de contabilidad a base de ingresos y -- egresos causados y cambie su sistema por el de ingresos y egresos de caja, se enten -- derá que realiza renta, cuando reciba efectivamente, con exclusión de los ingresos -- correspondientes a rentas brutas ya causadas y declaradas como tales en años anterio -- res".

Debemos tener en cuenta el comentario que sobre el particular -- trae López Freile en la forma siguiente: " Esta previsión de la ley es sabia, por -- cuanto el cambio de sistema de contabilidad o la apertura de libros no puede tener -- el alcance de exonerar ingresos efectivamente recibidos que constituyen renta para -- su beneficiario, pues las exenciones de que pueden disfrutar los contribuyentes son -- las taxativamente consedidas por la ley no las que estos decidan otorgarse como un -- simple cambio en la base de contabilidad. Pero cuando el contribuyente lleva libros -- de contabilidad a base de ingresos y egresos causados y cambie tal sistema por el de -- ingresos y egresos de caja, se entiende qu el ingreso se realiza cuando efectivamente -- se recibe, siempre que al ingreso se haya causado con posterioridad a la fecha del -- cambio de sistema, por cuanto los ingresos causados con anterioridad a esta última --

fecha no constituyen renta, ya que habrían sido gravados en el momento de su causación y volverlos a gravar implicaría una doble imposición a que no tiene derecho el estado".

COSTOS: Entendemos por costos la suma de los desembolsos que son necesarios para la adquisición de un activo, es decir todos aquellos gastos necesarios para la producción de la renta, bien sean al momento de adquirirlos, para mantenerlos o para vender y luego adquirir el antes mentado activo.

Entenderemos eso si que no todas las rentas necesitan costos tales como las provenientes del trabajo o aquellas provenientes del elemento aleatorio exclusivamente, en las cuales nada se aporta avaluable en dinero y por lo tanto los costos de la producción de la renta, son aquellas erogaciones que se hacen con el fin de adquirir dicha renta y que pueden constituirse en: compra de artículos para venderlos, mantenimiento de los mismos mientras se venden, arrendamiento de locales, pago de trabajadores, gastos de venta y todos aquellos que se realizan hasta lograr la producción de la renta y que insiden directamente en el capital del contribuyente.

CLASES DE COSTOS: Teniendo en cuenta lo anteriormente enunciado se puede concluir que para la producción de la renta en los casos de realización de costos, estos pueden ser de las siguientes clases: 1ª).- Costos de adquisición; 2ª).- Costos de producción; 3ª).- Costos de existencias y 4ª).- costos de venta.

COSTOS DE ADQUISICION: Son o están constituidos por todos aquellos gastos que hace una persona con el fin de adquirir el bien que ha de producirle la renta y entre los cuales pueden citarse los siguientes: compra, aduanas, honorarios de agentes, empaques, etc.

COSTOS DE PRODUCCION: Son aquellos que se encuentran constituidos por las erogaciones hechas para producir algo, tales como: materia prima, arrendamiento del lugar de funcionamiento, pago de empleados o trabajadores, energía, es decir todos aquellos que se hacen para producir algo que redundará en renta.

COSTOS DE EXISTENCIAS: Son aquellas erogaciones que se hacen para conservar el bien hasta que pueda producir la renta; tales como: bodegaje, empleados de mantenimiento-

y demas gastos necesarios para que el bien pueda en su oportunidad producir la renta para que fue destinado, los que también pueden ser inversiones para el mejoramiento del producto, como en el caso de afiejamientos.

COSTOS DE VENTA: Como bien se sabe, una cosa para ser vendida requiere tambien de gastos, tales como empleados de ventas y otros similares, hasta el momento de ser vendido el objeto que producirá la renta. Aquí precisamente se tiene que los costos de venta son aquellas erogaciones que hace una persona para vender el objeto que le ha de producir la renta, hasta el momento de recibir su valor; al efecto el autor - López Freile nos trae una división de sistemas para establecer el costo de las mercancías vendidas y al efecto las divide en: 1^a) por juego de inventarios, 2^a) por el de inventarios permanentes, 3^a) por el especial consagrado en el art. 32 de la ley - 81 de 1.960, para el negocio de ganadería y 4^a) por cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables.

SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS: Este sistema se fundamenta en el factor comparativo de dos inventarios; el inventario al iniciarse un período o año gravable y el inventario al finalizar dicho año, con lo cual tenemos que al restar del inventario anterior o de las existencias de ese año, el producido en el inventario del año rentable se tiene el valor de las mercancías vendidas.

Analizando detenidamente este sistema encontramos que se fundamenta en la existencia que deja un año para luego compararla con el inventario que se realiza al finalizar el año gravable, deduciendo de su comparación la realidad de las ventas y la de la renta del año gravable.

SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES: Se encuentra establecido en el art. 39 del decreto 437 de 1.961 que dice: El sistema de inventarios permanentes determina el costo de la mercancía vendida, tomándolo de dichos inventarios en los cuales debe figurar el costo real a que se refieren los arts. 34 y 35 de este decreto y se contabilizarán en el momento de realizarse la venta. Los arts. 34 y 35 del decreto mencionado traen la forma de determinar los costos para los diferentes productos, así: para las mercancías y papeles de crédito adquiridos para la venta o enajenación; para los productos

de industria extractiva; para los artículos producidos a manufacturados; para los productos o frutos agrícolas; para los bienes inmuebles comprados, construidos o fraccionados para la venta; para los negocios de construcción a "precio fijo". El art. 35 del mismo decreto nos trae las reglas para determinar los costos en el caso de que no sea posible determinar o individualizar el costo de cada artículo al valorar los inventarios, en la siguiente forma: En el caso de adquisición a precio alzado o global de un lote de mercancías, en segundo lugar cuando el contribuyente obtenga de su fábrica una serie de diferentes productos, sin que pueda determinar el costo de cada producto, en tercer lugar si al formar el inventario se relaciona un lote de mercancías o artículos de una misma clase que el contribuyente haya adquirido o producido a distintos precios o costos y en distintas partidas, y en cuarto lugar en el caso de mercancías inventariadas que se hayan mezclado, de tal manera que no sea posible identificar sus costos con las respectivas facturas.

Lopez Freile al respecto dice: "Que para este caso deben llevarse o determinarse los costos de mercancías en forma detallada, en forma continua, en control separado, en hojas o tarjetas, todos los cuales se consideran incorporados a los libros de contabilidad en los que deben anotarse por lo menos los siguientes datos: a).- Clase de artículos, b).- fecha de la operación que se registra, c).- número del comprobante que respalda la operación anotada, d).- Número de unidades compradas, vendidas, consumidas o trasladadas, e).- existencias, f).- costo de lo comprado, vendido o consumido, y g).- costo de las existencias, estos requisitos se encuentran establecidos por el art. 40 del decreto 437 de 1.961.

ARTICULO 32 DE LA LEY 81 de 1.960. Este art. hace relación a la venta o enajenación de ganados comprendiendo también el juego de inventarios anuales, ya sea por venta o enajenaciones a cualquier título, pero descarta como renta el dinero proveniente del valor de terneros nacidos dentro del año gravable y ordena tener estos valores como aumento al patrimonio.

OTROS SISTEMAS PARA DETERMINACION DE COSTOS: Aquí precisamente nos toca remitirnos a lo dispuesto por el art. 42 del decreto 437 de 1.961 y que hace relación con aquellas

personas que llevan libros de contabilidad solamente con ingresos y egresos de caja, a quienes dicho art. les exige que junto con la declaración de renta deben presentar una relación de los costos de mercancías para la venta y la indicación del nombre y domicilio de proveedor, cuando la cuantía total pagada a cada uno en el año gravable sea superior a mil pesos.

CAPITULO CUARTO

RENTA BRUTA: GENERALIDADES: En lo que respecta al estudio en concreto de la renta bruta, conviene tener un concepto claro sobre lo que se debe entender por tal y de acuerdo a lo que nosotros conocemos, podemos decir; que la renta bruta está constituida por todos los ingresos que el contribuyente recibe o tiene, es decir, todos lo relativo a entradas ya sea por concepto de trabajo personal ya sea por el patrimonio que le produce renta y todo lo demás que en una o en otra forma venga a constituir ingresos para el respectivo contribuyente.

De acuerdo a este concepto se concluye que al elaborar la declaración de renta y complementarios, debe declararse como renta bruta todos los ingresos recibidos sean o no gravables o estén exentos total o parcialmente, pues es a los funcionarios de hacienda a quienes corresponde analizar los ingresos denunciados para hacer su calificación legal a fin de gravar exclusivamente los que deben soportar la carga impositiva de acuerdo con la ley; pero en todo caso estos lo hacían los empleados de hacienda en la vigencia anterior al año 1.968; pero en la actualidad, con la declaración de renta y complementarios de carácter privado, la cual adjunta a la general y con las tablas de liquidación que las trae al reverso, es obligación del contribuyente el de liquidar el impuesto de renta y complementarios, para así quitar una cantidad de trabajo a los empleados del ministerio de hacienda.

Así tenemos que el contribuyente en su declaración no puede omitir ninguna clase de ingresos, aunque lo haga de buena fe, ya que pueda dar origen a la sanción por inexactitud en el caso de que dicha renta sea gravable, así es que-

en todo caso no se puede omitir ninguna clase de bienes o ingresos.

En cuanto a la definición que nos trae el autor colombiano Lopez Freile que dice: "La renta comprende ganancias, beneficios y rentas provenientes de salarios, jornales o compensaciones por servicios personales de cualquier clase, pagados en cualquier forma o de profesiones y oficios, ocupaciones, negocios, comercio, venta o transacción sobre propiedades raíces o muebles, así como también de intereses, arrendamientos, dividendos, seguridades u operaciones de cualquier clase de negocios, llevados a cabo con miras de lucro y las rentas provenientes de cualquier fuente, con inclusión de ganancias, beneficios o rentas de capitales ingresados al patrimonio a título de donaciones, herencias, legados, fideicomisos, loterías y rifas. El monto de estas cantidades se incluirá en la renta bruta".

Teniendo en cuenta esta definición debemos afirmar que la nuestra es un tanto mas general y que la del autor colombiano es mas concreta, puesto que hace una enumeración de todos los ingresos que vienen a formar la renta bruta.

La profesora de la materia, nos dice: "La renta bruta generalmente está constituida por los ingresos, menos los costos imputables a tales ingresos, pero existen ingresos que no tienen costos y por esa característica especial, tales ingresos se confunden con la renta bruta". Esta es una de las definiciones mas cortas pero que en todo caso encierra todo lo que se debe entender por renta bruta, es decir todos los ingresos que recibe el contribuyente, menos todos los costos que gasta en la producción de dicha renta y esto es correcto, por cuanto en la producción de la renta se emplea trabajo y una cantidad de elementos para la producción de dicha renta.

Tenemos otra definición que nos trae la asociación nacional de industriales (ANDI) y que es la siguiente: " De la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, provenientes del trabajo, del capital físico o incorpóreo del contribuyente y de la combinación de ambos, se sustrae el costo imputable a los ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta".

INGRESOS QUE SE CONFUNDEN CON LA RENTA BRUTA: Hay algunos ingresos que en realidad

d) Los extraordinarios que no se originan en no tienen costos o se producen sin necesidad de gastar trabajo, ni medios que sirvan para producir la renta bruta. Por lo anterior podemos decir que existen ingresos que se confunden con la renta bruta; por lo general la renta se produce con el empleo de gastos o lo que la ley llama costos así como en la producción de una sembradura se gastan semillas, abonos y en general para que una sembradura produzca un apreciable rendimiento es necesario gastar varios elementos que también se llaman costos; pero en cambio hay casos en que los ingresos no tienen costos por eso se confunden con la renta bruta.

