

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 suscriptos por
sus redactores o colaboradores.

DIRECTORES:

Dr. Mario Sáenz

Por la Facultad

Santiago Pradel

Por el Centro de Estudiantes

Juan René Bach
Por el Centro de Estudiantes

REDACTORES:

Dr. Luis A. Podestá Costa

Ing. T. Sánchez de Bustamante

Por la Facultad

Raúl Prebisch

Américo Riva

Por el Centro de Estudiantes

Dr. José P. Podestá

Dr. Italo Luis Grassi

Por los Graduados

Año XI

Junio de 1924

Serie II. N° 35

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN
CHARCAS 1835
BUENOS AIRES

La doble imposición y la evasión fiscal ⁽¹⁾

SUMARIO: I. Introducción. — Principio fiscal: non bis in idem. — Carácter territorial del impuesto. — Los dobles impuestos en materia internacional. — Encuesta de la Sociedad de las Naciones. — II. Exposición de la legislación belga. — Análisis retrospectivos. — Estado actual. — Contribución financiera. — Tasa mobiliaria. — III. El informe de los peritos de la Sociedad de las Naciones. — IV. La evasión fiscal. — Convenciones internacionales existentes. — Posibilidad de nuevos acuerdos. — El secreto de los bancos. — La Conferencia de Ginebra. — Necesidad de un convenio.

I. Introducción

El derecho romano ha proclamado ya el principio “non bis in idem” en virtud del cual nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

Este axioma ha llegado a convertirse en un principio general del derecho, pero es desconocido con bastante frecuencia en el dominio fiscal, en el sentido de que una misma renta o cualquier otro objeto imponible está a menudo sujeta dos veces al impuesto, sea por los diversos poderes públicos (Estado, provincias o comunas) de un mismo país, sea por varias naciones los unos con los otros reivindicando el poder de gravar, sean las rentas producidas en su territorio o los bienes ahí situados, sea las rentas o los bienes de sus nacionales y de todos los otros que habitan su territorio. Es de ahí que ha salido la cuestión tan compleja de las dobles imposiciones, siendo según los casos de orden nacional e internacional.

(1) Trabajo presentado a la Liga de las Naciones por Ch. Clavier, director general de contribuciones directas y del catastro del Ministerio de Finanzas de Bélgica. *Revue Economique Internationale*, vol. III, N.º 3. Sept. 25 de 1923, págs. 479-519. Traducción del señor Pascual Chianelli, del Seminario de Economía y Finanzas.

Por consiguiente en esta cuestión no se llega sino después de cierto número de años.

Durante siglos, la vida económica de los individuos se limita a un círculo reducido: la comuna donde ellos habitan, donde se encuentran sus propiedades y donde ejercen su actividad profesional. Pero poco a poco este círculo se ensancha por la dispersión de los capitales inmobiliarios, por la creación y la enorme difusión de los valores mobiliarios (acciones, obligaciones, otros créditos, etc.) por la extensión de los asuntos industriales y comerciales, conocido bajo los términos de expansión mundial y en fin por los desenvolvimientos prodigiosos de las relaciones internacionales.

La mayor parte de las legislaciones extranjeras reconocen el carácter territorial del impuesto, pero los unos se ligan en el lugar de la producción y otros en el lugar del consumo de las rentas; ellos hacen además, desde el principio una aplicación diferente, según se considere un impuesto real o personal, gravando las rentas o las personas, o además impuestos sobre los capitales, tal como los derechos de sucesión, resultando múltiples dobles empleos que alcanzan sobre todo las sociedades importantes donde el campo de acción es internacional, tal como los grandes capitalistas que tienen una tendencia a desparramar su fortuna, en fin, cubriéndose contra los riesgos de las perturbaciones económicas y políticas, obteniendo así rendimiento más remunerador en los países donde las necesidades financieras son actuales y puede también, en fin, eludir en parte a las cargas de los impuestos personales en su propio país.

Es así, que la cuestión de la evasión fiscal está ligada a las dobles imposiciones; estas cuestiones interesan no solamente a los deudores, víctimas de dobles tasaciones, sino también a la generalidad de los contribuyentes recelosos de una justa repartición de las cargas públicas; ello interesa además a las naciones mismas como si éstas percibieran los impuestos por doble empleo, perdiendo sumas considerables a causa de la simulación de las rentas de sus nacionales o residentes.

Los intereses en juego han llegado a ser considerables después de la Gran Guerra, la mayor parte de las naciones de Europa han debido aumentar sensiblemente sus impuestos a fin de poder restaurar las regiones devastadas.

También, la cuestión de la doble imposición preocupa después de algunos años a la Conferencia Interparlamentaria, al

Instituto de Derecho Internacional y a las Cámaras de Comercio internacionales.

En los recientes congresos se ha emitido votos en favor de una pronta solución de este importante problema. Por su parte la Sociedad de las Naciones ha encargado a un comité de sabios economistas examinar atentamente todos los aspectos del problema. Su reciente informe constituye una documentación interesante, tanto por su extensión como por la profundidad de ideas que han desarrollado, bien que a primera vista ciertas sugerencias parecen más teóricas que prácticas.

A esta documentación abundante, el comité financiero de la Sociedad de las Naciones ha agregado varias convenciones internacionales terminadas que tratan de evitar la doble imposición y los fraudes fiscales.

Por otra parte los expertos técnicos delegados por los gobiernos de Suiza y Holanda distribuyeron recientemente un memorándum en el que se expone con gran claridad, el estado de la legislación sobre este punto en sus diversos países.

Interesará realmente a mis lectores la información sobre la particularidad de la fiscalización belga. Tal es el objeto que se expondrá.

Creo útil hacer un examen retrospectivo para hacer resaltar que la diversidad de legislaciones extranjeras no aparece como un obstáculo a la solución del problema que nos ocupa; pues Bélgica ha entrado recientemente en este sentido.

II. Legislación belga

ANÁLISIS RETROSPECTIVO

Hasta el año 1913 Bélgica vivió bajo el régimen fiscal nacido de la Revolución Francesa de 1789; estos impuestos directos comprendían:

a) *La contribución territorial* sobre los inmuebles edificados y no edificados; la renta catastral que le sirve de base habiendo sido fijada hace más de un siglo se ha convertido en algo ficticio, en este sentido no se llevaba cuenta de las modificaciones considerables sufridas por las propiedades tanto urbanas como rurales.

b) *La contribución personal* basada sobre los signos exteriores de bienestar (valor locativo, igualmente ficticio respecto de la habitación, número de puertas y ventanas, valor del mo-

blaje, etc.) no era sino un embrión de impuesto sobre la renta presumida.

c) *El derecho de patente* que a parte de las numerosas excepciones gravando principalmente la agricultura, los empleados asalariados y ciertas profesiones liberales, tendían a alcanzar los beneficios profesionales con ayuda de criterios variables (número de obreros, importancia de las herramientas, importancia del negocio, etc.).

Estos tres impuestos tenían un carácter netamente local: La situación de los bienes inmuebles, de la habitación o de la explotación tanto para el Estado como para las provincias y comunas. Estas percibían a menudo, independientemente, adicionales a los impuestos del Estado. tasas locales basadas sobre la renta catastral, sobre el valor locativo real, sobre el número de obreros, sobre la fuerza motriz, sobre la importancia de los negocios, etc.

Dobles empleos se producían inevitablemente en estas tasas, a favor de la autonomía financiera que gozaban las provincias y las comunas. Pero estas superposiciones eran raras en cuanto al impuesto del Estado, salvo en lo que concierne a las sociedades por acciones: éstas estaban en efecto sujetas al derecho de patente en razón del conjunto de sus beneficios anuales (dividendos y reservas), de manera que el dueño de las rentas de sus inmuebles sufrían a la vez, la contribución territorial y el derecho de patente; por otra parte ellas pagaban dos veces este último impuesto sobre las rentas provenientes de sus filiales o de su participación en otras sociedades.

