

Revista

de

Ciencias Económicas

PUBLICACION MENSUAL DE LA
Facultad de Ciencias Económicas, Centro de Estudiantes
y Colegio de Graduados.

La Dirección no se responsabiliza de las afirmaciones, los juicios y las doctrinas que aparezcan en esta Revista, en trabajos suscritos por sus redactores o colaboradores.

DIRECTORES:

Dr. Nicolás A. Avellaneda

Por la Facultad

Néstor B. Zelaya

Por el Centro de Estudiantes

Juan José Silva

Por el Centro de Estudiantes

REDACTORES:

Dr. Alejandro M. Unsain

Dr. Jorge Cabral

Por la Facultad

Juan B. Courbet

Armando Luis Raggio

Por el Centro de Estudiantes

Luis Moreno

Eugenio A. Blanco

Por los Graduados

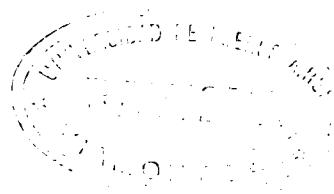
ADMINISTRADOR: **Bernardo J. Matta**

Año XI

Marzo-Abril de 1924

Serie II. N^{os.} 32-33

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN
CHARCAS 1835
BUENOS AIRES



La doble imposición fiscal italiana (1)

El problema de la doble imposición internacional confirma no solamente el principio de una distribución equitativa de los impuestos, en virtud del cual una misma persona no debe ser gravada al mismo tiempo en diversos países por la misma renta o el mismo bien; sino que adquiere una importancia económica considerable en razón de la complejidad progresiva de la organización de la producción y de los cambios.

La economía financiera actual, con la circulación incesante de los capitales de un país a otro, y dado el enorme acrecentamiento de los valores mobiliarios, ha impuesto la necesidad de dar una solución satisfactoria a esta cuestión, en vista de que hasta ahora se le ha dado poca importancia, mientras que el desplazamiento de personas y de bienes se efectúan en pequeña medida.

Si aun no se quisiera tener en cuenta el principio de justicia fiscal — que siempre debe tenerse en vista en la organización de los impuestos de un Estado moderno — principio en virtud del cual la capacidad contributiva del individuo debe ser repartida entre las diferentes circunscripciones fiscales, proporcionalmente a los intereses relativos de c[u] de ellos, es decir, siguiendo el criterio de la capacidad económica del individuo; existen otras razones de oportunidad práctica que aconsejan resolver mejor este importante problema. Los países exportadores de capitales, o simplemente aquellos que buscan en el extranjero una expansión para ciertas formas de su actividad, no son solamente los que tienen interés en reducir al *mínimum*

(1) Estudio publicado en la *Revue Economique Internationale*. Vol. II, N.º 1. 25 de abril de 1923, pág. 128|165, traducido por el señor Pascual Chianelli del Seminario de Economía y Finanzas (Secc. Instituto Bibliográfico).

los inconvenientes de los dobles impuestos. Este interés es compartido también por todos aquellos que tienen necesidad de obtener la cooperación de la actividad y de los capitales extranjeros, los cuales se destacarían sin esto de toda inversión, en los países sometidos a reglamentos fiscales injustos.

Se comprende, por consiguiente, que esta cuestión ha sido objeto hace tiempo de conversaciones internacionales y que se han terminado convenciones particulares, siendo algunas de éstas concluidas antes de la guerra por ciertos Estados.

Actualmente, a pesar de las dificultades presentes en que se discuten los presupuestos de casi todas las Naciones europeas, el problema ha vuelto a tomarse con un cierto interés por diferentes Estados, los cuales han también confiado su estudio general a la Comisión financiera de la Sociedad de las Naciones.

En el Congreso de Londres, la Cámara de Comercio Internacional ha llamado la atención de las clases industriales y comerciales de todo el mundo sobre este importante problema, formulando ciertos principios generales que deberían facilitar la solución. Enseguida se confió el estudio de la cuestión a un Comité técnico internacional el que se propuso examinar mejor sus detalles y sugerir los medios prácticos de eliminar los inconvenientes que pudiera tener.

Para el examen de este importante problema, es esencial ante todo conocer las disposiciones generales del régimen fiscal de los diferentes países, resumiendo los inconvenientes a que dan lugar la aplicación de los dobles impuestos.

Como los inconvenientes más graves se verifican en los impuestos directos e impuestos sobre las sucesiones, nos limitaremos, en este examen, a estas dos categorías de impuestos.

I. BREVE RECORRIDO SOBRE LA LEGISLACION FISCAL ITALIANA EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS E IMPUESTOS SOBRE LAS SUCESIONES

Impuestos directos ordinarios sobre la renta

La organización de los impuestos directos en Italia se basa actualmente sobre la aplicación de tres contribuciones ordinarias sobre la renta:

- a) Impuesto sobre las rentas territoriales;
- b) Impuesto sobre las rentas de los bienes inmuebles edificados;

c) Impuesto sobre las rentas de los valores mobiliarios.

No es necesario ocuparnos aquí sobre los "impuestos a los terrenos" que gravan la renta agrícola neta, ni sobre el impuesto relativo a los inmuebles construídos, que hiere la renta neta de construcciones; los bienes inmuebles están sujetos a la "lex rei sitae", pertenezcan a nacionales o a extranjeros.

Por consiguiente es mejor hablar en particular de los impuestos sobre las rentas de los valores mobiliarios.

Impuestos sobre las rentas de los valores mobiliarios

El impuesto sobre la renta de los valores mobiliarios es debido por toda persona o entidad moral, tanto italiano como extranjero, sobre las rentas de todas clases, así como las rentas territoriales, poseídas en el Reino.

Son consideradas como rentas de valores mobiliarios existentes en el Estado.

- a) Las rentas inscriptas en la oficina hipotecaria del reino o resultante de un acto público, nominativo efectuado en el mismo.
- b) Los salarios, pensiones, anualidades, intereses y dividendos pagados en cualquier lugar que sea y por cualquiera, por cuenta del Estado, de las Provincias, de las comunas, de los establecimientos públicos y de las compañías comerciales, industriales y de seguros teniendo su asiento en el Reino.
- c) Las rentas de los beneficios eclesiásticos pagados, como se indica más arriba por los establecimientos indicados en el párrafo precedente.
- d) Las rentas provenientes de las industrias, comercios, empleos y profesiones ejercidas en el Reino.
- e) Las rentas, sean temporarias o provenientes de ofertas hechas espontáneamente por una oficina o ministerio cualquiera.
- f) En general, las rentas de toda clase, no territoriales, producidas en el Estado o debidas por personas residentes o domiciliadas en el Estado.

A los efectos de la aplicación del impuesto, las rentas de riqueza mobiliaria son divididas en cuatro categorías (A. B. C. D.) y están divididas en tasas diferentes correspondiendo respectivamente a: 20 %; 15 %; 12 % y 8.65 % con ciertas discriminaciones para las tres últimas categorías, con la unión

de tasas adicionales variadas, tasas de reembolso y, en ciertos casos (en las rentas de las categoría B y C) de un impuesto provincial y comunal que se superpone.

Pertenecen a la categoría A, las rentas de los capitales mobiliarios; a la categoría B, las rentas mixtas provenientes del capital y del trabajo (industria, comercio); a la categoría C, las rentas del trabajo; a la categoría D, los salarios y las pensiones pagadas por el Estado, las Provincias y Municipalidades.

El nuevo Gobierno, — que se propone dar una organización más racional al régimen fiscal con el objeto de facilitar el retorno del equilibrio del presupuesto; — tiende por una reciente disposición a eliminar la fuerte desigualdad admitida por el impuesto actual sobre las riquezas mobiliarias, extendiendo dicho impuesto a las rentas de los propietarios que cultivan directamente sus propiedades, las cuales han estado exoneradas de impuestos hasta hoy.