El autor López Freyre, dice lo siguiente sobre el particular: "Generalmente dentro de la definición de la renta bruta se determina que los costos imputables a los ingresos, deben deducirse, pero existen ingresos que no tienen costos, por esta característica especial tales ingresos se confunden con la renta bruta y por esta razón dice el Art. 47 del Decreto 437 de 1.961, que los contribuyentes que no están obligados a formar inventarios de acuerdo con el Art. 32 del citado decreto y las empresas que no produzcan ni transformen materias primas, su renta bruta está constituida por el total de los ingresos; y así nos trae el mismo decreto las diferentes rentas que se confunden con la renta bruta:

- a) Las rentas exclusivas de trabajo, tales como sueldos, jornales, honorarios, participaciones, exclusivamente industriales y comisiones en cuya obtención no haya participado el capital. Esta es una de las primeras rentas que se confunden con la renta bruta, porque no tienen costos de producción en un sentido material; sin embargo en la práctica no podemos desechar los costos en esta clase de rentas porque tanto los sueldos, jornales, honorarios, etc., tienen un costo aun que sea mínimo.
- b) Las rentas exclusivas de capital, como arrendamientos, intereses, dividendos y participaciones, no obstante que estas dos últimas rentas se encuentran clasificadas como rentas brutas especiales;
- c) Las originadas en negocios que tienen por objeto la prestación de servicios y que por lo tanto no producen ni transforman materias primas, tales como los negocios

relativos a instituciones de crédito, transportes, correos, luz, etc.

d) Los extraordinarios que no se originan en la enajenación de bienes inmovilizados, tales como los provenientes de herencias, donaciones, legados, loterías etc. Estas son las cuatro clases de rentas que se confunden con la renta bruta; pero la observación que se hizo a la primera renta debe hacersela a las restantes, por cuanto los costos aunque sean mínimos se producen.

RENTA BRUTA EN VENTA DE ACTIVOS MOVIBLES: Para el estudio de este tema es necesario tener en cuenta en primer lugar lo que se entiende por activos movibles y así podemos definir: Que son los importes de los valores y créditos que uno tiene a su favor en lo que se refiere a los bienes muebles.

Para su estudio debemos citar el Art 48 del Decreto 437 de 1.961. que dice lo siguiente: "La renta bruta proveniente de la venta o enajenación de activos movibles, estará constituida por el total de los ingresos originados en tales operaciones, menos los costos que sean imputables, determinados de conformidad con lo dispuesto en el capítulo anterior.

De acuerdo a esto podemos decir que la renta bruta proveniente de activos movibles está constituida por el total de los ingresos, menos los costos que se hicieron con el fin de obtenerlos.

La Dra. Aura René Rodríguez, sobre el particular se expresa en la siguiente forma: "El total de los ingresos a que se refiere la mencionada disposición están constituidos por el monto bruto de las ventas, menos los descuentos y rebajas usuales en el comercio, porque la diferencia entre estas dos partidas es lo que representa el ingreso efectivo ocasionado por las venta o enajenaciones". En cuanto a las ventas o enajenaciones de activos inmovilizados, al total de los ingresos originados en estas operaciones, debe deducirse los costos que le sean imputables de acuerdo a lo preceptuado por el Art. 73 del Decreto 437 de 1.961.

Al hacer el estudio de la renta bruta originada en la venta de activos movibles, debemos hacerlo con respecto a la venta de activos inmovilizados, y así podemos decir, que la renta bruta proveniente de activos inmovilizados viene -

a constituirse por el total de los ingresos brutos menos los costos que les sean imputables de acuerdo a lo preceptuado en el Art. 73 del Decreto 437 de 1.961, el cual se encuentra reformado por el Art. 60 del Decreto 1366 de 1.967, que se encuentra incorporado a la ley 81 de 1.960 y que trae la formación de los costos de la renta bruta proveniente de la enajenación o de la venta de bienes inmuebles a cualquier título.

RENTAS ORIGINADAS EN EL USUFRUCTO LEGAL: En lo referente a este tema debemos tener en cuenta lo que se entiende por usufructo legal y para esto tenemos que apelar al C.C. colombiano, que dice que el usufructo legal es el derecho de usar de una cosa y aprovecharse de sus frutos y utilidades sin deteriorarla. Una vez conocido el concepto de usufructo legal entramos al estudio de este tema en lo que se refiere al sistema tributario, y así tenemos en primer lugar el Art. 49 del Decreto 437 de 1.961, que dice: que las rentas provenientes u originadas en el usufructo legal de los padres de familia se gravarán en cabeza de quienes tengan la patria potestad, es decir que las rentas originadas en el usufructo legal se gravarán en cabeza del padre o de la madre, cuando sea el caso de que el padre por cualquiera de los casos en que no tengan la patria potestad, de acuerdo con las disposiciones que consagra el C. C. Colombiano.

Puede presentarse el caso de que los padres renuncien al derecho de usufructo legal, y el mismo Art. en su siguiente inciso da las normas para que sea válida dicha renuncia y así se procede cuando se lo hace por medio de escritura pública y no producirá efecto sino a partir de la fecha o del año gravable en que se otorgue la escritura, de acuerdo a lo expresado por el renunciante.

Todo lo que se refiere al usufructo legal debemos estudiarlo de acuerdo a las normas del C.C. Colombiano que dice: El padre o la madre son las personas que tienen la patria potestad sobre sus hijos menores, y aquellos tienen el usufructo legal de sus hijos; pero existe una excepción en cuanto a lo que la misma ley denomina peculios, que pueden ser, profesional, castrense, etc. y en estos bienes los padres de familia no tienen el usufructo legal de que trata este tema sujeto al es-

tudio que estamos haciendo.

QUE BIENES CONSTITUYEN LA RENTA BRUTA: Este tema que los hemos sujeto a estudio nos parece un tanto extenso, por cuanto sería casi imposible en un estudio en el cual nos proponemos ser lo más cortos posibles, pero en todo caso vamos a hacer una enumeración de los principales bienes que constituyen la renta bruta.

En primer lugar debemos tener en cuenta la definición que nos trae el autor Colombiano López Freyre, en la cual enumera los principales bienes que constituyen la renta bruta y tenemos que son: Ganancias, beneficios, rentas provenientes de salarios, jornales o compensaciones por servicios personales de cualquier clase pagados en cualquier forma, o de profesiones, oficios, ocupaciones, negocios, comercio o ventas, transacciones sobre propiedades raíces y muebles, así como intereses, arrendamientos, dividendos, seguridades u operaciones de cualquier clase en negocios llevados a cabo con miras de lucro y las provenientes de otras fuentes, como herencias, donaciones, legados, fideicomisos, etc.

CAPITULO QUINTO

RENTAS BRUTAS ESPECIALES.- GENERALIDADES: Hasta aquí hemos estudiado lo referente a la renta bruta en general y que queda consignado en los temas anteriores; pero de acuerdo con la ley 81 de 1.960, en sus Arts. 26 a 42 nos trae la manera cómo debe computarse la renta bruta en algunos casos -- actividades que ofrecen modalidades especiales o que tradicionalmente han tenido un tratamiento particular y que en algunos casos resulta bastante favorable, como sucede con la ganadería; pero poniendo en claro que algunas disposiciones quedaron reformadas por medio del decreto 1366 de 1.967.

Los casos especiales de determinación de la renta bruta son los siguientes;

DIVIDENDOS: En todo caso debemos tener un concepto claro sobre lo que se-

entiende por dividendo y para el efecto tenemos el Diccionario de la Lengua Española: "Dividendo es la cuota que corresponde cobrar o pagar por cada acción de una sociedad mercantil; en el primer caso se llama activo y en el segundo pasivo". Una vez que tenemos en claro el concepto de dividendo entramos al análisis, literal 1º del Art. 26 de la ley 81 de 1.969, que dice: Que la renta bruta de los socios se determina o está constituida por los dividendos que efectivamente reciban o se les abone en cuenta en calidad de exigibles, todo esto en lo que se refiere a los accionistas de sociedades anónimas o en comandita por Acciones, con lo anterior podemos decir que se sigue la regla general del pago efectivo en cuanto a la realización de la renta, asimilando el abono en cuenta al pago efectivo.

Una vez hecho esto pasamos a estudiar lo que trae el Art. 27 del la misma ley en el cual se observa la definición anteriormente prevista en el decreto reglamentario 488 de 1.954, aclarando lo relativo al dividendo extraordinario que puede configurarse en la liquidación de una sociedad, punto este que solo por exclusión estaba antiguamente previsto, lo cual daba origen a dudas y variadas interpretaciones.

PARTICIPACIONES: Las participaciones de acuerdo a lo que nosotros entendemos son las partes que le corresponden a una persona por haber puesto en común una cantidad. El Diccionario de la lengua Española, dice que, participaciones es algo así como tener una parte en una cosa, tocarle o corresponderle algo de ella. De acuerdo a lo que estudia la legislación Tributaria, las participaciones de las obtiene en las sociedades colectivas, en comandita simple, de responsabilidad limitada y las ordinarias de minas. Entrando en estudio debemos tener en cuenta lo que preceptúa el literal b), del Art. antes citado, que dice que la renta bruta constituida por participaciones de utilidades en sociedades distintas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, se determina por un sistema que podría considerarse como de realización jurídico-fiscal, por que a los socios no se les grava de acuerdo a lo que efectivamente reciben, ni tampoco se tiene en cuenta el año en que la sociedad reparte utilidades, sino que se les fija la participación fiscal

que de acuerdo con las estipulaciones fiscales les corresponde en la renta líquida-gravable de la sociedad deduciendo de esto el impuesto de renta, liquidado a la compañía por el respectivo año gravable, lo cual equivale a gravar la renta social en cabeza de los socios, sistema que tiene su fundamento en la consideración de que en las sociedades de personas no existe una completa independencia entre la compañía y los socios y que gravando a estos se consulta mejor la capacidad tributaria; pero que también implica que queda con muy poca justificación el impuesto directamente exigido a las sociedades, que se mantiene y aumenta en busca de un equilibrio en el régimen impositivo de las diferentes clases de compañías y de socios.

En cuanto a lo anterior podemos decir que la nueva ley no ha innovado nada, pero el valor que tiene es de que el texto de la ley anterior ha quedado un tanto más claro, por eso no se puede decir que la nueva ley haya innovado y que en todo caso se ha consagrado legalmente la deducción del impuesto de las sociedades aunque sea de renta en el mismo año que se liquida, para la distribución de la renta social entre los socios; en una doctrina del consejo de Estado se ha llegado a la conclusión anteriormente explicada; pero sobre la base de que el gravamen de las sociedades de personas no era de renta y que debía deducirse en el año en que se pagara de acuerdo con la norma de carácter general.

Así tenemos que en inciso 2º del Art. 27 de la ley 81 de 1.960, nos dice que también constituye dividendos las distribuciones en dinero o en especie que se hagan con motivo de la liquidación de la sociedad en exceso de capital aportado o del invertido por los accionistas, siempre que esta inversión se haya hecho -- von no menos de un año de anterioridad a la liquidación. En el caso de que las acciones se hayan adquirido dentro del año inmediatamente anterior a la liquidación de la sociedad, se tomará como valor de la inversión el correspondiente al aporte a la última transacción hecha antes de un año de la liquidación.

En caso de liquidación de sociedades de personas no se determina participación extraordinaria para los socios, como sucede en las sociedades anónimas pero no se aceptan fiscalmente modificaciones de los costos.

TRANSFORMACION DE SOCIEDADES: El Art. 29 de la ley 81 de 1.960, dice que en el caso de que se transforme una sociedad anónima o en comandita por acciones en sociedad de responsabilidad limitada, colectiva o en comandita simple, los repartos o abonos en cuenta a favor de sus socios, constituyen renta gravable en cabeza de sus socios. En la legislación anterior a la presente ley se presentaba el problema de la falta de normas que regularan el tratamiento de las rentas acumuladas por sociedades transformadas y por esta causa se presentó el caso de la cantidad de sociedades anónimas que se transformaban en limitadas, esto sucedió a raíz de la reforma del año 1.954 y además se presentaba el problema de la duda sobre la transformación a la inversa; pero con la implantación de la ley 81 de 1.960 en su Art. 29, trató el problema en una forma justa teniendo en cuenta las implicaciones lógicas del cambio de régimen impositivo que se deriva de las transformaciones.

Así en el caso de que la transformación sea a la inversa, o sea que la transformación se haga de una sociedad de personas, en anónima o en comandita por acciones las utilidades acumuladas que se reparten no son gravables para los socios porque ya han sido gravadas en el año de obtención por parte de las sociedades.

PARTICIPACION EN ASOCIACIONES Y FUNDACIONES: Las asociaciones y fundaciones vienen a ser personas jurídicas en las cuales existen varias personas naturales; y así tenemos el Art. 30 de la ley 81 de 1.960 nos dice que en el caso de que las personas sean asociadas o formen parte de una asociación o fundación que persiga fines de lucro, la renta bruta es la que a título de distribución de utilidades reciben efectivamente o se les abone en cuenta en calidad de exigibles en el año gravable respectivo. De acuerdo a lo que dice el Art., vemos que las asociaciones y fundaciones están catalogadas a las sociedades colectivas por lo tanto el régimen que se aplica a esas, lo mismo se hace con las asociaciones y fundaciones.