Además, las sociedades anónimas que tenían varios establecimientos en diversas comunas o en el extranjero, estaban sujetas a su sede social, tanto al impuesto del Estado, basado sobre el conjunto de sus beneficios, como a los adicionales, provinciales y comunales a este impuesto, bien que ellas cumplieran las tasas locales sobre los beneficios realizados en cada lugar de explotación y los impuestos de diversa naturaleza sobre los beneficios que fueron obtenidos en el extranjero.

Este hecho no ha pasado inadvertido sin protesta, especialmente por parte de las sociedades belgas que operaban en el extranjero; pero las cortes competentes reconocieron que estas sociedades fueron gravadas con el derecho de patente sobre la integridad de sus beneficios que fueran de origen belga o extranjero (fallo de la Corte de Apelación de Lieja del 23 de julio de

1902 confirmado por el fallo de la Corte de Casación del 2 de enero de 1903).

No faltó el que se hiciera remarcar que ahí había una doble imposición. También M. Beernaert, antiguo Ministro de Finanzas ha entregado en 1903 un proyecto de ley en cuyo artículo 1.º preveía la excepción del impuesto-patente en cuanto a los beneficios realizados en el extranjero por las sociedades belgas (documentos de la Cámara de Representantes N.º 81, sesión 6 febrero 1903).

Precisamente en este mismo tiempo un contraproyecto fué depositado en nombre del Gobierno por el Ministro de Finanzas de entonces, conde de Smet de Naeyer (documentos idem N.º 91, sesión 12 febrero 1903).

La discusión de estos proyectos fué particularmente interesante: M. Beernaert argumentó: "La ley grava el suelo nacional; los que lo habitan y los que por ahí pasan, no se puede considerar materia imposible lo que ocurre en el extranjero, fuera de los límites de la soberanía donde ella tiene su emanación; además consideró: "absolutamente injusto que el mismo trabajo, la misma industria paguen el derecho una vez en el país donde se ejerce, o donde se encuentra una base legítima y una segunda vez en otro país donde no la ejerce y por lo tanto debe ignorarse".

Estas consideraciones no pudieron prevalecer. Partiendo de este principio de que la patente era un impuesto sobre la renta profesional y apoyándose sobre una jurisprudencia de autoridad, M. de Smet de Naeyer hizo resaltar que las sociedades belgas ejerciendo su industria y comercio en el extranjero no deben considerarse como entidades extranjeras. "Son, decía él, personas civiles de nacionalidad belga, seres colectivos belgas y es por esto que nosotros hemos fundado para reclamar un impuesto, no en razón del ejercicio de su profesión, sino como dueños de sus beneficios, es decir de sus rentas. Nosotros damos en cambio la existencia civil con sus inmensas ventajas, la protección de nuestras leyes, la existencia de nuestra diplomacia, de nuestros cuerpos consulares y de nuestra administración."

Esta tesis fué sostenida enérgicamente por M. Van den Heuvel, ministro de justicia: "En definitiva, decía el eminente jurisconsulto, cuando se forma parte de una comunidad nacional; ya sea persona física o moral, está obligada a participar en cierta medida a las cargas impuestas a todos los miembros de la comunidad. Hay ahí una correspondencia completamente lógica y necesaria.

“Las sociedades belgas que operan en el extranjero se benefician de las ventajas de nuestra legislación y del buen funcionamiento de nuestros servicios públicos, son ellas las que deben sujetarse al impuesto. Pero es incontestable además que ellas se benefician de una manera menor que las sociedades cuya actividad se concentra íntegramente en nuestro país. Por lo tanto la lógica no nos indica que debemos gravarlas en forma menos onerosa?

“El Gobierno correría el riesgo de gravar la actividad de nuestras sociedades que operan en el exterior mientras su deber es amparar como a las otras con una vigilancia protectora. Los intereses nacionales indican no cargar con un peso demasiado pesado a las sociedades belgas que entran en competencia en las grandes luchas económicas que levanta la concurrencia mundial.”

La ley del 29 de marzo de 1906 consagraba estas ideas: en efecto, el art. 9.º reduce a la mitad, es decir, al 1 % el derecho de patente, afectando los beneficios realizados por sociedades belgas en los establecimientos distintos situados en el extranjero y el art. 10 exceptuaba de este cargo de céntimos adicionales provinciales y comunales y de tasas especiales análogas.

Reducido a estas condiciones el derecho de patente que alcanzó los beneficios extranjeros, eludió a la crítica según la cual constituía una doble imposición.

La ley del 1.º de setiembre de 1913 que modificó la de 1906, en este sentido, que gravó las sociedades anónimas belgas por acciones no más del derecho de patente del 2 % sobre el conjunto de sus beneficios; pero a una tasa del 4 % sobre las rentas distribuídas, mantuvo sin embargo el principio arriba indicado. El art. 7.º, párrafo 2.º redujo en efecto las tasas a la mitad, es decir 2 % por la parte de rentas distribuídas que corresponden proporcionalmente a los beneficios realizados en establecimientos distintos (es decir, teniendo un personal propio y una contabilidad separada), situados en el extranjero o en la colonia; además el art. 18 exoneraba estas rentas de todas las tasas adicionales provinciales (fijadas a un máximo de 100) lo que equivalía decir que las rentas distribuídas provenientes de beneficios extranjeros no estaban tasadas sino a una cuarta parte del impuesto normal (2 % en lugar de 8 %).

Por otra parte la ley precitada exceptuó de impuestos a los

dividendos distribuidos por medio de reservas ya tasados (artículo 3.º, párrafo 2º).

Finalmente el art. 2.º, párrafo 2.º, eximía a los deudores de las tasas de toda imposición provincial y comunal además de los adicionales, estipulando (art. 9.º) que si las sociedades poseen en Bélgica establecimientos en varias comunas, los adicionales a la tasa común son aplicados a prorrata del monto de los beneficios realizados en cada provincia o en cada comuna y a falta de este elemento, según las reglas a determinarse por disposición real.

Las leyes de 1906 y 1913 han pues resuelto más o menos en el sentido que es actualmente preconizado, la cuestión de las dobles imposiciones, en lo que concierne a los beneficios industriales y comerciales.

La legislación nueva, (leyes del 29 octubre 1919 y del 3 agosto 1920) que ha establecido los impuestos sobre las rentas en Bélgica, ha marcado una nueva etapa en la solución de este problema.

B) ESTADO ACTUAL DE LA LEGISLACIÓN

Al día siguiente de la guerra, Bélgica que durante más de un siglo había conocido un régimen fiscal moderado, pero sin coordinación, transformó completamente esta legislación, a fin de hacer frente a las imperiosas necesidades nacidas de la guerra. Gracias al acuerdo patriótico de las partes, se pudo olvidar el pasado completamente y reedificar, utilizando todos los materiales viejos aun buenos, un sistema completo teniendo presente las enseñanzas de la ciencia moderna y las contingencias sociales.

El nuevo código belga en materia de impuestos directos, constituye un conjunto coordinado, inspirado no solamente por una idea de fiscalización sino también por un espíritu elevado de justicia y democracia. Contiene también numerosas disposiciones con el fin de evitar las dobles imposiciones o al menos atenuar más o menos sus efectos.

Dado que existen tres grandes categorías de rentas, las de los capitales inmobiliarios; las de los capitales mobiliarios y en fin aquellas provenientes del trabajo, la nueva legislación fiscal comprende como anteriormente tres impuestos cedulares:

a) La contribución territorial; b) la tasa mobiliaria y c) la tasa profesional; que gravan respectivamente las tres clases de

renta indicadas; pero teniendo en cuenta elementos ciertos y no ficticios.