Como se ha dicho, el impuesto de los valores mobiliarios es debido tanto por los nacionales como por los extranjeros, por todas las rentas poseídas en el Estado; y se considera como existentes en el Estado todas las rentas que se han producido o que son debidas por las personas domiciliadas o residentes en el país.

En general, sin embargo, la ley italiana respeta el principio de la territorialidad de las rentas.

Es necesario notar, sin embargo, que la ley no dice que el impuesto sea debido según las rentas que se produzcan, pero sí sobre aquellas que son poseídas dentro del Estado. Esto significa que si el impuesto comprende, según la ley, las rentas que se produzcan en Italia, comprende también otras diferentes, que si bien producidas en otra parte, se asimilan a las primeras en razón de las condiciones económico-jurídico determinadas.

La ley ha expresamente designado las diferentes categorías de rentas que deben ser consideradas como existentes en el Estado. Algunas aclaraciones son sin embargo necesarias con respecto a ciertas categorías; esto tanto más que, así como se verá, los mismos principios han sido mantenidos en el nuevo impuesto normal, en lo que concierne a las rentas mobiliarias.

Las rentas del capital, aún perteneciendo al extranjero, son consideradas como existentes dentro del Estado y por consiguiente sujetas al impuesto en el momento que son inscritas en

la oficina hipotecaria del Reino o que resultan de un acto público nominal a producirse en el Reino.

No son tasables dentro del Reino, las rentas provenientes de capitales que los ciudadanos italianos colocan en el extranjero bajo la forma de préstamos, de depósitos productivos en instituciones de crédito, de renta pública extranjera, de acciones u obligaciones de sociedades extranjeras.

Mientras el deudor de la renta proveniente del empleo de un capital mobiliario, sea persona moral o una sociedad por acciones que tenga su asiento en el Reino, el impuesto es adeudado por la entidad deudora aunque el comerciante sea un extranjero.

Ninguna duda existe en cuanto a las rentas proveniente del trabajo, las que están sujetas al impuesto, si la profesión es ejercida en el Reino y si el individuo anotado trabaja en él. Al contrario, la jurisprudencia relativa a la tasación de los salarios en Italia, pagados al extranjero mientras el deudor posea su domicilio en Italia, es un recurso de contestación. Hay en efecto ciertos casos de aplicación conforme a las disposiciones de la ley que considera como existentes en el Reino las rentas adeudadas por las personas domiciliadas o residentes en el mismo.

Las rentas provenientes del ejercicio de un comercio o de una industria, es decir, de la colaboración del capital y del trabajo, que operan conjuntamente en un mismo fin, están sujetas al impuesto mientras el comercio o la industria se ejerzan en Italia.

La jurisprudencia ha reconocido que la renta de una empresa industrial o comercial, que ha extendido su actividad fuera del Estado, debe ser considerada como producto entero o en parte en el Estado, y por consiguiente tasable, si los factores económicos de la producción desenvuelven su acción dentro del reino.

La ley no fija ninguna regla precisa para establecer el criterio de demarcación o de separación de las rentas de empresas que desarrollan su actividad en el Estado y en el extranjero; cuando la separación debe ser efectuada, es sometida a la apreciación de la magistratura fiscal.

Las casas extranjeras, teniendo su asiento en el extranjero; pero ejerciendo su industria en Italia por medios de sucursales, filiales, establecimientos o representantes legales, están sujetas al impuesto sobre la renta atribuidas a las sucursales,

filiales, establecimientos o representantes existentes en el reino.

Las sociedades o los individuos extranjeros deben someterse al impuesto sobre la renta que obtengan en Italia de operaciones comerciales o industriales mientras estas operaciones sean de tal naturaleza que exijan un conjunto de actos varios y múltiples; pues ellos ejercen también en el Reino una especulación en que la renta es producida en Italia y puede evaluarse distintamente de aquella que corresponde al asiento principal de la casa.

Si una casa ejerce en Italia un comercio o una industria y posee en el extranjero una sucursal independiente de la casa matriz con balances propios, la renta de esta sucursal no se tasa en Italia.

En fin, por lo que concierne a la confirmación de la renta, es importante notar la diferencia establecida entre las personas físicas y ciertas entidades colectivas, — sociedades anónimas y entidades morales, — en tanto que estas últimas están tasadas por sus rentas provenientes del ejercicio de la industria y del comercio en base a los balances anuales, mientras por las mismas rentas las personas físicas y las otras entidades colectivas son tasadas de acuerdo al sistema de la declaración por parte del contribuyente, debidamente controlado por las autoridades financieras para el establecimiento de las rentas brutas, de los gastos y de las rentas netas.

Reforma de los impuestos directos sobre las rentas

Es necesario notar que una reforma general de los impuestos directos sobre las rentas ordinarias ha sido ya realizada por el decreto —ley del 24 Noviembre 1919: Este decreto aún no ha entrado en vigor y probablemente el nuevo gobierno introducirá modificaciones, aun cuando su organización general quedará lo mismo; y creemos necesario resumirla brevemente.

El nuevo sistema transforma ante todo los tres impuestos precitados en un impuesto único denominado “impuesto normal sobre las rentas” instituyendo además un nuevo impuesto de carácter ordinario, el “impuesto complementario sobre las rentas” destinado a alcanzar el conjunto de las rentas del contribuyente.

La reforma de la imposición directa sobre las rentas ordi-

narias reglamentadas por el decreto ley citado, se funda sobre dos órdenes de contribuciones:

- 1.º Impuesto normal sobre las rentas.
- 2.º Impuesto complementario sobre el conjunto de la renta.

El impuesto normal sobre las rentas, colocado a base de la nueva organización, comprende, coordina y resume los tres impuestos en vigor sobre los terrenos, sobre los bienes inmuebles y sobre las rentas de los valores mobiliarios. Por encima se ha instituído un impuesto complementario sobre el conjunto de la renta del contribuyente, teniendo un carácter personal con tasas progresivas.

Resumimos más abajo los principios generales de la reforma fiscal establecida por el decreto ley del 24 Noviembre 1919, deteniéndonos particularmente, en vista del estudio que nos interesa, *sobre las disposiciones concernientes a las rentas situadas en el extranjero y sobre la de los extranjeros.*

IMPUESTO NORMAL SOBRE LAS RENTAS. — Como hemos dicho, este impuesto deberá reemplazar a los impuestos directos actuales sobre los terrenos, sobre los inmuebles edificados y sobre las rentas de valores mobiliarios. En virtud de este impuesto toda renta existente en el Estado y a cualquiera que pertenezca es alcanzada.

Las observaciones hechas a propósito de los impuestos sobre los valores mobiliarios se aplican también aquí. Por consiguiente, el impuesto normal sobre las rentas se debe tanto por los nacionales como por los extranjeros sobre todas las rentas producidas dentro del Estado.

A los efectos de la aplicación del impuesto normal, las rentas son clasificadas como sigue, según que ellas provengan sólo del capital, del capital y del trabajo y del trabajo sólo.

Categoría A 1: Rentas provenientes de toda forma de empleo de capitales sea sobre inmuebles construídos o no y en general rentas perpetuas o provenientes de créditos hipotecarios o quirografarios, de contratos de empréstitos, sean verbales o bajo la forma de letras de cambios, acciones, obligaciones y títulos de empréstitos.

Categoría A 2: Rentas de capitales *invertidos* en inmuebles edificados.

Categoría A 3: Rentas de capitales invertidos en terrenos.