PARTICIPACIONES EN COMUNIDADES: La ley tributaria tiene en cuenta las participaciones que se efectúan en las comunidades organizadas.

con el fin de determinar la renta bruta por dicho concepto. Así tenemos el Art. 31 -- de la ley orgánica que dice que la renta bruta de un comunero en una sociedad organizada es la que proporcionalmente le corresponde a la renta líquida gravable de la comunidad, deducido el impuesto liquidado a ésta por el mismo período fiscal de que se trata. De acuerdo a lo anterior podemos concluir de que la ley tributaria en este caso o sea de los contribuyentes que pertenecen a una comunidad organizada, les da el mismo tratamiento que a los socios que pertenecen a una sociedad de personas. Se presenta el caso inverso, podríamos llamarlo cuando los contribuyentes pertenecen a una comunidad que no es organizada, en este caso, de acuerdo con el inciso 2º del mismo Art., que dice que la renta bruta es la que corresponde en proporción a sus derechos, por la obtenida en la comunidad, para mas claridad podemos decir que es renta bruta de los comuneros que pertenecen a una comunidad que no es organizada, en la que efectivamente obtengan de la comunidad.

PARTICIPACIONES O DIVIDENDOS EN SOCIEDADES DE HECHO: Para este estudio hay que tener en cuenta a las sociedades for-

madas por los hechos y las sociedades irregulares. Las sociedades formadas por los hechos, son aquellas en que se han omitido todas las solemnidades y requisitos exigidos por la ley y las sociedades irregulares son aquellas en las cuales se han omitido parcialmente las solemnidades y requisitos.

En el presente caso se llaman participaciones las que corresponden a las sociedades formadas por los hechos y a las irregulares cuya naturaleza legal determinada en la escritura de constitución, sea de sociedad de personas; y se llaman dividendos las utilidades que corresponden a las sociedades irregulares que se hayan constituido como sociedades anónimas o en comandita por acciones.

Para la constitución de la renta bruta en este caso, se debe tener en cuenta el Decreto 437 de 1.961. en su Art. 60 y sacamos las siguientes conclusiones: la renta bruta de los socios de sociedades formadas por los hechos y de las irregulares cuya naturaleza legal sea de sociedades de personas,

está constituida por la parte proporcional que le corresponda en la renta líquida gravable de la sociedad, deducido el impuesto que a ésta se le haya liquidado por el mismo ejercicio fiscal.

RENTAS EN NEGOCIO DE GANADERIA: El Art. 32 establece la manera cómo debe determinarse la renta bruta de ganadería conservando el mismo sistema, consagrado en la ley 23 de 1.945, para el levante y engorde, y en la ley 64 de 1.948 para los negocios de cría de ganado.

No se introdujeron innovaciones en lo concerniente a los ganaderos, salvo el inciso 3° del Art. 32, aclara que la exención de renta para la venta de terneros favorece no solo a los criadores sino también para los que tienen negocios de levante y engorde y que las exenciones se refieren únicamente a los terneros vendidos en el mismo año gravable.

El Art. 61 del Decreto antes mencionado, define lo que es propiamente negocio de ganadería, en el cual se aplica el sistema previsto por el Art. 32 de la ley 81 de 1.960 y lo que es simplemente actividad de compra y venta de ganado que se rige por las normas prescritas para el comercio de mercancías. El Art. 62 del Decreto antes mencionado reglamenta lo relativo a los negocios de ganado en participación muy frecuente que da origen a dudas por falta de normas especiales que establezcan su régimen impositivo.

PARTICIPACIONES EN APARCERIA: Ya es perfectamente conocido tanto el contrato de aparcería como las formas en que se presenta y las condiciones del mismo; pero en cuanto a la forma de liquidación del impuesto, clara mente lo explica el Art. 63 del decreto que se viene citando y al efecto nos da a entender que se debe llenar los datos referentes a la participación dentro del contrato para llenarlos luego en la declaración de renta, conforme a la participación que cada uno de los aparceros tenga en el contrato y lo mismo en cuanto a liquidación del mismo contrato, bien sea viéndose en especie o en cualquier otra forma y teniendo en cuenta como renta bruta el precio de costo para la liquidación en cuanto a los productos.

RENTAS VITALICIAS: Lo que se refiere a definición de renta vitalicia, sus formas de presentarse y condiciones de las personas, así como calidades corresponde al derecho civil y en este caso nos limitaremos a estudiar en qué forma las contempla la legislación tributaria, no solamente en cuanto al gravamen en el sentido de renta y al efecto tenemos: La cuantía de la renta de las personas que reciben pensiones vitalicias ha quedado modificado por el Art. 33 de la ley 81 de 1.960 al establecer que está constituida por la parte de las pensiones recibidas o abonadas en el año que represente un 6% del precio de la pensión en vez del 5½% que indicaba anteriormente en decreto 818 de 1.936 en su Art. 23. Para los efectos del presente caso se debe tener en cuenta el Art. 64 del Decreto reglamentario -- 437 de 1.961 y que fue posteriormente subrogado por el decreto 1366 de 1.967, en el Art. 1º según el cual constituye renta bruta el precio total recibido por el -- beneficiario de dicha renta vitalicia agregando que se tomará en cuenta el 12 % anual del precio o capital ; en este caso la ley 63 de 1.967 en su Art. 1º habla de las deducciones por pagos periódicos de renta vitalicia en cuanto a la persona gravada, hasta concurrencia del capital o reembolso del mismo y de ahí en adelante solo serán deducibles el valor de las pensiones que sobrepasen el 12 % del precio anual o capital pagado.

RENTAS DE GOCE: Ya antes hemos definido lo que se entiende por renta de goce y por eso no es el caso volver a hacerlo, sino únicamente encontrar la estimación de las mismas en forma legal y al efecto el Art 34 de la ley 81 de 1.960 el que hace extensivo el aspecto goce no solamente a la casa habitada por el contribuyente, sino también para las fincas de recreo, todo conforme a las siguientes bases:

a) La estimación se hace sobre la parte del valor de las propiedades, avalúo catastral y a falta de este el precio de costo o adquisición, que exceda de cien mil pesos, lo cual indica un beneficio importante para los contribuyentes, ya que anteriormente la estimación del arrendamiento de las casas se hacía sobre el valor total de las propiedades.

DEPARTAMENTO DE BIBLIOTECAS

b) Para estimar la renta de goce se consagra una tarifa progresiva graduada del 6% para la parte del valor que esté entre los cien mil y -- trecientos mil pesos; del 10 % para la parte que no exceda de quinientos mil y el 12 % para los valores de más de quinientos mil pesos; es decir que en sentido estricto se tiene para estos casos que la renta de goce se deduce conforme a las reglas antes descritas y teniendo en cuenta el valor del inmueble sobre el cual se verifica el goce, bien sea por el avalúo catastral o a falta de este por el costo de adquisición.

El párrafo del Art. antes citado hace relación a las fincas de recreo, teniendo en cuenta y reglamentando lo relativo a los casos en los cuales se da en arrendamiento dichas fincas por un valor inferior al costo o valor catastral y dando aplicación a las reglas antes mencionadas.

El párrafo 2° del mismo Art. da una definición de lo que es una finca de recreo y especifica la situación de los mismos, requiriendo para ello que los anexos de recreo excedan en un 20% del valor del inmuebles al que se encuentran adicionados.

IMPORTACION DE MERCANCIAS: El Art. 56 de la ley 81 de 1.960, nos trae lo que constituye costos en la importación de mercancías y en este caso nos toca saber qué se entiende por costo para la liquidación del correspondiente impuesto. El Art. antes mentado dice que se tendrá como tal el que el contribuyente declare pero dejando libre el sistema de revisión por el jefe de la división de Impuestos Nacionales quien podrá rechazar lo declarado si encuentra que los costos declarados no son reales.

BONIFICACIONES: Ya sabemos que tanto las compensaciones como las bonificaciones recibidas por el trabajador constituye renta bruta; pero el Art. 57 de la ley 81 de 1.960 trae una excepción en cuanto a la deducción sobre estos casos de renta y es la que hace referencia a aquellas bonificaciones que por una sola vez para la adquisición de vivienda, compra de terrenos, o mejoras de vivienda que vayan directamente a beneficiar al trabajador que no tenga una renta que exceda 2

de doce mil pesos al año, haciendo hincapié para aquellas bonificaciones que haga una sociedad para sus socios o parientes de éste en los grados reconocidos por la ley o en tratándose de patronos o parientes comprendidos dentro de los mismos grados legales.

COMPANIAS DE SEGUROS Y CAPITALIZACION: Art. 38 de la ley 81 de 1.960. Este Art. establece dentro de la cual se impone el impuesto a la renta, es decir, establece normas y porcentajes para las compañías aseguradoras generalmente en cuanto a la renta gravable, y al efecto ordena que las reservas técnicas no pueden exceder de un 40 % de las primas netas recibidas en un año, menos el valor de los seguros cedidos y dentro de los límites fijados por la Superintendencia Bancaria. Así mismo, en cuanto se refiere a las compañías de seguros de vida y capitalización, las sujeta a los límites establecidos por la Superintendencia Bancaria y en general obliga a las compañías a adjuntar a la declaración de renta correspondiente una copia auténtica de la tabla numérica prescrita por dicha Superintendencia.

RENTAS EXTRAORDINARIAS EN LA ENAJENACION DE INMUEBLES: La renta bruta en operaciones de adquisición o dispo-

sición de bienes inmuebles o raíces, tiene un régimen especial de disminuciones de las por tiempo de posesión, cuando los bienes no forman parte de un negocio de urbanización o parcelación del contribuyente, ni constituyen un activo movable, es decir cuando se trata de ganancias ocasionales, según se comentó al analizar la definición de renta fiscal. Este tema está reglamentado en los arts. 39 a 42 de la ley 81 de 1.960 y en los arts. 75 a 78 del decreto 437 de 1.961, los cuales se encuentran reglamentados por el decreto 1366 de 1.67, arts. 67 y ss.

RECUPERACION DE DEDUCCIONES: Para el estudio del presente tema debemos tener en cuenta el art. 35 de la ley 81 de 1.960 y el art. -

38 del decreto 437 de 1.961. La recuperación de deducciones viene a ser otra clase de rentas brutas especiales, muchas veces las deducciones concedidas por detrimento del capital, como en el caso de las depreciaciones, pérdidas, deudas de difícil

cobro, son recuperadas por fondos de indemnización por seguros. En este caso la renta se constituye por aquella parte del ingreso que representa la deducción admitida por ejercicios fiscales anteriores.

Los principales casos de deducción, son los siguientes:

12) Recuperación de deducciones por cambio de destino de las reservas aceptadas por concepto de depreciación, agotamiento y deudas de dudoso o difícil cobro.

22) Las cantidades de las reservas concedidas en uno o varios años como deducción de la renta bruta por concepto de agotamiento que se apliquen a finalidades diferentes, es decir, cuando se repartan como utilidades o se traspasen a otra cuenta. Se exceptúan las reservas concedidas hasta el 31 de diciembre de 1.959 en exceso del costo amortizable y la excepción de agotamiento concedida en el art. 169 del decreto 457 de 1.961, así también quedan exceptuadas las exenciones consagradas en el inciso final del art. 23 y del inciso 6º del art. 24 de la ley 81 de 1.960.

32) Las reservas de protección y recuperación de activos que se hayan aceptado como exentos del impuesto de renta y que se distribuyan a los socios a título de utilidades, sin capitalizarlas, pues en caso de que las reservas se capitalicen no configuran ninguna renta para la sociedad, pero a los socios se les considerará como renta el dividendo recibido en forma de acciones tomadas estas por su valor nominal o las participaciones de utilidades según la compañía.

42) La recuperación obtenida por la venta o enajenación a cualquier título de bienes depreciables sobre los cuales se hayan aceptado amortizaciones para los fines del impuesto sobre la renta, hasta el monto de las reservas concedidas.

52) La recuperación total o parcial en dinero o en especie de pérdidas aceptadas como deducción hasta concurrencia del monto de las deducciones concedidas por tal concepto, lo cual quiere decir que si el contribuyente recupera una suma mayor por concepto de pérdidas que le fueron deducidas, debe declarar co-

no renta una suma equivalente a la deducción que le fue aceptada; pero si la recuperación fue anterior a la deducción aceptada, debe declararse como renta el total de la recuperación de la pérdida.