Los dos primeros impuestos indicados, tienen un carácter real, es decir, que ellos alcanzan indiferentemente todas las rentas de la riqueza adquiridas sin preocuparse de la personalidad de los beneficiarios. La tercera, la tasa profesional, primitivamente también fué un impuesto real; pero que por la ley de 1920 le dió un carácter mixto en el sentido que para acordar un tratamiento de favor a las rentas del trabajo y a los deudores, que tienen a su cargo el gasto de familia, la tasa indicada, que es progresiva y poco elevada para las pequeñas rentas, están disminuídas del impuesto correspondiente al *mínimum de existencia*, el cual varía según la importancia de las localidades y los gastos de familia de los interesados.

Como coronamiento a este nuevo edificio fiscal, la legislación belga ha creado, reemplazando la antigua contribución personal, la supertasa o impuesto complementario sobre la renta global. Este impuesto es netamente personal. Todas las rentas de cada uno, cualquiera que fuera su fuente, son acumuladas y se aplican tasas progresivas por clases de rentas bajo la reserva de exoneraciones o deducciones autorizadas a título del *mínimum de existencia* y en razón de los gastos de familia.

En fin, existe un impuesto sobre los muebles que tiene por objeto evitar que éstos eludan la imposición fiscal, ya que la renta ficticia correspondiente a la habitación, de la cual es propietario, está sometida a la contribución territorial y por incidencia a la supertasa.

Ha sido necesario tratar esto a grandes rasgos antes de entrar en detalle sobre los puntos que nos interesan.

A) CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL

En materia de contribución territorial, es el lugar de la situación de los bienes lo que determina la imposición con abstracción hecha del domicilio o de la nacionalidad de los propietarios, usufructuarios, enfiteutas o aparceros.

La renta catastral, base de dicha contribución, es la locación real o presumida de las propiedades no construídas o construídas; no comprendiendo la renta del trabajo agrícola propiamente dicho, el cual es pasible de la tasa profesional.

La mitad del impuesto territorial, fijado principalmente en un 10 %, está reservado al Estado; la otra mitad, se le atribuye

a las provincias y a las comunas donde están situados los bienes, en proporción respectiva de 1|10 y 4|10. La ley primitiva de 1919 impedía a las provincias y a las comunas establecer adicionales o tasas sobre dicha contribución o sobre las rentas ahí grabadas (consecuencia de la guerra), una ley del 16 de julio de 1922 ha permitido a título excepcional a las provincias y a las comunas percibir 10 y 40 céntimos adicionales respectivamente en los ejercicios de 1922 y 1923. En efecto, sobre dicho 10 % el Estado percibe, pues, 5 %, la provincia 2 % y la comuna 3 %.

Estas imposiciones evitan los dobles impuestos de orden nacional o cuando menos la multiplicación de tasas territoriales y mantienen la territorialidad del impuesto consagrado por una tradición secular conforme a la equidad, dado que la contribución aparece en la cual los poderes públicos cuidan las propiedades inmobiliarias situadas en su territorio.

B) TASA MOBILIARIA

En razón de la diversidad de las rentas de los capitales mobiliarios, la tasa tiene una estructura más variada y más complicada que la contribución territorial.

Dividendos, etc. — Alcanza en primer lugar a los dividendos y otras rentas de acciones de las sociedades por acciones que tienen en Bélgica su sede social o su principal establecimiento administrativo, entendiéndose con esto el lugar donde se concentra la individualidad jurídica de la sociedad, donde se ejercen en efecto el impulso generatriz y el control superior; donde se acumulan los beneficios y donde se reúnen los accionistas.

La sociedad que paga los cupones es deudora del impuesto y tiene la facultad de retenerlos a los interesados. La tasa es actualmente del 15 % (comprendiendo 50 céntimos adicionales); la ley reserva el 10 % para el Estado y atribuye el 5 % restante por partes iguales a la provincia y a la comuna o sea el 2 ½ % para cada una de ellas.

Aun cuando el deudor tenga su explotación única o todas sus casas de explotación en una sola comuna, ninguna dificultad se presenta en la repartición del impuesto.

Sin embargo, si el deudor utiliza en sus establecimientos industriales a empleados u obreros que habiten en otras comunas belgas, la parte del impuesto (2 ½ %) atribuida a la comuna es repartida como sigue: Un quinto a la comuna del lugar de ex-

plotación y las cuatro quintas partes restantes a las otras comunas proporcionalmente al número de asalariados que ahí habitan, siempre que ese número llegue a 10 (art. 1.º de la disposición real del 28 agosto de 1922, desprendida del art. 1.º de la ley 16 julio 1922).

Cuando el contribuyente tiene casas de explotación en varias comunas, la parte de impuesto que se ha hablado en este capítulo es repartida, bajo la reserva de lo que se indica a continuación, a prorrata de los beneficios acusados por la contabilidad llevada en cada casa, y a falta de ella, de acuerdo con las siguientes indicaciones:

a) La quinta parte arriba indicada se atribuye a la comuna del principal establecimiento administrativo de la sociedad; las cuatro quintas partes restantes se reparten de acuerdo con los elementos siguientes que varían según la explotación:

No. de orden	Categoría del establecimiento	Elemento de repartición de las partes del impuesto atribuidas a las Prov. y Comu.
1	Manufacturas, usinas, fábricas, talleres de construcción, carboneras, canteras, hornos, fábrica de fósforos.	Número de obreros.
2	Explotación de ferrocarriles.	Encajes operados.
3	Tranvías, ferrocarriles vecinales sin estación, canales.	Longitud de las vías.
4	Usinas eléctricas y a gas	Ingresos efectuados.
5	Venta de productos, empresas de espectáculos, de tiendas, de hoteles.	Encajes operados.
6	Bancos, establecimientos de crédito o de cambios.	Número de empleados.
7	Explotaciones agrícolas de toda clase.	Extensión de explotación.

Si estos elementos no son provistos o no presentan garantía suficiente de exactitud, las 4/5 partes indicadas se reparten a prorrata de la renta catastral de los inmuebles afectados por el impuesto, o a falta de estas bases, según la población de las comunas con derecho de aplicación del régimen previsto por los casos donde se utilizan, en un establecimiento, empleados u obreros que habitan en otras comunas (art. 2.º y 4.º del decreto real del 28 octubre de 1922).

Estas disposiciones ocasionan a la administración un trabajo bastante pesado; pero aseguran una repartición justa del impuesto entre las comunas y también entre las provincias, de

modo que la repartición comunal rige para atribución provincial (art. 5.º de dicho decreto).

Gracias a estas medidas, es que actualmente se han evitado dobles imposiciones que se constataban frecuentemente en las tasas antiguas especiales de las provincias y de las comunas, y de las cuales se quejaban amargamente las sociedades bancarias filiales, así como las sociedades de seguros, las que en el régimen anterior a 1913, eran tasadas por las provincias y las comunas donde se encontraban sus sucursales y que además se gravaba a la casa central con el impuesto y los adicionales sobre el conjunto de sus beneficios.

En cuanto a los provechos realizados en el extranjero o en las colonias por las sociedades que tienen sede social o establecimiento principal administrativo en Bélgica, la nueva legislación ha mantenido el régimen instaurado en 1906, es decir que el interés de la tasa mobiliaria se reduce a 4 % en lugar del 15 % para la porción de los intereses de acciones que corresponden proporcionalmente a los beneficios indicados. Sin embargo la existencia de establecimientos distintos en el extranjero ya no son exigidos, por el contrario la reducción está subordinada a la condición de que los beneficios invocados hayan sido gravados en el extranjero (art. 34 modificado por la ley del 29 octubre de 1919).

Los párrafos 34 a 41 de las instrucciones del 25 febrero de 1920 reglamentan la aplicación de esta disposición.