Categoría B: Rentas provenientes del ejercicio de una in-

dustria o de un comercio cualquiera, a la producción de las cuales concurren el capital y el trabajo.

Categoría C: Rentas dependientes del trabajo del hombre ejerciendo una profesión o un arte cualquiera o prestando un servicio.

Categoría D: Rentas constituídas por salarios, pensiones o rentas pagadas por el Estado, provincias, municipalidades y otras instituciones públicas.

El impuesto normal es aplicado con las tasas siguientes según el monto neto de las rentas particulares:

18 % sobre las rentas de los capitales de las categorías A₁; A₂; A₃.

15 % sobre las rentas del capital y del trabajo (Categoría B).

12 % sobre las rentas del trabajo (categoría C).

9 % sobre las rentas del trabajo en el momento en que se abonan por el Estado, provincias, municipalidades, y las otras instituciones públicas. Con la nueva organización, la renta fundiaria de la tierra está sometida al impuesto normal de la categoría A₃ (actualmente impuesto fundiario), mientras que la renta agrícola, viniendo de quien sea, está sometida al impuesto de la categoría B. Sin embargo, como medida transitoria, la tasación de las rentas fundiarias continuará aplicándose.

Con respecto a las rentas de la riqueza mobiliaria, una innovación radical se ha introducido en el régimen de la imposición de las rentas industriales de sociedades por acciones. Actualmente, la valuación de las rentas, está basada sobre los balances; la nueva organización establece al contrario que el impuesto es proporcional al monto de los beneficios efectivamente distribuidos o asignados a los socios, a los administradores o a los terceros como interés del capital, como dividendo, o bajo cualquier otro título o denominación. Esto para eliminar las controversias relativas a la tasación de las amortizaciones, a las valuaciones, a los tratamientos de la porción del precio de las acciones que esten sobre la par, etc. Disposiciones especiales tienden a evitar que nuevos criterios puedan volverse contra el tesoro público.

Es importante hacer notar que la nueva organización clasifica las rentas de las sociedades por acciones en la categoría A₁. No obstante, para las sociedades extranjeras ha parecido imposible seguir el sistema de la imposición de las sumas repartidas, dado que la repartición se efectúa en el extranjero y

con modalidades que escapan al control del fisco italiano. Estas sociedades continúan, por consiguiente, siendo tasadas sobre los beneficios del balance determinado según el modo empleado hasta ahora.

Las sociedades por acciones, comprendiendo las sociedades extranjeras autorizadas a operar en el Reino, y todas las instituciones obligadas a la formación de un balance, deben presentar anualmente la declaración de sus propias rentas.

Así mismo, para el impuesto sobre los valores mobiliarios los ciudadanos residentes en el extranjero deben el impuesto normal sobre la renta en la Comuna de su domicilio en el Reino, mientras que el extranjero está obligado a pagar el impuesto en el lugar donde se encuentre su principal domicilio dentro del Estado. Si no tiene domicilio en el Estado, se considera como tal el lugar donde la renta es producida o el lugar donde reside aquel que tiene la obligación de pago, o aún el lugar donde el deudor está inscripto para sus propias rentas. Fuera de esto, para las rentas situadas en el extranjero y para aquella de los extranjeros son aplicables las aclaraciones dadas a propósito del impuesto sobre los bienes mobiliarios.

Impuesto complementario sobre el conjunto de la renta

La institución del impuesto complementario sobre la renta constituye la innovación más compleja de la reforma general de los impuestos sobre las rentas.

No se podría en verdad afirmar que el impuesto complementario sobre la renta está actualmente ausente de la legislación italiana.

Por el decreto 17 Noviembre 1918 fué en efecto instituído un impuesto complementario sobre las rentas declaradas en el Reino e inscriptas en el registro, a los efectos de las contribuciones directas ordinarias, siempre que sobrepase el monto total de diez mil liras.

Esta contribución representa, sin embargo, una forma muy rudimentaria de tasación global, limitándose a encarar las so-las rentas ya tasadas según los registros y reteniendo el monto si éste sobrepasa el minimum prescripto sin acordar excepciones de ninguna naturaleza por el pasivo que disminuye la capacidad contributiva de la persona imponible.

El nuevo impuesto complementario sobre la renta total, es al contrario una contribución netamente personal que tiene

en cuenta las condiciones personales del contribuyente (anualidades pasivas, cargas de familia, etc.). Tiene en cuenta el grado de fortuna de este último, estableciéndola según la importancia de los ingresos totales netos que posee y que son alcanzados por tasas progresivas.

El objeto del impuesto complementario es por consiguiente mucho más vasto que el impuesto normal sobre la renta por cuanto comprende todos los ingresos que concurren a aumentar el grado de fortuna del contribuyente.

Es necesario notar que el impuesto global difiere del impuesto normal porque alcanza a ciertas entradas determinadas que no tienen un carácter periódico; pero que constituyen un aumento de patrimonio.

Sólo la persona física está sujeta al impuesto complementario por las rentas que él goza personalmente.

El impuesto complementario sobre las rentas es debido tanto por los nacionales como por los extranjeros sobre el conjunto de todas sus rentas producidas en el Reino, sobre la porción de las rentas producidas en el extranjero y que gozan en el Reino, y a cuanto ellos poseen en su propia residencia, en los términos del artículo 16 del Código Civil, aun si ellos no están inscritos en el registro del estado civil.

Se considera como teniendo su residencia en el Reino, todo extranjero que reside después de un año.

La ley ha buscado tener en cuenta también el principio del lugar de origen de las rentas, como el principio del lugar del goce; y ha sometido a los nacionales y extranjeros al mismo tratamiento, sujetándolos al impuesto para las rentas que ellos producen o que gozan en Italia y exceptuándolos de igual manera para las rentas producidas o de las que posean en el extranjero.

Este criterio, sin embargo, como lo veremos más adelante, no evita todos los conflictos relativos a la doble imposición, por cuanto puede ser que la misma renta sea impuesta dos veces; primero en el lugar de la producción, después en el lugar del goce, cuando un Estado castiga con el impuesto complementario las rentas producidas en el interior y aquellas producidas en el extranjero aun cuando el goce de éstas dos categorías de rentas no tengan lugar en el interior del Estado.

Esto estableciendo una línea general juzgamos oportuno resumir en la siguiente tabla las reglas fijadas por el decreto-ley del 24 Noviembre 1919, teniendo en cuenta los principales

casos a que se refieren las rentas situadas fuera del territorio y aquellas de los extranjeros.

Relación con el Estado	Lugar de residencia de la persona	Lugar de producción de la renta	Lugar del goce de	La renta está sometida al impuesto complementario?
I Ciudadano.....	Reino	Reino	Reino	Si
II Extranjero.....	»	»	»	»
III Ciudadano.....	Extranjero	Extranjero	Extranjero	No
IV Extranjero.....	»	»	»	»
V Ciudadano.....	»	Reino	»	Si
VI Extranjero.....	»	»	»	No
VII Ciudadano.....	Todo o en parte en el Reino	Extranjero	Todo o en parte en el Reino	Si, en la parte que goza en el Reino sobre los índices
VIII Extranjero.....	»	»	»	»

Los cuatro primeros casos no necesitan explicación particular. La renta producida es utilizada en el Reino por los ciudadanos y extranjeros que teniendo ahí su residencia debe ser impuesta de manera idéntica. Es igualmente evidente la excepción en favor del ciudadano residente en el extranjero para la renta producida y donde él tiene ahí su goce.

Los otros casos por el contrario exigen algunas aclaraciones.

El ciudadano que vive en el extranjero y que goza de sus rentas producidas en Italia es alcanzado por el impuesto complementario sobre las rentas.