6°.- Los ingresos o aprovechamientos que representan recuperaciones de amortizaciones aceptadas como deducciones por concepto de inversiones, hasta la concurrencia del monto de éstas.

7°.- La recuperación de deudas declaradas sin valor o incoables; en este caso, toda recuperación viene a ser renta gravable.

8°.- Los ingresos que representan recuperaciones de reservas aceptadas como deducción por concepto de deudas de dudoso o difícil cobro, hasta la concurrencia del monto de las deducciones concedidas por este concepto. Hay que tener en cuenta que la deducción por deudas de dudoso o difícil cobro se dividen en dos categorías: la que se da a título de reserva por deudas individuales y la que se concede como reserva general para cartera.

CAPITULO SEXTO

RENTA LIQUIDA: GENERALIDADES: CONCEPTO Y DEFINICION: La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las

deducciones expresamente autorizadas por la ley. Las deducciones autorizadas por la ley, son pasivos que restan de la renta bruta en la forma taxativa prevista por la ley, es decir, no son todos los gastos que vienen a formar el bloque de las deducciones, sino aquellas taxativamente enumeradas por la ley.

Las deducciones en forma genérica, deben clasificarse en tres grandes categorías: La primera está compuesta por aquellos gastos que tienen relación con la causalidad, con el negocio productivo de la renta, tales como las expensas necesarias; la segunda categoría está compuesta por aquellos gastos que pueden tener o no relación directa con el negocio productor de las actividades, pero que tienen la propiedad de disminuir la capacidad económica del contribuyente,

como los impuestos; y la tercera categoría esta compuesta por aquellos gastos que tienden a conservar el patrimonio del contribuyente.

El Art. 2° de la ley 78 de 1.935 consagraba las deducciones a que tenía derecho el contribuyente; posteriormente otros decretos y luego la ley 81 de 1.960, con su decreto Reglamentario 437 de 1.961.

DEDUCCIONES: Como antes se ha dicho las deducciones son todos aquellos gastos que la ley ha señalado como deducibles de la renta bruta para determinar

la renta líquida y son las siguientes autorizadas por nuestra legislación:

EXPENSAS NECESARIAS: Se entiende por expensas necesarias los gastos causados y pagados necesariamente en la producción de la renta cuando esta sea gravable. El concepto de necesidad es casi lo que viene a tificar el carácter de la expensa necesaria, es decir la necesidad implica que si el gasto no se realiza la renta no se produce. Si todos los gastos útiles o convenientes fueran deducibles el concepto de expensa necesaria sería demasiado amplio y todos los gastos deducibles, por que cualquier vinculación directa o indirecta se puede establecer aunque sea remotamente entre el gasto y la producción de la renta gravable. Los gastos que se los considera como expensas necesarias son los siguientes: 1°) Gastos misceláneos o varios, 2°) Propaganda, 3°) Prestaciones sociales, 4°) Arrendamientos, 5°) Pago a profesionales, 6°) Pago para fiscales en cuanto a gastos, 7°) Intereses, 8°) Compensaciones por servicios personales, 9°) Cesantías consolidadas, 10°) Cesantías pagadas, y 11°) Reparaciones locativas. - Ley 63 de 1.967.

IMPUESTOS DEDUCIBLES: Por cuanto toda clase de impuestos tiene a disminuir el capital o la renta de las personas ya sean naturales o jurídicas, naturalmente deben ser deducidos de la renta bruta, con el fin de que junto con las demás deducciones restadas de la renta bruta conformen la renta líquida, se tiene por lo tanto que todos los impuestos que el declarante o contribuyente pague durante el año gravable, deberán relacionarse en la correspondiente declaración, agregando el número del comprobante, nominando el impuesto pagado y su cuantía y cantidad.

En esta clase de deducciones por impuestos se encuentran exceptuados, entre otros- el impuesto a la renta, según lo dispone el Art. 10 de la ley 65 de 1.967, que en su parte pertinente dice: "Son deducibles de la renta bruta todos los impuestos a favor de la nación, los departamentos, las intendencias, las comisarías, el Distrito Especial de Bogotá, los municipios y otras entidades oficiales del país pagados durante el año gravable, correspondan o no a ese ejercicio con excepción de los siguientes:

- a) b) c) El impuesto sobre la ren-

ta y complementarios, sus recargos y el de remesas.

PERDIDAS: Conforme a lo dispuesto en el numeral 3° del Art. 10 de la ley 65 de 1.967, es natural que todas las pérdidas sufridas durante el año gravable sean deducidas de la renta bruta siempre y cuando no hayan sido compensadas por las compañías aseguradoras, ya que de haberlo hecho, el contribuyente no tendría ninguna pérdida.

Las pérdidas a que hace relación la disposición citada, son aquellas que recaen sobre los bienes productores de la renta y que por lo tanto disminuyen el haber rentístico del contribuyente.

El mismo Art. habla de aquella situación en la cual las pérdidas no hayan sido posible deducir en un solo año gravable, caso en el cual se repartirán proporcionalmente a los cinco períodos inmediatamente siguientes; y en caso de liquidación de una sociedad, las pérdidas sufridas se tendrán para el año de la liquidación y serán deducibles en dicho año gravable en que se liquida la sociedad.

Claro está que para la comprobación de estas pérdidas se requiere que se hayan llevado a efecto dentro del año gravable que incide en la deducción de la renta y que no hayan sido compensadas por compañías de seguros.

DEUDAS PERDIDAS Y SIN VALOR: Existen deudas que en realidad se pierden para el contribuyente y que por lo tanto pierden su valor, bien sea por imposibilidad para hacerlas efectivas o por otras razones diferentes que-

vienen a incidir directamente en la imposibilidad de que pueda ser cobrada ----- una deuda y por tanto se la tiene como perdida; esta clase de deudas son deducibles siempre y cuando menoscaben directamente la fuente productora de la renta; pero -- cuando solamente son en parte inefectivas, naturalmente que la parte que pueda ser pagada no será deducible de la renta bruta.

Las comprobaciones las establece en sus formas el Art. 110 -- y S.S. del Decreto 437 de 1.961, como el Art. 10 de la ley 63 de 1.967, numeral 42- según los cuales para la comprobación de estas deducciones, se requiere:

a) Acompañar a la declaración de renta el nombre del deudor, dirección, cédula de ciudadanía, documento en que conste la deuda, garantía de la misma, monto de la deuda, tiempo de exigibilidad, copia auténtica del revisor fiscal o el contador de los asientos por los cuales se hizo el descargo o una explicación de las razones que influyeron para dar por perdidas dichas deudas y declararlas sin valor.

Creemos nosotros que son demasiado requisitos para esta clase de deducciones y no vemos la razón que se hace constar en los formatos de declaración de renta y complementarios.

RESERVAS PARA DEUDAS DE DUDOSO O DIFÍCIL COBRO: El art. 12 del decreto 1366 de 1.967, reglamenta lo relativo a --

las reservas para deudas de dudoso o difícil cobro y al efecto requiere para estas deducciones que dichas deudas también vayan directamente a incidir en la fuente de la renta para que se puedan tener como deducciones de la misma renta. El autor Colombiano López Freile dice lo siguiente: " Las deudas de dudoso o difícil cobro originadas con motivo y para los fines del negocio, comercio, industria o profesión cuya ganancia sea gravable, son deducibles parcialmente por el sistema de constitución de reserva, hasta completar el ciento por ciento del monto de la deuda. La razón fundamental para que esta deducción sea deducible es que la deuda de renta constituye una verdadera pérdida y por tanto debe permitirse su recuperación para que el capital no sufra menoscabo y no se agote --

la fuente de la renta. La reforma tributaria dio un paso de avanzada al introducir nuevas modalidades sobre ciertos aspectos que no se han tendido en cuenta en la legislación anterior. En efecto, para que las deudas de dudoso o difícil cobro sean admisibles en los bancos solo se requiere una certificación de la Superintendencia Bancaria en la cual se haga una referencia expresa de los motivos de orden legal o comercial que dicha entidad haya tenido para darles esa calificación a las deudas, para que la deuda de dudoso o difícil cobro pueda solicitarse como deducción, es condición sine-qua-non, que el contribuyente lleve libros de contabilidad debidamente registrados, pues solo los libros ofrecen una certidumbre sobre la efectividad de las deudas y por este medio el estado puede controlar si están haciendo fraude o no".-

DEPRECIACION: El fundamento actual de la depreciación es el de permitir la recuperación del capital que interviene en la producción de la renta, por lo que eso implicaría la sustitución de valores del activo productor de la renta o sea que reconoce el desgaste sufrido por su utilización que a cada momento de su vida útil tiene un valor diferente y normalmente inferior al anterior. Este cambio de valor que se traduce en una disminución va desgastando el capital inicial y constituye realmente un costo; de allí que se permita su deducción. La depreciación es fundamentalmente un fenómeno físico porque el desgaste es material. Cuando por la pérdida de valor o por defectos funcionales un activo deba sustraerse de la producción, se presenta un fenómeno llamado obsolescencia, el que puede preverse en virtud de los adelantos técnicos que permiten conocer la utilización de estos activos con resultados antieconómicos por la innovación y perfeccionamiento de tipos o sistemas.

El cálculo de la depreciación depende de los siguientes factores: a) Del costo histórico del activo fijo. Este constituye la totalidad de los desembolsos del contribuyente para poner el activo en condiciones de prestar el servicio, como valor de las facturas de adquisición, mas fletes de acarreo y demás gastos necesarios para poner la maquinaria en condiciones de servir. b). del valor de salvamento. Es el valor que se estima tendrá el activo fijo al fin de vi-

da útil probable. El estatuto vigente en materia tributaria, considera que equivale al 10% del precio del costo del valor de salvamento. Este es el valor que la ley no permite depreciar de ninguna manera; c) La tasa resulta de dividir por 100 el número de años que se calcula su vida útil probable. La vida útil probable de los bienes está claramente definida en la ley tributaria así: PARA LOS INMUEBLES LES ASIGNA UNA VIDA UTIL DE VEINTE AÑOS, PARA LOS VEHICULOS DE CINCO AÑOS Y DE DIEZ AÑOS PARA LOS DEMAS BIENES.

Así es que si un contribuyente necesita deducciones por depreciación, acompañará a su declaración de renta y patrimonio los datos siguientes: una relación de los bienes cuya depreciación se solicita indicando su costo, su destino, la duración, la fecha de adquisición, el valor de salvamento que invariablemente es del 10%. El saldo o sea la diferencia entre el 10% y el precio de costo mas las depreciaciones anteriores, deben indicarse también. Numeral 6º art. 45-ley 81 de 1.960, y art. 21 y ss. del decreto 437 de 1.961.

AMORTIZACION DE INVERSIONES: Los gastos como hemos visto son deducciones cuando tienen relación con la renta. Hay gastos sin embargo que en nada se relacionan con ella; pero sí con rentas posteriores. La ley permite entonces la recuperación de esos gastos por el sistema de amortización. Este sistema permite que la recuperación sea haga por cuotas iguales. La ley fija un límite de cinco años para verificar la recuperación. Ley 28 de 1.959, art. 45; decreto 469 de 1.960, art. 74 y decreto 437 de 1.961, arts. 136 y ss.

AGOTAMIENTO: Las minas los pozos de petróleo y de gas, los depósitos naturales, etc. por razón del uso a que están sujetos, tienen un lento consumo en su explotación y por lo tanto un lento consumo de su valor y como esos elementos naturales de explotación al fin llegan a su mismo valor, con el objeto de reembolsar el capital invertido en esa clase de industrias, se ha practicado el sistema de afectar los rendimientos con una deducción que se fija teniendo en cuenta el número de unidades que puedan extraerse o por el sistema de porcentajes fijos. El método de unidad consiste en calcular la cantidad material

o de unidad que tiene un depósito natural. Se divide el costo total del depósito por el número de unidades que resulten. Al multiplicar el costo de cada unidad, por el número de unidades explotadas en el año, tenemos el agotamiento.

El segundo método consiste en deducir del valor del producto del año un porcentaje determinado por la ley. En la actualidad está fijado en el 10% del valor del producto extraído en un año gravable. Numeral 82 del art. 43 de la ley 81 de 1.960.