Para evitar las dobles imposiciones se ha hecho una nueva innovación completamente en favor de los deudores y especialmente de las sociedades, la que ha sido consagrada por la nueva legislación fiscal el artículo 52 de la ley de 1919 modificada en 1920 prescribe a ese efecto que deduzcan de los impuestos cedulares, los impuestos directos y los adicionales que el mismo deudor ha abonado en Bélgica en razón de las rentas tasadas o que las sociedades belgas por acciones hayan ya abonado las sumas que han sido distribuídas a los poseedores de toda acción o parte de ella.

Los decretos reales del 15 junio de 1921 y del 24 agosto de 1922 precisan los casos de aplicación de esta deducción. Para no citar más que unos ejemplos, señalaremos que anteriormente las indicadas sociedades pagaban la contribución territorial (por todos sus inmuebles y el derecho de patente sobre el conjunto de sus beneficios comprendiendo las rentas de los indicados inmuebles; la doble imposición es manifiesta.

Igualmente alcanzaron la retención de las tasas sobre los dividendos de sus sucursales o las participaciones en las otras sociedades y volvieron a pagar la misma tasa sobre sus beneficios, bien que comprendieran estos dividendos.

Aquí, aun la doble imposición es evidente. Se puede objetar sin embargo, que no se trataba de las mismas deudas, las sociedades constituyen una entidad distinta de la de sus accionistas.

No obstante esta consideración que ha hecho alejar la deducción en 1913, el legislador la ha adoptado recientemente de una manera general si bien las dobles imposiciones indicadas no existen actualmente, por lo que trataremos de hacerlo ver mejor en el desarrollo subsiguiente.

Intereses de las obligaciones. — Independientemente de los dividendos, la ley somete a la tasa mobiliaria los intereses de las obligaciones emitidas por las sociedades por acciones teniendo en Bélgica su asiento social o su principal establecimiento administrativo.

La ley no hace distinción del domicilio o la nacionalidad de los acreedores, pero los impuestos llegan íntegramente al Estado.

Rentas de fondos públicos nacionales. — Sucede lo mismo con el tercer elemento o sea las rentas de los títulos emitidos por los poderes públicos (Estado, provincias, comunas); no obstante para favorecer el buen éxito de los empréstitos, la exoneración del impuesto ha sido a menudo acordada.

Rentas de otros créditos. — La tasa mobiliaria grava también las rentas de todos los créditos y préstamos a cargo de las personas físicas y de otras sociedades por acciones, que residen o están domiciliados en Bélgica.

Nuevamente es el domicilio del deudor lo que tiene importancia, con exclusión de cualquier otro elemento.

En los tres casos ya citados, los deudores de las rentas están obligados a pagar los impuestos (15 %) pero tienen el derecho de retenerlo sobre las rentas imposables y se aplica no obstante la oposición de los beneficiados, cualquiera sea la nacionalidad de éstos (art. 20, parág. 2.º de la ley de 1919).

Sin embargo, no se considera como rentas de los capitales mobiliarios, aquellos que se refieren a los créditos y préstamos de las sociedades o establecimientos cuyas operaciones financieras (créditos, descuentos, préstamos) constituyen el fin social; en este caso el producto de estas colocaciones representa una renta profesional que alcanza al régimen aplicable a las sociedades y a los particulares.

Créditos hipotecarios. — En principio la tasa mobiliaria es debida; pero no es generalmente recaudada sobre los intereses de los créditos hipotecarios referentes a los bienes situados en Bélgica.

Los propietarios de estos bienes abonan en efecto la contribución territorial sobre la integridad de su renta catastral, aunque de hecho no gozan más que de una renta parcial con deducción de los intereses recaídos a los intereses hipotecarios.

Habría lugar, por consiguiente de reducir su contribución directa pero como la mayor parte de los contratos de préstamos estipulan que los impuestos presentes o futuros son a cargo de los prestamistas, éstos deberían soportar personalmente la tasa mobiliaria en vista de que no podría retenerlo de su acreedor.

Para evitar complicaciones en las escrituras sin interés, como el alcance de las dos tasas es igual y a fin de que la provincia y la comuna donde están situados los bienes no sean privados de su parte en los impuestos, sólo la contribución territorial es íntegramente exigida; pero la tasa mobiliaria sería eventualmente reclamada en relación a la diferencia entre los intereses de los préstamos y la renta catastral.

Rentas de los capitales invertidos. — La ley adopta igualmente a la tasa mobiliaria, la renta de los capitales invertidos en todos los asuntos industriales, comerciales y agrícolas.

La mayor parte de las legislaciones extranjeras consideran como rentas mixtas aquellas que provienen del capital asociado con el trabajo, pero el legislador belga, deseoso de que las rentas de los capitales invertidos soporten la misma tasa de impuesto que las otras rentas de la riqueza adquirida, prescribe librarles del conjunto de los beneficios industriales, comerciales o agrícolas, de modo que aparezcan distintas las rentas profesionales que son admitidas en los beneficios con tasa menos elevada.

El capital invertido es el conjunto de los capitales empleados en un negocio (capital y reservas) salvo deducciones eventuales de las deudas y particularmente las sumas prestadas donde los intereses están indicados en las escrituras como carga social.

A fin de evitar toda doble imposición, la renta de los inmuebles y las rentas permanentes de los documentos en cartera son igualmente deducidas de las rentas del capital invertido que son avaluadas injustamente en 5 % a falta de todo elemento real.

Mientras los dividendos o las partes atribuidas a los asocia-

dos sean iguales o inferiores a las rentas del capital empleado, ninguna tasa mobiliaria es adeudada por este título de la ley; pero si por el contrario son superiores, el impuesto es exigible sobre la diferencia; pero la tasa profesional que hiere las reservas no es incluida en este título.

La tasa mobiliaria sobre las rentas de los capitales invertidos está fijada en 10 %, por consiguiente las comunas están autorizadas a establecer un máximo de 50 centésimos adicionales a este impuesto.

A este efecto los deudores deben, en sus declaraciones ventilar por comunas su capital invertido. Si ciertos elementos no tienen ningún carácter local, son atribuidos a la comuna del establecimiento principal.

Las adicionales son aplicables proporcionalmente a los capitales mobiliarios invertidos en el lugar de la explotación de cada una de las comunas interesadas, (instrucción del 26 setiembre 1922, número 15194).

En este dominio aun la legislación belga asegura una justa repartición del impuesto entre los poderes públicos y descarta toda causa de superposición fiscal.

En cuanto a la renta de los capitales invertidos en el extranjero, el impuesto es reducido a 4 % como se ha previsto ya para los dividendos provenientes de los beneficios realizados y gravados al extranjero; es además eximido de adicionales provinciales y comunales (art. 2.º de la ley 16 junio 1922).

Rentas de sumas de dinero depositado en los bancos de Bélgica. — Estas rentas son también gravadas por la tasa mobiliaria (15 %) cualquiera que sean los depositarios, el domicilio o la residencia de los depositantes, la duración y la naturaleza de los depósitos (garantía, caución o consignación).

Intereses de las rentas y valores mobiliarios extranjeros, de créditos en el extranjero. — La última categoría de la renta sometida a la tasa mobiliaria comprende los intereses de las rentas y valores mobiliarios extranjeros de créditos en el extranjero o de sumas de dinero depositadas en el extranjero atribuidos a personas físicas o morales residentes o domiciliados en el país.

La misma tasa se aplica a la renta de los bienes inmobiliarios situados en el extranjero.

Aparece aquí una nueva noción, que es el domicilio o la residencia del acreedor que constituye el hecho generador del impuesto.