Esta imposición está justificada no solamente porque la producción de las rentas tiene lugar en Italia, sino también en razón de la nacionalidad de origen y de los lazos que atan al ciudadano al Estado Italiano. Señalemos, sin embargo, desde ya, que en este caso, es muy fácil caer en la doble imposición todas las veces que el Estado extranjero tenga también un impuesto global sobre las rentas y no exonerara al ciudadano italiano residente en su territorio y que gozan de la renta producida en Italia.

La ley ha sido más liberal hacia el extranjero viviendo fuera de Italia y que gozan allí de sus rentas, producidas en Italia, exonerándolas del impuesto complementario.

Se ha reconocido que en este caso, si la producción de la renta en Italia constituye un título para alcanzar al extranjero con el impuesto normal, ello no es suficiente para justificar el impuesto complementario que tiene un carácter personal y no

puede alcanzar a las personas que no tienen en Italia ningún lazo de nacionalidad, de residencia o de goce de la renta.

El ciudadano y el extranjero residiendo toda o una parte del año en Italia y disponiendo de rentas producidas en el extranjero, gozan de una situación intermediaria. La ley ha reconocido para ellos el principio de la tasación únicamente por la parte de renta producida en el extranjero y que disfrutaban en Italia. En este caso también las dobles imposiciones son frecuentes y sólo las convenciones internacionales podrán traer soluciones equitativas.

Observemos en fin que la ley asimila al ciudadano residente en el Reino a aquél que en razón de una carga pública reside en las colonias o en el extranjero.

Impuestos directos en favor de las administraciones públicas locales

Así como lo hemos ya señalado, los tres impuestos sobre los terrenos, los inmuebles edificados y los valores mobiliarios son gravados de un impuesto suplementario en favor de las municipalidades y provincias. Estas administraciones tienen la facultad de aplicar el impuesto sobre los terrenos y sobre aquellos inmuebles construídos un impuesto suplementario que no debe pasar de un 60 % del impuesto de Estado; ellos pueden toda vez ser autorizados a aumentar la tasa, que en realidad es generalmente superior. Por otra parte, ellos tienen la facultad de aplicar un impuesto suplementario del 10 % del impuesto de Estado sobre las rentas de categorías B y C no tasadas por compensación.

No hay por qué extenderse aquí sobre los otros impuestos directos todavía en vigor en favor de las administraciones locales (tasas de ejercicio y de reventa; tasas de familia, tasas sobre el valor locativo, sobre los ganados, etc.).

Señalemos solamente que el decreto-ley del 24 noviembre 1919 prevé también una nueva organización de contribuciones locales.

Impuestos directos extraordinarios

IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL PATRIMONIO

Este impuesto extraordinario tiene un carácter netamente personal mientras grave a las personas físicas. Sólo por

excepción, ciertas instituciones colectivas, cajas de ahorro, montes de piedad, asociaciones mutualistas, sociedades extranjeras, etc. están sujetas también al impuesto, porque se trata en este caso no de un conjunto de personas, entre las cuales sería posible la división del patrimonio, sino de instituciones donde el capital no pertenece a personas físicas determinadas.

El impuesto no se aplica a las sociedades italianas por acciones, la obligación retenida por sus accionistas sometidas a este mismo impuesto es sufrido sobre las acciones y partes poseídas por cada uno de ellos.

Resulta de esta concepción de personalidad, en la cual se inspira la organización del impuesto, que cada miembro de una familia, es alcanzado separadamente; estableciéndose que los bienes transferidos de ascendientes a descendientes sean considerados, a los efectos de la acumulación, como formando parte aun del patrimonio del cedente a condición, sin embargo, que exista entre ascendientes y descendientes comunidad de intereses y habitación.

El impuesto tiene un carácter de vasta generalidad, mientras que limita la excepción a los solos casos donde la existencia de un patrimonio responde a los deseos y a la finalidad de intereses colectivos y de orden superior. Por consiguiente son exceptuados los patrimonios del Estado, de las provincias y de las municipalidades, instituciones públicas de beneficencia y en general todas las instituciones teniendo como objeto exclusivo los fines elevados de utilidad social, tales como la beneficencia, instrucción, educación, etc.

El impuesto extraordinario sobre el patrimonio es debido tanto por los ciudadanos como por los extranjeros sobre sus patrimonios constituidos por los bienes existentes en el Estado; los ciudadanos deben aun el impuesto sobre los bienes de su propiedad existente fuera del Estado a menos que los posean desde una fecha anterior al 1.º agosto 1914.

No están sometidos al impuesto los capitales líquidos extranjeros, no comprendiendo las remesas de los inmigrantes ni los títulos extranjeros poseídos por los extranjeros residentes en el Reino, ni, en fin, los títulos de empréstitos italianos de guerra, siempre que hayan sido suscriptos en el extranjero por los nacionales que tengan allí su residencia o por los extranjeros que no permanezcan en Italia.

La aplicación del impuesto se hace desde el 1.º enero 1920, fecha de la cual se debe hacer remontar la constatación de la

importancia de los bienes que constituye el patrimonio así como su valuación.

Los patrimonios que no alcanzan al valor neto de 50.000 liras, están exceptuados de impuesto. Sobre el monto total de los patrimonios superiores a esta cifra se aplican tasas progresivas que van de un mínimo de 4.50 % sobre un patrimonio de 50.000 liras a un máximo de 50 % sobre un patrimonio de 100.000.000 y más.

Para la cuestión que nos interesa es útil observar que para las sociedades extranjeras, en consideración a la indivisibilidad patrimonial, hubiera resultado demasiado pesada la tasación para la aplicación de la tasa progresiva ordinaria, la ley ha dispuesto que las sociedades extranjeras que operan en el Reino sean tasadas con la tasa correspondiente a la mitad de la tasa ordinaria.

La recaudación del impuesto se reparte sobre un período de 20 años, si el patrimonio está constituido principalmente por bienes inmuebles y en un período de 10 años cuando está constituido por bienes muebles más o menos $3\frac{1}{5}$ de su monto neto.

Impuesto sobre los beneficios de guerra

El impuesto sobre los beneficios provenientes de la guerra grava a todos aquellos que retiran del desarrollo de su actividad industrial o comercial como consecuencia de la guerra, beneficios superiores a aquellos realizados o tasados normalmente, tomando por base los años 1913-14.

Se considera, salvo prueba en contrario, como provechos realizados en consecuencia de la guerra, aquellos que han sido constatados por un medio cualquiera, debido a un aumento de producción o de comercio, o debido a un aumento de precio después del 1.º agosto 1914 hasta el 30 junio de 1920.

Para ser considerados como beneficios de guerra tasables deben ser de la misma naturaleza de aquellos sometidos al impuesto sobre la riqueza mobiliaria.

Por consiguiente todos los contribuyentes que están sujetos al impuesto sobre la riqueza mobiliaria pueden estar sujetos al impuesto extraordinario sobre los beneficios de guerra si ellas pertenecen a las tres categorías de comerciantes, industriales e intermediarios.

Están sujetas al impuesto no solamente las personas fisi-

cas, sino las personas morales pasibles del impuesto sobre la riqueza mobiliaria, tales como las sociedades comerciales.

Las tasas del impuesto fueron sucesivamente aumentadas por disposiciones diversas, hasta que la ley del 24 septiembre 1920 decretó la atribución integral del Estado sobre los beneficios de guerra realizados por los contribuyentes durante el período 10 agosto 1914-30 junio 1920.

En el curso de la valuación de los beneficios atribuidos al Estado, ciertas atenuaciones han sido recientemente acordadas. No es necesario ocuparnos aquí en detalle de este impuesto visto que, lo hemos dicho, se refiere a los beneficios realizados antes del 30 junio 1920.