GASTOS DE EXPLORACION: En lo que se refiere a este tema se debe tener en cuenta lo que se entiende por exploración, para así considerarla como una deducción de la renta bruta; y así se tiene que exploración es la acción de reconocer, registrar, inquirir, indagar una cosa, por lo tanto, de acuerdo a esto la exploración a que se refiere la legislación tributaria, es la de las minas de gases distintos del petróleo y además de minas de minerales cualesquiera que ellos sean, como sería el caso de minas de carbón, de oro, de diamantes, etc.

Tenemos el art. 141 del decreto 457 de 1.961 que dice que en el caso de que se trate de exploraciones en busca de gases distintos del petróleo minerales u otros depósitos naturales llevados a cabo directamente por personas o filiales o subsidiarias, se concederá una deducción por amortización de inversiones de toda clase hechas en tales exploraciones con cargo a la renta de explotaciones actuales en el país a una tasa razonable que en ningún caso excederá del 10% de la respectiva inversión, claro está sin perjuicio de normas especiales establecidas para tal fin.

Esta deducción solo se hace en el período de exploración, por cuanto una vez iniciado dicho período, la deducción se suspenderá. Pero además el mismo art. nos dice que esta suspensión no obsta para que el saldo no amortizado de las respectivas inversiones se consida a la persona que la haya hecho directamente, deducciones a cargo de su renta.

CONTRIBUCIONES Y DONACIONES: La palabra contribución podemos definirla como la obligación de pagar la cuota correspondiente a un impuesto cualquiera que él sea, carga

por repartimientos; y donación viene a ser la acción de transmitir gratuitamente el dominio de una cosa, de acuerdo a este tema, tenemos que las dos palabras tanto contribución como donación, son untanto semejantes, por cuanto se refieren a la acción de entregar algo a una determinada persona. Así el numeral 10 del art. 43 de la ley 81 de 1.960, dice que las contribuciones caritativas o donaciones hechas durante el año gravable a fundaciones, corporaciones o asociaciones que tengan fines de asistencia pública, de la renta bruta se pueden deducir para obtener la renta líquida siempre que renunan los siguientes requisitos:

a).- Que la contribución o donación en cada año gravable no exceda del 20% de la renta líquida del contribuyente computada antes de hacer la deducción. En el caso de que excediera este límite, la deducción se considerará solamente hasta dicho porcentaje, pero el exeso se diferirá y podrá deducirse en los años siguientes independiente o conjuntamente con nuevas donaciones; pero sin que en ningún año sobrepase el porcentaje anteriormente anotado.

b).- Que la entidad donataria ejerce sus actividades dentro del país y que la contribución o donación se aplique o haya de aplicarse en Colombia y como se dijo antes, solamente para fines sociales o de beneficencia.

c).- Que las entidades que se dedican a la beneficencia no tengan fines de lucro, porque en ese caso vendría a aplicarse otras disposiciones de la legislación tributaria.

Tenemos que anotar además en el presente tema que el contribuyente para comprobar que las actividades se ejercitan dentro del país y que las entidades donatarias no persiguen fines de lucro, deberá presentar, cualquiera que sea su cuantía, una certificación expedida por la entidad donataria en que conste: Número y fecha de la resolución por medio de la cual se le reconoce personería jurídica, las actividades que ejercita dentro del país, que dicha entidad no persigue fines de lucro, el monto de la contribución o donación, indicando si esta se efectuó en dinero o en especie y en este último caso, indicando su naturaleza y que la donación va a aplicarse en Colombia para los fines indicados.

El mismo art. trae las deducciones que se aplican en el caso de que la contribución o donación sea hecha a la nación, los departamentos, los municipios, las intendencias, las comisarias, el distrito especial de Bogotá y a los establecimientos públicos descentralizados, en este caso la deducción se hará en su totalidad en el año o periodo gravable. En el presente caso tenemos la deducción que se hace cuando la donación o contribución es a la universidad nacional o a cualquiera otra universidad con la única condición de que la donación no entre a formar parte de los particulares entonces la deducción se hará también en su totalidad.

BONIFICACIONES: La bonificación debemos entenderla como el aumento de valor o mejora de una cosa, en el presente caso podemos decir que la bonificación es el aumento del valor para el contribuyente.

Las bonificaciones son otra clase de deducciones que pueden restarse de la renta bruta con el fin de obtener la respectiva renta líquida, al efecto tenemos el Art. 15 del Decreto 1366 de 1.967 que dice: Son deducibles de la renta bruta las bonificaciones, las gratificaciones y regalos voluntarios hechos por el contribuyente, a título de mera liberalidad a sus trabajadores incluyendo a los socios que tengan ese carácter en cuanto no exceda del 10 % del salario pagado a cada uno de ellos durante el año gravable.

También se debe tener en cuenta el Art. 145 del Decreto 437 de 1.0961, que considera como bonificaciones los pagos efectuados voluntariamente por el contribuyente a los institutos docentes por concepto de matrículas, pensiones y elementos de estudio, lo mismo que a entidades culturales, etc, en los que hacen estudios y prácticas los trabajadores y esto es correcto de acuerdo con el Ministerio de Educación, por cuanto muchos trabajadores no tienen ninguna clase de cultura y por tanto es loable el que un patrono dé educación a los trabajadores porque así pueden rendir mucho más en sus trabajos, y para el patrono puede haber más rendimiento en la empresa que comanda. El Art. 147 del Decreto citado trae otra clase de deducciones en lo que se refiere a las inversiones hechas en vivien-

das rurales en beneficio de los trabajadores, siempre y cuando se ajusten a las normas de una buena higiene. Los dos Arts, antes citados nos pone de presente el ánimo de la ley por favorecer al trabajador, lo mismo eye al patrono por cuanto las inversiones que se hagan en beneficio de los trabajadores al construir viviendas rurales, es deducible de la renta bruta de cada contribuyente.

CUOTAS PATRONALES PARA JUBILACIONES: La jubilación se refiere a eximir del servicio

a un funcionario (trabajador) por razón de

edad o imposibilidad señalándole una pensión que puede ser mensual. El Art. 4° de la ley 7a. de 1.967 reformó el numeral 13 del Art, 83 de la ley 81 de 1.960, el cual trae otra clase de deducciones, que se refieren a las cuotas que depositan los patronos con el fin de pagar las pensiones de jubilación a sus trabajadores, así: - son deducibles de la renta bruta las cuotas o aportes que las empresas o patronos paguen durante el año gravable a compañías de seguros debidamente autorizadas por la Superintendencia Bancaria por concepto de los contratos celebrados o que se celebren con el fin de atender al pago de las pensiones de jubilación o invalidez de los trabajadores al servicio de los contribuyentes tanto de las pensiones ya causadas como de las que se estén causando y de las que se causen en el futuro sin perjuicio de aceptar las deducciones de las pensiones que pague directamente el contribuyente. Así podemos decir que para que las cuotas o aportes que se depositan por intermedio del patrono sean deducibles debe llenar los siguientes requisitos: que las empresas o patronos hayan celebrado contrato con una compañía de seguros y que las pensiones se estén causando, se hayan causado y se causen en el futuro. En el caso de que las sociedades se encuentren sometidas a la vigilancia del estado por intermedio de la Superintendencia respectiva podrán reservar o deducir cuotas anuales para el pago de futuras pensiones en cuanto no estuvieren amparadas por seguros o por el I C S S.

AGENTES VIAJEROS: Los agentes viajeros son las personas que se encargan por su especial conocimiento de los mercados de los distintos lugares. reciben el encargo de trasladarse a ellos con el fin de ofrecer determinadas mer-

cancias, acercando a los negociantes y facilitando sus operaciones. El agente viajero puede ser comerciante, obrar independientemente, constituir una empresa, como el corredor de comercio. Para que pueda ejercer su profesión al servicio de un patrono, quien fija los precios y demás condiciones de venta, acordando con el agente la zona en que este ha de desarrollar sus actividades, la remuneración correspondiente al servicio, caso en cual es empleado. (Tomado de los comentarios del C. Justo del Trabajo).

Sobre el particular debemos tener en cuenta el Art. 148 del Decreto 437 de 1.961 que dice: En relación con las deducciones de que se hacen de la renta bruta a los contribuyentes que tienen la profesión de agentes viajeros, así: A los agentes viajeros, sean independientes o empleados, que en el desarrollo de sus actividades hagan gastos por su cuenta se les deducirá de la renta bruta los siguientes:

a) Las expensas necesarias, tales como arrendamientos, subcomisiones, sueldos, transportes de mercancías, etc, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por las normas tributarias, con relación y número de identificación tributaria, cuando se trata de pagos a terceros.

b) Los pagos efectuados por conceptos de gastos de representación, hoteles, transportes y propaganda, cuando sean debidamente discriminados en la respectiva declaración de renta y patrimonio.

En el caso de que el contribuyente no haga la correspondiente discriminación de todos los gastos hechos y que se detallaron anteriormente, en la declaración de renta y patrimonio, entonces se reconocerá como deducción el 20 % del ingreso bruto por concepto de comisiones. El agente debe indicar el carnet oficial.

DEDUCCIONES EN GANADERIA Y AGRICULTURA: Esta es otra clase de deducciones que tras la legislación tributaria por medio del decreto 437 de 1.961, que en resumen se refiere a los gastos que se hacen con el fin de que la ganadería como la agricultura sea un provecho para el mismo contribuyente.

buyente, en lo que se refiere a ganado de levante y en general a todo el negocio sobre el particular y también en lo que se refiere a la agricultura.

Tenemos en primer lugar el Art. 149 del Decreto antes citado que dice que los negocios que se refieren únicamente a la cría de ganado, se deduce el total de las expensas necesarias para su explotación, que se hayan causado en el año o periodo gravable. Esto nos da a entender que cuando el contribuyente se ocupa de la feria de ganado, de la renta bruta se le deduce los gastos que hubiere hecho para la cría en el año que se grava.

El Art. 150 trae unas reglas para lo referente a las deducciones cuando el contribuyente se dedica a negocios de levante y engorde de ganado y lo hace en la siguiente forma: a) La parte proporcional de las expensas necesarias del negocio de ganadería, correspondientes a los ganados enajenados o sacrificados, como sería el caso de arrendamiento, pastajes, drogas, salarios que se hayan empleado para el rendimiento de esos ganados. Además el mismo Art. trae en qué consiste la parte proporcional al decir que se obtiene dividiendo la totalidad de los gastos generales hechos en el manejo del negocio por el número de cabezas que existieron en el año y multiplicando el cociente por número de cabezas enajenadas o sacrificadas. b) Se deduce en todo caso los gastos que se hayan hecho por concepto de cesantías pagadas o consolidadas, los intereses y demás deducciones que ordena la ley; y c) También son deducibles los gastos que de una manera especial se hayan ocasionado en el año gravable en la enajenación o sacrificio de los semovientes.

El Art. 151 establece que en el caso de que un contribuyente se dedique a la cría de ganado, por una parte, y levante y engorde por otra, para efecto de la deducción se procederá separadamente y de acuerdo a las reglas anteriores. Se entiende por negocio de ganadería las diversas actividades que se emplean con el fin de que el ganado se multiplique y se reproduzca; pero al definir lo que se entiende por engorde y levante, debemos tener en cuenta que el engorde y levante se encuentra dentro de la misma cría de ganado; es decir que el levante

tiene por objeto el desarrollo de ganados desde que termina la lactancia hasta su completo desarrollo o crecimiento y engorde cuando tiene por objeto el mismo engorde para que una vez hecho esto se los destine a la venta o al sacrificio. Se entiende que un negocio es exclusivamente de cría de ganados, cuando el 60% de los terneros menores de un año forma parte del lote o predio dedicado a dicha cría.

GASTOS EN EL EXTERIOR: Los gastos en el exterior se refieren a los que se hacen en otra nación, pero que existe una relación de causalidad

a que nos referimos, no se los puede considerar como deducciones de la renta bruta de los contribuyentes. Así es que existiendo esa relación de causalidad, el Art. 48 del Decreto 154 de 1.968 dice que se debe acompañar a la declaración de renta y patrimonio, para que esos gastos sean deducibles lo siguiente: a) Una relación de todos los gastos con indicaciones de nombres y apellidos o razón social de los beneficiarios, domicilio y dirección. Además hay que tener en cuenta que si la suma pagada constituye renta bruta susceptible de gravamen en Colombia, se debe indicar además el número de identificación tributaria del beneficiario; y b) Se debe presentar los comprobantes de la consignación o de lo retenido a título de impuesto sobre la renta pero esto cuando lo pagado venga a constituir renta gravable en Colombia.