¿Por qué la legislación ha sido derogada de acuerdo al principio territorial que le ha inspirado en los otros casos? Por una doble razón: 1.º A fin de que las personas residentes en Bélgica que hacen sus colocaciones en el extranjero sean sometidas al mismo régimen que las sociedades belgas que allí posean establecimientos. 2.º A fin de que los belgas no estén tentados en demasía en exportar sus capitales y contribuir así a la desvalorización de la moneda nacional.

El impuesto constituye aquí una medida de justicia y de protección económica. Pero se reduce a 4 % o sea aproximadamente a un cuarto de la tasa ordinaria (15 %) para todas las rentas de origen extranjero.

La doble imposición en la especie es por consiguiente largamente atenuada y justificada por consideraciones especiales. Según los casos, la tasa es retenida por los establecimientos situados en Bélgica que pagan las rentas imponibles o ellas están directamente a cargo de los interesados, si éste percibe personalmente las rentas en el extranjero.

El gobierno está autorizado a tomar medidas especiales para asegurar el pago de este impuesto.

Con una idea benévola sin llegar al abuso, la administración no exige la tasa mobiliaria sobre las rentas de los valores extranjeros, depositados en Bélgica por los extranjeros que no tienen en el país ni residencia, ni domicilio, pero los intereses producidos para estas rentas transferidas en cuenta corriente en un banco belga son pasibles de la tasa mobiliaria.

C. — TASA PROFESIONAL

La tasa profesional grava tres grandes especies de renta.

1.º Los beneficios de las explotaciones industriales, comerciales o agrícolas;

2.º Las distintas remuneraciones de los funcionarios y empleados públicos o privados, los salarios, las pensiones y las rentas de los viajeros, con exclusión de las pensiones alimenticias y las otorgadas a los inválidos como a los mutilados de la guerra;

3.º Los provechos de las profesiones liberales, cargas u oficios.

Son deudores de la tasa las personas físicas o jurídicas:

a) Que se benefician en Bélgica de las rentas arriba citadas, aun si ellos residen en el extranjero o en las colonias;

b) Los que a título de deudores de rentas designadas en el N.º 2 abonen en Bélgica aun si ellos residen en el extranjero o en las colonias.

No obstante, los deudores designados en b) tienen el derecho de retener sobre las rentas imponibles la tasa que ahí se indica y esto sin recursos a los beneficiarios, cualquiera que sea su nacionalidad (art. 25 y 31 de las leyes coordinadas de 1919 y 1920).

Es pues el objeto de beneficiar en el país las rentas profesionales o por lo menos, de ser abonado allí dichas rentas que entrañan la aplicación de la tasa profesional. Pero esta se ha reducido a dos por ciento para las rentas realizadas y aplicadas al extranjero o en las colonias exceptuándose los adicionales provinciales o comunales.

Dicha tasa es aplicable a los industriales o comerciantes (particulares o sociedades) que tienen establecimientos en el extranjero, lo mismo que a las personas domiciliadas en Bélgica que trabajan fuera del país o que ejercen en el extranjero una profesión retribuida por un organismo establecido en Bélgica. El mínimo de impuestos que se reclama en estas condiciones, aparece como la compensación de estos servicios rendidos a las personas beneficiarias de las rentas.

La tasa profesional no retenida, en la fuente es establecida en la comuna del principal establecimiento de los deudores o en el lugar de su domicilio o residencia en Bélgica.

En el caso de pluralidad de establecimientos dentro del país, el impuesto es repartido según las reglas ya expuestas para la aplicación de la tasa mobiliaria. Es necesario indicar que los deudores no están sujetos a la tasa profesional únicamente en razón de sus beneficios, disminuidos de las rentas distribuidas o sujetas a la tasa mobiliaria como rentas de capitales invertidos (art. 35 p. 3.º de las leyes coordinadas).

En cuanto a las firmas extranjeras que operan en el país, la tasa profesional alcanza a los beneficios resultantes de todas las operaciones tratadas por sus establecimientos situados en Bélgica, o controlados por ellos. Son solamente admitidos con deducción a título de gastos generales, o gastos de administración, los gastos efectuados en distintas especies en dichos establecimientos (párrafo 49 de instrucción de 4 de octubre de 1920).

D. — SUPERTASA

La sobretasa, impuesto complementario sobre la renta global, es adeudado por todo belga o extranjero domiciliado o residente habitualmente en Bélgica. El domicilio es el lugar donde se tiene el principal establecimiento, el asiento de sus intereses civiles; es generalmente allí en que se ha inscripto en los padrones y donde se es elector; es allí donde se declara el domicilio de los actos auténticos.

La residencia, por el contrario; es el lugar donde una persona habita en realidad y habitualmente; es un estado de hecho donde se está sujeto a la casa durante algún tiempo. Lo más común es que se confunda el domicilio con la residencia.

El domicilio no puede en general sino perderse, por la adquisición de otro domicilio y resulta que el belga que va a habitar al extranjero no está censado ahí por haber transferido su domicilio, siempre que haya obtenido la voluntad de hacerlo al transportar allí de una manera completa y permanente su principal establecimiento; es decir si ha salido de Bélgica sin ánimo de volver. El belga que ejerciendo una profesión en el extranjero ha conservado en el país una habitación o su familia o intereses importantes, debe por consiguiente ser reputado como domiciliado en Bélgica. Tal son los casos que se refieren a los belgas:

- a) Que se expatrian temporalmente para ir a trabajar al extranjero;
- b) Que conservando su familia en Bélgica fijan su residencia durante largo tiempo en el Congo o en otra parte;
- c) Que aunque se establezcan en país extranjero visiten habitualmente su familia durante uno a seis meses en Bélgica, sea en una de sus propiedades, sea en una habitación donde ellos conserven la disposición de sus intereses en los intervalos de su residencia.

Los agentes diplomáticos y los cónsules belgas, a pesar de su residencia en país extranjero, conservan su domicilio en Bélgica.

En lo que concierne a los extranjeros que están establecidos en Bélgica corresponde tomar la noción de residencia antes que la del domicilio. Son por consiguiente pasibles a la sobretasa, los extranjeros:

- 1.° Que hayan establecido su domicilio real en Bélgica;
- 2.° Que haciendo una estadía prolongada o intermitente en el extranjero, tienen en Bélgica su habitación o el centro de sus negocios y presentando su instalación un carácter suficiente de permanencia.

- 3.° Que viviendo alternativamente en diversos países, residen más tiempo en Bélgica.

Es evidente que no puede aplicarse la sobretasa a los extranjeros que están de tránsito en Bélgica o que sin ejercer una profesión continua vienen allí a permanecer, aún regularmente y en las casas que le pertenecen, una estadía cuya duración no es mayor que la que hace en otro país. Es indiferente, en este caso que dichas personas posean en Bélgica propiedades o explotaciones productivas de rentas.

Pero la locación de una misma habitación o de varias sucesivas durante seis meses por lo menos, constituiría un hecho habitual que daría ocasión a justificar una imposición.

A fin de saber si allí tienen una residencia habitual depende esencialmente de circunstancias que son el objeto de un examen atento en todos los casos dudosos. Si deudores que parece podrían estar sujetos a la sobretasa en Bélgica, fueron igualmente tasados en el extranjero sobre su renta global, este hecho debería ser señalado a la administración con mención de todas las particularidades en cada caso.

La sobretasa, impuesto esencialmente personal, es basado sobre el conjunto de las rentas del contribuyente que la hayan producido, en Bélgica o que hayan obtenido en el extranjero, pero los impuestos abonados por este título o concepto son deducidos de las rentas.

Mientras tanto en lo que concierne a las rentas obtenidas en el extranjero, la deducción habiendo sido hecha por la aplicación del impuesto cedular, no se justifica más que por el cálculo de la sobretasa.