Impuesto sobre las sucesiones

El impuesto sucesorio es aplicado sobre todos los bienes que el difunto — italiano o extranjero — posee en el Reino. Para la aplicación de este impuesto, la ley italiana sigue por consiguiente el criterio de la territorialidad, es decir aquel de la situación de los bienes que son objeto de sucesión. Para los bienes inmuebles no puede haber ninguna duda, visto que aquellos situados fuera del territorio italiano están siempre exceptuados de impuesto.

Algunas aclaraciones son por el contrario necesarias en consideración a los bienes muebles relativas al criterio en virtud del cual se les debe considerar como existentes o no dentro del Estado, particularmente en lo que concierne a los créditos y a los títulos extranjeros.

Los créditos que pertenecen a nacionales o a extranjeros, son considerados como existentes dentro del Estado cuando ellos son exigibles allí o son garantía de bienes existentes o cuando ellos son inherentes a los contratos sobre bienes inmuebles situados dentro del Estado o dependientes de contratos estipulados entre nacionales en Italia.

En la declaración de los bienes transmitidos a causa del deceso deben ser comprendidos también los títulos de renta emitidos por los gobiernos extranjeros, las acciones y obligaciones de las sociedades extranjeras, las obligaciones y los títulos emitidos por las instituciones que tengan su asiento en el extranjero.

Sin embargo, la ley italiana es muy liberal en esta materia, dado que ella dispone que si los herederos, en el plazo fijado

para el pago del impuesto, justifican haber, en virtud de la ley extranjera, pagado o tener que pagar sobre sus bienes o sobre una de sus partes un impuesto por la misma sucesión, el activo que ha sido ya tasado en el extranjero, será deducido del activo de la sucesión imponible en Italia.

Si al contrario, en el plazo fijado para el pago del impuesto ninguna justificación ha sido dada, el impuesto deberá ser percibido también sobre el valor de los bienes en cuestión, teniendo los extranjeros siempre el derecho de demandar la restitución de la parte relativa a los bienes ya tasados en el extranjero, proveyendo en el plazo de dos años todas las justificaciones necesarias.

En cuanto a la determinación del valor tasable de los títulos extranjeros, se observa la misma regla establecida para los títulos nacionales.

Dado el objeto de nuestro estudio, no hay porque extenderse sobre las modalidades relativas a la determinación del monto imponible, es decir, sobre los métodos seguidos para la valuación de los diferentes elementos activos y pasivos del patrimonio.

Nos parece no obstante oportuno dar algunas explicaciones a propósito del desfaldo de las deudas del activo de la sucesión.

Se deducen del activo las deudas no litigiosas cuyo monto es determinado, contratado por el causante, lo mismo que las deudas resultantes de un acto privado, siendo la fecha anterior a la apertura de la sucesión.

Son también deducibles las deudas comerciales contratadas en el Reino cuando su existencia es justificada por los asientos de los libros de comercio del deudor y las deudas resultantes de las letras de cambio, cualquiera fuera su origen.

No pueden por el contrario deducirse las deudas que inciden sobre los bienes inmuebles situados fuera del Reino, mientras que se deducen aquellas que se refieren a los bienes situados en Italia; esto se comprende fácilmente, en razón del criterio de territorialidad seguido por nuestra ley.

El impuesto sobre las sucesiones ha sido aplicado hasta 1914, por tarifas proporcionales, teniendo en cuenta el grado de parentesco y el valor de la herencia. En 1914 este impuesto ha sido transformado en progresivo y su tarifa ha sido continuamente aumentada hasta alcanzar porcentajes muy elevados. A los derechos de sucesión se ha agregado el impuesto adicio-

nal pro mutilados y el impuesto complementario ha ido del 6 % hasta el 12 %.

El gobierno actual está empeñado en establecer una reforma general del impuesto sobre las sucesiones con el fin de eliminar los inconvenientes producidos por la actual tasación progresiva.

II. LOS INCONVENIENTES Y LAS VENTAJAS DE LA LEGISLACION FISCAL ITALIANA EN MATERIA DE DOBLE IMPOSICION

Después de haber visto las disposiciones generales de la legislación, examinemos brevemente, agrupando en forma oportuna, los inconvenientes y ventajas relativas a la doble imposición internacional a la cual da lugar el régimen fiscal italiano.

Es necesario notar en general, que la legislación fiscal italiana confirma numerosas disposiciones que tienden a evitar los casos frecuentes de doble tasación y si la interpretación dada por la jurisprudencia a ciertas disposiciones fuera menos restrictiva, muchos inconvenientes podrían ser fácilmente evitados.

Es cierto que la cuestión no se refiere a los impuestos directos sobre los inmuebles. En materia de tasación de inmuebles, en efecto, todas las legislaciones fiscales están de acuerdo en aplicar la *lex rei sitae*; y por consiguiente los inmuebles que pertenecen a los nacionales o a los extranjeros son impuestos solamente en los países en el cual están situados.

Pasemos por consiguiente a los impuestos directos sobre las rentas mobiliarias, no perdiendo de vista que los principios adoptados para los impuestos sobre la riqueza mobiliaria con respecto a las rentas producidas fuera del Reino y aquellas de los extranjeros, han sido completamente englobados en el impuesto normal sobre la renta en la nueva organización fiscal italiana.

Ya hemos dicho que el impuesto sobre las riquezas mobiliarias es debido por el ciudadano y por el extranjero, sobre todas las rentas mobiliarias existentes dentro del Estado y hemos visto también que la ley indica en una forma precisa las diferentes categorías de rentas que son consideradas como existentes dentro del Estado. Por otra parte, las rentas producidas en Italia, — por las cuales se admite la forma manifiesta del principio de la territorialidad — la ley italiana incide también sobre

aquellas que producidas fuera del Reino encuentran protección para su realización y conservación.

Se trata de las rentas que resultan de actos públicos nominales ejecutados en el Reino, aun entre extranjeros que ahí no tengan ni domicilio ni residencia, y de las rentas debidas por las personas domiciliadas en Italia o allí residentes. El principio de la territorialidad adquiere por consiguiente una vasta extensión que llega a legitimar ciertas tasaciones que se traducen muchas veces en verdaderos dobles impuestos.

Si el derecho de sujetar al impuesto al acreedor hipotecario extranjero que goza de un derecho real verdadero y propio, está plenamente justificado, no se puede decir lo mismo en lo que concierne a una renta cualquiera resultante de un acto público nominal efectuado en el Reino. Esta disposición tiene en la práctica, llevado por la Comisión Central de contribuciones a decisiones que han dado lugar a dobles tasaciones evidentes.

Bien que en la práctica el alcance de esta disposición sea muy limitado, se puede recordar, a título de ejemplo, que en Italia ha sido sancionado el principio de tasar las rentas resultante de un testamento ológrafo hecho por un extranjero, publicado en Italia en favor de extranjeros residentes en otros países.

Una cuestión donde la importancia es más grande y que no ha sido decidida en una forma pacífica por los Tribunales y por la Comisión Central de contribuciones, es aquella de saber si allí hay lugar a considerar como renta existente en los Estados los intereses debidos sobre las obligaciones emitidas en el extranjero por las sociedades extranjeras constituidas en el exterior pero operando en Italia.

La autoridad judicial ha unánimemente considerado estas rentas como existentes en el Estado, provocando así la posibilidad de que una misma renta sea a la vez tasada en el extranjero y en Italia.

Y esto porque reconociendo en general que en ciertos casos no se puede hablar de la producción de la renta en Italia, se ha reconocido que una sociedad extranjera es considerada como teniendo su asiento dentro del Reino cuando ellas allí poseen su único o principal establecimiento.