El Art. 49 del mismo decreto se refiere a que con excepción de los pagos, respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente y de los pagos a que se refiere el Art. 12 de la Ley 65 de 1.967 este Art. se refiere a las deducciones sin que sea necesaria la retención, en los casos de pagos a comisionistas en el exterior o la compra o venta de mercancías y además cuando se trata de los intereses sobre créditos a corto plazo, derivados de la importación o exportación de mercancías, la deducción de los gastos en el exterior para la obtención de rentas gravables en Colombia no podrá exceder del 10% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de la deducción de tales gastos.

El Art. 50 del mismo Decreto establece las condiciones para aceptar como deducción los pagos hechos a los comisionistas en el exterior o los

intereses de que trata el Art. 12 de la Ley 63 de 1967 y así nos dice que el contribuyente debe de acompañar a su declaración una relación en la cual debe contener el nombre o razón social del beneficiario, la cantidad pagada y el monto de las operaciones de compra o venta o del crédito, sobregiro o descubierto Bancario que origino el pago de los intereses.

PAGO A TERCEROS: Esta clase de deducciones que establece el Art. 15 del Decreto 1366 de 1967, se refiere a los salarios, comisiones, bonificaciones y en general a las compensaciones por servicios personales, los intereses, arrendamientos y regalías que han de constituir renta bruta para el beneficiario.

El mismo Art. establece las condiciones que se deben llenar para efecto que puedan ser deducidos de la renta bruta, así en la declaración de renta debe indicarse con su nombre y apellido o razón social, número de la C.C. o de identificación tributaria y el monto del pago o abono.

En el caso de que el contribuyente no llene los requisitos que se cito anteriormente, no puede pedir que le sea reconocida la exención o deducción así cuando el beneficiario resida en el exterior, la cantidad pagada o abonada solo sera deducible si se acredita la consignación de lo retenido a título de impuesto sobre la renta, de acuerdo con el Art. 27 del Decreto antes citado.

CAPITULO SEPTIMO

RENTAS EXENTAS: CONCEPTO Y DEFINICION

Con el proposito de estimular algunas actividades productoras de renta o de favorecer a determinadas entidades o personas, la Ley autoriza disminuir la renta líquida con algunas partidas especiales que se denominan rentas exentas.

Rentas exentas son aquellas que ingresan al patrimonio del contribuyente, pero que en favor de algunas industrias o actividades productoras la ley las considera como rentas exentas o sea que no pagan impuesto, entonces se

puede concluir que la renta líquida menos la renta exenta, las exenciones personales especiales, vienen a constituir la renta líquida gravable. Otras de las definiciones que hemos tenido en cuenta es la que dice; que las rentas contienen ingresos que no se gravan.

La Dra. Aura Rene Rodríguez, trae una distinción en lo que se refiere a rentas exentas y al termino estar exento, así: La renta exenta es una institución de carácter real que mira a la naturaleza del ingreso y no a la calidad de la persona; estar exento es una institución jurídica de carácter personal que tienen en cuenta las calidades del sujeto. Estos conceptos tienen su razón de ser por cuanto al decir rentas exentas se refiere a los bienes o ingresos que no son gravables, al contrario, estar exento se refiere al contribuyente que viene a ser la persona que se exonera de pagar el impuesto.

CLASIFICACION DE LAS RENTAS EXENTAS: Antes de entrar al estudio en concreto de las diferentes clases de rentas exentas debemos tener en cuenta la clasificación que hace el autor Colombiano López Freyle y que la hace en la siguiente forma: Totales, cuando el beneficiario esta exento del pago total de los impuestos; Parciales, cuando la exención hace relación a determinado impuesto; PERSONALES O SUBJETIVAS, son aquellas que solo aprovechan al sujeto a quien se las ha otorgado y no son susceptibles de ser transmitidas a un sujeto distinto; REALES U OBJETIVAS, las que aprovechan a las cosas u objetos y al contrario de la anterior pueden ser transmitidas a otras personas; PERMANENTES, son aquellas en que la ley les ha fijado un determinado período; y TEMPORALES, las que la ley les ha fijado un período corto.

Las exenciones pueden ser renunciadas, puesto que en ninguna de la ley tributaria se encuentra una disposición que lo prohíba; y sobre el particular se encuentran algunos conceptos de autores y sobre todo de la División de Impuestos "accionales en que así lo prescriben y que en todo caso se debe tener en cuenta que dicho derecho es privado o personal y de acuerdo con el Art. 15 del S.C. se puede renunciar, siempre y cuando no vaya en contra del interés público.

Hechas estas anotaciones entramos al estudio de las diferentes

rentas que contiene la ley tributaria, en la siguiente forma:

DIVIDENDOS: En cuanto a lo que se entiende por dividendo, lo dejamos dicho al tratar de las rentas brutas especiales, entonces nos queda el estudio sobre las disposiciones vigentes que rigen la materia; y al efecto tenemos el Art. 13 de la ley 63 de 1.967, que dice lo siguiente; los dividendos recibidos por sociedades de cualquier naturaleza o abonados en cuenta a favor de éstas en calidad de exigibles, pero que se trate de sociedades que los distribuyen dentro del país, o que a los socios se los grave en Colombia, en este caso que hemos transcrito los dividendos vienen a constituir rentas exentas, es decir que no están obligados a pagar impuesto de renta y complementarios. En el caso de que se trate de sociedades anónimas o encomandita por acciones, para que los dividendos sean considerados como rentas exentas en condición indispensable que no excedan de una 30% de la renta líquida de la sociedad.

Para determinar el porcentaje a que se refiere lo anterior, las rentas que correspondan proporcionalmente a las acciones o derechos sociales de una sociedad principal, en las de sus filiales, se acumularán teóricamente bajo la misma denominación que tengan en cabeza de éstas; por lo tanto los dividendos que se reciban de las filiales, no se tomarán para esta clase de acumulaciones. El mismo Art. es drástico al decir que en el caso de que no cumplan los requisitos enumerados, las sociedades no tendrán derecho a esta clase de exención y por el contrario le será gravada la totalidad de los dividendos de acuerdo con las tarifas correspondientes.

En caso de que los dividendos pasen a una persona natural, sucesión ilíquida o asignación modal, para efectos fiscales nose los considerará como renta exenta y por el contrario se gravarán en cabeza de dichas personas. Cuando se trate de compañías de seguros, sociedades capitalizadoras a fondo de inversión que funcionen dentro del país no se aplica el límite del 30%. Se entienden por sociedades capitalizadoras las que tienen por objeto estimular el ahorro o encausar la colocación de capitales nacionales o extranjeros, a la financiación

de empresas que se encuentren sometidas a la vigilancia de la superintendencia Bancaria. El Art. 58 del Decreto 154 de 1.968, contiene las reglas para efecto de determinar los porcentajes de dividendos, en la siguiente forma:

a) De la renta líquida de la sociedad principal se restarán los dividendos pagados o abonados en cuenta por sus filiales;

b) Se determinará luego que parte del saldo de renta así establecido proviene de dividendos de sociedades no filiales y cual de rentas distintas de dividendos;

c) En el caso de que las rentas sean distintas a los dividendos se agregará teóricamente la parte que proporcionalmente correspondía a sus acciones o derechos sociales, a la principal en las rentas distintas a los dividendos percibidos por sus filiales;

d) A los dividendos recibidos de sociedades distintas de sus filiales se acumulará la parte de dividendos que proporcionalmente correspondía a la principal los dividendos recibidos por sus filiales.

e) En el caso de que se resuelva la operación descrita en el literal c) viene a ser para la sociedad principal rentas distintas de dividendos.

f) El resultado de la operación del literal d) constituye para la sociedad principal renta proveniente de dividendos.

El párrafo primero del Art. que comentamos dice que en todo caso los dividendos considerados exentos por normas especiales no perderán dicho carácter aunque de la acumulación resulte que sobrepasa el límite del 30% establecido por la Ley 65 de 1.967.

El último de los párrafos del Art. citado trae la forma de acreditar la distribución de los dividendos y el gravamen de las participaciones fiscales por medio de una certificación expedida por la superintendencia Bancaria por las sociedades anónimas, por la Cámara de Comercio, o por el Notario respectivo, o mediante la presentación de copia autenticada de los respectivos estatutos.

PARTICIPACIONES: El Numeral 2o. del Art. 47 de la ley 81 de 1.960 en concordancia con el Art. 163 del Decreto Reglamentario 437 de 1.961, dice que estan exentas las participaciones fiscales correspondientes a comunidades organizadas, sociedades colectivas, de responsabilidad limitada, encomandita simple, ordinaria de minas, de hecho que no tengan el carácter de anónimas, en comunidades o compañías de la naturaleza de las enunciadas, sin perjuicio de que dichas participaciones se computen dentro del mismo año gravable al fijar las participaciones fiscales que han de gravarse a los socios que sean personas naturales, sucesiones ilíquidas, sociedades anónimas, encomandita por acciones, de responsabilidad limitada asimiladas a anónimas y extranjeras. De acuerdo a lo anterior podemos decir que todas las participaciones deben incluirse en el total de la renta bruta; pero al hacer la respectiva liquidación debe excluirse, como renta exenta.

Para gozar de esta exención las sociedades en referencia, además de indicar el reparto de utilidades, deberán suministrar en la declaración de renta las siguientes informaciones: Nombres y apellidos o razón social de los socios y su número de identificación tributaria; la administración o recaudación de impuestos nacionales en donde el socio presente su declaración de renta y patrimonio, e n el caso de que parte de la s utilidades corresponda a otras sociedades de personas, deberá suministrarse respecto de los socios las informaciones anteriores hasta la identificación plena de los socios personas naturales sucesiones ilíquidas etc., una relación de todos los pagos hechos por la sociedad a sus socios o comuneros, al conyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado civil de consanguinidad y segundo de afinidad aunque dichos pagos no sean deducibles en cabeza de la sociedad o comunidad.

Además de los impuestos que se liquidan ordinariamente a la sociedad o comunidad, estas deberán pagar un 40% sobre todas las participaciones correspondientes a los socios o comuneros no identificados, cuando no cumplieren con las formalidades que se a hecho referencia.

Cuando se presenta el caso de que con la celebración de contratos sobre cesiones recíprocas que efectúan las sociedades entre sí o con socios de sociedades encomanditas por acciones etc, y que por este hecho se disminuyan las participaciones de los socios accionistas que sean personas naturales - sucesiones ilíquidas, asociaciones sin ánimo de lucro, sociedades anónimas o encomandita por acciones no se reconocerán efectos fiscales, de acuerdo al Art. 14 de la ley 63 de 1.967.

INTERESES: Comumente el interés es la ganancia que produce o debe producir el dinero o capital colocado a un determinado porcentaje y que puede ser pagado en dinero o en especie; y también la parte alícuota que tienen los socios o accionistas de las compañías mercantiles. Considerado el interés dentro del campo jurídico viene a ser el rendimiento del dinero. Otro autor dice que el interés es el beneficio que proporciona económicamente el trabajo anterior.

Una vez que conocemos la definición del interés entramos al estudio de las disposiciones de la ley tributaria y tenemos que son exentos los siguientes intereses: Los recibidos como bonos y otros títulos de deuda interna o externa de Colombia, de los departamentos, de las intendencias, de las comisarías del Distrito Especial de Bogotá, de los municipios y de otras entidades gubernamentales del país; los producidos por depósitos en cajas de ahorro, cuando la suma de los depósitos no exceda de cinco mil pesos; los producidos por la parte que exceda de esa cantidad son gravables; los intereses de depósitos de ahorro puro y contra-actual constituidos en las cajas de ahorro y secciones respectivas de los bancos sobre los primeros ciento cincuenta mil pesos del saldo mínimo que registren en el año gravable; y los intereses recibidos sobre bonos o cédulas hipotecarias internas o externas de cualquier clase de banco hipotecario colombiano.

LOS EMOLUMENTOS ECLESIASTICOS: Sobre el particular hay que tener en cuenta lo que establece el numeral 7o. del Art. 47 de la ley 81 de 1.960 en concordancia del Art. 165 del Decreto 437 de 1.961, los cuales estatuyen que son renta exentas todos los emolumentos eclesiásticos obtenidos en ejerci-

do del culto católico. Los emolumentos vienen a constituirse por medio de las gratificaciones de los fieles con respecto al párroco del lugar, es decir todas las limosnas y cánones que la misma ley canónica ha establecido; pero en todo caso las disposiciones pertinentes solo se las aplica en favor del culto católico; por lo tanto no pueden los pertenecientes a otro culto alegar la presente exención, por lo que sería negada irremediabilmente.