La sobretasa es adeudada por todo el año en razón de las rentas del año anterior que el deudor está obligado a declarar durante los tres primeros meses de cada año. Resulta que el extranjero que viene a establecerse en Bélgica antes del 1.° de abril adeuda la sobretasa en razón de la renta global de la cual ha gozado efectivamente durante el año precedente. Por el contrario, tanto el belga como el extranjero escapan al impuesto sobre la renta global de un año en el caso de ausentarse definitivamente antes del 1.° de enero siguiente.

La sobretasa es atribuída íntegramente al Estado.

Hasta el presente, solamente las personas físicas han sido sometidas a la sobretasa. Las sociedades no han sido sometidas a dicho impuesto.

E. — IMPUESTO SOBRE LOS MUEBLES

Por mobiliario se entiende aquí los objetos que se pueden amueblar, los muebles corporales, los caballos, coches, armas, viñas, colecciones, etc., con exclusión de los muebles, que hacen parte de los capitales invertidos en negocios o sirven para la enseñanza o el ejercicio de una profesión liberal, etc. Los automóviles y las motocicletas estando sometidas a una tasa especial no están comprendidas en la clasificación de los muebles.

Esta disposición para los muebles al 1.º de enero obliga el pago de la deuda del impuesto por todo el año. Este impuesto está fijado en 5 por mil sobre el valor de los muebles. La provincia y la comuna pueden establecer un máximo de 10 a 40 centésimos adicionales.

El carácter local del impuesto excluye toda doble imposición sobre el mismo objeto.

En resumen, en el dominio de los impuestos reales y cedulares sobre las rentas, las dobles imposiciones no se producen en Bélgica o son reducidas a su más simple expresión: el impuesto que grava las rentas de origen extranjero no representa en efecto más que el cuarto del impuesto ordinario.

En efecto, se tiene en cuenta el alivio económico en el sentido de que la producción de las rentas es considerada como la resultante de dos factores que actúan simultáneamente: el cerebro o elemento intelectual que es el domicilio del deudor (particular o sociedad) y el cuerpo o elemento material que es el asiento del principal establecimiento. A uno se atribuye el cuarto de la renta producida y al otro los tres cuartos. Pero en lugar de dividir la renta total en esta proporción, se reduce el impuesto, lo que parece más práctico, a fin de llegar al mismo resultado y que permite por consiguiente aplicar eventualmente la progresividad del impuesto sobre el total de las rentas. (tasa profesional).

Se podría encontrar excesivo exigir un impuesto cédular, aún reduciendo como queda indicado al propietario, que retira rentas inmobiliarias del extranjero.

Sin embargo, la medida está justificada por una necesidad de protección nacional contra el éxodo de los capitales y por la inquietud de no tratar en forma diferente por una parte a los propietarios de inmuebles y por otra a los particulares que colocan sus capitales mobiliarios en el extranjero o a las sociedades que ahí poseen sus establecimientos.

En lo que concierne a la sobretasa, es decir, al impuesto personal sobre la tasa global, el domicilio o la residencia habitual es determinante; pero la doble tasación es en parte evitada por el hecho que se deduce de las rentas de origen extranjero, los impuestos ya abonados por este concepto ya sea en Bélgica o en el extranjero.

¿Es necesario dar un paso más en este sentido?

Antes de responder a esta cuestión es conveniente examinar brevemente las conclusiones de los peritos.

III. Examen del informe de los peritos

Ya se ha rendido homenaje a la parte sustancial del informe de los expertos designados por la Sociedad de las Naciones que constituye un documento de un alto valor científico.

Después de haber expuesto las consecuencias económicas de la doble imposición, los peritos han desarrollado los principios generales que rigen la competencia internacional en materia de impuestos, así como la doctrina moderna de alivio económico cuyos dos elementos esenciales son el lugar de origen de las rentas y la residencia o domicilio de los beneficiarios.

Desde este doble punto de vista se han clasificado las rentas y las riquezas en seis grandes categorías y determinado en cada una de ellas los elementos preponderantes (origen o domicilio).

En fin se han deducido de estos principios cuatro métodos que según su opinión darían la pauta para evitar la doble imposición.

La primera, la desgravación de las rentas provenientes del extranjero nos parece más apta para teoría: los sabios peritos estiman en efecto que, los países acreedores tales como los Estados Unidos y la Gran Bretaña no la adoptarían. Esta solución desconocería por consiguiente el principio del alivio económico derivado del domicilio o de la residencia y sería una prima a la exportación de los capitales; estando por consiguiente los peritos de acuerdo para rechazarla (informe, pág. 53).

El segundo método, opuesto a aquel, la exención de la

renta que ha ido al extranjero, parece tener preferencias más o menos teóricas de los sabios economistas. Se llegaría a la exención recíproca de los no residentes.

Bajo la reserva de un examen más profundo esta solución me parece inaceptable, no solamente a causa de las complicaciones enormes que comportarían y que reconocen sus autores (iden p. 54), sino sobre todo por una razón superior de justicia, porque dicha solución sacrificaría los países de grandes actividades económica que están obligados a recurrir a los capitales extranjeros.

Se concibe por consiguiente que los poderes públicos (Estado, Provincia y Comuna), de los países donde están situados los inmuebles y donde se realizan los beneficios industriales y comerciales sean privados de todo recurso fiscal en razón de las rentas producidas en su territorio?

Ellos tendrían por consiguiente las cargas inherentes a la producción de sus rentas (camino, población obrera, etc.) y sería el extranjero poderoso que sin tener ninguna de estas cargas el que retiraría todo el provecho del trabajo efectuado en otro país. Se restablecería de esta manera un verdadero vasallaje económico y dudo por consiguiente que naciones que han luchado por su independencia estén dispuestas a sufrir semejante tutela.

Sin duda, se invoca la nueva teoría que ve la base del impuesto en la capacidad de pago o, la facultad contributiva, pero esta teoría no está fundada más que en parte y no puede destruir aquella que considera el impuesto como la compensación de servicios prestados.

Realmente el carácter del impuesto es bilateral: interesa al Estado que lo percibe y al contribuyente que lo soporta.

Desde luego, no sería más racional sentar este triple principio: el impuesto sobre la renta debe ser la compensación de servicios prestados y estar en proporción con la capacidad productiva de los interesados; que en ciertos casos, puede constituir una medida de protección económica (éxodo de capitales, cambios, etcétera).

A la luz de estos principios la solución de la cuestión aparece más neta aunque sea necesario librarlos de las nubes teóricas que la envuelven.

Se llega así al tercer método indicado por los distinguidos peritos: El de la subdivisión de los impuestos entre los países productores y los países consumidores de las rentas. Reconozco

que este método se adapta más a mis convicciones, bien que en la práctica yo desearía más bien la reducción de la tasa del impuesto para la renta de origen extranjero, como lo prevee la legislación belga.

Preconizando la adopción del tercer método a título transaccional (pág. 50) los expertos sugieren combinarlo con un cuarto método; el de la clasificación y de la repartición de las fuentes que consistiría en atribuir enteramente y en forma específica ciertas rentas al país de origen y las otras al país del domicilio o de la residencia de los interesados.

En este sistema, las rentas de ciertas categorías de riquezas materiales (inmuebles, etc.) serían tasadas exclusivamente por los países de origen; pero las otras rentas, especialmente derivadas de acciones u obligaciones, serían únicamente impuestas en el domicilio de los beneficiarios.

Sería una especie de arreglo hecho sin entrar en detalles para evitar pleitos.

Suponiendo aún que una misma compensación se estableciese de país a país, lo que es problemático, habría una flagrante injusticia al perjudicar a los poderes locales (provincias y comunas). Veamos por ejemplo la situación de una comuna que tuviera en su territorio importantes usinas de una firma extranjera y que emplearan algunos millares de obreros. ¿Bajo pretexto de que los accionistas de esta sociedad estarían domiciliados en el extranjero las rentas producidas por estas usinas escaparían a toda tasación en el país? Sería contrario a la más elemental equidad.