Lo mismo, ciertos casos de dobles imposiciones pueden ser provocados por la disposición de nuestra ley estableciendo que debe ser considerada como producida en Italia toda renta debida por las personas domiciliadas o residentes en el Reino.

Así, por ejemplo, la Comisión Central de contribuciones ha admitido que una sociedad por acciones, teniendo su asiento en Italia (es decir, italiana o extranjera que esté conforme a la disposición del artículo 230 del Código de Comercio) y ejerciendo en el extranjero por medio de una agencia, que tenga como empleados a individuos tomados sobre el lugar, debe ser tasada siempre con derecho de compensación, aun para los sueldos abonados a esos empleados. Por este medio, nacionales y extranjeros residentes en otros países, están sujetos al impuesto, cualquiera que fuera la forma en que están sometidos u otra contribución por el Estado en el que están domiciliados.

La misma comisión ha igualmente decidido que una sociedad extranjera de navegación habiendo obtenido la patente para navegar en Italia, debe ahí pagar impuestos sobre las riquezas mobiliarias, no solamente por la renta industrial proveniente del empleo de sus navíos afectados a un servicio de navegación en los puertos italianos y por los sueldos de empleados administrativos contratados en las agencias de Italia, sino aun para los sueldos y las atribuciones acordadas al personal de a bordo sin tener en cuenta la nacionalidad de este personal. Aquí aun se constata el mismo inconveniente.

Pero en el fondo, estos inconvenientes dependen menos de la ley que de una interpretación demasiado estricta de ciertas disposiciones. Parece, de todas maneras, que la jurisprudencia podría evitar estos inconvenientes que no tienen más que una comprensión práctica muy limitada del punto de vista de la doble tasación internacional.

Las rentas provenientes del ejercicio de una industria o de un comercio son por el contrario objeto de controversias frecuentes, pues como la actividad industrial y comercial se desenvuelve a menudo en los diferentes países, no es fácil determinar si estas rentas se han o no producido en Italia.

La interpretación dada por la Comisión Central de contribuciones y por la jurisprudencia a las disposiciones de nuestra ley, viene sin embargo a evitar, en numerosos casos, dobles imposiciones. La distinción entre la producción de la renta y su realización es aun generalmente admitida. Se admite que es suficiente para que un impuesto se aplique, que la producción de la renta tenga lugar, aunque ésta no haya sido efectivamente realizada por la venta.

Así, en los casos de una casa que tenga su asiento en Italia y produciendo mercaderías determinadas vendidas al extran-

jero se decide que la renta que saca debe estar sujeta al impuesto sobre la riqueza mobiliaria, porque se considera que esta renta es obtenida íntegramente en Italia solamente bajo forma de producto, mientras que en el extranjero se efectúa únicamente el cambio de las mercaderías contra la moneda correspondiente. Sin embargo, si existe en el extranjero una filial operando independientemente de la casa matriz, que tenga sus propios capitales y su propio personal, se admite en una forma general que una parte del impuesto a la renta se produce en el extranjero, mientras que la filial extranjera concurre con su organización a la producción de este impuesto a la renta.

No habiendo la ley fijado ninguna regla precisa, la jurisprudencia se encontró frente a dificultades notables para establecer la separación de las rentas de empresas que desarrollan una actividad en Italia y en el extranjero.

Así, en lo que se refiere a las empresas que tienen su sede en Italia, su organización central, sus establecimientos más importantes, sus órganos directivos, pero ejerciendo en parte solamente su industria en el extranjero, la jurisprudencia no siempre se ha encontrado de acuerdo; ocurre con frecuencia a estas empresas el tener que sujetarse al impuesto mismo de las rentas de los establecimientos situados fuera del Reino, en consideración al hecho de que el órgano directivo del establecimiento, es decir, el que da origen a la producción de la renta, se encuentra en Italia.

La cuestión se ha planteado a menudo también para las empresas de navegación.

Es evidente, sin embargo, que si el establecimiento teniendo su sede en Italia vende sus productos en el extranjero, sirviéndose únicamente de viajeros que vuelven en seguida a la sede social, las rentas realizadas deben estar sujetas al impuesto. Por el contrario es admitido que si una casa vende en Italia mercaderías producidas en el extranjero, donde se encuentra el establecimiento y su dirección, pero efectúa sus ventas por intermedio de una filial situada en Italia, teniendo sus propios empleados, una instalación especial y una organización particular, las rentas provistas por la filial deben ser consideradas como producidas en Italia y por lo tanto sometidas al impuesto. No sería, por el contrario sujeta a tasación la casa extranjera que vendiera en Italia únicamente bajo pedidos directos de la clientela italiana o por intermedio de sus propios viajantes.

Todo eso constituye entonces un vasto campo donde po-

drían intervenir útilmente acuerdos de Estado a Estado con el fin de establecer criterios prácticos de demarcación al cuidado de las empresas, hoy día tan numerosas, que ejercen su actividad en el interior del Estado y fuera de él.

Se conoce en este sentido los tratados celebrados entre Austria y diferentes estados de Alemania, entre Austria y Hungría, entre Alemania y Checoslovaquia, entre Austria y Checoslovaquia; la convención entre los estados sucesores de la monarquía austro-húngara. Actualmente hay en curso negociaciones entre diferentes Estados. En lo que respecta a Italia algunas disposiciones — que en principio llegaron a evitar en ciertos casos las dobles imposiciones — habían sido ya incluidas en el tratado de 1901 con Austria, e incorporadas en el de 1904 con Alemania y de 1907 con Suiza, con el objeto de reglamentar las operaciones de venta y compra hechas por comerciantes a uno de los dos Estados en el territorio del otro.

Pero es solamente por la Convención de Roma (19 junio 1921) entre los estados sucesores de la monarquía austro-húngara que, al mismo tiempo que se establecen convenios que se referían a otras cuestiones, se ha buscado también reglamentar para estos países, la cuestión de la imposición de los establecimientos que desarrollaban su actividad en varios países.

En esta Convención se estableció que si una empresa industrial o comercial tiene su sede en un país y sucursales, filiales, establecimientos o representantes legales en otro, o si ella desarrolla en el extranjero una parte considerable de su actividad mediante el empleo de capitales o con una organización técnica estable, la repartición, de la renta deberá ser hecha en la casa matriz y las sucursales, y cada Estado aplicará el impuesto en proporción a la renta que en él se produce.

Para que sea posible una repartición aproximadamente exacta de esta renta, la convención previó que las autoridades fiscales de cada Estado interesado, podrían obligar a las empresas a una publicación de cuentas, a presentar el balance general con indicación del movimiento global de los negocios, como así también el balance especial que indique el movimiento de cada sucursal; los beneficios brutos y los gastos imputados a cada sucursal.

Es muy importante recordar aquí las facilidades que acaban de ser acordadas por el nuevo gobierno a los capitales extranjeros para evitar los dobles impuestos.

Los préstamos y las obligaciones contraídas en el extranjero han sido exceptuados de impuesto.

La excepción tiene un carácter temporario ya que ella se aplica a los préstamos que sean contraídos y a las obligaciones que sean colocadas en el exterior hasta el 31|12|1925.

La excepción puede ser acordada:

- a) A las sociedades nacionales de cualquier forma, ya existentes o que se constituyan después de la fecha de publicación del decreto.
- b) A las sociedades constituidas o que se constituyan en países extranjeros; pero que tengan mientras tanto en el Reino su asiento y el objeto principal de sus negocios.
- c) A las comunas y a las provincias.
- d) A las otras agrupaciones que están regularmente constituidas.