VIÁTICOS Y GASTOS DE REPRESENTACION: Para el estudio de este tema se debe tener en cuenta los numerales 8, 9 y 10 del Art. 47 de -

la ley 81 de 1.960, en concordancia con el Art. 166 del Decreto 437 de 1.961, los cuales establecen que son exentos los viáticos y gastos de representación siguientes:

a) Los viáticos extraordinarios u ocasionales de los funcionarios públicos o privados que cumplan funciones esporádicas fuera de su sede. El carácter de ocasional lo determina la naturaleza del cargo que desempeña el contribuyente.

b) El 50 % de los viáticos de los funcionarios públicos o privados cuando en forma regular cumplen funciones fuera de su sede legal.

c) Los gastos de representación de los funcionarios públicos incluidos los que reciben los miembros de las corporaciones de elección popular.

Los viáticos son las prestaciones que reciben los funcionarios públicos o particulares por razón de servicios prestados; así los viáticos pueden ser ordinarios o extraordinarios; los ordinarios son los que el empleado recibe normalmente y los extraordinarios los que recibe de una manera eventual.

Existe una controversia en lo que se refiere a funcionarios públicos de elección popular, de que si los viáticos que ellos reciben deben ser o no; pero de acuerdo a lo establecido por el numeral 10 del Art. antes citado debemos concluir que si están exentos los viáticos de los Senadores y Representantes por cuanto son funcionarios públicos.

HERENCIAS, DONACIONES, LOTERIAS, RIFAS, SEGUROS: Sobre el particular debemos tener en

enta el concepto de lo que se entiende por tales: Herencias, son los bienes dejados por el causante para sus herederos, en sus diferentes órdenes; las donaciones constituyen los bienes que una persona entrega a otra a título gratuito; Las loterías y las rifas vienen a ser unos contratos aleatorios por cuanto la ganancia depende de la suerte; los seguros son dineros que se los van acumulando con el fin de que en caso de que muera la persona propietaria como sería en el caso de un seguro de vida, la compañía debe volver determinada cantidad de dinero a sus herederos.

El numeral 11 del Art. 47 de la ley 81 de 1.960, dice que las herencias, los legados, las donaciones, loterías, premios de rifas o apuestas, no serán gravados con el impuesto de renta y complementarios mientras se encuentren gravados con otros impuestos especiales y es que esta clase de rentas se encuentran gravadas con impuestos especiales; así las loterías son gravadas con un 20 % del valor de lo que se gana para la beneficencia o para la misma lotería.

PRESTACIONES SOCIALES: Las prestaciones sociales son aquellos derechos que la ley concede a los trabajadores tanto oficiales como particulares por el solo hecho de ser trabajadores. Para su estudio hay que tener en cuenta el Art. 15 de la ley 63 de 1.967, que trae enumeradas todas las prestaciones sociales a que tienen derecho los trabajadores oficiales o particulares, en la siguiente forma:

- Las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad;
- las que impliquen protección a la maternidad;
- Los gastos de entierro del trabajador;
- El auxilio de cesantía;
- La pensión de jubilación o invalidez;
- El seguro por muerte;
- La prima de servicios de trabajadores particulares;
- La de navidad del sector público;
- Las vacaciones anuales y;

El subsidio familias.

El mismo Art. establece que en caso de que las prestaciones enumeradas excedan de los límites señalados en las disposiciones legales no serán exentas del impuesto y para esto se debe tener en cuenta lo que sobre el particular establece el C. Sustantivo del Trabajo.

AMORTIZACION EXTRAORDINARIA: Para el estudio del presente tema hay que tener en cuenta lo que dispone el numeral 14 del Art. 47 de la ley 81 de 1.960, en concordancia con el Art. 169 del Decreto 457 de 1.961; de acuerdo con estas disposiciones conviene aclarar que las amortizaciones extraordinarias por la naturaleza de la actividad pueden ser de dos clases: Primera es la correspondiente a minas, depósitos naturales, bosque y pozos de gas distintos de los derivados del petróleo, está exenta la parte de la renta bruta correspondiente al agotamiento a base de porcentaje fijo, computado y limitado a 1 10 % del valor de producción en el año o período gravable sin que pueda exceder del 35 % de la renta líquida total; Segunda, en las correspondientes a la industria del petróleo, amortizaciones que se encuentran reguladas por la ley 10 de 1.961; así cuando la amortización normal haya perdido su carácter de deducción, por haber terminado la amortización total del costo de la respectivas inversiones amortizables por agotamiento, se concederá al explotador por el término de la explotación una exención del 10 % del valor del producto natural extraído del yacimiento en el año gravable determinado sobre las bases que sirven para liquidar las participaciones, limitado al 35 % de la renta líquida fiscal antes de computar la presente exención.

VENTA DE BIENES MUEBLES TANGIBLES E INTANGIBLES: El numeral 15 del Art. 47 de la ley 81 de 1.960, trae la definición sobre activos movibles, así: Son activos movibles los bienes que una persona compra o adquiere en cualquier forma extrae, cultiva, produce o transforma, vende, permuta, enajena a cualquier título normalmente dentro del giro ordinario del negocio comercio o industria. Los activos inmovilizados son los bienes que no se adquieren o producen y enajena dentro del negocio normal.

Así el mismo numeral nos dice en tratándose de los activos -
movibles las utilidades realizadas en la enajenación de esos bienes son exentas.-

Las utilidades que se obtengan por la enajenación de bienes inmuebles, siempre que el respectivo bien haya sido adquirido con más de dos años de anterioridad y que el patrimonio líquido del contribuyente, en 31 de Diciembre al de la enajenación no exceda de cien mil pesos, en este caso las utilidades son exentas.

RESERVA PARA PROTECCION Y RECUPERACION DE ACTIVOS: El numeral 12 del Art. 47 de -
la ley 81 de 1.960, establece -

que la suma de las utilidades del año gravable se apropie por las sociedades anónimas como reserva para protección de sus activos representados por maquinarias y equipos industriales, adquiridos con anterioridad al 10. de Junio de 1.967 y existente en tal fecha, son exentas dichas utilidades.

La maquinaria la constituyen todos los elementos mecánicos empleados para obtener un fin determinado.

La exención no podrá exceder del 15 % de las utilidades líquidas comerciales, determinadas por la vigencia anterior a la gravable.

ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES: Las utilidades obtenidas por la enajenación de bienes urbanos o rurales, son exentas siempre que el bien haya sido adquirido con más de dos años de anterioridad y que el patrimonio líquido, en 31 de Diciembre no exceda de cien mil pesos.

OTRAS RENTAS EXENTAS: En cumplimiento del numeral 17 del Art. 47 de la ley 81 de 1.960, tenemos que existen otras rentas exentas, las principales son las siguientes:

a) Decreto 290 de 1.957, que trata de las actividades agrícolas y ganaderas;

b) Decreto 2889 de 1.960, sobre edición de obras literarias, científicas y textos de enseñanza;

c) Art. 90. del Decreto 272 de 1.967, sobre la empresa colom-

biana de turismo S.A. y acciones, bonos y dividendos recibidos por la misma en --- diez años;

d) El Art. 16 del Mismo decreto sobre construcción de nuevos hoteles y obras similares destinadas al fomento del turismo, por un lapso de diez años;

e) El Art. 46 del decreto 0446 de 1.960, sobre edificaciones para hoteles, restaurantes, departamentos o industrias autorizadas legalmente, levantados o que se construyan en el futuro en el territorio de San Andrés y Providencia por el término de diez años;

f) Decreto 0117 de 1.956, sobre fabricación de vehículos automotores;

g) Art. 80. de la ley 26 de 1.959, sobre fondos ganaderos y acciones que los particulares posean en ellos;

h) Decreto 864 de 1.960, sobre bonos de desarrollo económico

i) La ley 144 de 1.959, sobre las viviendas que se adquirieran o construyan con préstamos de la caja de vivienda militar o del Instituto de Crédito territorial estarán exentas de impuestos y contribuciones durante el tiempo que permanezcan gravados a favor de dichas entidades;

j) El decreto 5135 de 1.956, sobre exención de impuestos de renta y complementarios al personal diplomático acreditado o no, consular, oficial y de servicio y familiares de estos funcionarios diplomáticos; y

k) Decreto 2568 de 1.960, sobre fondos que organicen las sociedades de inversión y los rendimientos que se inviertan en los mismos.

EXENCIONES PERSONALES Y POR PERSONAS A CARGO: En lo relativo a exenciones personales y por personas a cargo, debemos

analizar algunos conceptos generales sobre el particular; tenemos lo que dice en primer lugar López Freyre: "El impuesto personal mira más al elemento subjetivo de la persona que aporta el gravamen porque analiza sus condiciones intrínsecas antes que a los elementos objetivos que revelan las fuentes económicas de que dis-

pone el sujeto pasivo del impuesto".

De ahí que todas las legislaciones sustraigan de la renta -- gravable una parte de ella que le es indispensable al hombre para subsistir y también su familia, que viene a ser lo que se conoce como el mínimo vital de existencia y que en la jerga impositiva colombiana se denominan exenciones personales y por personas a cargo.

Las exenciones son pues rentas que deberían soportar el tributo, pero que la ley permite expresamente que no se graven, en beneficio del contribuyente para que pueda atender no solo a sus necesidades personales sino a las de las personas que por ministerio de la ley civil esta obligado a sostener.

Para calcular el monto de las exenciones que deben concederse a cada contribuyente, el legislador ha tenido en cuenta el Standard de vida -- de las clases proletarias, pues si se tiene en consideración el género de vida y los gastos de las clases pudientes, la exención sería muy alta y entonces se violaría el principio de la generalidad del impuesto que persigue gravar a todas las personas con capacidad económica para tributar. Una exención exagerada sustraería a muchos contribuyentes actuales de sufragar el impuesto moderado con que hoy están contribuyendo al sostenimiento de los servicios públicos y a la vez sustraería a una buena parte de la población de la supervigilancia que todos los ciudadanos de una nación deben ejercer sobre las actividades económicas y financieras del gobierno del país donde están vinculados por razones históricas y económicas.

En materia de exenciones la familia del contribuyente tiene un significado restringido, es decir, que solo se le concede exenciones por los familiares que esta obligado a sostener y educar de acuerdo con la ley civil, siempre que tales familiares sean menores de edad o que no siéndolo, padezcan de incapacidad física o mental que los imposibilite para trabajar.

Las mujeres que carecen de peculio propio se han asimilado a incapaces físicamente para efecto de las exenciones, dada la naturaleza de las costumbres volombianas, ya que generalmente la mujer se ocupa en oficios domésti-

cos propios del hogar, salvo raras excepciones; sin embargo, cuando las mujeres trabajan, el padre tiene la costumbre de solicitar como persona a su cargo a la hija que trabaja, con base en el hecho de que la sigue sosteniendo por cuanto los sueldos que estas devengan son demaciadamente reducidos y no alcanzan para todas las necesidades de la hija.

De acuerdo a los conceptos tomados del autor López Freyre, vemos que el legislador para poder consagrar las exenciones personales y por personas a cargo debió tener en cuenta el factor subjetivo de las personas, por cuanto la ley analiza el mínimo vital que es necesario para poderse mantener y subsistir de una manera cómoda de existencia.

Además debemos tener en cuenta la definición sobre exenciones personales y por personas a cargo, y así nosotros entendemos por exenciones personales y por personas a cargo la parte de la renta que debe soportar el tributo; pero que la ley permite expresamente que se desgrave en beneficio del contribuyente para que pueda atender a sus necesidades personales y de las personas que según la ley civil esta obligado a sostener.

Tenemos otra definición que nos dice, son parte de la renta exenta de las personas naturales y por excepción de las sucesiones la ley ha querido desgravar en forma expresa estas rentas, para atender a las necesidades personales del contribuyente y de las personas que esta obligado a sostener según la ley-1:

Para calcular el monto de las exenciones que deben concederse a cada persona, el legislador ha tenido en cuenta el Standard de vida de las clases proletarias en razón de si considerase los gastos de las clases pudientes la exención sería muy alta y violaría el principio de la generalidad del impuesto que persigue gravar a todas las personas con capacidad económica para tributar.