Además al final de la pág. 21 de su informe los peritos se han expresado como sigue: "No sería posible establecer en principio que ciertos propietarios, como los poseedores de bienes raíces en Irlanda que no residen en sus propiedades, o como los accionistas de las compañías de ferrocarriles del Estado del Oeste en América puedan ser exentas de toda obligación con la localidad donde ellos recogen sus beneficios. El domicilio no sería pues adoptado, con exclusión de todo otro factor."

No se puede decir mejor.

Así pues, no es dudoso que el propietario tenga ciertos deberes hacia el lugar donde reside: Goza no solamente de la protección de las leyes, sino también de diversas comodidades que le ofrece la colectividad donde tiene su domicilio; puede ahí

gozar pacíficamente de sus rentas y transformarlas según sus gustos. (informe pág. 32).

También, conviene admitir que el país del domicilio o de la residencia habitual pueden gravar a sus residentes (nacionales o extranjeros), aun en razón del conjunto de sus rentas bajo la reserva de la desgravación, la que sería reconocida aplicable en virtud de convenciones.

A condición de reciprocidad, las naciones podrían entenderse para que sus ciudadanos, residiendo en un país y que gocen allí de rentas extranjeras, sean desgravados de una cierta parte del impuesto cedular o global en el lugar de su residencia, sin que por consiguiente los impuestos puedan ser inferiores a la cuota total abonada por los residentes viviendo de las rentas exclusivamente indígenas.

Importa en efecto que los contribuyentes que habitan un mismo país, y que gozan de una igual protección, no soporten para una renta idéntica, impuestos menores por el hecho de que ellos colocasen sus capitales en el extranjero.

Por otra parte es conveniente que una Nación no sea víctima de la fiscalización excesiva de otros países. A este fin sería deseable que la desgravación en el lugar del domicilio o de la residencia no pasara de una cierta cuota de impuesto normal, que sería determinada de común acuerdo y que podría variar según la situación económica de los países interesados.

Es más o menos en este sentido que Inglaterra ha concluído arreglos con sus dominios. La gran Nación británica que hace más de un siglo, ha sido la iniciadora en materias de impuestos sobre la renta, habría por consiguiente mostrado el camino hacia la solución del problema que nos ocupa.

La fórmula expresada sería a la vez simple y equitativa pues conciliaría todos los intereses, tanto de los contribuyentes, como los de los países donde se encuentran respectivamente las fuentes de sus rentas o su residencia habitual.

Esta solución necesitaría evidentemente la institución de una comisión fiscal internacional. Puesta bajo el égido de la Sociedad de las Naciones, este organismo trataría de unificar los derechos fiscales internacionales sobre algunos puntos importantes (determinación jurídica del domicilio o de la residencia, fijación de los elementos imposables, control de desgravación acordadas, etc.)

Gracias a estos diversos casos que se presentarían en la práctica se establecería rápidamente una jurisprudencia; haría

reinar luego más justicia en los impuestos y acercaría a las Naciones al ideal de la concordia universal en garantía de sus intereses recíprocos.

En este fin, la comisión precitada podría también intervenir para facilitar el intercambio, entre los países e informaciones con el objeto de evitar la evasión fiscal. Esto me lleva a la segunda cuestión.

IV. — LA EVASIÓN FISCAL

Se designa generalmente con este término el éxodo de los capitales que huyen al extranjero a fin de que los detentadores escapen en parte al impuesto progresivo sobre la renta en el lugar de su domicilio.

Se puede comprender en este vocablo la simulación interior de las rentas provenientes del extranjero o indígenas.

En uno como en otro caso todas las naciones están interesadas en poner término a esta evasión, es una cuestión de justicia distributiva, de moralidad pública y de solidaridad internacional.

Tiene importancia en efecto, que los contribuyentes que declaren escrupulosamente todas sus rentas para los efectos del impuesto, no sean más víctimas de su buena fe y no soporten gravámenes porque sus vecinos tengan una conciencia más elástica, por no decir negativa.

¿Se concebiría, que al día siguiente de la Gran Guerra, donde se han sacrificado tantas vidas por la causa del derecho y de la justicia, se tuviera dudas en aplicar medidas a fin de que todos aquellos cuyos bienes tal vez han quintuplicado de valor, que han escapado al cataclismo o que se han aprovechado largamente de los acontecimientos, contribuyan al país, donde habitan, con una parte de sus rentas, tributo destinado sobre todo a garantizar su seguridad?

Después de mucho tiempo, varias Naciones han entrado por este camino, convenciones terminadas en 1843 y en 1845 entre Francia y Bélgica, después entre estos países Holanda y Luxemburgo previenen un cambio de informaciones tendientes a segurar la percepción de los derechos de sucesión o de traslación por muerte.

Los funcionarios competentes deben especialmente comunicarse periódicamente; el extracto de las traslaciones habidas, sean sobre las propiedades de toda clase que posean los habi-

tantes de un país vecino, sean sobre las inscripciones hipotecarias en provecho de sus habitantes.

En lo que concierne a las rentas de los bienes inmobiliarios o de créditos hipotecarios un convenio internacional es por consiguiente posible, visto que ello existe de hecho desde hace 80 años para muchos países y que jamás ha resultado inconveniente alguno.

Para las rentas industriales o comerciales de las sociedades, el control es igualmente fácil. Es suficiente estipular, cómo lo hace la legislación belga, que la renta de origen extranjero no gocen de unatasa reducida de la que ha sido impuesta en el extranjero, lo que obliga a las sociedades a mostrar los documentos y justificativos necesarios.

Las otras rentas profesionales obtenidas en un país por personas que habiten en otra parte, podrían ser indicados como se hace en la práctica para los inmuebles, etc.

Quedarían las rentas de los capitales mobiliarios. En razón de la extrema movilidad de los títulos al portador son éstos los que se prestan mejor a la evasión fiscal.

Para grabarlas, se han preconizado diversos medios. Se ha sugerido primero de que sean nominales todos los títulos al portador. La experiencia en este punto, en diversos países han mostrado la ineficacia del sistema.

Se ha propuesto enseguida el carnet de encaje o el borde-reau de ingreso de los cupones. El carnet ha sido objeto recientemente de discusiones muy interesantes en la Cámara de Diputados de Francia. Por otra parte la cuestión del "bordereau" ha sido examinada en 1919-1920 por el Parlamento belga, —después de haberse votado por la Cámara de diputados, el uso del "bordereau" ha sido rechazado en 1920 por el Senado.

Cualquiera fuera la opinión sobre este punto parece que la principal razón de la oposición a las medidas de control en lo que concierne a los valores mobiliarios, es el temor de la huída de los capitales hacia países más hospitalarios.

Pero este temor se desvanecería si se hiciera una convención entre la mayor parte de las Naciones para impedir esta evasión.

El artículo 12 de la Convención de Roma ya prevee que los Estados contratantes se prestarán asistencia recíproca para facilitar la aplicación y percepción de los impuestos directos. Otras convenciones contienen también disposiciones análogas.

En principio nadie se opone pues a la conclusión de los acuerdos internacionales.

Por otra parte numerosos países no se han adherido a la convención sobre extradición? Esta puede ser acordada por hechos graves que son de tal naturaleza como para turbar seriamente el orden social y que son universalmente considerados como inmorales y condenables.

Siendo el impuesto una deuda sagrada, a la cual ningún ciudadano puede sustraerse sin lastimar la moral y justicia, parece que todas las naciones deberían ayudarse para que aquellos que roban en gran escala, a su país y por incidencia a sus ciudadanos no escapen impunemente, mientras son tomados aquellos que cometen, en el orden privado el menor delito.