La excepción es acordada: para los préstamos quirografarios e hipotecarios contratados en el extranjero por acto público estipulado en el Reino o por acto estipulado en el extranjero debidamente legalizado; para los intereses de las obligaciones ubicadas en el extranjero con interdicción de circulación en el Reino.

La excepción puede ser acordada a los intereses de las obligaciones emitidas después de la fecha de publicación del decreto real del 16 diciembre 1922 y colocadas hasta el 31 diciembre 1925. Todas las otras obligaciones quedan excluidas del beneficio. Para los préstamos igualmente, la excepción puede ser acordada en el límite de los contratos estipulados después de la fecha de publicación del decreto y ejecutados antes del 31 diciembre 1925.

La excepción del impuesto pertenece solamente a las obligaciones de la nueva emisión y a los nuevos préstamos que no tienen ninguna relación con las deudas precedentemente contratadas; quedan entonces excluidas de esta excepción las obligaciones y los préstamos que son transformaciones de deudas ya preexistentes a la fecha de publicación del decreto.

La facultad de acordar la excepción está reservada al ministro de Finanzas con autorización del Consejo de Ministros.

Analicemos ahora ciertas consideraciones relativas al impuesto complementario.

Es sabido que existen dos sistemas principales de imposición en esta materia; el que tiene en cuenta el lugar de origen

de las rentas y aquel que al contrario considera el lugar donde se forma la renta independientemente de su origen.

La ley italiana ha sostenido que si el primer principio—que en el fondo es el de la territorialidad — es admisible con relación al impuesto normal que afecta a las rentas objetivamente, no puede ser admitido, por el contrario, en lo que respecta al impuesto complementario que es una contribución netamente personal; y ella ha establecido que, sobre las rentas producidas en el Reino, son susceptibles también de ser impuestas aquellas que provienen del extranjero ya que son utilizadas en Italia donde el beneficiario tiene su residencia.

En otros términos, se ha buscado tener en cuenta también el criterio del lugar de origen como el del lugar del goce; pero es evidente que se caería en la doble imposición todas las veces que se trate de países que, para este impuesto adopten estrictamente el principio del lugar de origen de la renta.

El caso no se presenta para los ciudadanos y extranjeros que producen y utilizan sus rentas en el Reino pero se verifica para los ciudadanos y extranjeros que gozan en Italia de rentas producidas en el exterior.

Consecuencias diferentes provienen, al contrario, del método aplicado al ciudadano y al extranjero residentes en el exterior para la renta producida en Italia, pero que tengan el usufructo en el extranjero.

Tal como lo hemos visto, el ciudadano es igualmente gravado en este caso y eventualmente podrá ser sometido a una doble imposición si el país donde él reside adopta también el criterio del lugar del goce de la renta; el extranjero, al contrario está exonerado y podrá eventualmente eludir el impuesto complementario si su país de residencia adopta el criterio del lugar de origen de la renta.

Será indispensable establecer acuerdos internacionales sobre esta materia si se quiere evitar ya sea la doble imposición o el defecto de imposición.

La conferencia de Roma, ya citada, ha reglamentado también esta cuestión adaptando sin embargo una resolución un poco compleja. Para las rentas que provienen de los inmuebles, de la industria, del comercio, del trabajo se les aplica las mismas reglas que para el impuesto normal; mientras que para todas las otras clases de rentas, se considera, el lugar de residencia, lo que implica una repetición del lugar del goce.

Cuando el contribuyente posea dos o varias residencias, a

falta de convenciones especiales contrarias, se procederá a una repartición proporcional de la renta según la duración de su residencia en cada uno de los países contractuales.

Llegamos ahora a los impuestos directos extraordinarios. En lo que concierne al impuesto extraordinario sobre el patrimonio, es debido, como lo hemos hecho notar, tanto por el ciudadano como por el extranjero sobre los bienes existentes en Italia. Los bienes situados en el extranjero son por lo tanto excluidos, lo mismo que se exceptúan los títulos extranjeros poseídos por un extranjero residente en el Reino como también los capitales extranjeros comprendiendo los remitidos por los inmigrantes que, al 1.º de enero de 1920 hayan depositado en instituciones de crédito del reino así como los introducidos después de esta fecha.

Es necesario no olvidar por otra parte que la aplicación del impuesto no tiene lugar para las sumas provenientes del extranjero y depositados en las instituciones de crédito del Reino; estas sumas serían completamente exceptuadas. Todas estas disposiciones tienden evidentemente a evitar las dobles imposiciones injustas.

Una disposición, sin embargo, merece ser puesta en evidencia; es aquella estableciendo que el ciudadano debe el impuesto aun sobre el patrimonio constituido por los bienes existentes fuera del Estado, a menos que se tratara de bienes poseídos con anterioridad al 1.º de agosto de 1914; una doble imposición puede sin embargo producirse con respecto a estos bienes, ya que el país en el cual ellos se encuentran lo someten también al impuesto sobre el patrimonio. Aquí la ley se ha preocupado evidentemente sólo de perseguir el éxodo de la riqueza nacional.

Una observación particular es necesaria también con respecto a la disposición relativa a la defraudación de las deudas a cargo del contribuyente, para la determinación de la materia imponible sujeta al impuesto, en lo que concierne a las deudas hacia los extranjeros.

El principio del sistema tributario italiano es que las deudas a cargo del contribuyente aunque disminuyan el capital neto tasable no sean admitidas en deducción como si la administración de finanzas tuviera conocimiento del nombre y domicilio del acreedor. Este concepto ha sido introducido también, aunque con atenuaciones notables, en los impuestos extraordinarios sobre los patrimonios. Las deudas hacia los extranjeros, donde no sería

posible consentir la defraudación, no son sin embargo consideradas como elementos que acrecientan el patrimonio neto; pero están sujetas al impuesto como constituyendo un patrimonio separado, es decir, formando una distinta entidad tasable, por el impuesto del cual el deudor es responsable salvo el derecho de compensación con los acreedores extranjeros. Sin embargo, teniendo en cuenta que a menudo los acreedores italianos no logran en la práctica ejercer su derecho de compensación igual que los extranjeros, recurrido al temperamento equitativo de aplicar a las deudas con los extranjeros una escala de tasación especial inferior a la mitad de la tasa normal.

Esta disposición puede dar lugar a la doble imposición mientras se mantiene sometida al impuesto una materia imponible que, según toda presunción, será tasada también por el país al cual pertenece dicho crédito, en el caso de que un impuesto sobre el patrimonio exista en ese país.

Esta faz también ha sido reglamentada por la convención de Roma.

El impuesto sobre el patrimonio sacado una sola vez, puede ser aplicado por cada uno de los estados contratantes sobre todos los bienes situados en su propio territorio. Las disposiciones establecidas para el impuesto normal y para el impuesto complementario son admisibles para la aplicación del impuesto sobre el patrimonio, en atención a la existencia en el territorio de los inmuebles, los créditos hipotecarios y las empresas industriales y comerciales. Pero relativamente a los bienes mobiliarios, es decir, aquellos en razón de los cuales se presentan grandes dificultades, la convención se limitó a prever que serían establecidos acuerdos especiales entre los estados contratantes.

A falta de acuerdos especiales, cada uno de los estados contratantes, aplicaría su propia legislación interior. Las mismas disposiciones fueron establecidas también relativamente al impuesto sobre el patrimonio que tengan carácter permanente.

No juzgamos necesario detenernos en el impuesto extraordinario sobre los beneficios de guerra desde que ellos no gravan más que los beneficios realizados antes de 1º junio de 1920.

Llegamos en fin al impuesto sobre las sucesiones.