Por otra parte la tendencia de los países es la de que todos los residentes en un estado contribuyan a satisfacer la prestación de los servicios públicos y la elevación de la exención traería como consecuencia que una in-

mensa mayoría quedaría excluida y al no tener vinculación de índole económica con el estado, pierde el interés en los fenómenos políticos que ejecuta el propio estado. Cuando se está vinculado a través del impuesto con el estado surge el interés de la fiscalización sobre los servicios que él presta y para los cuales está contribuyendo.

De acuerdo con la legislación vigente debemos tener en cuenta la ley 81 de 1.960, en su Art. 48 que dice lo siguiente: "Las exenciones personales y por personas a cargo son las siguientes:

1o.- Dos mil quinientos pesos para el contribuyente que sea persona natural. Esto nos da a entender que toda persona soltera, viuda, o separada legalmente de su cónyuge tiene derecho a una exención inicial de dos mil quinientos pesos. El mismo Art. dice que a los cónyuges que viven unidos la ley les concede una exención de cinco mil pesos, siempre que no declaren por separado. Si declaran separadamente, a cada uno le corresponde una exención de dos mil quinientos pesos, salvo que se haga una solicitud conjunta en su respectivas declaraciones de renta para que el total de la exención se conceda en cabeza de uno solo; igualmente puede hacerse con las exenciones por personas a cargo cuando les corresponda solidariamente.

2o.- Un mil pesos por cada persona a cargo del contribuyente. La ley ha establecido una exención de mil pesos a favor de las personas naturales y sucesiones ilíquidas por cada persona que el contribuyente este obligado a sostener y educar según la ley.

Las personas a quienes el contribuyente está obligado a sostener y educar son: El cónyuge, los hijos legítimos, los hijos naturales, los hijos adoptivos, padres adoptantes, los donantes que no hayan revocado su donación, aun cuando no tengan parentesco con la persona que los sostiene y finalmente los hermanos legítimos.

Con los hijos naturales se presentan estos dos casos: a) La madre no necesita un reconocimiento expreso, ya que la misma naturaleza está pre-

clamando la evidencia de que es su hijo; b) el padre tiene que reconocerlo expresamente. La Jefatura de Rentas exige que se presente el Documento público mediante el cual se hizo el reconocimiento, puede ser la partida del registro civil cuando ha sido firmada por el mismo padre, la escritura pública de reconocimiento o el documento constancia de un juicio de filiación natural o reconocimiento voluntario.

Para que las exenciones de que estamos tratando sean admisibles el contribuyente debe presentar una relación que contenga: los nombres de las personas a cargo con sus correspondientes apellidos, edad, parentesco, y si tiene o no peculio propio, actividad a que se dedican y la clase de incapacidad física o mental que los incapacita para su propio sostenimiento cuando son mayores de edad y no tienen peculio propio.

Esta relación debe ser firmada por dos testigos hábiles, con la anotación de la cédula de ciudadanía y dirección. Esta relación se denomina ATESTACION.

Los menores de edad cuando tienen peculio propio, sean adventicio o profesional no pueden solicitar esta exención, salvo el caso que por ministerio de la ley al padre o a la madre les corresponda el usufructo de los bienes de sus hijos menores, caso en el cual el usufructo se gravará en cabeza de los padres y estos podrán solicitar la exención correspondiente.

La legislación tributaria para determinar a quienes esta obligado el contribuyente a sostener y educar se basa en el art. 411 del c.C. El parentesco es la condición esencial que determina la obligación de sostener y educar, los otros son requisitos o condiciones formales para analizar si existe la obligación.

De acuerdo a estos conceptos, las mujeres solteras, cualesquiera que sea su edad están incapacitadas para trabajar y por tanto se conceden las exenciones a quienes las sostengan con el lleno de los requisitos legales.

Tenemos por último el parágrafo 3º del art. 48 de la ley 81 de 1.960, que dice que en caso de declaraciones por periodos inferiores a un año,

las exenciones personales y por personas a cargo, se reducirán a lo que resulte de dividir por 12 y multiplicar por el número de meses que comprenda la declaración de renta y patrimonio y complementarios, el valor de las exenciones concedidas por la ley para períodos anuales.

EXENCIONES PERSONALES ESPECIALES: Se entiende por exenciones personales especiales, algunos cargos personales que anteriormente se consideraban como deducciones, carácter que no tienen técnicamente por no relacionarse directamente con las actividades productoras de renta. De otra parte, dichas exenciones quedan amplias o aumentadas; pero al mismo tiempo se restringen para los contribuyentes de altos ingresos.

Sobre este particular, la Dra. Aura René Rodríguez, se expresa en la siguiente forma: "Las exenciones personales especiales que también se restan de la renta líquida para obtener la renta gravable. Las exenciones personales especiales equivalen a un aumento de las exenciones personales; pero la ley obta por este sistema para evitar un aumento indiscriminado que aprovecharía tan solo a los altos intereses, cuando la ley busca aliviar la carga impositiva de los pequeños ingresos".

Además las exenciones personales especiales no se incluyen dentro de las deducciones porque no son o no forman parte expresa del negocio, no son necesarias para la producción de la renta.

De acuerdo con la legislación vigente tenemos a continuación las exenciones personales especiales que se pueden dividir en tres categorías:-

PRIMERA: Para las personas naturales y sucesiones ilíquidas, cuando la renta líquida no exceda de treinta y seis mil pesos, estos contribuyentes gozan de las siguientes exenciones personales especiales: a).- El total de los pagos efectuados dentro del país a médicos y odontólogos por servicios prestados al contribuyente, a su conyuge o a las personas a su cargo y que por lo tanto tenga derecho a pedir exenciones; b).- Los pagos efectuados a hospitales, y clínicas dentro del país por servicios prestados a las personas enunciadas en el aparte anterior; pero uni

camente hasta la cantidad de quinientos pesos para cada caso y por cada persona; e).- Los pagos hechos a las escuelas, colegios, Universidades que funcionan dentro del país, por concepto de educación primaria, secundaria, Universitaria, técnica o comercial, pero solo hasta la cantidad de quinientos pesos por el contribuyente o por cada una de las personas a su cargo que reciban educación; d).- El 20% de los pagos efectuados en el país a profesionales distintos de médicos y odontólogos, por servicios prestados al contribuyente, o a las personas a su cargo.

En el caso de los profesionales distintos a médicos y odontólogos, se presenta el problema de saber si la exención viene a ser un ingreso o no y se puede decir que en algunos casos la exención viene a formar parte de la renta del contribuyente así es que en el presente caso se debe pagar o no el impuesto? Como la ley no ha hecho ninguna distinción al respecto se concluye que el contribuyente que obtenga ganancias por los servicios prestados por profesionales distintos a médicos y odontólogos no pagan impuesto, como sería el caso de un abogado. e).- Los pagos efectuados por concepto de arrendamiento de la casa o departamento habitado por el contribuyente, hasta la cantidad de tres mil seiscientos pesos al año. En el presente caso, cuando la casa sea habitada por un matrimonio, los tres mil seiscientos pesos los considera la ley como exentos para los dos esposos; pero en el caso de que soliciten separadamente, entonces los puede pagar un solo de los esposos.

SEGUNDA: Para los contribuyentes cuya renta líquida exceda de treinta y seis mil pesos, pero que sostengan o eduquen a cinco o mas, estos contribuyentes gozan del cincuenta por ciento de las exenciones especiales que se enumeran en la primera categoría;

TERCERA: Para los contribuyentes que tengan una renta líquida superior a los treinta y seis mil pesos y que no tengan derecho a las exenciones establecidas en el párrafo anterior, gozarán de una exención del 20% de los pagos efectuados en el país a profesionales por concepto de servicios prestados al contribuyente o a las personas a su cargo durante el año gravable. Estos contri-

buyentes no tienen derecho a las exenciones personales especiales por concepto de clínicas, hospitales, educación y arrendamientos.

El art. 51 establece los requisitos que se deben llenar para que las exenciones personales especiales sean tenidas en cuenta y son: el contribuyente debe acompañar a su declaración los nombres y apellidos completos de las personas que le prestaron el servicio, los pagos efectuados y en general debe presentar los comprobantes de haber hecho el pago.

PROYECTOS DE REFORMA TRIBUTARIA: Se ha venido hablando ultimamente ya desde hace algunos años, de la necesidad de una reforma en el sistema tributario y especialmente en lo que concierne a las exenciones tanto personales como por personas a cargo del contribuyente, en realidad se hace urgente y necesaria dicha reforma, por cuanto el sistema vigente con las exenciones que hasta la presente fecha se han tenido en cuenta, no se compadece con las actuales necesidades de las personas teniendo en cuenta el costo de la vida y el poco valor de la moneda en cuanto a su poder adquisitivo.

Ya hemos visto como las exenciones personales son apenas de dos mil quinientos pesos por el contribuyente y dos mil quinientos pesos por el conyuge, así como también un mil pesos por cada persona a su cargo; pero al analizar el actual costo de vida, encontramos que dichas sumas son totalmente insuficientes para el mantenimiento de una persona y menos un hijo como persona a cargo del contribuyente puede mantenerse con mil pesos, razón por la cual se hace necesaria dicha reforma, en el sentido de actualizar el sistema tributario, comparándolo con el costo de vida y el poco poder adquisitivo de la moneda.

En este sentido se han propuesto algunos proyectos de reforma para acrecentar las exenciones personales y por personas a cargo, tales como la propuesta por el Dr. José Raimundo Sojo Zambrano, según el cual se debe establecer una tabla diferencial para dichas exenciones, la que al ser presentada en el proyecto, fue adicionado, pero que ahora no la reproducimos por cuanto dicho proyecto no pasó de serlo y quedó en proyecto.

El antes mentado Dr. Sojo Zambrano, eleva a seis mil pesos la exención por el contribuyente, así como también a la suma de tres mil pesos por persona a cargo, siendo el caso de que el conyuge del contribuyente deberá tener la misma exención de seis mil pesos.

Creemos que este proyecto en alguna forma viene a compadecerse con la actual situación que vive el pueblo Colombiano y mas o menos se acerca a comprender las necesidades de las personas frente al impuesto y a la renta que en realidad puede y debe ser gravada.

Actualmente cursa ante el poder legislativo, una reforma tributaria que hace relación también con las exenciones que nos venimos refiriendo, la que hasta nosotros nos ha llegado unicamente por la prensa escrita o hablada y que no es tan facil comentar en sentido estricto por cuanto des conocemos todos los puntos a que alcanza dicha reforma pero que si hace relación a exenciones personales por valor de Cinco mil pesos por el contribuyente, cinco mil por el conyuge y dos mil pesos por cada una de las personas a cargo, la que a pesar de ser poca en cuanto al monto de dichas exenciones, siempre aumentan en cuanto a las exenciones que se tuvieron en cuenta al declarar en el año 1.968.

Debo aclarar que el proyecto presentado actualmente, asciende a la suma de dos mil quinientos pesos, la exención por cada una de las personas a cargo del contribuyente, así como también se elevan las exenciones especiales, tales como los arrendamientos y otros, pero que como antes dejo dicho, no es facil comentarlos por cuanto hasta nosotros solamente llegan los comentarios de prensa, pero no en la forma total como han sido presentado los proyectos en el poder legislativo, siendo por lo tanto los comentarios que se hacen, nacidos de otros comentarios y noticias de prensa.

Creemos que de producirse una reforma en el sentido de acrecer las exenciones tanto personales como por personas a cargo del contribuyente y las especiales, deberán producirse en el sentido de acrecerlas y con o antes se lleva dicho, teniendo en cuenta el poder adquisitivo de la moneda y el costo actual de

AN

20279

336.24 Bastidas Benavides, Eduardo
B326Ej.2. De la renta, exenciones, im-
puestos y otros.

VENCE

NOMBRE *Leticia Benavides*No. del Carnet *118*NOMBRE *Cristina Riascos*No. del Carnet *902754*NOMBRE *Javier Mauricio Rodriguez M*No. del Carnet *Diana Marcela Raza*NOMBRE *Neyer Chalapa*

No. del Carnet

NOMBRE

No. del Carnet

NOMBRE

No. del Carnet

NOMBRE

No. del Carnet

NOMBRE

No. del Carnet

NOMBRE

No. del Carnet

NOMBRE

No. del Carnet

AN

T

336.24

B326

Ej.2.

20279