La cuestión reviste aun carácter más grave si se tiene en cuenta que naciones, unidas militar o moralmente por el impeccedero recuerdo de sus héroes fraternalmente caídos por la misma causa. Es admisible pues que estas naciones faciliten o cuando menos toleren tácitamente los fraudes, perjudiciales a uno de sus aliados acogiéndolos y dándole a los capitales aliencie para volver a salir de ese país?

La protección así acordada a los defraudadores se parece mucho a aquellas personas poco escrupulosas que dan hospitalidad a desertores, pues priva a su país de los medios necesarios a la vida social y a su defensa, equivale casi a la deserción militar.

En caso de conflictos, los hijos de estos países serían traídos a derramar su sangre juntos. ¿Porqué estas naciones no unen sus esfuerzos para que todos los capitalistas derramen no su sangre, pero sí una parte de sus rentas sobre el altar de la Patria?

El ejemplo que darían así las naciones aliadas no tardaría en ser seguido por todos los países que están en la Sociedad de las Naciones, sobre todo si aquellos rodeados ya de un gran prestigio, emitieran un voto en este sentido.

Los países que se rehusaran a prestar su concurso para impedir la evasión fiscal, serían a los ojos del mundo civilizado, la tierra de asilo de las personas sin patria, como alguno de éstos a falta de la adhesión a la convención autorizando la extradición han sido por mucho tiempo el refugio de los estafadores.

Se trata de una cuestión capital para la mayor parte de los países y especialmente para aquellos en que las finanzas están empeñadas como consecuencia de la Guerra.

Millares de rentas de capitales mobiliarios escapan cada año a la empresa fiscal, lo que obliga a las naciones a aumentar sin cesar los impuestos, en detrimento de los contribuyentes honestos y en gran perjuicio de todo vuelo económico.

Aun las naciones donde el cambio es favorable tienen interés en que la situación financiera de otros países se sanean y se establezca lo más pronto posible. Los industriales exportadores encontrarían allí todo provecho lo mismo que su población obrera a menudo sometida a la desocupación.

Pero se objetará para hacer divulgar las rentas de los valores mobiliarios o de los depósitos si sería necesario violar el secreto de los banqueros. Este secreto es un dogma internacional o un estado de cosas consagrado por el uso?

Otros contribuyentes tales como los abogados, médicos y los agentes de cambio pueden también sustraerse a las investigaciones fiscales, invocando un secreto profesional reconocido por decreto, pero el legislador o los tribunales no se han detenido en estos escrúpulos. Por encima de los intereses privados están los intereses superiores de la Nación.

Por consiguiente no admitimos corrientemente: "la inquisición fiscal" en los otros dominios? ¿Los colonos o locatarios están obligados a indicar la locación abonada a sus propietarios; los empleadores están obligados a proveer la lista nominal de las remuneraciones de su personal (administradores, empleados u obreros) los industriales están obligados a la producción de su contabilidad lo que permite al fisco conocer los secretos de fabricación, los precios de reventa, su clientela, etc.?

En las fronteras, las Aduanas pueden por algunos francos de derechos registrar las balijas o los bolsillos de los pasajeros, lo mismo que hacer visitas corporales.

En el interior del País, en las cervecerías, destilerías los empleados tienen el derecho de visita permanente, aun de noche; el trabajo es vigilado, los transportes son visitados en el curso de su viaje o en destino.

Y para la aplicación de la ley interviniendo la entrada del alcohol se penetra aun en las cocinas o en los sótanos. Todo esto se hace porque se considera de interés público.

En materia de derechos sucesorios el legislador belga permite a un funcionario del registro asistir a la apertura de la caja de hierro de las personas fallecidas!

Por lo tanto podríamos nosotros considerar excesivo el hecho de que los banqueros deban indicar nominalmente la renta

de los depósitos de sus clientes? En el caso de ocultación de títulos robados no sería necesario que ellos abran sus libros y las cajas de hierro al juez de Instrucción?

La justicia represiva no es jamás detenida al umbral de la delincuencia; ¿por qué la justicia fiscal se apartaría ante las protestas interesadas de los defraudadores?

Aquellos que han defraudado al fisco o estarían tentados de frustrarlo podrían solamente escapar a este control, a menos que ciertos intermediarios no pongan sus intereses egoístas por encima de los intereses de su patria.

De cualquier punto de vista que se mire la cuestión de la evasión fiscal la solución por un acuerdo internacional aparece por consiguiente altamente deseable para los intereses del Tesoro, por la equitativa repartición de las cargas y de la moralidad pública.

Personalmente (dado que estas ideas no comprometen más que a mí mismo), desearía que un voto en este sentido sea emitido por la comisión de técnicos.

Cada país podría así, salvo circunstancias de fuerza mayor, prohibir el encaje al extranjero de las rentas de los capitales mobiliarios pagaderos en este país o donde los pagos podrían fácilmente allí ser obtenidos.

Por otra parte los encajes en un país de las rentas de los valores extranjeros deberían ser el objeto de una reglamentación especial, como lo prevee la legislación belga (Art. 24 de las leyes coordinadas) Tal vez convendría reservar a ciertos bancos, autorizados por el Estado, el derecho de efectuar estos encajes.

En fin sería deseable que un acuerdo se hiciera para que la recaudación de los impuestos podría ser efectuado en forma recíproca y el exequatur llegara al extranjero.

Por ejemplo, no es inicuo y altamente inmoral que los belgas habiendo realizado beneficios considerables en la guerra vivan en Holanda al abrigo del fisco de su país, mientras que los holandeses igualmente favorecidos por la guerra han venido a residir en Bélgica para escapar de los impuestos adeudados a los Países Bajos?

Los preliminares de un acuerdo a este objeto han sido ya expuestos. No se puede más que desear que la Conferencia de Génova permita consagrar una medida de justicia y de salubridad pública.

Para combatir la evasión fiscal Alemania ha imaginado una legislación cerrada y complicada que son las leyes del 24 Di-

ciembre 1920; 4 de julio 1921 y 2 de febrero de 1922. Estas disposiciones son eficaces o han sido sistemáticamente dictadas teniendo en vista el fin político? Como quiera que sea, algunos órganos serios señalaban hace algunos meses que los depósitos alemanes en los bancos de Londres alcanzaban a mil millones de libras esterlinas, y al cambio actual serían más de cien mil millones de francos belgas.

No es permitido suponer que la mayor parte de los grandes industriales y financistas alemanes, dueños de estos depósitos, han en gran parte escapado en su país al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre los capitales? Son sumas considerables que se han frustrado al Reich y por consiguiente a las Naciones acreedoras de Alemania.

En el caso de robo en el orden privado, los valores hurtados y escondidos, pueden ser tomados en la propiedad de los que lo poseen. ¿Por qué en derecho público internacional no se podría proceder contra los que teniendo depósitos no justifican haber abonado su deuda fiscal hacia su país?

Se contribuiría así a llevar la paz tan deseable a la restauración de Europa y al progreso de la civilización.

¿Debe el mundo continuar sufriendo? Es necesario que millones de seres sean un buen día sacrificados para que algunos miles de personas sin escrúpulos no teniendo otro ideal que el dinero continúen sus maniobras criminales?

La conciencia de los pueblos se sublevaría ante tales eventualidades. También tengo confianza en un acuerdo entre las naciones y me place creer que los grandes bancos que durante la guerra han dado el ejemplo del más puro patriotismo prestarían su concurso a la adopción de medidas que en salvaguardia de sus intereses legítimos aseguren la estabilidad financiera y la depuración de la marcha de las divisas extranjeras.

Utopía se dirá. Las utopías de un día *Son la realidad de mañana*. Deseo ardientemente que todas las voluntades se unan dando una idea altamente humanitaria y que por encima de las fronteras, las manos se tiendan para realizar una obra de justicia y de paz.

CH. CLAVIER.

Director general de contribuciones
directas y del Catastro del Mi-
nisterio de Finanzas.