Para este impuesto hemos visto que la ley italiana adopta el principio de la situación de los bienes, es decir, aplica a los bienes mobiliarios el criterio que es generalmente adoptado para los inmuebles, en tanto que los bienes muebles situados en el extranjero no están sujetos al impuesto cualquiera que sea

la nacionalidad del difunto. Pero en previsión de las dificultades evidentes de aplicación pura y simple de este principio a ciertos bienes muebles, nuestra ley ha dado instrucciones especiales relativamente a los créditos y otros títulos extranjeros a fin de precisar en qué caso tendría lugar la tasación.

Mientras que se ha establecido que los créditos exigibles en el Reino son siempre, en todos los casos, sujetos al impuesto sucesorio, para los créditos exigibles en el extranjero, los títulos de renta pública extranjera, las acciones y obligaciones de las sociedades extranjeras, las obligaciones y títulos emitidos por instituciones que tengan su sede en el extranjero, se dispone que cuando en los dos años que siguen al pago de la tasa, se puede probar que sobre estos bienes, una tasa proporcional a su valor ha sido pagada o al menos confirmada en el extranjero por la misma sucesión, la tasa adeudada en el Reino será reducida, deduciendo de la masa imponible, el valor de los créditos y de los títulos arriba indicados, por consiguiente, la simple transferencia de los bienes mobiliarios extranjeros en el Reino, no pueden dar lugar a la aplicación del impuesto sucesorio.

Ciertas observaciones pueden ser hechas con respecto a las mercaderías en viaje por mar.

Se ha tenido en cuenta para decidir si ellas deben estar sujetas al impuesto sucesorio, ciertas circunstancias de hecho y los usos sobre la nacionalidad de los navíos y propietarios como también el destino de las mercaderías. Las mercaderías pertenecientes a un italiano y viajando hacia un puerto de Italia deben estar sometidas al impuesto, lo mismo que si el viaje se efectuara en un navío extranjero, mientras que el cargamento destinado al extranjero y efectuado por un extranjero en Italia está exceptuado del impuesto aun si tuviera lugar a bordo de un buque italiano. Mientras que, en el caso contrario, si la exportación la hace un italiano, el impuesto es adeudado si la mercadería viaja en un navío nacional, mientras que él no puede ser aplicado si el cargamento se encuentra en un buque extranjero.

En el fondo, si el principio de nuestra ley fuera aceptado por otras legislaciones, muchos impuestos dobles podrían evitarse. Las leyes de diferentes estados se inspiran, por el contrario en principios diferentes para la imposición de los bienes mobiliarios: tan pronto sea el domicilio del difunto como la nacionalidad o aun la situación de los bienes con limitaciones más o menos importantes, a menudo en fin estos principios se aplican

al mismo tiempo a las diferentes categorías de los bienes muebles.

Estas discordancias de las diferentes legislaciones se reflejan también ampliamente en la doctrina como resulta de la encuesta hecha en 1897 por el Instituto de Derecho Internacional.

La ley italiana no da lugar a ningún inconveniente particular relativo a la doble tasación en materia de impuestos sucesorios, mientras que las legislaciones extranjeras dan lugar a frecuentes inconvenientes.

En esta materia también, y más que en toda otra, es deseable llegar a la conclusión de acuerdos internacionales que tanto evitarían los dobles impuestos injustos como restringirían las evasiones.

Conclusiones

Tal como nosotros lo hemos dicho, el Comité de dobles impuestos de la Cámara de Comercio Internacional se propone examinar los inconvenientes, a las cuales dan lugar las diferentes legislaciones fiscales de los principales países, a fin de llegar a proposiciones internacionales de carácter práctico tendientes a eliminar los dobles impuestos de los que tanto se lamenta.

El resultado de este examen será muy interesante, y podrá constituir una documentación importante para la Sociedad de las Naciones así como para los Estados que se proponen establecer convenciones en esta materia.

Atendiendo a las conclusiones definitivas de los trabajos de la Cámara de Comercio Internacional, parece sin embargo, que sobre la base del examen que hemos efectuado, ciertas ideas fundamentales pudieran ser fijadas.

Aun haciendo abstracción de las razones de justicia fiscal, razones económicas muy importantes exigen que el problema de los dobles impuestos internacionales obtengan, lo más pronto posible, una solución satisfactoria.

No parece que la voz oportuna para la solución de este importante problema sea aquella de la adopción en las diferentes legislaciones, de principios uniformes a introducir en las convenciones internacionales de carácter general.

Los diferentes estados presentan regímenes fiscales sensiblemente diferentes, basados en un conjunto de tradiciones muy arraigados, para que se pueda esperar resolver prácticamente la cuestión por acuerdo de carácter general.

Hay que observar por el contrario, que la cuestión no podrá resolverse en la práctica, si no se recurre a los acuerdos especiales de Estado a Estado, teniendo en cuenta los intereses recíprocos y los perjuicios provocados por las legislaciones respectivas.

2). — La base de acuerdos precitados deberán ser una perfecta igualdad de trato entre nacionales y extranjeros en materia fiscal. Si no se puede siempre llegar a esta perfecta igualdad se tendrá al menos que acordar en todos los casos la reciprocidad de tratados.

3) Los impuestos directos sobre las rentas mobiliarias (la cuestión no se presenta para los impuestos que gravan a las rentas inmobiliarias, visto que todas las legislaciones siguen por esto el principio de la situación), deberán considerar solamente las rentas producidas en el país. Por tanto los acuerdos de Estado a Estado debieran establecer criterios —que probablemente no podrán ser sino empíricos— para reglamentar prácticamente la demarcación de la producción de la renta entre el territorio nacional y un extranjero.

Dada la gran masa de intereses que se retienen a las grandes empresas industriales y comerciales desarrollando su actividad en países diferentes, es de una importancia capital fijar principios prácticos para la repartición de las rentas industriales y comerciales entre las sedes y las sucursales de empresas establecidas en diferentes países: esto particularmente para ciertas categorías de empresas como los Bancos, las compañías de navegación, de seguros, de transportes, etc.

4) Habiéndose dado los dos sistemas diferentes que reglamentan en general la aplicación del impuesto complementario sobre las rentas (el que tiene en cuenta el lugar de origen, y el lugar del goce de la renta), parece que la mejor solución relativa a esta categoría de dobles imposiciones — en lugar de la recomendada en el Congreso de Londres de la Cámara de Comercio Internacional que previó la unificación del tratado de cambios, en vista del gravamen aplicados sólo a las rentas dentro del País — consistiría en establecer, bajo formas de acuerdo de Estado a Estado desgravámenes oportunos, en los casos donde las diferencias de legislaciones respectivas dieran lugar a inconvenientes.

5) En lo que se refiere a los impuestos extraordinarios sobre el patrimonio es necesario que intervengan acuerdos de Estado a Estado para determinar prácticamente qué bienes de-

ben ser considerados como situados sobre el territorio nacional, sobre los cuales el impuesto se aplicará excluyendo todos los otros.

Los convenios son particularmente deseables para los títulos extranjeros (y sería de desear también que las otras legislaciones siguiendo el ejemplo de la italiana aceptarán el principio de exonerar de impuestos las sumas provenientes del extranjero y depositados en los Bancos del país).

6) En fin, en lo que respecta a los impuestos a las sucesiones parece que la mejor solución consiste en adoptar para los bienes mobiliarios el principio general seguido para los inmuebles, es decir el de la situación, completado por acuerdos particulares de Estado a Estado a propósito de ciertas categorías de bienes muebles (créditos, títulos, navíos, etc.).

G. DALL'OGGIO.

Secretario General de la Sección Italiana
de la Cámara de Comercio Internacional.